



EFICIÊNCIA  
**Hospitalar**

**Referencial básico de auditoria sobre a  
eficiência de unidades hospitalares**

Versão 2 (minuta) – NOV 2020



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	4
1.1. Propósito do referencial	4
1.2. Objetivo e escopo	5
1.3. Padrões metodológicos	5
1.4. Estrutura do referencial	5
<b>2. RISCOS À EFICIÊNCIA</b>	7
<b><u>ETAPA 1 – PRE-PLANEJAMENTO DE AUDITORIA</u></b>	
<b>3. SELEÇÃO DE UNIDADES MAC INEFICIENTES E EFICIENTES</b>	10
3.1. Aplicação da técnica DEA em unidades hospitalares no país	10
3.2. Levantamento de informações preliminares acerca das unidades hospitalares passíveis de serem auditadas	10
3.3. Seleção de unidades hospitalares a serem auditadas	11
<b><u>ETAPA 2 – AUDITORIA EM UNIDADES HOSPITALARES</u></b>	
<b>Fase 1: planejamento da auditoria</b>	
<b>4. ESTRATÉGIA E TERMOS DA AUDITORIA</b>	13
<b>5. CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE HOSPITALAR</b>	14
<b>6. TESTES DE ASSEGURAÇÃO DE ENTRADAS E SAÍDAS</b>	16
<b>7. INVENTÁRIO E CLASSIFICAÇÃO DE RISCOS</b>	17
7.1. Levantamento dos macroprocessos e dos processos críticos	17
7.2. Inventário de riscos à eficiência dos processos críticos selecionados	19
7.3. Avaliação e priorização das ameaças à eficiência dos processos críticos selecionados (possíveis achados negativos)	20
7.4. Avaliação e priorização das oportunidades à eficiência dos processos críticos selecionados (possíveis boas práticas)	22
<b>8. MATRIZ DE PLANEJAMENTO E PROCEDIMENTOS</b>	22
<b>9. PROJETO DE AUDITORIA NA UNIDADE HOSPITALAR</b>	24
<b>Fase 2: execução</b>	
<b>10. CONFEÇÃO DAS ANÁLISES DAS EVIDÊNCIAS</b>	25
<b>11. MATRIZ DE ACHADOS</b>	26
<b>Fase 3: relatório</b>	
<b>12. ESTRUTURA DE RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DA EFICIÊNCIA DE UNIDADES MAC</b>	30

**Fase 4: monitoramento**

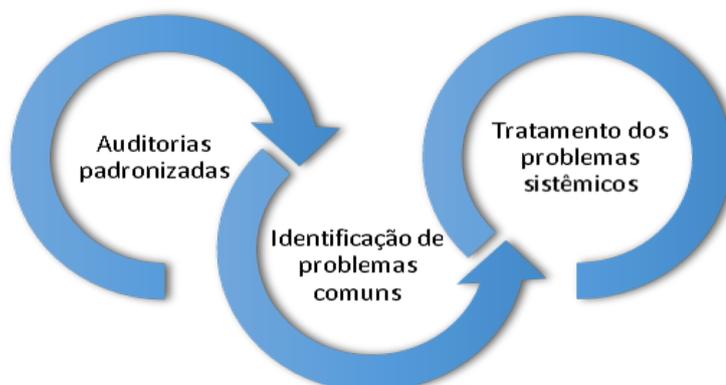
<b>13. MONITORAMENTO.....</b>	<b>32</b>
<b>CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES .....</b>	<b>33</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>34</b>
<b>GLOSSÁRIO .....</b>	<b>35</b>
<b>APÊNDICE 1 – ORIENTAÇÕES SOBRE A VISÃO GERAL DO OBJETO .....</b>	<b>42</b>
<b>APÊNDICE 2 – MODELO PARA INVENTARIAR RISCOS .....</b>	<b>51</b>
<b>APÊNDICE 3 – MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....</b>	<b>53</b>
<b>APÊNDICE 4 – MODELO DE MATRIZ DE ACHADOS (negativos e positivos).....</b>	<b>56</b>
<b>APÊNDICE 5 – MODELO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO .....</b>	<b>58</b>



## 1. INTRODUÇÃO

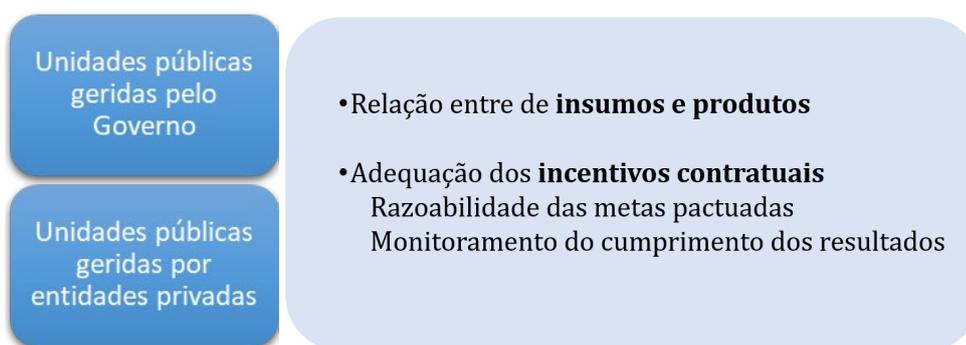
### 1.1. Propósito do referencial

1. Este Referencial tem por objetivo servir de roteiro para se avaliar a eficiência das unidades hospitalares públicas, geridas pelo governo direta ou indiretamente ou pela iniciativa privada que prestem serviços de média e alta complexidade no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS).
2. A eficiência é aqui abordada com foco nos serviços que são prestados ao paciente usuário do SUS, no sentido de aumentar, de forma sustentável e com qualidade, a oferta de serviços à disposição dele. A unidade hospitalar prestadora de serviço de saúde será avaliada nos aspectos relacionados aos serviços prestados ao seu cliente final.
3. Busca-se a uniformização da abordagem de avaliação da eficiência das unidades hospitalares para se obter uma visão sistêmica dos objetivos dessas unidades; de seus principais insumos e produtos; de seus principais processos de trabalhos e de suas atividades críticas; dos riscos que possam comprometer os seus objetivos ligados diretamente ao atendimento do paciente; e das medidas que podem ser implementadas para mitigação dos riscos identificados.
4. A cooperação dos demais órgãos de controle, a exemplo dos tribunais de contas estaduais e municipais, auditorias gerais, controladorias internas, e dos gestores e auditores do SUS na padronização da abordagem de avaliação da eficiência das unidades hospitalares de média e alta complexidade é o que possibilitará a realização de consolidações e apresentação de diagnósticos amplos e consistentes com a identificação dos fatores comuns e peculiares que afetam, positiva ou negativamente, a eficiência das unidades de saúde de todo o país.



## 1.2. Objetivo e escopo

6. O objetivo deste Referencial é fornecer um roteiro básico para orientar os trabalhos de auditoria operacional na avaliação de eficiência de unidades hospitalares públicas, geridas pelo governo direta ou indiretamente ou pela iniciativa privada, de média e alta complexidade, em determinada Rede de Saúde do SUS (estadual e municipais), visando identificar eventuais causas de ineficiências que comprometam a entrega de serviços de saúde à população e levantar casos de boas práticas de gestão que mereçam ser replicados por outras unidades.
7. A abordagem do Referencial deve considerar a **adequação dos incentivos contratuais para gerar eficiência e qualidade** na atenção à saúde dos pacientes independentemente da natureza jurídica da unidade hospitalar analisada.



## 1.3. Padrões metodológicos

8. A principal característica metodológica deste referencial diz respeito a (a) identificação de unidades hospitalares eficientes e ineficiente com auxílio de Análise Envoltória de Dados (*Data Envelopment Analysis* DEA) e (b) abordagem baseada em riscos para identificação das áreas críticas a serem auditadas.
9. Este referencial foi elaborado em conformidade com os padrões profissionais estabelecidos pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e pelo Tribunal de Contas União, conforme apontados na bibliografia ao final deste documento.

## 1.4. Estrutura do referencial

10. Além dos tópicos abordados nesta introdução, este referencial possui uma explanação sobre riscos à eficiência e sua categorização e a seguinte estrutura:

**Tabela 1:** Etapas para avaliação da eficiência de Unidade Hospitalar

ETAPAS	FASES	ATIVIDADES
Pré-planejamento de auditoria	Seleção de unidades MAC	• Análise Envolvória de Dados (DEA)
		• Levantamento de informações preliminares acerca das unidades que podem ser incluídas na amostra
		• Seleção das unidades a serem auditadas
Auditoria em Unidades Hospitalares	Planejamento	• estabelecimento da estratégia e termos auditoria
		• Caracterização da unidade hospitalar
		• Testes de asseguarção de entradas e saídas
		• Inventário e classificação de riscos
		• Confecção da matriz de planejamentos e dos papeis de trabalho para coleta de evidências
		• Consolidação do projeto de auditoria
	Execução	• Coleta e análise das evidências
		• Sistematização dos resultados na matriz de achados
	Relatório	• Elaboração do relatório de auditoria
	Monitoramento	• Monitoramento 1
		• Monitoramentos intermediários
		• Monitoramento final e balanço dos resultados

11. Na etapa de pré-planejamento de auditoria, serão selecionadas unidades hospitalares que prestam serviços de média e alta complexidade, destacando-se, preferencialmente, as que apresentam, em tese, alta e baixa eficiência.
12. Entretanto, as diretrizes para a seleção da unidade a ser auditada devem ser configuradas pela Unidade Técnica, considerando-se o conhecimento prévio que possui sobre o tema (julgamento profissional) e o contexto estratégico em que se insere cada órgão de controle, levando-se em conta também o histórico de atuação sobre seus jurisdicionados.
13. A título de sugestão, essa seleção pode se dar a partir da utilização da DEA e do levantamento de outras informações, como indicadores oficiais do governo e aquelas prestadas pelo gestor da rede de saúde a qual a unidade hospitalar está vinculada sobre a eficiência.
14. Na etapa de auditoria, na fase de planejamento: (a) serão estabelecidos os termos gerais e a estratégia da auditoria; (b) será caracterizada a unidade hospitalar que será auditada; (c) construído um inventário dos riscos que podem comprometer o objetivo dessa unidade de prestar um atendimento de qualidade ao paciente com a melhor eficiência possível; (d) confeccionada uma matriz de planejamento e elaborados papeis de trabalho para coleta de evidências para verificar se os riscos se confirmam; e (e) elaborado um projeto de auditoria.
15. Na fase de execução, serão coletadas e analisadas as evidências e sistematizados os resultados em uma matriz de achados e, caso sejam verificados problemas de conformidade relevantes que afetem a eficiência

da unidade auditada, deve ser elaborada matriz de responsabilização para subsidiar Representação, ou outro procedimento interno utilizado pelo órgão de controle, para que o problema seja tratado em processo apartado.

16. Na fase de relatório, os resultados serão apresentados, destacando-se os achados que podem comprometer os objetivos de prestar um serviço eficiente e de qualidade ao paciente, as medidas que podem ser tomadas para tratar as causas da situação encontrada e, ainda, se for o caso, o relato de boas práticas com potencial de serem replicadas por outras unidades hospitalares.
17. Na fase de monitoramento, na primeira etapa: (a) será avaliada a consistência do plano de ação apresentado pelo gestor para verificar se as medidas propostas por ele, ao menos potencialmente, dão adequado tratamento às causas dos baixos índices de eficiências apontados no relatório de auditoria ou se mitigam seus efeitos; e (b) serão programados os monitoramentos intermediários, que servirão para verificar o cumprimento do plano de ação e os resultados efetivamente obtidos.
18. No monitoramento final será feito o balanço dos resultados, verificando se as causas foram devidamente tratadas e quais os impactos reais na eficiência e na qualidade da prestação do serviço hospitalar ao paciente.

## **2. RISCOS À EFICIÊNCIA**

19. Risco é a possibilidade de alguma coisa acontecer e afetar os objetivos, sendo medido em termos de probabilidade e impacto (BRASIL, TCU, 2017).
20. Os riscos podem impactar os objetivos de forma negativa ou positiva.
21. De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2007), os eventos podem gerar impacto tanto negativo quanto positivo ou ambos. Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização dos objetivos, apoiando a criação ou a preservação de valor. A direção da organização canaliza as oportunidades para seus processos de elaboração de estratégias ou objetivos, formulando planos que visam ao aproveitamento destes.
22. Considera-se que o objetivo principal das unidades hospitalares é prestar um serviço eficiente e de qualidade ao paciente. Sendo assim, o risco são todos aqueles eventos, interno ou externos, que podem comprometer o alcance desse objetivo.
23. A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados

para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade (BRASIL, TCU, 2010).

24. Os riscos à eficiência são todos aqueles eventos que podem comprometer a transformação dos insumos em produtos, e, portanto, afetar a entrega do serviço que é prestado ao paciente.
25. O levantamento dos riscos envolve a identificação de seus três elementos: o evento risco, suas possíveis causas e seus possíveis efeitos (BRASIL, TCU, 2017).

Devido à inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda disponíveis, poderá ocorrer indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência, o que poderá levar a lotação das Urgências e Emergências.

**Exemplo:**

**Risco 1**

**Evento risco:** indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência.

**Possível causa:** inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda disponíveis.

**Possíveis efeitos:** lotação das Urgências e Emergências.

Fonte: Relatório de Levantamento TCU – Processo 015.993/2019-1

26. A priorização dos riscos deve levar em conta a sua probabilidade de ocorrência e seu impacto nos objetivos de se prestar um serviço eficiente e de qualidade ao paciente (BRASIL, TCU, 2017).

**MATRIZ DE RISCOS**

<b>IMPACTO</b>	Muito Alto 10	10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	Alto 8	8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	Médio 5	5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	Baixo 2	2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	Muito Baixo 1	1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
		Muito Baixa 1	Baixa 2	Média 5	Alta 8	Muito Alta 10
<b>PROBABILIDADE</b>						

Fonte: Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos (BRASIL, TCU, 2017)  
Legenda: RB – risco baixo; RM – risco médio; RA – risco alto; e RE – risco extremo.

27. Para se fazer o levantamento dos riscos é imprescindível o adequado conhecimento da unidade hospitalar que está sendo auditada, em especial os principais processos de trabalho necessários ao alcance de seu objetivo de prestação de serviço eficiente e de qualidade ao paciente.
28. Além disso, é necessário delimitar os processos críticos na unidade, que são aqueles processos que, se falharem, comprometerão fortemente o

alcance de seus objetivos. Dentro desses processos, deverão ser identificadas as atividades críticas, apontando quais os principais riscos, internos e externo, à perfeita execução dessa atividade (BRASIL, TCU, 2011).

29. Uma vez identificados os riscos, a fim de priorizar a sua investigação, deve-se verificar se já existem controles internos eficientes para o tratamento desses riscos. Controles internos ou outras medidas eficientes instituídas para tratar os riscos podem ser apontados como boas práticas a serem replicadas em outras unidades hospitalares (BRASIL, TCU, 2011) (BRASIL, TCU, 2017).

Devido à inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda disponíveis, poderá ocorrer indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência, o que poderá levar a lotação das Urgências e Emergências.

**Exemplo:**

**Possível causa** inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda disponíveis.

**Medida mitigadora do risco:** existência de um sistema que controle e monitore leitos da unidade, e impeça que todos sejam ocupados em detrimento da reserva de leito de retaguarda para atendimento da Urgência e Emergência.

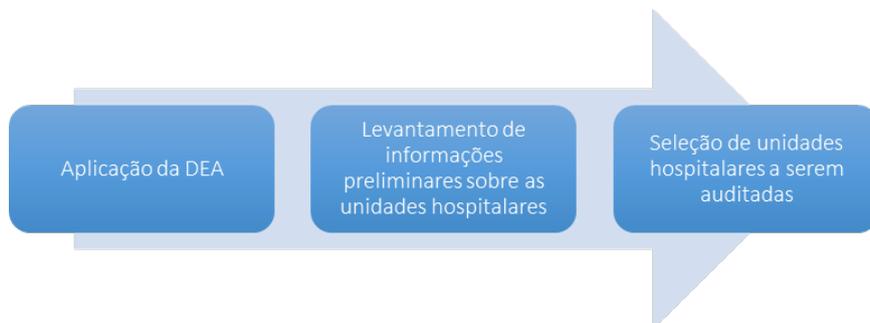


30. Por outro lado, se os controles se mostrarem ineficientes para o tratamento adequado do risco e o risco residual se apresentar acima do esperado para a instituição, o risco poderá ser selecionado para que sejam coletadas evidências de sua materialização.

## **ETAPA 1 - PRE-PLANEJAMENTO DE AUDITORIA**

31. O objetivo dessa seção é dar suporte às Unidades Técnicas dos órgãos de controle a fim de que elas obtenham informações adequadas e suficientes para selecionar as unidades hospitalares a serem auditadas.
32. Para essa escolha, recomenda-se que sejam considerados os seguintes critérios: estimativas de eficiência com base na DEA e em indicadores de desempenho; relevância e seu papel na rede de atenção e interação com os principais gargalos assistenciais da região; e quantidade de recursos que gere (materialidade).

### 3. SELEÇÃO DE UNIDADES MAC INEFICIENTES E EFICIENTES



#### 3.1. Aplicação da técnica DEA em unidades hospitalares no país

33. A DEA é uma técnica usada para a avaliação da eficiência relativa de um conjunto de unidades decisórias, como organizações e programas. Ela constrói uma fronteira de eficiência com as unidades mais eficientes na transformação de determinados insumos em certos produtos. A técnica ainda tem como vantagem a possibilidade de identificação de potenciais boas práticas, pois destaca as unidades mais eficientes, que poderiam ser usadas como *benchmark* para a melhoria do desempenho das demais (BRASIL, TCU, 2018).
34. A técnica DEA pode ser aplicada de acordo com as orientações e parâmetros constantes do Apêndice 11 ao Relatório de Levantamento (peça 85 do TC 015.993/2019-1<sup>1</sup>), para cada grupo de unidades homogêneas, a fim de obter *rankings* com as estimativas (escores de eficiência) das unidades mais e menos eficientes.
35. A análise elaborada foi desenvolvida em código livre, disponível no endereço eletrônico <https://github.com/SecexSaudeTCU>, de forma a permitir que cada usuário tenha acesso aos resultados obtidos pela equipe de auditoria do TCU e, em o desejando, faça os ajustes que entender adequados a fim de que efetue sua própria DEA para a seleção das unidades que fiscalizará.

#### 3.2. Levantamento de informações preliminares acerca das unidades hospitalares passíveis de serem auditadas

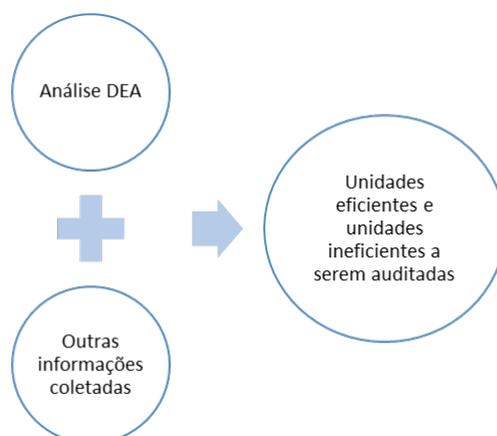
36. De posse de uma relação de unidades apontadas pela DEA com altos e baixos scores de eficiência, a Unidade Técnica do órgão de controle poderá, a seu critério, levantar outros critérios (além daqueles utilizados no modelo matemático da DEA) de risco, de relevância e de materialidade para seleção final das unidades indicadas para receberem as equipes de auditoria.

<sup>1</sup> Número do processo no Tribunal de Contas da União que identifica o processo de levantamento realizado por esta Corte de Contas.

37. O resultado da DEA deve ser encarado como um recurso rastreador de possíveis objetos de auditoria e não se recomenda que seja utilizado como único critério de seleção, pois pode não refletir de forma precisa a realidade.
38. Diante disso, pode-se promover a coleta de informações acerca das unidades de saúde mais e menos eficientes indicadas pela DEA, por meio de levantamento de dados em sistemas de informações (SIA, SIH, Regulação, sistemas de informação utilizados pelas secretarias estaduais e municipais de saúde, etc.), por meio de pesquisas na internet e por meio de questionários aplicados junto ao gestor da Rede de Saúde à qual as unidades estão vinculadas.
39. Na investigação dos sistemas de informações, recomenda-se levantar dados relacionados à produção hospitalar e ambulatorial das unidades, seus indicadores de desempenho (calculados a partir dos dados alimentados em sistemas), entre outros que se entendam relevantes para auxiliar na verificação mais precisa sobre a eficiência das unidades hospitalares.
40. Em pesquisa na internet, será possível encontrar diversas informações a depender da unidade pesquisada. Por exemplo, para uma unidade eventualmente gerida por uma entidade do terceiro setor, pode-se ter acesso ao instrumento que formalizou a parceria com o Poder Público, sendo possível de antemão observar os incentivos contratuais postos por meio da forma de remuneração da entidade em função de sua produção.
41. Pode-se utilizar questionários para coleta de informações, os quais têm como objetivo caracterizar os principais gargalos de acesso do paciente à rede, consubstanciados nas filas de espera e nos principais prestadores de serviços hospitalares. No endereço eletrônico <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>, consta sugestão de modelo de questionário a ser aplicado para esse fim.

### 3.3. Seleção de unidades hospitalares a serem auditadas

42. Tendo por base as estimativas de eficiência obtidas por meio da DEA e as demais informações coletadas acerca das unidades hospitalares que se encontram na fronteira de eficiência e abaixo dela, deverão ser selecionadas unidades apontadas, em tese, como eficientes e menos eficientes para realizar as **auditorias propriamente ditas**, com o objetivo de entender as causas de eficiência e de ineficiência alcançados pelas referidas unidades.



43. A quantidade de unidades selecionadas para receberem auditoria vai depender do tempo disponível pela equipe de auditoria para realização do trabalho. Sugere-se, no entanto, que sejam auditadas unidades que se encontrem na fronteira de eficiência e unidades que estejam abaixo dela, dentre as mais ineficientes; o primeiro grupo, priorizando-se a verificação de boas práticas e o segundo, mais voltado para identificação de causas de ineficiência e oportunidades de melhoria.
44. Importa ressaltar, contudo, que dificilmente uma unidade na fronteira de eficiência não apresentará ineficiências, uma vez que a análise estima uma **eficiência relativa** e não uma eficiência absoluta.
45. Para composição do rol de unidades a serem auditadas, podem ser considerados os seguintes aspectos:
  - 45.1. as estimadas como as mais e menos eficientes pela DEA; e
  - 45.2. as escolhidas com base em critérios de:
    - 45.2.1. relevância (maior produção para o SUS e/ou ser grande responsável pela oferta dos serviços constantes das filas com maiores tempos de espera);
    - 45.2.2. risco (dentre as unidades mais relevantes, as que apresentam indícios de maior desperdício de seus insumos), ainda que não estejam nos extremos de eficiência estimados pela DEA; esses indícios podem ser identificados por meio da aplicação de questionários preliminares direcionados aos gestores das redes do SUS;
    - 45.2.3. materialidade, como, por exemplo, faturamento anual.

## **ETAPA 2 – AUDITORIA EM UNIDADES HOSPITALARES**

### **FASE 1: PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**



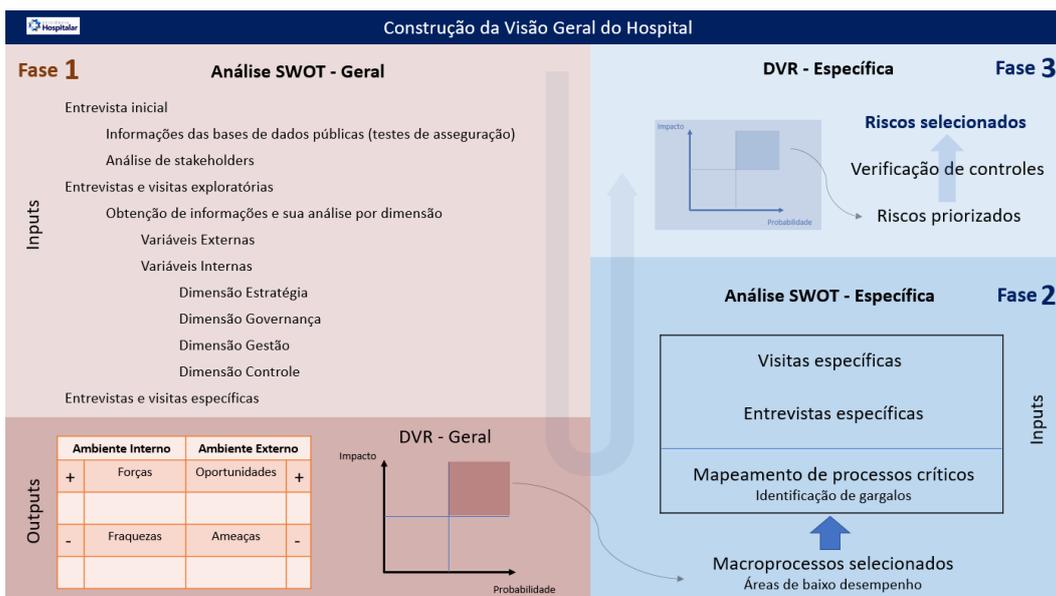
#### **4. ESTRATÉGIA E TERMOS DA AUDITORIA**

46. Toda fiscalização se inicia com um comando de auditoria para realizá-la. Tal comando assume formas diversas como uma Portaria de Fiscalização ou uma Ordem de Serviço. Geralmente contém o objeto e o objetivo da fiscalização de forma simplificada, a equipe e o período de fiscalização.
47. Compreendido o comando, recomenda-se que a equipe de auditoria assegure os termos e a estratégia da auditoria, definindo de forma preliminar o problema, objeto, interessados na auditoria, nível de asseguaração, objetivo da auditoria, escopo e não escopo, riscos da auditoria, principais entregas e respectivas datas.
48. Para sistematizar e agilizar essa discussão, a equipe pode se valer de uma “canvas”<sup>2</sup>, um quadro que sintetiza essas informações de forma gráfica. Essa atividade deve ser desenvolvida com a participação do supervisor da auditoria e com a participação de outras pessoas que, mesmo não fazendo parte da auditoria, tenham domínio sobre o objeto que será investigado.
49. O resultado dessa atividade deve ser apresentado ao demais – como diretores e secretários – que também vão se pronunciar sobre o relatório de auditoria, para poder alinhar as diversas expectativas sobre a auditoria.
50. Maiores informações sobre esse procedimento podem ser encontradas no endereço <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>.

<sup>2</sup> Ferramenta visual que reúne, de forma preliminar, informações básicas sobre a auditoria, tal como seu objeto, critérios, possíveis evidências, escopo, não escopo, stakeholders, etc.

## 5. CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE HOSPITALAR

51. O processo de identificação das principais causas de ineficiência no atendimento ao paciente passa pela correta caracterização das unidades hospitalares, levando em conta seu ambiente interno e externo.
52. Deve-se procurar construir uma **visão-geral da unidade**, contendo, por exemplo, (a) sua missão e objetivos na rede de atenção; (b) estrutura e mecanismos de governança e gestão do desempenho; (c) histórico; (d) sua natureza jurídica; (e) as principais normas que ela deve seguir e outros requisitos de atuação da unidade; (f) os recursos da unidade; e (g) produtos gerados.
53. Os procedimentos sugeridos para a construção da visão-geral do hospital e para identificação dos macroprocessos com maior risco de ineficiência dentro da unidade serão descritos no **apêndice 1 deste referencial**. O esquema da figura abaixo será explicado em detalhes no referido apêndice.



54. A identificação do papel da unidade na rede de atenção é uma informação relevante, pois se sua missão não está claramente definida, há indícios de problemas na alocação de recursos para esse hospital (ineficiência alocativa, isto é, a composição de serviços assistenciais de saúde e como eles servem à população na rede em que se integram). Além disso, a definição de sua missão facilita a identificação e priorização dos riscos na auditoria.
55. No caso de organizações sociais ou demais entidades do terceiro setor que atuam na saúde, o histórico deve caracterizar o processo de transferência da gestão (compreendendo a análise *ex-ante* efetuada para justificar a transferência, incluindo eventuais avaliações custo-benefício e avaliações dos riscos da transferência efetuada, bem como metas e objetivos estabelecidos para a transferência).

56. Ademais, a visão geral deve abranger os incentivos contratuais, compreendendo como se dá a dinâmica entre a remuneração do hospital e sua produção. Se esta é estática ou se há flexibilidade para se alterar o portfólio de produção para se ajustar às mudanças de demanda ou mesmo por otimizações de produção que possam ocorrer.
57. A visão-geral da unidade deve ainda compreender a caracterização dos fatores exógenos com potencial de afetar a eficiência da unidade, como (a) rede de atenção à qual a unidade se insere; (b) recursos recebidos e sua regularidade; (c) objetivos e metas fixadas para as unidades; (d) estrutura de governança externa (especialmente os componentes, planos e objetivos, monitoramento e avaliação de seu desempenho, participação e *accountability*).
58. As entradas financeiras também deverão ser analisadas, se possível. Por várias razões, seja para compor a visão geral do objeto, seja para viabilizar a crítica e aprimoramento da DEA, seja para possibilitar, mais adiante, uma melhor análise da eficiência da unidade em contraste com as demais (quando várias unidades tiverem sido auditadas pelos demais órgãos de controle).
59. Assim, deve-se obter todas as informações necessárias que permitam à equipe de auditoria conhecer objetivos estratégicos da unidade hospitalar; os macroprocessos e processos relevantes para entrega de seus objetivos-chave; a identificação de áreas, funções e atividades que contribuam de forma importante para realização de seus objetivos; suas metas e indicadores de desempenho; e todas e quaisquer outras informações que a equipe entenda necessárias para compreender o propósito da organização, a maneira como ela se estrutura e os produtos, bens e serviços que oferece para cumprimento de sua missão.
60. É importante que a equipe de auditoria apure os principais indicadores de desempenho apresentados pela unidade hospitalar selecionada, seja por meio de sistemas de bancos de dados (SIA, SIH, Central de Regulação etc.), seja mediante informações prestadas diretamente pelos gestores da Rede de Saúde a qual a unidade hospitalar está vinculada ou à própria Diretoria do hospital.

	INDICADOR	DIMENSÃO MEDIDA	MÉTODO DE CÁLCULO
Exemplo de indicadores de desempenho:	Taxa de ocupação geral hospitalar	Leito	$\text{N}^\circ \text{ de pacientes-dia} / \text{N}^\circ \text{ de leitos-dia} \times 100$ em determinado período
	Taxa de manutenção preventiva para equipamentos médicos hospitalares e instalação predial	Equipamento	$\sum \text{ de serviços de manutenção preventiva realizada em equipamentos médico-hospitalares e instalação predial da instituição de saúde no período} / \sum \text{ de serviços de manutenção preventiva desejada pela instituição de saúde no período} \times 100 = \%$

Índice de produção por funcionário da área/subárea	Recursos Humanos	Quantidade de produtos ou serviços produzidos / quantidade de recursos utilizados (fórmula geral).
--	------------------	--

Fonte: Relatório de Levantamento TCU – Processo 015.993/2019-1

61. Mais informações sobre indicadores, vide endereço eletrônico <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>.

## 6. TESTES DE ASSEGURAÇÃO DE ENTRADAS E SAÍDAS

62. O propósito desses testes é analisar a confiabilidade das informações geradas pelo banco de dados do SUS. De forma mais específica, verificar se os dados utilizados pela DEA para analisar a eficiência relativa da unidade auditada são consistentes, ou seja, validá-los na prática.
63. Vale lembrar que esses dados são provenientes das bases do Ministério da Saúde, mais especificamente dos sistemas SIA, SIH e CNES. Conforme pode-se verificar no Apêndice 11 do Relatório de Levantamento (peça 85 do TC 015.993/2019-1), os dados utilizados na DEA para obter o ranking das unidades eficientes e ineficientes são os indicados na tabela 2 abaixo.

**Tabela 2:** Descrição da planilha utilizada nas análises implementadas.

DEA	Origem	Coluna	Descrição
Inputs	CNES	CNES_SALAS	Número total de salas ambulatoriais, cirúrgicas, obstétricas e de urgência/emergência
		CNES_LEITOS_SUS	Número total de leitos do hospital disponibilizados ao SUS
		CNES_MEDICOS	Número total de profissionais médicos que trabalham no estabelecimento
		CNES_PROFISSIONAIS_ENFERMAGEM	Número total de profissionais de enfermagem (nível médio e superior) que trabalham no estabelecimento
Outputs	SIH e SIA	SIA_SIH_VALOR	Soma dos valores totais gastos pelo estabelecimento no ano com atendimentos ambulatoriais (registrados no SIA) e internações (registrados nos SIH).
	SIA	SIA-dddd (51 colunas)	Cada coluna contém a proporção do valor total (contido na coluna SIA_SIH_VALOR) gasto pelo estabelecimento no ano com o subgrupo de procedimentos especificado pelo código dddd (de acordo com a tabela SIGTAP) registrado no SIA.
	SIH	SIH-dddd (30 colunas)	Cada coluna contém a proporção do valor total (contido na coluna SIA_SIH_VALOR) gasto pelo estabelecimento no ano com o subgrupo de procedimentos especificado pelo código dddd (de acordo com a tabela SIGTAP) registrado no SIH.

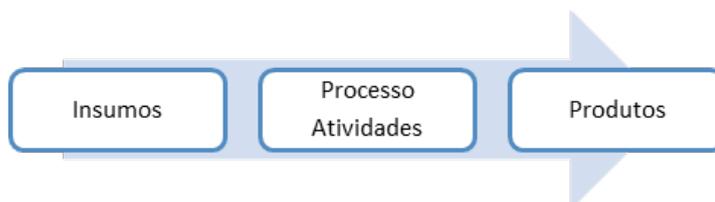
Fonte: Apêndice 11 do Relatório de Levantamento TCU – Processo 015.993/2019-1.

64. As equipes de fiscalização deverão obter as informações acima a serem validadas (referentes às unidades hospitalares a serem auditadas) diretamente dos sistemas CNES, SIA e SIH. Estas informações também poderão ser obtidas junto à equipe da SecexSaúde / TCU.
65. Para validar os dados oficiais, sugere-se utilizar as informações provenientes dos sistemas internos do hospital, registros de sua equipe gerencial, informações geradas pelas Centrais de Regulação e, até mesmo, obtidos por meio de testes aplicados pela equipe de auditoria, se for conveniente e oportuno.
66. Solicita-se que cada equipe alimente as informações provenientes dessa validação no questionário eletrônico sobre a visão geral do objeto disponível no endereço <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>.
67. Ao compilarmos os dados de várias auditorias poderemos ter no futuro um indicativo do grau de confiabilidade das informações obtidas pelos sistemas do Ministério da Saúde mencionados anteriormente.
68. Para o caso concreto, poderemos confirmar ou não a avaliação previamente obtida pelos escores de eficiência relativa indicados pela DEA em relação à unidade auditada. Recomenda-se que o resultado dessa confirmação seja inserido no capítulo sobre a visão geral do objeto no relatório de fiscalização.
69. O fato de haver uma divergência entre os dados oficiais e os obtidos pela equipe de auditoria indica uma fragilidade nos controles do hospital auditado. Portanto, sugere-se que esse fato seja informado para os gestores da unidade na reunião de encerramento da auditoria.

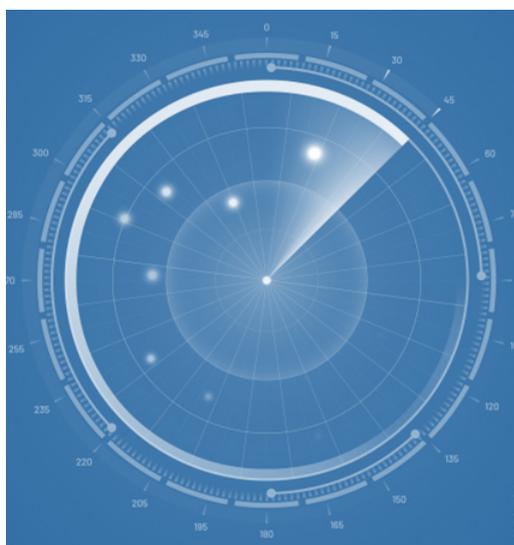
## 7. INVENTÁRIO E CLASSIFICAÇÃO DE RISCOS

### 7.1. Levantamento dos macroprocessos e dos processos críticos

70. Uma vez identificadas as unidades ineficientes e eficientes que serão auditadas e feita a devida caracterização da unidade hospitalar e de seus fatores exógenos, devem ser **levantados os macroprocessos com maiores problemas de desempenho** e, em seguida, seus processos e atividades críticos aos quais se relacionam.
71. Processo é o conjunto de atividades interligadas com início e fim bem delimitados, que transforma insumos em produtos. Macroprocesso é composto por um conjunto de processos (BRASIL, 2003).



72. Os processos críticos são aqueles **essenciais** para o bom funcionamento da unidade hospitalar e que, se falharem, **comprometem fortemente o objetivo do hospital de prestar com eficiência e qualidade** seus principais serviços de saúde à população.
73. Dentro dos processos críticos temos aquelas atividades que se falharem comprometem os objetivos dos processos, são as atividades críticas.
74. A escolha dos macroprocessos a serem mapeados dependerá da visão geral do hospital construída pela equipe de auditoria desde o início dos trabalhos. A partir dessa visão, a equipe poderá perceber quais são as **principais fontes de potencial desperdício** de recursos no hospital. Seria como se estivéssemos “acionando um radar para detectar essas áreas com baixo desempenho”.



75. Assim, definidos os macroprocessos com maiores problemas de desempenho, **seus processos mais relevantes deverão ser devidamente mapeados**, com a finalidade de identificar onde podem ser encontrados possíveis gargalos na aplicação dos principais insumos da unidade hospitalar (recursos humanos, leitos, equipamentos e materiais médico-hospitalares) para entrega de seus produtos à sociedade (internação, consultas ambulatoriais, atendimentos de emergência, exames laboratoriais e de imagem, cirurgias).
76. É importante, no mapeamento dos processos, compreender os elementos que fazem com ele seja propulsionado (que estimulam seu desfecho) ou emperrado (que dificultam com que ele flua apropriadamente). Em outras palavras, é compreender se os incentivos postos aos agentes responsáveis pelos prosseguimentos dos processos estimulam com que estes busquem sua resolutividade de forma ágil ou se são “premiados” por dificultar seu fluxo em alguma etapa.

77. O mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade (BRASIL, 2003).

**EXEMPLOS DE MACROPROCESSOS EM UNIDADES HOSPITALARES**

Núcleo Interno de Regulação

Pronto Atendimento

Internação em Enfermaria e em UTI

Atendimento Ambulatorial

Cirurgia

Exames de imagem e laboratoriais

Fonte: Relatório de Levantamento TCU – Processo 015.993/2019-1

78. Para auxiliar na realização do mapeamento de processos, recomenda-se a utilização do manual de técnicas de auditoria “mapa de processos” (BRASIL, TCU, 2003).
79. O mapeamento dos processos, de preferência validado pela equipe do hospital objeto de fiscalização, será uma fonte relevante para o levantamento dos riscos que possam comprometer o objetivo de prestar um serviço de qualidade e eficiente ao paciente, bem como de boas práticas que possam ser replicadas em outras unidades hospitalares.

**7.2. Inventário de riscos à eficiência dos processos críticos selecionados**

80. O inventário de riscos começa a ser construído desde o primeiro momento em que a equipe de auditoria se depara com a unidade hospitalar a ser auditada. Mas é a partir da compreensão do ambiente interno e externo da unidade hospitalar, principalmente do mapeamento dos processos críticos, que se constrói um inventário de riscos.
81. Os riscos podem ser ameaças ao atingimento dos objetivos ou oportunidades que podem ser aproveitadas; são, pois, eventos incertos que podem ser negativos ou positivos.

**Exemplo:****Insumo Leito**

Devido ao atraso na obtenção de resultado de exames de diagnóstico poderá ocorrer e existência de paciente internado por excesso de tempo desnecessariamente, o que poderá levar ao não atendimento de outros pacientes que necessitam de tratamento.

**Evento risco:** aumento do tempo de ocupação dos leitos de internação;

**Possível causa:** atraso na obtenção de exame complementar de diagnóstico;

**Possíveis efeitos:** não atendimento de outros pacientes.

Fonte: Relatório de Levantamento TCU – Processo 015.993/2019-1

<p><b>Exemplo:</b></p> <p><b>Recursos Humanos</b></p>	<p>Devido à falta de escala de serviço, à inexistência de controle de frequência e à ausência de dimensionamento adequado do quantitativo de profissionais de saúde (médicos, enfermeiros, técnicos de enfermagem, nutricionistas e fisioterapeutas) para o número de pacientes atendidos pela unidade hospitalar, poderá ocorrer falta ou insuficiência de profissionais de saúde disponíveis para atendimento nos diversos setores do hospital (Pronto Atendimento, Bloco Cirúrgico, Ambulatório, Internação e Exames), o que pode comprometer o atendimento da demanda pela assistência hospitalar e impactar no tempo para o acesso, gerando filas na Regulação.</p> <p><b>Evento risco:</b> falta ou insuficiência de profissionais de saúde disponíveis para atendimento nos diversos setores do hospital (Pronto Atendimento, Bloco Cirúrgico, Ambulatório, Internação e Exames);</p> <p><b>Possível causa:</b> falta de escala de serviço, à inexistência de controle de frequência e à ausência de dimensionamento adequado do quantitativo de profissionais de saúde (médicos, enfermeiros, técnicos de enfermagem, nutricionistas e fisioterapeutas) para o número de pacientes atendidos pela unidade hospitalar;</p> <p><b>Possíveis efeitos:</b> comprometimento do atendimento da demanda por atendimento hospitalar e impactar o tempo de atendimento nas filas da Regulação.</p>
---	---

Fonte: Relatório de Levantamento TCU – Processo 015.993/2019-1

<p><b>Exemplo:</b></p> <p><b>Equipamentos/insumos médico-hospitalares</b></p>	<p>Devido à falta de manutenção preventiva, poderá ocorrer existência de equipamentos médico-hospitalares sem condições adequadas de uso ou desativados, o que pode comprometer o atendimento de pacientes hospitalizados ou que procuram o hospital para realização de exames ou procedimentos, podendo aumentar o tempo de espera na fila de exames da Regulação.</p> <p><b>Evento risco:</b> existência de equipamentos médico-hospitalares sem condições adequadas de uso ou desativados.</p> <p><b>Possível causa:</b> falta de manutenção preventiva de equipamentos médico-hospitalares.</p> <p><b>Possíveis efeitos:</b> comprometimento do atendimento de pacientes hospitalizados ou que procuram o hospital para realização de exames ou procedimentos, podendo aumentar o tempo de espera na fila de exames da Regulação.</p>
---	---

Fonte: Relatório de Levantamento TCU – Processo 015.993/2019-1

### 7.3. Avaliação e priorização das ameaças à eficiência dos processos críticos selecionados (possíveis achados negativos)

82. Uma vez identificados os riscos, a fim de priorizar a sua investigação, deve-se verificar se já existem controles internos eficientes para o tratamento desses riscos, a fim de se certificar se há ainda risco residual relevante (BRASIL, TCU, 2017).

DESCRIÇÃO DO EVENTO DE RISCO		
Causas	Evento	Consequências
Inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda	Indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência.	Lotação das Urgências e Emergências.



AVALIAÇÃO DO RISCO INERENTE		
Probabilidade de o evento ocorrer e seu impacto nos objetivos de prestar um serviço de qualidade ao paciente		
Probabilidade	Impacto	Nível de Risco Inerente
Muito alta	Muito alto	Muito alto



CONTROLE IDENTIFICADOS
Existência de algum controle para mitigar o risco
Existência de um sistema que controle que monitore leitos da unidade e impeça que todos sejam ocupados em detrimento da reserva de leito de retaguarda para atendimento da Urgência e Emergência.



AVALIAÇÃO DAS RESPOSTAS AO RISCO	
Considerando a eficácia do controle qual o nível de risco que ainda persiste	
Nível de Eficácia	Nível de Risco Residual
Forte	Baixo

83. Deve-se priorizar a investigação daqueles riscos que tenham alta probabilidade de ocorrência com alto impacto no objetivo de prestar um serviço eficiente e de qualidade ao paciente e para os quais os controles ou medidas instituídas para tratá-los são ineficientes ou inexistentes (BRASIL, TCU, 2017).
84. A partir dessas informações, a equipe de auditoria precisará elaborar papéis de trabalho que lhe permitirão coletar evidências na fase de execução para subsidiar o diagnóstico de eficiência ou ineficiência da unidade auditada e as possíveis causas, efeitos e impactos desse diagnóstico.

85. Para inventariar os riscos, **deve-se utilizar o formulário eletrônico disponível no endereço** <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia> para que seja devidamente categorizado e possibilite futuras consolidações quanto às diversas causas que podem estar impactando os objetivos de se prestar um serviço eficiente e de qualidade ao paciente.
86. O modelo para esboçar o inventário de riscos pode ser acessado no **apêndice 2 deste referencial**.

#### **7.4. Avaliação e priorização das oportunidades à eficiência dos processos críticos selecionados (possíveis boas práticas)**

87. Boas práticas podem ser observadas tanto em unidades de alto escore de eficiência quanto em unidades de baixo escore de eficiência. A boa prática é também conhecida como achado positivo (BRASIL, TCU, 2011).
88. A boa prática pode ser identificada, por exemplo, em uma medida ou mecanismo de controle que tenha sido instituído pela unidade hospitalar para mitigar algum risco que possa comprometer o objetivo de prestar serviço eficiente e de qualidade ao paciente.
89. Especialmente, quando da avaliação dos controles internos, aquelas medidas que foram consideradas eficientes no tratamento dos riscos, deixando o risco residual baixo, podem ser consideradas boas práticas a ser replicada em outros hospitais.
90. A boa prática identificada deve ser devidamente documentada como um achado positivo e, portanto, se relevante, os procedimentos para identificar a situação encontrada, suas causas e efeitos devem estar presentes na matriz de planejamento. Após sua confirmação e documentação, as boas práticas devem ser alimentadas no formulário eletrônico presente no endereço <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>, a fim de que possam ser divulgadas nacionalmente.
91. Uma boa prática pode abranger não só um procedimento adicional em um processo, como pode se materializar na existência de um processo com um desenho (fluxo) mais otimizado. Pode-se, também, evidenciar boas práticas nos incentivos contratuais (cláusulas/regras que premiam eficiência) existentes para a unidade hospitalar, assim como também nos incentivos dos agentes (servidores e empregados) responsáveis por operacionalizar os processos de funcionamento da unidade.

## **8. MATRIZ DE PLANEJAMENTO E PROCEDIMENTOS**

92. A matriz de planejamento é o papel de trabalho que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho e documenta o programa de auditoria, discriminando, entre outros itens, os objetivos e as questões de auditoria formuladas para alcançá-los. É um quadro resumo das informações

relevantes do planejamento de uma auditoria. É elaborada na etapa de planejamento e contém todos os elementos-chave do que se pretende realizar durante a etapa de execução, podendo ser revisada durante a execução. (BRASIL, TCU, 2010).

93. A matriz de planejamento é elaborada com o objetivo de planejar as técnicas e procedimentos para a coleta de evidências que vão confirmar ou não a existência do problema, suas causas e seus efeitos e/ou a existência de uma boa prática.
94. A matriz de planejamento deve conter, no cabeçalho, o objeto ou órgão a ser fiscalizado; o problema; a questão fundamental; os objetivos; o prazo de início e fim da auditoria e; o nome da equipe. Por exemplo:

MATRIZ DE PLANEJAMENTO	
<b>Órgão/Entidade:</b> Hospital Estadual XXXXX	
<b>Problema:</b> foi identificado que dentre os hospitais da rede XXX, este Hospital possui o mais baixo escore de eficiência. Acontece que o referido hospital deve atender a uma população de xxxx pacientes por mês. A taxa de mortalidade da região de atendimento do referido hospital tem subido em torno de 10% nos últimos 2 anos.	
<b>Questão fundamental:</b> quais as principais causas da baixa eficiência deste hospital?	
<b>Objetivo:</b> identificar as causas da ineficiência deste hospital.	
<b>Cronograma dos trabalhos:</b> início em XXXXX, com encerramento previsto para XXXX, totalizando X dias úteis.	
<b>Equipe:</b> (nome/cargo/matrícula)	<b>Chefe imediato / supervisor:</b> (nome/ cargo/ matrícula)

95. A matriz deve conter ainda as questões de auditoria e os riscos que deram origem a cada questão. A questão de auditoria é formulada a partir da compilação de um ou mais riscos mapeados, na forma interrogativa. Sempre visa esclarecer algum(ns) dos objetivos listados. Para que seja compreendida de forma mais prática, recomenda-se que contenha o processo de trabalho envolvido, o espaço analisado (departamento, estado, cidade, órgão, instituição, etc.), o período analisado, verbo de ação e o critério geral de comparação (normas). Por exemplo:

<b>Questão de auditoria:</b> Existem medidas de controle e de prevenção, por parte do Hospital do Estado XXXX, no ano de XXXXX, para evitar a existência de leitos de enfermaria e de UTI desativados, conforme (identificar um critério que trate dos cuidados de manutenção de leitos)?
<b>Risco mapeado:</b> <u>Devido à</u> existência de leitos de enfermaria e de UTI desativados, <u>poderá ocorrer</u> indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda da RAS, <u>o que poderá levar a</u> lotação das Urgências e Emergências e aumento das filas de procedimentos cirúrgicos da Regulação.

96. Em seguida, nas colunas da matriz de planejamento, temos os campos “informações requeridas”; “fontes de informação”, “critérios”, “detalhamento dos procedimentos”, “possíveis evidências”, “possíveis achados”.
97. Recomenda-se o preenchimento das colunas da matriz de planejamento na seguinte ordem: possíveis achados, possíveis evidências para

os achados, critérios, técnicas e procedimentos para coleta das evidências, informações requeridas e fontes de informações.

98. Na coluna “possíveis achados”, considere o achado completo: situação encontrada, causas e efeitos. Ele será redigido considerando-se, hipoteticamente, a materialização do risco que deu origem à questão.
99. Na coluna “possíveis evidências”, pense em evidências para o achado completo, ou seja, para a situação encontrada, para as causas e para os efeitos. Preveja documentos que poderão ser utilizados para comprovar os achados descritos na coluna “Possíveis Achados”.
100. Na coluna “detalhamento dos procedimentos”, descreva qual a técnica será utilizada para coleta da evidência e o detalhamento do procedimento para aplicação da técnica.

DETALHAMENTO DOS PROCEDIMENTOS	POSSÍVEIS EVIDÊNCIAS	POSSÍVEIS ACHADOS
<p><u>Técnica para evidências E1 e E2</u></p> <p>- Técnica: observação direta.</p> <p>- Procedimento: dirigir a unidade hospitalar XXXX e verificar se há leitos de enfermaria e de UTI desativados. Registrar com fotografias a situação encontrada. Confeccionar o relatório de observação direta e o relatório fotográfico.</p> <p>Atenção! Deve ser elaborado um roteiro de observação direta do que a equipe deseja observar.</p> <p><u>Técnica para evidência E3 a E5</u></p> <p>- Técnicas: requisição de informação e análise documental.</p> <p>- Procedimento: requisitar os registros W, Y, Z, ao XXXX. Analisar a demanda XXX.</p>	<p><u>Evidências para a causa:</u></p> <p>E1. Relatório de observação direta.</p> <p>E2. Relatório fotográfico.</p> <p><u>Evidências para a situação encontrada:</u></p> <p>E3. Registro de demandas e oferta de leitos.</p> <p><u>Evidências para os efeitos:</u></p> <p>E4. Registro de demanda na Urgências e Emergências.</p> <p>E5. Registro históricos de demanda por procedimentos cirúrgicos da Regulação.</p>	<p><u>Achado 1</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Existência de leitos de enfermaria e de UTI desativados (<b>causa</b>). (E1, E2).</li> <li>• Indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda da RAS (<b>situação encontrada</b>). (E3).</li> <li>• Lotação das Urgências e Emergências (<b>efeitos 1</b>). (E4).</li> <li>• Aumento das filas de procedimentos cirúrgicos da Regulação (<b>efeitos 2</b>). (E5.)</li> </ul>

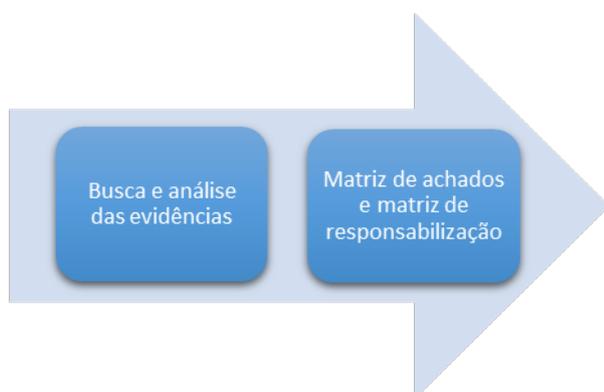
101. Mais detalhes sobre o preenchimento da matriz de planejamento vide **apêndice 3 deste Referencial** e o Manual de Auditoria Operacional do Tribuna de Contas da União (BRASIL, TCU, 2010).

## 9. PROJETO DE AUDITORIA NA UNIDADE HOSPITALAR

102. O projeto de auditoria consolida todo o trabalho que foi realizado na fase de planejamento (BRASIL, TCU, 2011).

103. Recomenda-se que ele tenha os seguintes tópicos: (a) introdução (contendo o problema de auditoria, objeto, objetivo e escopo); (b) visão geral do objeto (contendo a caracterização da unidade e a caracterização dos fatores exógenos com potencial de afetar a eficiência da unidade); (c) descrição dos macroprocessos e processos críticos; (d) inventários de riscos; (e) questões de auditoria; e como apêndices, (f) matriz de planejamento e papéis de trabalhos que serão utilizados para a coleta de evidências; (g) cronograma detalhados da aplicação dos papéis de trabalhos; e (h) estimativa de custos da auditoria (BRASIL, TCU, 2010).

## FASE 2: EXECUÇÃO



### 10. CONFECÇÃO DAS ANÁLISES DAS EVIDÊNCIAS

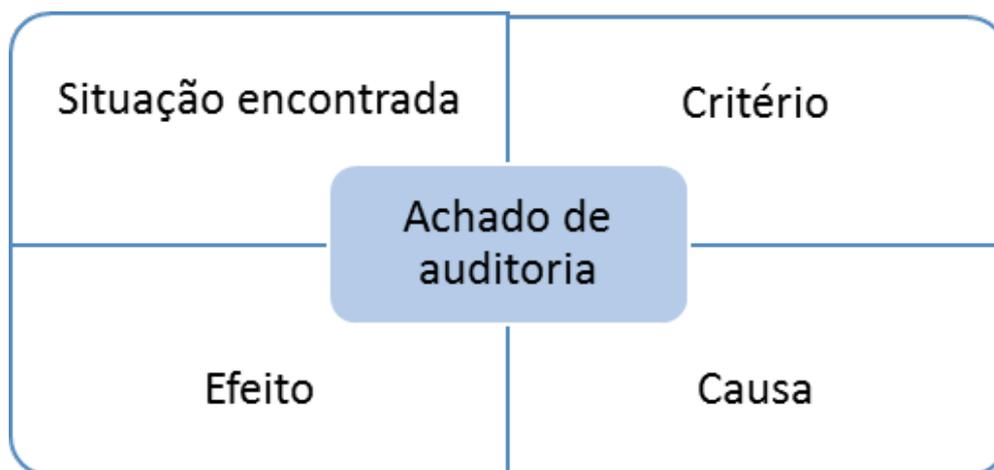
104. Utilizando os instrumentos de coleta de dados construídos na fase de Planejamento, a equipe de auditoria deverá ir a campo realizar todos os procedimentos previstos na Matriz de Planejamento para levantar todas as evidências necessárias que lhe permitam responder às questões de auditoria postas sob exame.
105. As análises a serem feitas ao longo da execução objetivam identificar as principais causas que interferem na melhoria do desempenho das produções ambulatoriais e hospitalares das unidades hospitalares (plano da eficiência) das redes do SUS.
106. Recomenda-se que, antes do preenchimento da matriz de achados e da elaboração do relatório de auditoria, as evidências sejam analisadas em papel de trabalho separado.
107. A confecção das análises em papel de trabalho em separado tem a vantagem de proporcionar um relatório mais objetivo, curto e interessante de se ler, mantendo a robustez, a precisão e a qualidade de evidenciação necessária para uma conclusão de auditoria (BRASIL, TCU, 2011) (BRASIL, TCU, 2010).
108. Recomenda-se que o papel de trabalho de análises em separado tenham os seguintes campos: risco mapeado; causa (evidências e critérios para

as causas e análises); situação encontrada (evidencia e critérios para a situação encontrada e análises); efeitos (evidências e critérios para os efeitos e suas análises); conclusões, destacando o que ocorreu, se isso é ruim para o objetivo de se prestar um serviço eficiente e de qualidade para o paciente, quais as causas provadas (aquelas para as quais existem evidências), quais as causas prováveis (aquelas para as quais não existem evidências), quais os efeitos reais e potenciais; e se foi localizada alguma boa prática.

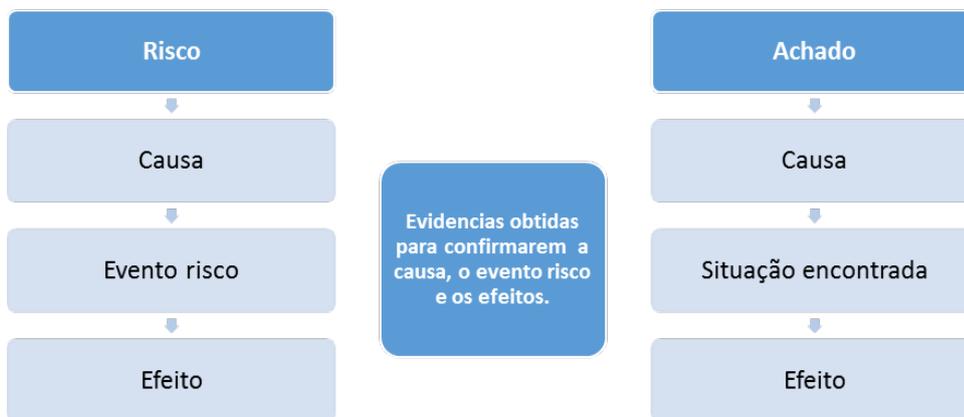
109. Ao final, deve-se chegar à conclusão sobre existência ou não da situação encontrada, suas causas e efeitos, tudo devidamente evidenciado.

## 11. MATRIZ DE ACHADOS

110. É o documento que estrutura o desenvolvimento dos achados e permite reunir os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório de auditoria. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados. (BRASIL, TCU, 2010).
111. Achado de auditoria é qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído por quatro atributos essenciais: situação encontrada (o que é), critério (o que deveria ser), causa (razão do desvio em relação ao critério) e efeitos/impactos (consequência da situação encontrada). Com exceção do critério, cada um destes atributos deverá possuir as próprias evidências (BRASIL, TCU, 2010).



112. Os elementos do risco quando materializados, devem ser devidamente evidenciados e comporão os elementos do achado de auditoria.



113. A matriz de achados é composta, especialmente, pelos seguintes campos: situação encontrada, efeitos, causas, encaminhamento e benefícios (BRASIL, TCU, 2010).
114. No que concerne às boas práticas, deve-se registrá-las utilizando-se das mesmas colunas de um achado (situação encontrada, efeitos, causas, encaminhamento e benefícios), uma vez que, quando bem documentadas, possuem os mesmos componentes, no entanto, com viés positivo.
115. Para fins de consolidação dos achados negativos e positivos (boas práticas), **deve ser utilizado o formulário específico** disponível no endereço <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>. O modelo adaptado da matriz de achados pode ser encontrado no **apêndice 4 deste referencial**.
116. No campo “situação encontrada”, descrever resumidamente a situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência, e documentada durante a fase de execução da auditoria, descrevendo em que ela contraria o critério. No caso das boas práticas, complementar a informação expressando a razão de ser assim considerada (por exemplo, por ser capaz de reduzir o tempo de espera do paciente, agregar valor à qualidade da atenção, diminuir os custos dos processos e aumentar a capacidade de atendimento do hospital).
117. A redação da “situação encontrada” deve responder às seguintes perguntas: O que ocorreu? O que evidencia o que ocorreu? No achado negativo, por que a situação encontrada diverge do critério? No achado positivo, por que a situação encontrada é um *benchmark* positivo?
118. No campo “efeito”, informar por que os eventos descritos na situação encontrada são indesejados, identificando também o objetivo não atingido, e a dimensão do objetivo impactada. No achado positivo, deve-se fazer as devidas adaptações em relação a esse atributo (identificando-se, inclusive, os processos impactados). Efeito real é algo que aconteceu, um evento concreto, enquanto o efeito potencial é ainda uma possibilidade.

119. Redação dos efeitos deve responder às seguintes perguntas: a) por que a situação encontrada é ruim/boa? b) que objetivos ligados ao processo de trabalho avaliado foram impactados negativamente/positivamente? c) sob qual aspecto? d) no achado negativo, qual seu desvio em relação ao critério do efeito? e) no achado positivo, em que medida a situação encontrada impacta positivamente a eficiência da unidade (ganhos)?
120. Essa última dimensão (desvio), pode ser útil para, no achado negativo, mensurar os benefícios advindos da correção da causa do evento na fase de monitoramento. Já no achado positivo (ganhos), para mensurar os benefícios, aferir os ganhos concretos do hospital auditado em decorrência da situação encontrada que está sendo considerada um *benchmark* positivo.
121. No campo “causas”, descrever o motivo que leva à ocorrência da situação encontrada. Por que ela ocorre? Por que ocorre nesta intensidade? Relacionada a pessoas, processos e/ou produtos, conforme vulnerabilidades constatadas no planejamento.
122. Caso se refiram a pessoas que causaram dano ao erário ou cometeram irregularidades passíveis de alguma pena, imprescindível elaborar **Matriz de Responsabilização**, conforme **apêndice 5 deste Referencial**. Porém, recomenda-se que o tratamento das irregularidades deva ser feito mediante representação, ou procedimento administrativo similar, em processo à parte.
123. As deliberações conterão medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente ou, no caso de boas práticas, a previsão de sua devida divulgação a fim de ser replicada por outras unidades.
124. No campo “encaminhamento”, propor determinações ou recomendações de forma a tratar a origem dos problemas (causas), mitigar os efeitos e incorporar boas práticas. A redação do encaminhamento deve responder às seguintes perguntas: a) como eliminar/mitigar a causa? b) como diminuir seus efeitos? c) como aplicar as boas práticas?
125. No campo benefícios, mencionar o que gestores, responsáveis e beneficiários têm a ganhar com a implementação das propostas de encaminhamento, como, por exemplo, formas de diminuir o prejuízo, de aumentar a qualidade do produto, simplificar e aperfeiçoar o processo etc.
126. É importante mensurar benefícios porque: a) demonstram a relevância dos resultados obtidos; b) motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações; c) divulgam o impacto potencial da auditoria. A redação dos Benefícios deve responder às seguintes perguntas: a) o que o responsável e/ou sociedade e/ou beneficiários diretos ganham se implementarem o encaminhamento? b) que valor a auditoria irá agregar ao objeto? c) qual o possível indicador impactado?



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**  
SECRETARIA-GERAL DE CONTOLE EXTERNO  
Secretaria de Controle Externo da Saúde

MATRIZ DE ACHADOS

**Achado 1:** Devido à inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda, ocorreu indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência, o que levou a lotação das Urgências e Emergências.

**Categorização:**

**Unidade Hospitalar:** Hospital X

**Rede de serviços:** Rede X

**Estado:** XX

**Município:** X

**Natureza Jurídica:** Pessoa jurídica de direito público gerida pelo Governo

**Macroprocesso afetado:** Internação

**Processo afetado:** processo y

**Atividade afetada:** atividade y

SITUAÇÃO ENCONTRADA	EFEITOS	CAUSAS	ENCAMINHAMENTOS	BENEFÍCIOS
<p>Indisponibilidade de leitos de internação para atender a demandas do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência.</p> <p><u>Evidência:</u> Registro de demandas e oferta de leitos.</p> <p><u>Crítério:</u> art. 16 da Resolução 2077/2014/CFM c/c artigo 161 do anexo III da Portaria de Consolidação n.º 3, de 28 de setembro de 2017 que tratam de leito de retaguarda.</p> <p><u>Análise:</u> Segundo levantado nos registros xxx, constatou-se indisponibilidade de leitos de enfermaria de retaguarda para atender à demanda do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência, o que contraria o art. 16 da Resolução 2077/2014/CFM c/c artigo 161 do anexo III da Portaria de Consolidação n.º 3, de 28 de setembro de 2017 que estabelecem a necessidade de reserva de leito de retaguarda para atendimento de Urgência e Emergência.</p>	<p>1. Lotação das Urgências e Emergências</p> <p><u>Evidências:</u> Registro de demanda na Urgências e Emergências.</p> <p><u>Crítério/análise:</u> conforme art. 16 da Resolução 2077/2014/CFM c/c artigo 161 do anexo III da Portaria de Consolidação n.º 3, de 28 de setembro de 2017 devem ser reservados leitos de enfermaria de retaguarda para atendimento do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência.</p>	<p>Ausência de leitos de enfermaria de retaguarda.</p> <p><u>Evidências:</u> Relatório de observação direta, Relatório fotográfico e registros no Sistema de Controle de Leitos da unidade e da Central de Regulação.</p> <p><u>Crítério/análise:</u> Segundo art. 16 da Resolução 2077/2014/CFM c/c artigo 161 do anexo III da Portaria de Consolidação n.º 3, de 28 de setembro de 2017, o Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência deve reservar leito de enfermaria de retaguarda na unidade. Acontece que, em visita à unidade e em análise nos sistemas de Controle de Leitos da unidade e da Central de Regulação constatou-se ausência dessa reserva.</p>	<p>Determinar/recomendar a XXXX que apresente um plano de ação, estabelecendo ações, prazo e responsáveis para reserva de leitos de enfermaria de retaguarda.</p>	<p>Disponibilidade de leitos de enfermaria de retaguarda pode ajudar a reduzir a lotação das Urgências e Emergências com pacientes aguardando leito para internação.</p>

127. Após a confecção da matriz de achados, pode-se realizar um painel de referência a fim de discutir com os gestores e especialistas as causas identificadas e os possíveis encaminhamentos que poderiam ser dados para tratá-las. Para maiores informações sobre realização de painéis de referência vide o documento “Painel de referência em auditoria” (BRASIL, TCU, 2013).

### FASE 3: RELATÓRIO

#### 12. ESTRUTURA DE RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DA EFICIÊNCIA DE UNIDADES MAC

128. Recomenda-se que o relatório tenha a seguinte estrutura: capa, resumo, sumário, introdução, visão geral, achados, conclusão e encaminhamento (BRASIL, TCU, 2010).
129. No resumo, de uma página, devem ser respondidas as seguintes questões: por que o trabalho foi realizado? O que foi encontrado? O que foi proposto no encaminhamento? Quais são os principais benefícios na adoção das deliberações propostas?
130. Na introdução, de uma página, deve constar a deliberação que autorizou o trabalho, se for o caso; o problema identificado; os objetivos e questões de auditoria; a metodologia e limitações (o detalhamento da metodologia deve vir em apêndice); e os benefícios estimados.
131. Na visão geral, de duas a três páginas, deve constar caracterização da unidade; caracterização dos fatores exógenos com potencial de afetar a eficiência da unidade; descrição dos macroprocessos e processos críticos.
132. Os capítulos que correspondem aos achados devem ser desenvolvidos de maneira que constem neles a situação encontrada, os critérios, as causas, os efeitos, as propostas de encaminhamentos (tratando as causas, mitigando os efeitos e incorporando as boas práticas); e os benefícios (decorrentes do tratamento das causas, mitigação dos efeitos e incorporação das boas práticas).
133. Na conclusão, deve-se responder à questão fundamental do trabalho e às respectivas questões de auditoria. Além disso, deve-se apresentar, de forma sucinta, as boas práticas caso sejam identificadas. Deve-se, ainda, apontar conclusões não decorrentes das questões de auditoria, se for o caso e desde que respaldadas por evidências, e a possibilidade de generalização dos resultados.
134. Nos encaminhamentos devem ser pensadas em medidas que tratem as causas, mitiguem os efeitos e incorporem boas práticas.

135. Sugere-se a elaboração de um tópico específico sobre referências bibliográficas fazendo remissão ao que foi utilizado como fundamento em citações e transcrições ao longo do relatório.
136. Recomenda-se que o relatório tenha, da introdução à conclusão, em torno de 30 páginas (BRASIL, TCU, 2011), e seja amparado nos diversos apêndices que compõem as análises em separado.
137. Depois de concluído, o relatório deverá ser encaminhado para comentários dos gestores (sugere-se prazo de 10 a 15 dias para resposta). É interessante que, preferencialmente no ato de entrega do relatório preliminar, a equipe de auditoria faça uma reunião com os gestores para esclarecer de modo geral os principais achados de auditoria. Esse procedimento mitiga o risco de ruídos de comunicação com o auditado.
138. A etapa de comentários dos gestores é uma oportunidade dada ao gestor para apresentar suas impressões sobre o conteúdo produzido, não sendo considerado um rito para estabelecer contraditório e ampla defesa. Dessa forma, se não houver um retorno por parte dos gestores, não há impedimento para que a equipe prossiga no trabalho de confecção da versão final do relatório. Recomenda-se, nesses casos, o registro de que o gestor não ofereceu comentários formalizados no prazo estabelecido.
139. Após retorno formal por parte dos gestores, esses comentários deverão ser analisados pela equipe de auditoria, preferencialmente em apêndice separado.
140. O resumo dos comentários dos gestores e sua análise pela equipe deve ser devidamente incorporado ao relatório em seção específica. Assim, a versão final do relatório deverá conter tanto os achados da equipe quanto o ponto de vista do gestor a seu respeito e com menção das providências que eventualmente já estejam sendo tomadas ou planejadas.

#### FASE 4: MONITORAMENTO DAS DELIBERAÇÕES



### 13. MONITORAMENTO

141. Sempre que possível, as recomendações e deliberações devem ser monitoradas (BRASIL, TCU, 2011).
142. Recomenda-se que uma das propostas de encaminhamento no relatório de auditoria, especialmente em problemas complexos, seja a apresentação de um plano de ação para implementação das deliberações em que constem ações detalhadas, datas, produtos, resultados e responsáveis.
143. Modelos de matriz para o plano de ação para servir de guia para o gestor e orientações mais detalhadas sobre monitoramentos podem ser consultados no documento “Padrões de Monitoramento” (BRASIL, TCU, 2009).
144. O ciclo de monitoramento geralmente exige, pelo menos, três monitoramentos, especialmente nos casos mais complexos.
145. O primeiro monitoramento consiste na avaliação do plano de ação e é condição para a programação dos demais monitoramentos. Deve-se verificar a consistência e a pertinência das ações indicadas pelos gestores, a remoção das causas e a mitigação dos efeitos e incorporação de boas práticas.
146. Um passo importante nessa análise é verificar se ações indicadas estão diretamente relacionadas às causas indicadas no relatório de auditoria e se apresentam tempestividade no tratamento das situações encontradas. Além disso, o conjunto dessas ações deve ser compreensivo para a solução dos problemas rumo aos resultados esperados em relação ao objeto de auditoria estudado.
147. Monitoramentos intermediários. Deve-se também projetar monitoramentos intermediários, principalmente quando a mudança de realidade é complexa e cheia de ações intermediárias rumo ao resultado. Além disso, mudanças da realidade e cenários, obrigam a novas soluções. A função do órgão de controle é só parar de cobrar mediante a mudança de realidade. Importante checar o que foi realizado e os benefícios auferidos até o momento e o que ainda resta para ser feito e as devidas medidas corretivas necessárias.
148. O cronograma dos monitoramentos subsequentes ao inicial dependerá dos prazos estabelecidos no plano de ação.
149. Monitoramento final. Por fim, o órgão de controle deve, ao final do ciclo de implementação das determinações, apurar os resultados obtidos e as mudanças implementadas na unidade hospitalar auditada. Nesse último processo de controle mostra-se o valor entregue à sociedade e a relação positiva entre os valores investidos pelos contribuintes e a capacidade de entregar resultados.

## CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

150. A fim de possibilitar uma consolidação das auditorias realizadas nos hospitais, as informações referentes à **visão geral do objeto; inventários de riscos e achados negativos e positivos** devem ser registradas em formulários eletrônicos disponíveis no endereço <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>.
151. As informações também devem ser enviadas após cada **monitoramento** realizado pelo mesmo sistema.
152. Os dados consolidados serão disponibilizados na mencionada página da rede mundial de computadores com o intuito de **gerar informação relevante** para todos os setores da sociedade interessados no tema eficiência e qualidade da atenção à saúde.
153. A disponibilização dessas informações essenciais, tais como uma lista de principais problemas e boas práticas na gestão hospitalar, também tem o propósito de **auxiliar os gestores na melhora do processo de tomada de decisão**.
154. Além disso, espera-se que esse espaço virtual também seja uma oportunidade para que todas as entidades envolvidas nesse projeto, de forma coletiva e colaborativa, amadureçam o conhecimento sobre eficiência e qualidade na atenção hospitalar.



**Efeito multiplicador e exponencial**

**SITE EFICIÊNCIA HOSPITALAR**

**Formulários eletrônicos**

- Visão Geral do objeto
- Inventário de riscos
- Achados de auditoria  
Negativos e positivos
- Monitoramentos

**Problemas** **Boas práticas**

**Potenciais colaboradores**

- Tribunais de Contas
- Controladorias gerais
- Auditorias Internas
- Ministério da Saúde
- Gestores



## REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria operacional*. 3. Ed. Brasília: TCU, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Roteiro de auditoria de gestão de riscos*. Brasília: TCU, 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de indicadores de desempenho para auditorias*. Brasília: TCU 2011b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de auditoria “mapa de processos”*. Brasília: TCU, 2003.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de auditoria: Benchmarking*. Brasília: TCU, 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de análise envoltória de dados em Auditoria*. Brasília: TCU 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Painel de referência em auditorias*. Brasília: TCU 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Padrões de monitoramento*. Brasília: TCU 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Brasília: TCU 2014.

INTOSAI. ISSAI 100: *Princípios fundamentais de auditoria aplicada ao setor público*. 2013.

INTOSAI. ISSAI 300: *Princípios fundamentais de auditoria aplicada operacional*. 2013.

INTOSAI. ISSAI 100: *Normas para auditoria operacional*. 2016.

ABNT. ISSO 31000: 2008. *Gestão de riscos – Diretrizes*.

## GLOSSÁRIO

**Achado de auditoria** – qualquer fato significativo identificado durante a etapa de execução, e digno de relato pelo auditor, constituído por quatro atributos essenciais: *situação encontrada* (o que ocorreu/está ocorrendo), *critério* (o que deveria ser, norma), *causa* (razão do desvio em relação ao critério) e *efeitos/impactos* (consequência da situação encontrada). Com exceção do critério, cada um dos atributos do achado deverá possuir evidências próprias. Os riscos mapeados no planejamento passarão a ser achados de auditoria caso sejam identificados na etapa de execução.

**Análise Envoltória de Dados** – é uma técnica usada para a avaliação da eficiência relativa de um conjunto de unidades decisórias, como organizações e programas. Ela constrói uma fronteira de eficiência com as unidades mais eficientes na transformação de determinados insumos em certos produtos. A técnica ainda tem como vantagem a possibilidade de identificação de boas práticas, pois destaca as unidades mais eficientes, que podem ser usadas como benchmark para a melhoria do desempenho das demais (BRASIL, TCU, 2018).

**Auditoria do Setor Público** – um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 18). De forma didática, é dividida em *Financeira*, *Operacional* e *de Conformidade* (ISSAI 100, Item 22). Tem como etapas, em ordem: Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento.

**Benchmarking** – técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia. (BRASIL, TCU, 2000)

**Benefícios** – estimativa das vantagens advindas do trabalho de auditoria. São os débitos, multas, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal, sendo a materialização da eliminação dos efeitos negativos decorrentes da implementação das medidas propostas. É importante mensurar benefícios porque demonstram a relevância dos resultados obtidos, motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações, e divulgam o impacto potencial da auditoria.

**Boas práticas ou achados positivos** – são modelos que podem servir de sugestão e inspiração ao gestor com vistas à mitigação ou mesmo eliminação da causa do achado. Não corresponde ao simples cumprimento do dever legal, mas sim a soluções criativas, inovadoras e efetivas, que agregam valor ao mundo administrativo. Práticas relevantes, que tenham capacidade de mudar uma situação, de melhorar um procedimento, um resultado. Para que tenha validade

como achado positivo, é imprescindível que possa ser registrado como proposta de encaminhamento.

**Causa (do achado)** – é a razão pela qual a condição ocorreu. As causas são o somatório de fontes de problemas e vulnerabilidades nos objetos analisados e que foram devidamente evidenciados. Em geral, estão relacionadas a pessoas mal-intencionadas ou treinadas, processos de trabalho mal desenhados ou executados e/ou produtos que não atendem às necessidades para os quais foram criados. Importante mencionar que, quando as causas são pessoas, deve-se atribuir responsabilidade, mediante Matriz de Responsabilização.

**Causa (do risco)** – é a fonte da vulnerabilidade encontrada, a razão pela qual o evento poderá ocorrer. As causas são o somatório de fontes de problemas e vulnerabilidades nos objetos analisados. Em geral, estão relacionadas a pessoas mal treinadas ou mal-intencionadas, processos de trabalho mal desenhados ou executados e/ou produtos que não atendem às necessidades para os quais foram criados.

**Conduta** - A ação corpórea ou a omissão praticada pelo responsável, da qual decorre dano efetivo ou potencial a bem juridicamente protegido (ex: patrimônio, vida, etc). Poderá ser dolosa ou culposa.

**Crítérios** – são as referências, os parâmetros usados para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, jurisprudência, padrões, princípios sólidos e boas práticas. (ISSAI 100, Item 27).

**Culpa em sentido estrito** - Omissão da diligência e dos cuidados necessários, ou falta de cumprimento do dever jurídico de forma não intencional, de que resulta violação do direito. Decorre de *imperícia*, *imprudência* ou *negligência*.

**Culpa in eligendo** - Culpa atribuída ao agente nos casos em que se entende ter havido má escolha de seu representante ou preposto, resultando em dano.

**Culpa in vigilando** - Culpa atribuída ao agente nos casos em que se entende ter havido falta de atenção ou cuidado com o procedimento de outra pessoa que está sob sua guarda, fiscalização ou responsabilidade, resultando em dano.

**Culpabilidade** - A reprovabilidade da conduta do agente (pessoa física), considerando eventuais situações agravantes ou atenuantes. Não é possível a reprovabilidade de conduta de pessoa jurídica.

**Dolo** - A vontade/intenção de praticar ato prejudicial e/ou ilícito, causando, assim, a violação de direito. Intenção do agente que deseja o resultado ilícito ou assume o risco de o produzir.

**Efeito (do achado)** – é o resultado adverso da discrepância entre a situação encontrada e o critério. Se há um achado, necessariamente há um efeito, uma consequência para o órgão, o erário ou a sociedade, dele resultante. Efeito real é algo que aconteceu, um efeito concreto, enquanto que o efeito potencial é uma possibilidade.

**Efeito (dos riscos)** – é a consequência, o resultado adverso que poderá ocorrer em virtude da discrepância entre o evento e o critério adotado, e que pode prejudicar os objetivos estratégicos, táticos ou operacionais da instituição.

**Eficiência** – definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. (BRASIL, 2017).

**Evento (do risco)** – é a descrição da situação que poderá ocorrer em razão de uma ou mais causas mapeadas, incluindo o(s) critério(s) contrariado(s). Durante a etapa de execução, o evento devidamente identificado em um achado de auditoria passa a se chamar Situação Encontrada (S.E.) ou Condição.

**Evidência** - Qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 49). Serão fisicamente utilizadas para evidenciar o achado de auditoria, podendo ser, por exemplo: depoimentos, documentos, registros, extratos de observação, de inspeção, etc. As evidências devem ser dotadas de *relevância* (estar relacionada de forma clara e lógica aos critérios e objetivos da auditoria), *suficiência* (permitir a uma conclusão lógica completa de sua ocorrência, podendo ser verificada por outros), *validade e conformidade* (relacionadas a sua veracidade e confiabilidade da fonte da qual foi obtida). Em outras palavras, são a base das conclusões dos relatórios de auditoria.

**Fronteira de eficiência** – compreende as unidades que conseguem obter a melhor relação entre insumos e produtos relativamente ao universo pesquisado, ou seja, as que apresentam a melhor eficiência nesse contexto.

**Governança no setor público** – conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para AVALIAR, DIRECIONAR E MONITORAR a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, TCU, 2014).

**Impacto (do achado)** – a consequência da discrepância entre a situação encontrada e o critério, a qual interfere nos objetivos do órgão ou objeto auditado quanto ao preço, prazo, qualidade ou escopo dos bens e serviços ofertados à sociedade. Em alguns casos, não é possível distinguir claramente Efeitos e Impactos, podendo ser agrupados na redação.

**Impacto (dos riscos)** – a possibilidade da discrepância entre o evento e o critério adotado comprometer os objetivos do órgão ou objeto auditado quanto ao preço, prazo, qualidade ou escopo dos bens e serviços ofertados à sociedade. Em alguns casos, não é possível distinguir claramente Efeitos e Impactos, podendo ser agrupados na redação.

**Indicador de Desempenho** – é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas (BRASIL, TCU, 2011b).

**Irregularidade** - Descrição sucinta da irregularidade praticada, não sendo o mesmo que “Achado de Auditoria”. A redação da irregularidade será composta por: a) Fato Irregular, b) Objeto, c) Período de ocorrência, d) Evidência, e e) Dispositivos violados.

**Macroprocesso** – é composto por processos.

**Mapa de Processo** – representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade (BRASIL, TCU, 2003).

**Matriz de achados** - Documento que estrutura o desenvolvimento dos achados e permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório de auditoria.

**Matriz de achados** – é o documento que estrutura o desenvolvimento dos achados e permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório de auditoria. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados. Seu preenchimento deve ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são constatados.

**Matriz de planejamento** – papel de trabalho que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho e documenta o programa de auditoria, discriminando, entre outros itens, os objetivos e as questões de auditoria formuladas para alcançá-los (NAT, 94, 96-97). É um quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. É elaborada na etapa de planejamento e contém todos os elementos-chave do que se pretende realizar durante a etapa de execução, podendo ser revisada durante a execução.

**Nexo de causalidade** - Relação entre a conduta do agente e o resultado ilícito.

**Objetivo de auditoria** – uma ou mais ações que descrevem o que o trabalho pretende entregar como produtos, o que a auditoria pretende alcançar (ISSAI 100, Item 48). Deve ser apresentado sob forma declarativa, iniciando com um



## TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

SECRETARIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO

Secretaria de Controle Externo da Saúde

---

verbo de ação, e não sob a forma de um questionamento. Pode haver mais de um objetivo.

**Objeto de auditoria** – refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios (ISSAI 100, Item 26). Pode ser um programa, uma atividade, um processo, um sistema, uma entidade ou um órgão sujeito a fiscalização. Deve ser *identificável* (limitado no tempo e no espaço), *avaliável* (possuir critério claro para ser comparado) e *evidenciável* (pode ser investigado).

**Organizações Sociais** – entidade privada sem fins lucrativos, qualificadas nos termos da Lei.

**Plano de ação** – documento apresentado pelo gestor ao TCU que formaliza as ações que serão tomadas para atender as deliberações propostas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. Envolve, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações. Esse instrumento norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar a sua efetividade (BRASIL, TCU, 2010).

**Projeto de auditoria** – documento apresentado ao final da fase de planejamento da auditoria que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O projeto conterá descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a serem investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria. Farão parte do apêndice: a matriz de planejamento, que resume as informações centrais do projeto de auditoria; o cronograma proposto para a condução dos trabalhos; e a estimativa de custos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso.

**Problema de auditoria** – é a contextualização resumida da visão geral do objeto fiscalizado, descrevendo eventuais dificuldades a ele relacionadas, e/ou informações relevantes que justifiquem a realização do trabalho pelo TC. Não deve ser redigido de forma a inferir a existência de irregularidade.

**Processo** – é a maneira pela qual se realizada uma operação. É composto por um conjunto de atividade, com início e fim bem definidos, e transforma insumos em produtos.

**Propostas de encaminhamento** – são as recomendações e determinações sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir as impropriedades e irregularidades identificadas, recompor o erário ou divulgar boas práticas. Nas propostas de encaminhamento, sugere-se também a responsabilização dos gestores, a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, a realização de verificação do cumprimento das deliberações, a fixação de prazo para cumprimento das deliberações e/ou

para elaboração e remessa de plano de ação, entre outras medidas a ser verificadas conforme o caso.

**Questão de auditoria** – compilação de um ou mais riscos mapeados, na forma interrogativa. Sempre visa esclarecer algum(ns) dos objetivos listados. Para que seja compreendida de forma mais prática, recomenda-se que contenha o processo de trabalho envolvido, o espaço analisado (departamento, estado, cidade, órgão, instituição, etc.), o período analisado, verbo de ação e o critério geral de comparação (normas).

**Questão fundamental de auditoria** – corresponde ao problema de auditoria, condensado em uma pergunta, ou seja, escrito de forma interrogativa. Todo o trabalho realizado visa, em maior ou menor grau, responder este questionamento. Ou seja, é o resumo do objeto, do problema e dos objetivos, redigido na forma interrogativa. Não deve ser redigida de forma a inferir a existência de irregularidade.

**Responsabilidade** - Dever de arcar com as consequências de uma determinada conduta (ação ou omissão). Esta conduta poderá ser do próprio agente ou de outras pessoas. Nos processos junto aos Tribunais de Contas, sempre será utilizada a responsabilidade subjetiva, ou seja, para responsabilizar o agente, deverão estar presentes a *conduta*, o *nexo de causalidade*, e a *culpabilidade*.

**Responsabilização** – o ato de se atribuir responsabilidade a pessoa, ou pessoas, que contribuíram com causa de ocorrência do achado de auditoria. A responsabilidade dos agentes é subjetiva, o que significa que, para sua caracterização, devem estar presentes os seguintes elementos: *ação ou omissão*, *nexo causal* e *culpa em sentido amplo*. Nos casos em que for necessária a apuração de responsabilidade dos agentes envolvidos, deverá ser construída Matriz de Responsabilização, a ser analisada em modelo próprio.

**Responsável** - Pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária, bem como daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário (CF/88, Art. 70, parágrafo único).

**Risco** – possibilidade de um evento ocorrer (ou não ocorrer) e afetar adversamente a realização dos objetivos do objeto ou entidade fiscalizada (COSO, 2004). Os riscos são mapeados em razão do escopo e dos objetivos da auditoria, e devem ser agrupados para a formulação de Questões de Auditoria. Caso os riscos sejam efetivamente identificados durante a etapa de execução dos trabalhos, passarão a ser Achados de Auditoria. Para fins de padronização, sugere-se a utilização da sintaxe do risco.



**Risco residual** – risco que ainda subsiste depois da consideração das ações adotadas pela gestão para reduzir o risco inerente.

**Sintaxe do achado** – estrutura de redação padronizada utilizada a fim de se redigir um achado de auditoria de forma lógica e compreensível, evidenciando todos os seus atributos essenciais. Decorre da *Sintaxe do Risco* elaborada na Matriz de Planejamento. Para fins de padronização, sugerimos a utilização da seguinte estrutura: “Devido a [CAUSA], ocorreu [SITUAÇÃO ENCONTRADA, incluindo critério(s) contrariado(s)], o que levou a [EFEITOS], impactando [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social].

**Situação encontrada (S.E.)** – é a condição (o que é: o que ocorreu/está ocorrendo) a descrição da situação existente e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de auditoria (NAT, 103, I). Consiste no relato do fato em si, ou seja, do ato ou fato administrativo que deu ensejo à sua caracterização como achado de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência.

**Solidariedade** - Relação jurídica que ocorre quando, para uma mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais

## APÊNDICE 1 – ORIENTAÇÕES SOBRE A VISÃO GERAL DO OBJETO

### I. Objetivo amplo da visão geral

1. O objetivo da construção da visão geral do objeto é compreender a unidade hospitalar auditada, seu funcionamento, contexto e histórico, partindo-se dos **aspectos gerais para os específicos**.

### II. Objetivos específicos

#### Permitir a seleção dos macroprocessos a serem auditados

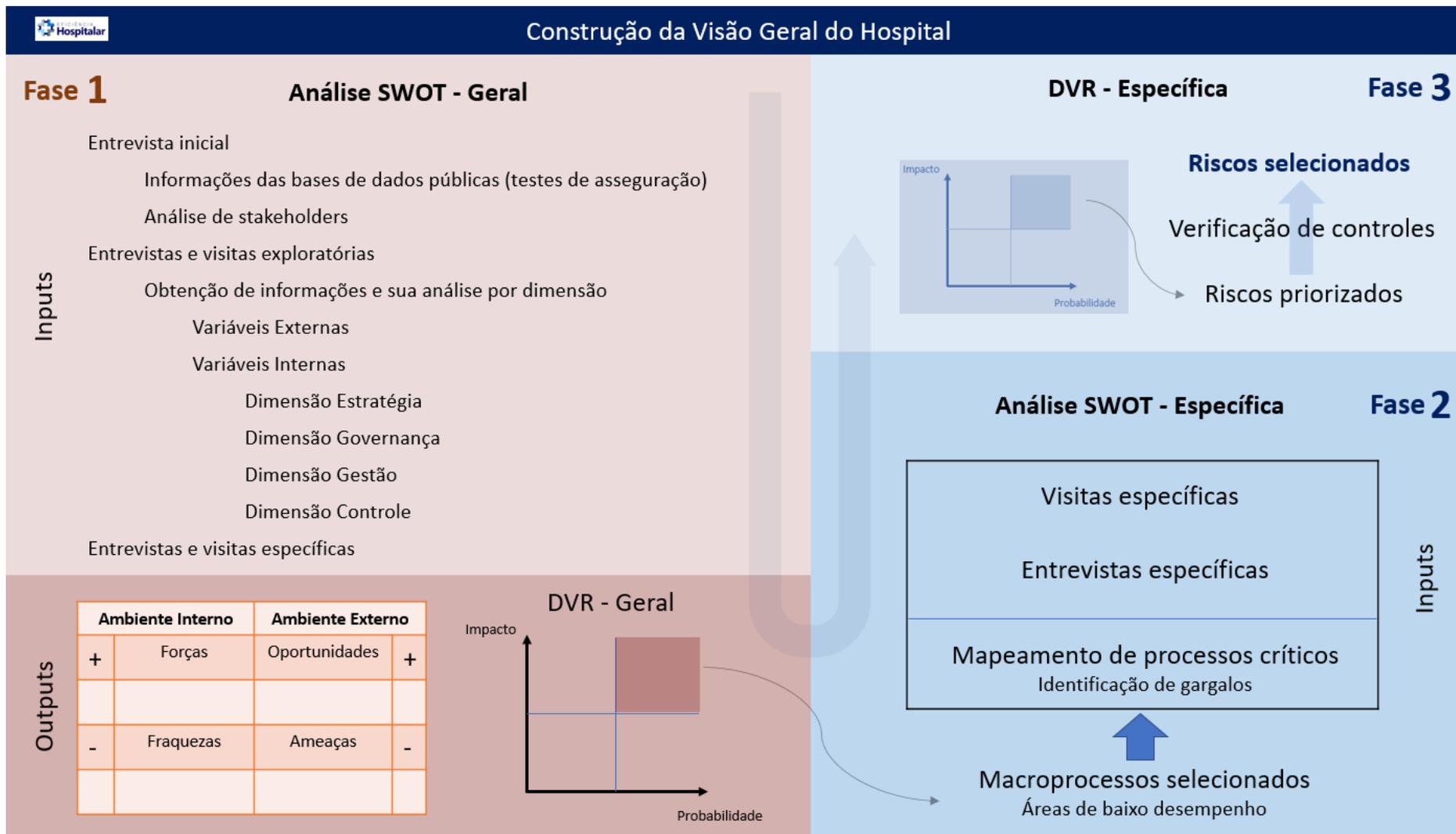
2. Propicia a identificação dos riscos e das oportunidades relacionadas ao cumprimento da missão do hospital ou ao cumprimento do objetivo de entrega de valor para os cidadãos, viabilizando a posterior formulação das questões de auditoria.
3. Independentemente da missão estabelecida pela governança do hospital, todo hospital público tem por missão entregar valor para os cidadãos (entregar valor público).
4. Por isso, uma primeira razão que justifica se obter uma boa visão geral do hospital auditado, **é viabilizar a escolha dos macroprocessos a serem efetivamente auditados**, com base nos riscos identificados e formular as questões de auditoria.

#### Orientar futuras investigações

5. Uma segunda razão para se ter uma boa visão geral do objeto é permitir a catalogação dos fatores externos aos hospitais e internos, mas não relacionados aos macroprocessos analisados, que contribuem ou prejudicam o atingimento de resultados
6. Isso permite identificar riscos que não serão objeto dos trabalhos realizados, mas que podem orientar futuros trabalhos de auditoria para sua investigação.

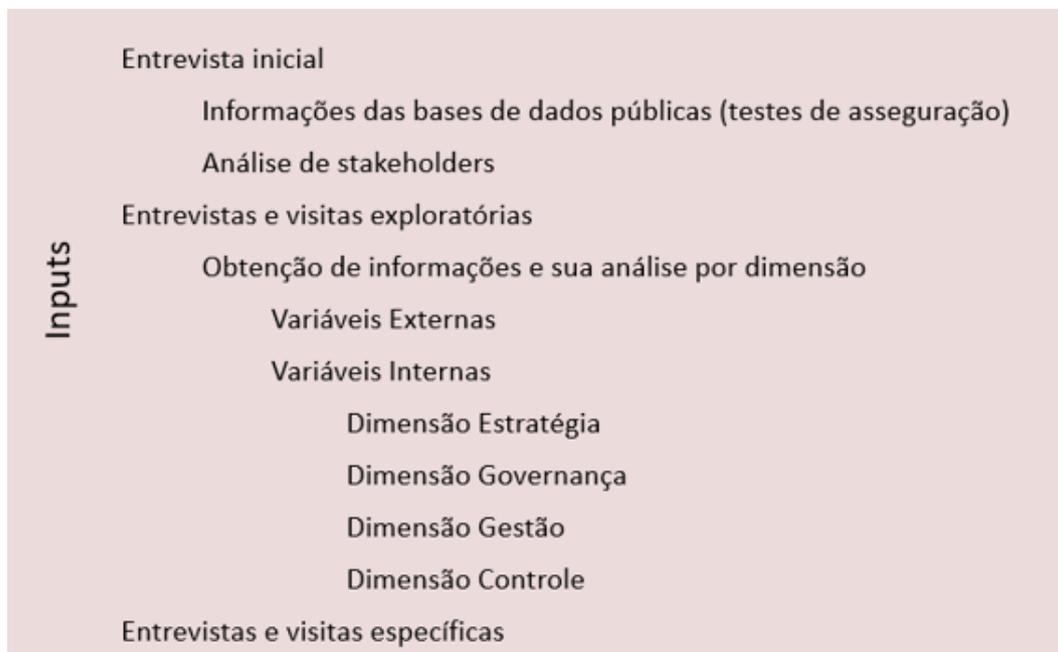
### III. Construção da Visão Geral da unidade hospitalar

7. A construção da visão geral é realizada por meio da aplicação de diversas técnicas e procedimentos diversos. O esquema seguinte sugere os passos apropriados para sua construção e permite a compreensão ampla da proposta metodológica.



#### IV. Procedimentos a serem realizados e produtos a serem obtidos

##### FASE 1 – Levantamento de informações (*inputs*) para análise *SWOT*



Na medida em que os procedimentos descritos a seguir forem sendo executados, as informações coletadas devem ser interpretadas como forças e/ou fraquezas (ambiente interno do hospital); oportunidades e/ou ameaças (ambiente externo ao hospital) em relação ao objetivo de se entregar para o cidadão um atendimento hospitalar eficiente e de qualidade.

Esses registros são organizados em uma matriz SWOT (sigla proveniente dos termos em inglês *strengths* - forças, *weaknesses* - fraquezas, *opportunities* - oportunidades e *threats* - ameaças).

Ambiente Interno		Ambiente Externo	
+	Forças	Oportunidades	+
-	Fraquezas	Ameaças	-

##### A. Entrevista inicial

8. Trata-se do primeiro contato da equipe com os principais gestores do hospital. Nesse momento, deve-se expor os objetivos do trabalho e solicitar o apoio de um preposto da unidade que será o responsável por articular a equipe com todos os setores do hospital.
9. Deve-se aproveitar o momento da entrevista para explorar os principais desafios enfrentados pelos gestores para entregar serviços com eficiência e qualidade para o cidadão.

---

## Exame dos dados disponíveis – preparação para as entrevistas e visitas exploratórias

### B. Informações das bases de dados públicas

10. O formulário eletrônico sobre a visão geral do objeto, disponível no endereço <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>, tem a pretensão de extrair, de forma automatizada, informações das principais bases de dados públicas, especialmente aquelas do Ministério da Saúde.
11. O formulário da visão geral do objeto já virá preenchido para cada equipe de auditoria a partir da informação do nº do cadastro do hospital auditado no CNES.

#### Testes de asseguuração

12. Cada equipe deverá selecionar alguns dos dados do formulário e checá-los para fins de testarmos a qualidade das nossas bases de dados.
13. Conforme descrito na seção 5 do Referencial (Testes de asseguuração de entradas e saídas), os dados utilizados como base para a análise envoltória de dados devem ser priorizados nessa validação.

### C. Análise dos principais atores no hospital (análise de stakeholders)

14. O mapeamento dos principais gestores e pessoas interessadas nas atividades do hospital deve ser realizado. Um subsídio importante para essa finalidade é o organograma e lotacionograma da unidade e deve ser requisitado no início dos trabalhos a fim de facilitar o planejamento das entrevistas exploratórias.
15. Tão importante quanto os stakeholders internos da unidade são os externos, especialmente aqueles capazes de exercer algum tipo de pressão sobre práticas de gestão. Por exemplo, compreender os interesses de entidades representativas de classe, sindicatos, ocupantes de cargos políticos com influência na gestão são relevantes para se antever eventual resistência imposta a mudanças que possam vir a ser propostas em decorrência da auditoria.

### D. Entrevistas e visitas exploratórias

16. Esse é um ponto importante dessa fase do trabalho: prever as pessoas que serão entrevistadas e os locais que serão visitados (o ambiente externo ao hospital também está incluído nessa etapa). Deve-se partir de uma visão geral do hospital para a perspectiva mais específica.
17. Apesar de serem atividades exploratórias, deve-se preparar um roteiro para abordar os assuntos de forma organizada, **requisitando-se informações e documentos pertinentes às dimensões expostas a seguir.**

## Obtenção de informações e sua análise de acordo com cada dimensão

### Variáveis externas

18. Conhecer as variáveis externas que potencialmente podem representar risco para os resultados do hospital (para subsídio à elaboração do inventário de riscos – ameaças na análise SWOT).
19. A seguir, serão expostos alguns fatores que podem ser explorados nessa fase.
20. Perfil epidemiológico – verificar as características da população e das doenças e agravos mais recorrentes na região. Essa informação será necessária para avaliar se a estratégia do hospital está em sintonia o que é mais demandado pela população.
21. Governança externa – conhecer de que forma é feito o controle dos contratos e dos resultados do hospital, bem como os mecanismos de repasse de recursos para a unidade.
22. Regulação – área onde podem ser identificados os principais gargalos assistenciais e sua relação com o hospital auditado. Sugere-se verificar como é a sistematização do relacionamento do hospital com as Centrais de Regulação existentes e seus principais desafios.
23. Atenção primária – algumas informações sobre esse assunto serão fornecidas no formulário eletrônico. Entretanto, pode haver necessidade de se complementar essa informação verificando-se, por exemplo, como as Unidades Básicas de Saúde encaminham os pacientes para o hospital.
24. Apoio diagnóstico (exames e imagens) – alguns hospitais podem depender de serviços externos nessa modalidade de apoio. Sendo assim, pode ser interessante avaliar se há algum problema nesse serviço capaz de prejudicar a eficiência do atendimento.
25. Relacionamento com outros hospitais – verificar se há algum relacionamento desse tipo e se há alguma ameaça para o bom desempenho do hospital decorrente de algum problema nessa interação.

### Variáveis internas

#### Dimensão ESTRATÉGIA

26. Levantamento da legislação e normas – são informações essenciais para compreender o arcabouço jurídico no qual se insere o hospital.
27. Histórico do hospital – compreender, especialmente nas entrevistas, a história do hospital, de preferência desde o início de sua operação. Verificar a data de criação, transformações no perfil assistencial ao longo do tempo, seu regime de propriedade e sua natureza jurídica.
28. Planejamento estratégico do hospital – informações importantes, que devem ser bem exploradas pela equipe, especialmente nas entrevistas

com os principais dirigentes do hospital. Sugere-se solicitar o mapa estratégico para compreender a missão, visão, valores, objetivos, metas e indicadores.

#### Dimensão GOVERNANÇA

29. Incentivos à eficiência e qualidade na atenção (especialmente análise dos contratos) – essa análise é uma das mais relevantes dessa fase do trabalho. Verificar as condições contratuais e mecanismos de remuneração e sua capacidade de mover o hospital rumo ao objetivo de prestar um serviço eficiência e de qualidade para o cidadão.
30. Comissões internas – verificar quais comissões existem no hospital, seu papel, as atividades que têm desenvolvido e seu impacto nos serviços prestados pela unidade.

#### Dimensão GESTÃO

31. Gestão da informação e do desempenho (controle e avaliação) – elemento fundamental da auditoria. Verificar como o hospital controla e avalia as informações gerenciais da área-fim (principais indicadores operacionais, por exemplo, taxa de ocupação de leitos; tempo médio de permanência). Analisar o desempenho histórico da unidade e as tendências futuras, com base no contexto atual.
32. Sistemas informatizados disponíveis – verificar quais são os meios informatizados para gerir processos e informações no hospital.
33. Gestão de receitas e despesas – identificar as fontes dos recursos, o montante de cada fonte e sua estabilidade. Identificar os riscos financeiros que o hospital corre. Os dados devem prover de demonstrativos financeiros da União e do próprio ente (demonstrativos já existentes, que o hospital já produziu). A equipe deve debater com o gestor os riscos financeiros do hospital.
34. Gestão dos custos – verificar se o hospital sistematiza o processamento e controle dos custos e como gerencia essa informação no hospital.
35. Serviços ofertados (capacidade operacional) – verificar o quanto os serviços ofertados pelo hospital estão orientados pelas demandas da sua clientela e como pode, em tese, aumentar valor para a população alterando o mix de serviços ofertados.
36. Gestão de pessoas - debater a influência da estrutura de pessoal (quantitativo, dificuldades de provimento de cargos, tipos de contrato existentes, formação, disponibilidade de cursos para treinamento, etc) no atendimento hospitalar. Ao final deste item, a equipe deve ser capaz de, em juízo preliminar, identificar e avaliar os principais riscos que o modelo de gestão de pessoas e a estrutura de pessoal pode trazer à eficiência hospitalar, na visão dos gestores entrevistados, e quais os macroprocessos afetados.

37. Gestão do material e do patrimônio – a equipe deve ser capaz de, em juízo preliminar, identificar e avaliar os principais riscos que a gestão de materiais, de insumos e da estrutura física (inclusive máquinas e equipamentos) pode trazer à eficiência hospitalar e quais os macroprocessos afetados.

#### Dimensão CONTROLE

38. Questionário de Avaliação de Controles Internos – QACI – recomenda-se a aplicação desse questionário no nível entidade, a fim de avaliar o ambiente de controle da instituição.

#### E. Entrevistas e visitas específicas

39. O planejamento e a execução dessa etapa têm como base a necessidade de sanear as lacunas de informações para a seleção dos macroprocessos a serem avaliados com maior profundidade. Portanto, devem ser procedimentos mais objetivamente direcionados.

#### F. Análise SWOT e DVR Geral – macroprocessos com baixo desempenho a serem avaliados

40. Conforme expresso no início dessa seção, para a **fase 1** da construção da visão geral do hospital, todas as informações até aqui coletadas fornecerão subsídios (*outputs*) para o preenchimento da matriz SWOT **com perspectiva ampla** sobre a unidade auditada.
41. A partir dessa matriz, especialmente das colunas fraquezas e ameaças, será elaborado o Diagrama de Verificação de Riscos – DVR Geral. Nesse momento, serão indicados os macroprocessos que serão analisados com maior profundidade.
42. Maiores informações sobre a técnica de análise SWOT e DVR (Diagrama de Verificação de Riscos) podem ser encontradas no documento “Técnica de Auditoria Análise *SWOT* e Verificação de Risco” (Portaria-TCU 252/2003).



## FASE 2 – Informações para análise *SWOT* específica (macroprocessos)



**Macroprocesso avaliado – seleção dos processos críticos que interferem na entrega de valor para o paciente (aspecto da eficiência e qualidade da atenção)**

43. É importante que o(s) macroprocesso(s) selecionado(s) **sejam aqueles relacionados com a entrega de valor para o paciente**, ou seja, estejam situados na produção e na entrega de serviços para o cidadão.
44. Isso não significa que os processos a serem mapeados estejam relacionados apenas a área-fim, pois pode haver situações em que problemas relevantes estejam ocorrendo em processos da área-meio que impactam de forma importante na entrega de valor para o paciente (por exemplo, problemas na aquisição de insumos ou incentivos inadequados para produção de serviços, entre outros). No entanto, o **foco deve ser na repercussão que isso traz para o paciente**.

### G. Mapeamento dos processos críticos

45. Essa atividade tem o potencial de gerar informação útil para detecção de “gargalos” importantes que repercutem na entrega eficiente de valor para o paciente, mesmo que de forma indireta.
46. Essas informações, provenientes do mapeamento de processo, alimentarão a segunda fase da análise SWOT, agora de caráter bem mais específico e voltado para indicação mais precisa dos riscos à eficiência e à qualidade da atenção hospitalar ao paciente.

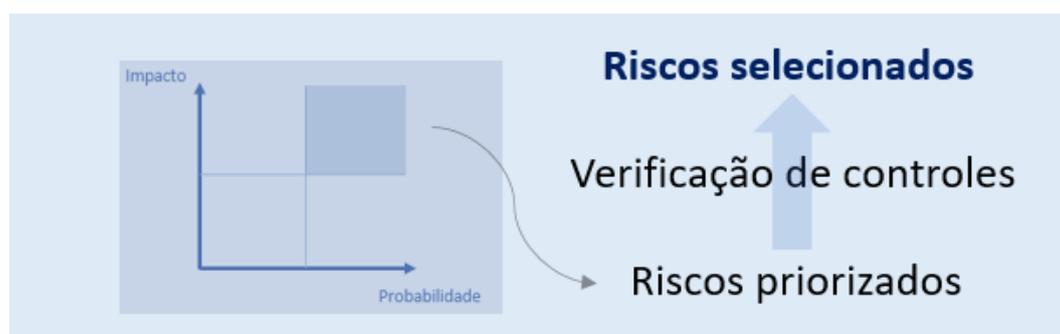
## H. Entrevistas e visitas específicas

47. Na verdade, essa nova coleta de informações, com base em novas entrevistas e visitas específicas, deve estar integrada à atividade de mapeamento dos processos críticos, a fim de qualificar a elaboração da etapa final da SWOT.

### SWOT específica

48. Ao se encerrar o ciclo de coleta e de análise das informações obtidas até esse momento, deve-se finalizar a SWOT específica e gerar, consequentemente, a DVR final que dará origem à detecção dos riscos a serem trabalhados ao longo da fase de execução da auditoria.

## FASE 3 – Seleção dos RISCOS mais relevantes para eficiência hospitalar



## I. Riscos selecionados

49. O Diagrama de Verificação de Riscos final indicará o inventário de riscos mais específicos. Recomenda-se para os mais relevantes, uma verificação dos controles, a fim de se confirmar que seu componente residual ainda merece ser verificado na etapa de execução da auditoria.
50. Outras técnicas de análise de problema podem ser aplicadas sobre o inventário final de riscos (por exemplo, diagrama de Ishikawa ou árvore de problemas), a fim de se identificar as possíveis causas e efeitos do evento identificado como crítico para a eficiência e qualidade da atenção hospitalar.

## APÊNDICE 2 – MODELO PARA INVENTARIAR RISCOS

Descrição do evento de risco			Avaliação do Riscos Inerente			Categorização do risco	Controles identificados	Avaliação das repostas aos riscos	
Causas	Evento	Consequências	Probabilidade de o evento ocorrer (P)	Impacto nos objetivos (I)	Nível de Risco Inerente (RI) = $P \times I$			Risco de Controle (RC)	Nível de Risco Residual = $RI \times RC$

### Por exemplo:

Descrição do evento de risco			Avaliação do Riscos Inerente			Categorização do risco	Controles identificados	Avaliação das repostas aos riscos	
Causas	Evento	Consequências	Probabilidade de o evento ocorrer (P)	Impacto nos objetivos (I)	Nível de Risco Inerente (RI) = $P \times I$			Risco de Controle (RC)	Nível de Risco Residual = $RI \times RC \times 100$
Inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda	Indisponibilidade de leitos de internação para atender à demanda do Serviço Hospitalar de Urgência e Emergência	Lotação das Urgências e Emergências	0,8 Alta	1 Muito alto	0,8	Categorizar por área e macroprocesso, de acordo com os formulários eletrônicos disponíveis no endereço eletrônico <a href="http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia">http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia</a> .	Não foi identificada nenhuma medida proposta para tratar a inexistência de leitos de enfermaria de retaguarda	1,0 Muito alto	80% Muito alto

### GLOSSÁRIO – Consolidação do inventário de riscos

**01) Risco** - possibilidade de um evento ocorrer (ou não ocorrer) e afetar adversamente a realização dos objetivos do objeto ou entidade fiscalizada (COSO, 2004). Os riscos são mapeados em razão do escopo e dos objetivos da auditoria, e devem ser agrupados para a formulação de Questões de Auditoria. Caso os riscos sejam efetivamente identificados durante a etapa de execução dos trabalhos, passarão a ser Achados de Auditoria. Para fins de padronização, sugere-se a utilização da sintaxe do risco.

**02) Causa (do risco)** - é a fonte da vulnerabilidade encontrada, a razão pela qual o evento poderá ocorrer. As causas são o somatório de fontes de problemas e vulnerabilidades nos objetos analisados. Em geral, estão relacionadas a pessoas mal treinadas ou mal-intencionadas, processos de trabalho mal desenhados ou executados e/ou produtos que não atendem às necessidades para os quais foram criados.

**03) Evento (do risco)** - é a descrição da situação que poderá ocorrer em razão de uma ou mais causas mapeadas, incluindo o(s) critério(s) contrariado(s). Durante a etapa de execução, o evento devidamente identificado em um achado de auditoria passa a se chamar Situação Encontrada (S.E.) ou Condição.

**04) Consequências** - são os efeitos e o s impactos. Efeito (dos riscos) - é a consequência, o resultado adverso que poderá ocorrer em virtude da discrepância entre o evento e o critério adotado, e que pode prejudicar os objetivos estratégicos, táticos ou operacionais da instituição. Impacto (dos riscos) - a possibilidade da discrepância entre o evento e o critério adotado comprometer os objetivos do órgão ou objeto auditado quanto ao preço, prazo, qualidade ou escopo dos bens e serviços ofertados à sociedade. Em alguns casos, não é possível distinguir claramente Efeitos e Impactos, podendo ser agrupados na redação.

**05) Risco inerente** - nível de risco antes da consideração de qualquer ação de mitigação.

**06) Avaliação do risco inerente** - verificar qual a probabilidade de o evento ocorrer e qual seu impacto nos objetivos (no caso em questão, nos objetivos de se prestar um serviço de qualidade ao paciente). Pode se usar a seguinte padronização:

Probabilidade		Descrição qualitativa
0,1	Muito baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é improvável
0,2	Baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é rara
0,5	Média	A probabilidade de o evento ocorrer é possível
0,8	Alta	A probabilidade de o evento ocorrer é provável
1,0	Muito alta	A probabilidade de o evento ocorrer é praticamente certa

Impacto		Descrição qualitativa
0,1	Muito baixa	O risco, se materializado, tem impacto muito baixo em relação aos objetivos
0,2	Baixa	O risco, se materializado, tem impacto baixo em relação aos objetivos
0,5	Média	O risco, se materializado, tem impacto de dimensão média em relação aos objetivos
0,8	Alta	O risco, se materializado, tem impacto alto em relação aos objetivos
1,0	Muito alta	O risco, se materializado, tem impacto muito alto em relação aos objetivos

**07) Categorização do risco** - classificação do risco para fins de futura consolidação com base nas áreas e macroprocessos em que a situação encontrada foi detectada, de acordo com o previsto no formulário eletrônico disponível no endereço eletrônico <http://contas.tcu.gov.br/saude/eficiencia>.

**08) Controle identificados** – ações adotadas para tratar as causas de ocorrência dos riscos, tais ações podem, se eficazes, ser consideradas boas práticas a serem replicadas.

**09) Avaliação das respostas aos riscos** - verificação do nível de eficácia das medidas implementadas para tratar as causas dos riscos. Pode-se usar a seguinte padronização:

Avaliação das respostas aos riscos	Descrição	Risco de Controle (RC)
Inexistente	Os controles internos são inexistentes, foram mal projetados ou foram mal implementados	Muito Alto 1,0
Fraco	Os controles internos têm abordagens ad hoc, que tendem a ser aplicados caso a caso. A responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	Alto 0,8
Mediano	Os controles internos estão sendo implementados e mitigam alguns aspectos dos riscos, mas não apropriadamente, seja por não contemplarem todos os aspectos relevantes dos riscos, seja por serem ineficientes	Médio 0,6

	em seu desenho técnico ou como decorrência das ferramentas utilizadas.	
Satisfatório	Os controles internos estão sendo implementados e mitigam os riscos apropriadamente. São sustentados por ferramentas adequadas, embora haja espaço para aperfeiçoamentos.	Baixo 0,4
Forte	Os controles internos estão implementados e mitigam o risco em todos os aspectos relevantes, podendo ser considerado como exemplo de “melhores práticas”.	Muito baixo 0,2

**10) Risco de controle** – possibilidade de os controles instituídos para tratamento dos riscos não serem eficazes, ou seja, o risco de não existir controles eficazes para dar tratamento às possíveis causas do risco inerente.

**10) Nível de risco residual** - nível de risco depois da consideração das ações adotadas pela gestão para reduzir o risco inerente. Pode-se considerar a seguinte padronização:

Nível de Risco Residual (RI x RC x 100%)	
Muito Alto	A partir de 61%
Alto	De 40 a 60%
Médio	De 20 a 39%
Baixo	De 11 a 19%
Muito Baixo	Até 10 %

## APÊNDICE 3 – MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO

**OBJETO ou ÓRGÃO/ENTIDADE:** Declarar o objeto fiscalizado, ou o nome do principal órgão/entidade fiscalizado (mencionar o período).

**PROBLEMA:** É a contextualização resumida do objeto fiscalizado (visão geral), descrevendo eventuais dificuldades a ele relacionadas, e/ou informações relevantes que justifiquem a realização do trabalho pelo TC. O problema não deve ser escrito de forma a inferir, de antemão, a existência de irregularidade.

**QUESTÃO FUNDAMENTAL:** É um questionamento sintético, através do qual se resume o que o trabalho visa responder. Uma única pergunta que deve considerar toda a contextualização feita no problema, que diz respeito ao objeto, sua justificativa e eventuais dificuldades a que ele estaria sujeito. Ou seja, é o resumo do objeto, do problema e dos objetivos, redigido na forma interrogativa. Da mesma forma que o problema, não deve ser redigida de forma a inferir a existência de irregularidade.

**OBJETIVO (S):** Uma ou mais ações que descrevem o que o trabalho pretende entregar como produtos, o que o trabalho pretende alcançar. Cada objetivo deve ser redigido de forma a responder à pergunta “Para que este trabalho está sendo feito?”. Deve ser redigido de forma declarativa, iniciando com um verbo de ação (avaliar, verificar, propor, construir, mapear, etc). Especificar os objetivos com clareza no planejamento auxilia na delimitação do escopo do que se pretende realizar durante a fiscalização, pois todas as etapas do trabalho realizado devem estar compatíveis com algum ou alguns dos objetivos.

**CRONOGRAMA DE REALIZAÇÃO DOS TRABALHOS:** Início em XX/XX/20XX, com encerramento previsto para XX/XX/20XX, totalizando X dias úteis.

<b><u>EQUIPE:</u></b> (NOME / CARGO / MATRÍCULA)	<b><u>CHEFE IMEDIATO / SUPERVISOR:</u></b> (NOME / CARGO / MATRÍCULA)
NOME / Auditor de Controle Externo / Matr. 00.000-0	
<b>QUESTÃO DE AUDITORIA 01 (QST-01):</b> <b>Processo de trabalho</b> + Local [Quem?] + Tempo + Verbo + <b>Critério Geral de Comparação?</b> A Matriz de Planejamento será normalmente composta por mais de uma tabela. Cada tabela tratará de <b>uma única</b> Questão de Auditoria, que visa esclarecer algum ou alguns dos Objetivos citados acima. Essa Questão de Auditoria será elaborada a partir de um ou mais Riscos agrupados. Assim, Objetivos levam ao levantamento dos Riscos, Riscos são agrupados em Questões, e cada Questão irá resultar em uma tabela como esta.	
<b>RISCOS MAPEADOS</b> (Código sequencial para cada risco do relatório: RIS-01, RIS-02, ..., RIS-XX) RIS-01) <b>Devido a</b> [CAUSA, fonte da vulnerabilidade encontrada], <b>poderá ocorrer</b> [EVENTO, incluindo critério(s) contrariado(s)], <b>o que poderá levar a</b> [EFEITOS, consequência negativa do evento em desconformidade com o critério adotado, que prejudica os objetivos estratégicos, táticos ou operacionais da instituição], <b>e impactar em</b> [IMPACTOS, comprometimento do objetivo da organização quanto ao preço, prazo, qualidade ou escopo]. RIS-02) <b>Devido a</b> [CAUSA], <b>poderá ocorrer</b> [EVENTO], <b>o que poderá levar a</b> [EFEITOS], <b>e impactar em</b> [IMPACTOS]. ... RIS-XX) <b>Devido a</b> [CAUSA], <b>poderá ocorrer</b> [EVENTO], <b>o que poderá levar a</b> [EFEITOS], <b>e impactar em</b> [IMPACTOS].	

EQUIPE: (NOME / CARGO / MATRÍCULA)			CHEFE IMEDIATO / SUPERVISOR: (NOME / CARGO / MATRÍCULA)		
INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	CRITÉRIOS	DETALHAMENTO DOS PROCEDIMENTOS	POSSÍVEIS EVIDÊNCIAS	POSSÍVEIS ACHADOS
<p><b>5° A SER PREENCHIDO</b></p> <p><u>“O que você pretende obter com os procedimentos detalhados?”</u></p> <p>Listagem dos itens que descrevem sucintamente o que se deseja conseguir com os procedimentos que foram mencionados na coluna “Detalhamento dos Procedimentos”.</p> <p>Identificar, pontualmente, as informações necessárias para responder à questão de auditoria.</p> <p>Não devem ser descritas como questionamentos ou como solicitações.</p>	<p><b>6° A SER PREENCHIDO</b></p> <p><u>“Onde eu encontro o que eu preciso?”</u></p> <p>Descrição das fontes em que se pretende obter tudo o que foi mencionado na coluna “Informações Requeridas”.</p> <p>Cada fonte apresentada deve estar associada a pelo menos uma das “Informações Requeridas”.</p> <p>Dependendo da fonte, poderão ser empregadas técnicas diferentes (coluna “Possíveis Evidências”).</p>	<p><b>3° A SER PREENCHIDO</b></p> <p><u>“Qual o padrão utilizado para avaliar o objeto?”</u></p> <p>As referências e parâmetros usados para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas.</p>	<p><b>4° A SER PREENCHIDO</b></p> <p><u>“O que eu vou fazer para comprovar se o risco ocorre?”</u></p> <p>Descrição do caminho a ser percorrido para se chegar às “Possíveis Evidências”. Deve ser elaborado à luz dos critérios que foram elencados na coluna “Critérios”.</p> <p>Construir uma sintaxe tentando registrar: Técnica, com quem, onde, como, por quê, para quê.</p> <p>É o campo mais extenso e detalhado da Matriz.</p>	<p><b>2° A SER PREENCHIDO</b></p> <p><u>“O que eu vou juntar/anexar ao processo?”</u></p> <p>Documentos que poderão ser utilizados para comprovar os achados descritos na coluna “Possíveis Achados”</p> <p>Em outras palavras, os arquivos que iremos fazer <i>upload</i> como anexos ou apêndices ao relatório.</p> <p>Relatórios de inspeção; de observação direta; de revisão analítica; documentos; extratos de entrevistas; entre vários outros.</p>	<p><b>1° A SER PREENCHIDO</b></p> <p><u>“O que eu posso comprovar com os trabalhos?” O que a análise me permitirá dizer?</u></p> <p>É a constatação de que um dos Riscos, ou algum de seus componentes (Causa, Evento, Efeitos, Impactos), ocorre.</p> <p>Será redigido de forma substantiva, pois corresponde a uma conclusão sobre o Risco ou seus componentes.</p> <p>As demais colunas desta linha descrevem o que precisa ser feito para comprovar se o que está escrito em “Possíveis achados” ocorre de fato.</p>
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	Possível Achado nº 2

QUESTÃO DE AUDITORIA 02 (QST-02):					
RISCOS MAPEADOS					
RIS-03)					
INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	CRITÉRIOS	DETALHAMENTO DOS PROCEDIMENTOS	POSSÍVEIS EVIDÊNCIAS	POSSÍVEIS ACHADOS
(5°)	(6°)	(3°)	(4°)	(2°)	(1°)

## GLOSSÁRIO – Matriz de Planejamento

**01) Auditoria do Setor Público** - um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 18). De forma didática, é dividida em *Financeira, Operacional e de Conformidade* (ISSAI 100, Item 22). Tem como etapas, em ordem: Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento (sendo o Monitoramento posterior ao Acórdão).

**02) Matriz de planejamento** - papel de trabalho que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho e documenta o programa de auditoria, discriminando, entre outros itens, os objetivos e as questões de auditoria formuladas para alcançá-los (NAT, 94, 96-97). É um quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. É elaborada na etapa de planejamento e contém todos os elementos-chave do que se pretende realizar durante a etapa de execução, podendo ser revisada durante a execução.

**03) Objeto de auditoria** - refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios (ISSAI 100, Item 26). Pode ser um programa, uma atividade, um processo, um sistema, uma entidade ou um órgão sujeito a fiscalização. Deve ser *identificável* (limitado no tempo e no espaço), *avaliável* (possuir critério claro para ser comparado) e *evidenciável* (pode ser investigado).

**04) Problema de auditoria** - é a contextualização resumida da visão geral do objeto fiscalizado, descrevendo eventuais dificuldades a ele relacionadas, e/ou informações relevantes que justifiquem a realização do trabalho pelo TC. Não deve ser redigido de forma a inferir a existência de irregularidade.

**05) Questão fundamental de auditoria** - corresponde ao problema de auditoria, condensado em uma pergunta, ou seja, escrito de forma interrogativa. Todo o trabalho realizado visa, em maior ou menor grau, responder este questionamento. Ou seja, é o resumo do objeto, do problema e dos objetivos, redigido na forma interrogativa. Não deve ser redigida de forma a inferir a existência de irregularidade.

**06) Objetivo de auditoria** - uma ou mais ações que descrevem o que o trabalho pretende entregar como produtos, o que a auditoria pretende alcançar (ISSAI 100, Item 48). Deve ser apresentado sob forma declarativa,

iniciando com um verbo de ação, e não sob a forma de um questionamento. Pode haver mais de um objetivo.

**07) Risco - possibilidade** de um evento ocorrer (ou não ocorrer) e afetar adversamente a realização dos objetivos do objeto ou entidade fiscalizada (COSO, 2004). Os riscos são mapeados em razão do escopo e dos objetivos da auditoria, e devem ser agrupados para a formulação de Questões de Auditoria. Caso os riscos sejam efetivamente identificados durante a etapa de execução dos trabalhos, passarão a ser Achados de Auditoria. Para fins de padronização, sugere-se a utilização da sintaxe do risco.

**08) Sintaxe do risco** - estrutura de redação padronizada utilizada a fim de se redigir um risco identificado de forma lógica e compreensível, evidenciando todos os seus atributos essenciais. Para fins de padronização, sugerimos a utilização da seguinte estrutura: “**Devido a [CAUSA], poderá ocorrer [EVENTO], o que poderá levar a [EFEITOS], e impactar em [IMPACTOS]**”.

**09) Achado de auditoria** - qualquer fato significativo identificado durante a etapa de execução, e digno de relato pelo auditor, constituído por quatro atributos essenciais: *situação encontrada* (o que ocorreu/está ocorrendo), *critério* (o que deveria ser, norma), *causa* (razão do desvio em relação ao critério) e *efeitos/impactos* (consequência da situação encontrada). Com exceção do critério, cada um dos atributos do achado deverá possuir evidências próprias. Os riscos mapeados no planejamento passarão a ser achados de auditoria caso sejam identificados na etapa de execução.

**10) Causa (do risco)** - é a fonte da vulnerabilidade encontrada, a razão pela qual o evento poderá ocorrer. As causas são o somatório de fontes de problemas e vulnerabilidades nos objetos analisados. Em geral, estão relacionadas a pessoas mal treinadas ou mal-intencionadas, processos de trabalho mal desenhados ou executados e/ou produtos que não atendem às necessidades para os quais foram criados.

**11) Evento (do risco)** - é a descrição da situação que poderá ocorrer em razão de uma ou mais causas mapeadas, incluindo o(s) critério(s) contrariado(s). Durante a etapa de execução, o evento devidamente identificado em um achado de auditoria passa a se chamar Situação Encontrada (S.E.) ou Condição.

**12) Critérios** - são as referências, os parâmetros usados para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, jurisprudência, padrões, princípios sólidos e boas práticas. (ISSAI 100, Item 27).

**13) Efeito (dos riscos)** - é a consequência, o resultado adverso que poderá ocorrer em virtude da discrepância entre o evento e o critério adotado, e que pode prejudicar os objetivos estratégicos, táticos ou operacionais da instituição.

**14) Impacto (dos riscos)** - a possibilidade da discrepância entre o evento e o critério adotado comprometer os objetivos do órgão ou objeto auditado quanto ao preço, prazo, qualidade ou escopo dos bens e serviços ofertados à sociedade. Em alguns casos, não é possível distinguir claramente Efeitos e Impactos, podendo ser agrupados na redação.

**15) Questão de auditoria** - compilação de um ou mais riscos mapeados, na forma interrogativa. Sempre visa esclarecer algum(ns) dos objetivos listados. Para que seja compreendida de forma mais prática, recomenda-se que contenha o **processo de trabalho envolvido, o espaço analisado (departamento, estado, cidade, órgão, instituição, etc.), o período analisado, verbo de ação e o critério geral de comparação (normas).**

**16) Evidência** - é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 49). Serão fisicamente utilizadas para evidenciar o achado de auditoria, podendo ser, por exemplo: depoimentos, documentos, registros, extratos de observação, de inspeção, etc. As evidências devem ser dotadas de *relevância* (estar relacionada de forma clara e lógica aos critérios e objetivos da auditoria), *suficiência* (permitir a uma conclusão lógica completa de sua ocorrência, podendo ser verificada por outros), *validade e conformidade* (relacionadas a sua veracidade e confiabilidade da fonte da qual foi obtida).

## APÊNDICE 4 – MODELO DE MATRIZ DE ACHADOS (negativos e positivos)

**OBJETO ou ÓRGÃO/ENTIDADE:** Declarar o objeto auditado, ou o nome do principal órgão/entidade auditado (mencionar o período).

**OBJETIVO(S):** Uma ou mais ações que descrevem o que o trabalho pretende entregar como produtos, ou o que o trabalho pretende evidenciar. “Para que este trabalho está sendo feito?”

**ACHADO DE AUDITORIA – ACH-01** (Código sequencial para cada achado do relatório: ACH-01, ACH-02, ACH-03...)

ACH-01) **Devido a** [CAUSA, fonte da vulnerabilidade encontrada], **ocorreu** [SITUAÇÃO ENCONTRADA, incluindo critério(s) contrariado(s)], **o que levou a** [EFEITOS, consequência negativa da situação em desconformidade com o critério adotado], **impactando** [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social].

### Categorização:

**Unidade Hospitalar:** Hospital X

**Área afetada:** Operacional

**Macroprocesso afetado:** Internação

SITUAÇÃO ENCONTRADA	EFEITOS	CAUSAS	ENCAMINHAMENTO	BENEFÍCIOS
<p><b>OCORREU</b> [...]</p> <p>Descrição resumida da situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência, e documentada durante a fase de execução da auditoria, descrevendo em que ela contraria o critério.</p> <p><u>Redação da Situação Encontrada (S.E) deve responder às seguintes perguntas:</u></p> <p>a) O que ocorreu?</p> <p>b) O que evidencia que ocorreu?</p> <p>c) Diverge do critério? Por quê?</p> <p><b>Critérios da S.E.</b></p> <p><b>Evidências da S.E.</b></p>	<p><b>O QUE LEVOU A</b> [...], <b>IMPACTANDO</b> [...]</p> <p>Descrever porque os eventos descritos na S.E. são indesejados, identificando também o objetivo não atingido, e a dimensão do objetivo impactada (preço, produto, qualidade e prazo).</p> <p>Efeito real é algo que aconteceu, um evento concreto, enquanto que o efeito potencial é ainda uma possibilidade.</p> <p><u>Redação dos Efeitos deve responder às seguintes perguntas:</u></p> <p>a) Por que a S.E. é ruim?</p> <p>b) Que objetivos ligados ao processo de trabalho avaliado foram impactados negativamente? c) Sob que aspecto (preço, produto, qualidade, prazo, beneficiou pessoas que não deveria, deixou de beneficiar pessoas que deveria)?</p> <p><b>Critérios dos Efeitos</b></p> <p><b>Evidências dos Efeitos</b></p>	<p><b>DEVIDO A</b> [...]</p> <p>Descrição do motivo que leva à ocorrência da S.E. Por que ela ocorre? Por que ocorre nesta intensidade?</p> <p>Relacionada a pessoas, processos e/ou produtos, conforme vulnerabilidades constatadas no planejamento.</p> <p>Caso se refira a <b>pessoas</b>, imprescindível elaborar <u>Matriz de Responsabilização</u>.</p> <p>As deliberações conterão medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente.</p> <p><u>Redação das Causas deve responder às seguintes perguntas:</u></p> <p>a) Por que a S.E. ocorreu?</p> <p>b) Quais as pessoas, processos e/ou produtos que falharam?</p> <p>c) Qual foi a falha de cada um?</p> <p><b>Critérios das Causas</b></p> <p><b>Evidências das Causas</b></p>	<p>Determinações elaboradas de forma a tratar a origem dos problemas diagnosticados.</p> <p>Sugere-se também a responsabilização dos gestores (devidamente identificados), a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, a realização de verificação do cumprimento das deliberações, a fixação de prazo para cumprimento das deliberações e/ou para elaboração e remessa de plano de ação, entre outras medidas, conforme o caso.</p> <p><u>Redação do Encaminhamento deve responder às seguintes perguntas:</u></p> <p>a) Como eliminar/mitigar a causa?</p> <p>b) Como diminuir seus efeitos?</p> <p>c) Como aplicar as Boas Práticas à S.E.?</p>	<p>Mencionar o que gestores, responsáveis e beneficiários têm a ganhar com a implementação das propostas de encaminhamento, como, por exemplo, formas de diminuir o prejuízo, de aumentar a qualidade do produto, simplificar e aperfeiçoar o processo, etc.</p> <p>É importante mensurar benefícios porque:</p> <p>a) demonstram a relevância dos resultados obtidos;</p> <p>b) motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações;</p> <p>c) divulgam o impacto potencial da auditoria.</p> <p><u>Redação dos Benefícios deve responder às seguintes perguntas:</u></p> <p>a) O que o responsável e/ou sociedade e/ou beneficiários diretos ganham se implementarem o encaminhamento?</p> <p>b) Que valor a auditoria irá agregar ao objeto?</p>

## GLOSSÁRIO – Matriz de Achados

**01) Auditoria do Setor Público** - um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 18). De forma didática, é dividida em *Financeira, Operacional e de Conformidade* (ISSAI 100, Item 22).

**02) Objeto de auditoria** - Refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios (ISSAI 100, Item 26). Pode ser um programa, uma atividade, um processo, um sistema, uma entidade ou um órgão sujeito a fiscalização. Deve ser *identificável* (limitado no tempo e no espaço), *avaliável* (possuir critério claro para ser comparado) e *evidenciável* (pode ser investigado).

**03) Achado de auditoria** - qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído por quatro atributos essenciais: *situação encontrada* (ou condição, o que é), *critério* (o que deveria ser), *causa* (razão do desvio em relação ao critério) e *efeitos/impactos* (consequência da situação encontrada). Com exceção do critério, cada um destes atributos deverá possuir as próprias evidências.

**04) Situação encontrada (S.E.)** – é a condição (o que é: o que ocorreu/está ocorrendo) a descrição da situação existente e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de auditoria (NAT, 103, I). Consiste no relato do fato em si, ou seja, do ato ou fato administrativo que deu ensejo à sua caracterização como achado de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência.

**05) Critérios** - são as referências, os parâmetros usados para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas. (ISSAI 100, Item 27).

**06) Causa** – é a razão pela qual a condição ocorreu. As causas são o somatório de fontes de problemas e vulnerabilidades nos objetos analisados e que foram devidamente evidenciados. Em geral, estão relacionadas a pessoas mal-intencionadas ou treinadas, processos de trabalho mal desenhados ou executados e/ou produtos que não atendem às necessidades para os quais foram criados. Importante mencionar que, quando as causas são pessoas, deve-se atribuir responsabilidade, mediante Matriz de Responsabilização.

**07) Efeito** - é o resultado adverso da discrepância entre a situação encontrada e o critério. Se há um achado, necessariamente há um efeito, uma consequência para o órgão, o erário ou a sociedade, dele resultante. Efeito real é algo que aconteceu, um efeito concreto, enquanto que o efeito potencial é uma possibilidade.

**08) Impacto** - a consequência da discrepância entre a S.E. e o critério, a qual interfere nos objetivos do órgão ou objeto auditado quanto ao preço, prazo, qualidade ou escopo dos bens e serviços ofertados à sociedade. Em

alguns casos, não é possível distinguir claramente Efeitos e Impactos, podendo ser agrupados na redação.

**09) Sintaxe do achado** – estrutura de redação padronizada utilizada a fim de se redigir um achado de auditoria de forma lógica e compreensível, evidenciando todos os seus atributos essenciais. Decorre da *Sintaxe do Risco* elaborada na Matriz de Planejamento. Para fins de padronização, sugerimos a utilização da seguinte estrutura: “**Devido a** [CAUSA], **ocorreu** [SITUAÇÃO ENCONTRADA], incluindo critério(s) contrariado(s), **o que levou a** [EFEITOS], **impactando** [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social].

**10) Matriz de achados** – é o documento que estrutura o desenvolvimento dos achados e permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório de auditoria. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados. Seu preenchimento deve ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são constatados.

**11) Evidência** – é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 49). Serão fisicamente utilizadas para evidenciar o achado de auditoria, podendo ser, por exemplo: depoimentos, documentos, registros, extratos de observação, de inspeção, etc. As evidências devem ser dotadas de *relevância* (estar relacionada de forma clara e lógica aos critérios e objetivos da auditoria), *suficiência* (permitir a uma conclusão lógica completa de sua ocorrência, podendo ser verificada por outros), *validade e conformidade* (relacionadas a sua veracidade e confiabilidade da fonte da qual foi obtida). Em outras palavras, são a base das conclusões dos relatórios de auditoria. Importante mencionar que devem ser pensadas evidências para comprovar cada elemento do achado (causa, situação encontrada com a diferença para o critério, e efeito com seu impacto no objetivo do objeto).

**12) Boas práticas ou achados positivos** – são modelos que podem servir de sugestão e inspiração ao gestor com vistas à mitigação ou mesmo eliminação da causa do achado. Não corresponde ao simples cumprimento do dever legal, mas sim a soluções criativas, inovadoras e efetivas, que agregam valor ao mundo administrativo. Práticas relevantes, que tenham capacidade de mudar uma situação, de melhorar um procedimento, um resultado. Para que tenha validade como achado positivo, é imprescindível que possa ser registrado como proposta de encaminhamento.

**13) Propostas de encaminhamento** – são as recomendações e determinações sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir as impropriedades e irregularidades identificadas, recompor o erário ou divulgar boas práticas. Nas propostas de encaminhamento, sugere-se também a responsabilização dos gestores, a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, a realização de verificação do cumprimento das deliberações, a fixação de prazo

para cumprimento das deliberações e/ou para elaboração e remessa de plano de ação, entre outras medidas a ser verificadas conforme o caso.

**14) Benefícios** – estimativa das vantagens advindas do trabalho de auditoria. São os débitos, multas, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal, sendo a materialização da eliminação dos efeitos negativos decorrentes da implementação das medidas propostas. É importante mensurar benefícios porque demonstram a relevância dos resultados obtidos, motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações, e divulgam o impacto potencial da auditoria.

**15) Responsabilização** – o ato de se atribuir responsabilidade a pessoa, ou pessoas, que contribuíram com causa de ocorrência do achado de auditoria. A responsabilidade dos agentes é subjetiva, o que significa que, para sua caracterização, devem estar presentes os seguintes elementos: *ação ou omissão, nexos causal e culpa em sentido amplo*. Nos casos em que for necessária a apuração de responsabilidade dos agentes envolvidos, deverá ser construída Matriz de Responsabilização, a ser analisada em modelo próprio.

### MAIORES INFORMAÇÕES:

A) ISSAI 3000, ISSAI 4000

B) Padrões de Auditoria de Conformidade (TCU) – Portaria SEGECEX nº 26, de 19 de outubro de 2009;

C) Orientações de Auditoria de Conformidade (TCU) – Portaria Adplan nº 1, de 25 de Janeiro de 2010;

D) Glossário de Termos do Controle Externo (TCU) – Portaria SEGECEX nº 27, de 24 de Outubro de 2017.

E) Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Níveis 1 e 2;

F) Resolução TCU 265/2014 – Expedição e Monitoramento de Deliberações

G) Orientações em vídeo sobre Auditorias – Portal do TCU: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria>

## APÊNDICE 5 – MODELO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

**OBJETO ou ÓRGÃO/ENTIDADE:** Declarar o objeto auditado, ou o nome do principal órgão/entidade auditado.

**OBJETIVO(S):** Uma ou mais ações que descrevem o que o trabalho pretende entregar como produtos, ou o que o trabalho pretende evidenciar. “Para que este trabalho está sendo feito?”

IRREGULARIDADE	RESPONSÁVEL	CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE	CULPABILIDADE
<p><b>Código do Achado de Auditoria – ACH-01</b></p> <p>Descrição sucinta e objetiva da irregularidade praticada. Cada irregularidade corresponde a uma nova linha da Matriz. A redação da irregularidade será composta por:</p> <p><b>a) Fato Irregular, b) Objeto, c) Período de ocorrência, d) Evidência, e e) Dispositivos violados.</b> (distinção de cores utilizada para fins didáticos nos exemplos).</p> <p><b>a) Fato Irregular:</b> O que foi feito de errado? Deve ser escrito de forma <u>substantiva</u> (ex: pagamento indevido, não comprovação, aquisição irregular, etc.).</p> <p><b>b) Objeto:</b> Em que foi encontrado o erro? Descrever, por ex., número, ano, descrição e assunto do item em questão.</p> <p><b>c) Período de ocorrência:</b> Em que data?</p> <p><b>d) Evidência:</b> Que documentos você fará <i>upload</i> no relatório para comprovar a irregularidade? Informações detalhadas que evidenciam fato irregular.</p> <p><b>e) Dispositivos violados:</b> Quais normas foram violadas?</p> <p>Na redação da irregularidade, seus componentes não seguem uma ordem específica, com exceção dos <b>Dispositivos violados</b>, que deverão aparecer por último, destacados em parágrafo próprio.</p> <p>Somente poderão ser descritos mais de um responsável em uma mesma linha se a irregularidade praticada por ambos for <u>exatamente</u> a mesma (ex: membros de Comissão Perm. de Licitação cuja ação/omissão coincide). Caso a irregularidade (substantivo) seja diversa, é necessário incluir linha adicional.</p>	<p>Indicar nome e cargo/função, bem como número do CPF do responsável, se pessoa física, ou do CNPJ, se pessoa jurídica.</p> <p>Indicar sempre e para todos os responsáveis o período de exercício, atendendo para eventuais períodos de férias ou licenças. Para Pessoas Jurídicas, considerar o período de ocorrência da Irregularidade.</p> <p>Observar sempre relacionando com os “Encaminhamentos” da Matriz de Achados.</p> <p>Condutas e resultados repetidos e idênticos de um mesmo responsável também podem ser agrupados em uma linha.</p> <p>Podem ser responsabilizadas equipes, indicando seus membros de forma individual.</p> <p>Aplica-se a matriz também aos responsáveis solidários, mas a Solidariedade entre eles não implica dizer que os responsáveis praticaram a mesma irregularidade.</p> <p>Detalhes quanto a Solidariedade no <b>Acórdão 4940/2016-TCU-Segunda Câmara</b> (Vide Glossário)</p>	<p>Identificar a ação corpórea ou a omissão praticada pelo responsável. Deverá ser devidamente caracterizada e individualizada.</p> <p>Não se confunde com a descrição do fato ocorrido, como ocorria na “Situação Encontrada” da Matriz de Achados.</p> <p>Poderá ser dolosa (intenção de produzir o resultado ou assunção do risco de produzi-lo) ou culposa (por negligência, imprudência ou imperícia). Considerar ainda a possibilidade de ser culpa <i>in vigilando</i> ou culpa <i>in elegendo</i>.</p> <p>Sempre utilizar verbos no infinitivo (ex: assinar, atestar, omitir-se no dever de, etc.).</p> <p>A redação da conduta será sempre a comparação entre dois verbos: <b>a) O ato praticado ou o ato que o responsável deixou de praticar, e b) A conduta correta que o responsável deveria adotar.</b></p> <p>Nos casos de ação, mencionar os documentos que comprovem a conduta adotada.</p>	<p>Evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. Sem nexos de causalidade claro, não é possível responsabilizar.</p> <p>Deve ser redigido conforme a seguinte estrutura: <b>[Conduta] + [Verbo de causalidade] + [Irregularidade resultante]</b>.</p> <p>Ex. de verbos de causalidade: causou, resultou, propiciou, possibilitou.</p> <p>Para facilitar a verificação da existência de culpa e o nexo de causalidade, sugere-se o seguinte exercício:</p> <p>a) Retirar do mundo a conduta do responsável e se perguntar: o resultado ainda teria ocorrido?</p> <p>b) Em caso positivo, o resultado teria ocorrido com a mesma gravidade?</p> <p>c) Em caso positivo, o responsável agiu com culpa ou dolo?</p> <p>Se a resposta das questões acima for sim, existe nexo.</p>	<p>Avaliar a reprovabilidade da conduta do agente, destacando situações atenuantes (ex: medidas corretivas ou reparatórias adotadas pelo responsável) ou agravantes (ex: existência de afirmações ou documentos falsos).</p> <p>O gestor tinha ou deveria ter consciência da ilicitude do ato que praticou? Houve boa-fé?</p> <p>Era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Em caso afirmativo, qual seria a conduta desejável (do homem médio/gestor médio)?</p> <p><u>Sintaxe da culpabilidade:</u> “É razoável afirmar que o responsável tinha consciência da ilicitude de seu ato e que, consideradas as responsabilidades e as normas a que estava obrigado na condição de [CARGO], dele era exigível conduta diversa daquela que adotou, pois deveria [TER FEITO ISSO] em vez de [TER FEITO AQUILO].”</p> <p>Para pessoas jurídicas <b>não é aplicável a análise da reprovabilidade da conduta</b> (culpabilidade).</p>

## GLOSSÁRIO – Matriz de Responsabilização

**01) Auditoria do Setor Público** - Um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 18). De forma didática, é dividida em *Financeira*, *Operacional* e de *Conformidade* (ISSAI 100, Item 22).

**02) Objeto de auditoria** - Refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios (ISSAI 100, Item 26). Pode ser um programa, uma atividade, um processo, um sistema, uma entidade ou um órgão sujeito a fiscalização. Deve ser *identificável* (limitado no tempo e no espaço), *avaliável* (possuir critério claro para ser comparado) e *evidenciável* (pode ser investigado).

**03) Achado de auditoria** - Qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído por quatro atributos essenciais: *situação encontrada* (ou condição, o que é), *critério* (o que deveria ser), *causa* (razão do desvio em relação ao critério) e *efeitos/impactos* (consequência da situação encontrada). Com exceção do critério, cada um destes atributos deverá possuir as próprias evidências.

**04) Matriz de achados** - Documento que estrutura o desenvolvimento dos achados e permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório de auditoria.

**05) Evidência** - Qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis (ISSAI 100, Item 49). Serão fisicamente utilizadas para evidenciar o achado de auditoria, podendo ser, por exemplo: depoimentos, documentos, registros, extratos de observação, de inspeção, etc. As evidências devem ser dotadas de *relevância* (estar relacionada de forma clara e lógica aos critérios e objetivos da auditoria), *suficiência* (permitir a uma conclusão lógica completa de sua ocorrência, podendo ser verificada por outros), *validade e conformidade* (relacionadas a sua veracidade e confiabilidade da fonte da qual foi obtida). Em outras palavras, são a base das conclusões dos relatórios de auditoria.

**06) Irregularidade** - Descrição sucinta da irregularidade praticada, não sendo o mesmo que “Achado de Auditoria”. A redação da irregularidade será composta por: **a) Fato Irregular**, **b) Objeto**, **c) Período de ocorrência**, **d) Evidência**, e **e) Dispositivos violados**. (cores utilizadas para fins didáticos nos exemplos).

**07) Responsável** - Pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária, bem como daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário (CF/88, Art. 70, parágrafo único).

**08) Responsabilização** – O ato de se atribuir responsabilidade a pessoa, ou pessoas (agentes), que contribuíram com causa de ocorrência do achado de auditoria.

**09) Responsabilidade** - Dever de arcar com as consequências de uma determinada conduta (ação ou omissão). Esta conduta poderá ser do próprio agente ou de outras pessoas. Nos processos junto aos Tribunais de Contas, sempre será utilizada a **responsabilidade subjetiva**, ou seja, para responsabilizar o agente, deverão estar presentes a *conduta*, o *nexo de causalidade*, e a *culpabilidade*.

**10) Conduta** - A ação corpórea ou a omissão praticada pelo responsável, da qual decorre dano efetivo ou potencial a bem juridicamente protegido (ex: patrimônio, vida, etc). Poderá ser dolosa ou culposa.

**11) Dolo** - A vontade/intenção de praticar ato prejudicial e/ou ilícito, causando, assim, a violação de direito. Intenção do agente que deseja o resultado ilícito ou assume o risco de o produzir.

**12) Culpa em sentido estrito** - Omissão da diligência e dos cuidados necessários, ou falta de cumprimento do dever jurídico de forma não intencional, de que resulta violação do direito. Decorre de *imperícia*, *imprudência* ou *negligência*.

**13) Culpa in vigilando** - Culpa atribuída ao agente nos casos em que se entende ter havido falta de atenção ou cuidado com o procedimento de outra pessoa que está sob sua guarda, fiscalização ou responsabilidade, resultando em dano.

**14) Culpa in elegendo** - Culpa atribuída ao agente nos casos em que se entende ter havido má escolha de seu representante ou preposto, resultando em dano.

**15) Nexo de causalidade** - Relação entre a conduta do agente e o resultado ilícito.

**16) Culpabilidade** - A reprovabilidade da conduta do agente (pessoa física), considerando eventuais situações agravantes ou atenuantes. **Não é possível a reprovabilidade de conduta de pessoa jurídica.**

**17) Solidariedade** - Relação jurídica que ocorre quando, para uma mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda (art. 264, Código Civil). Pode ser Ativa, quando há múltiplos credores, Passiva, quando há múltiplos devedores, ou mesmo Ativa e Passiva simultaneamente. A responsabilidade solidária será apenas para eventuais ressarcimentos, **não sendo aplicável a multas.**

### **MAIORES INFORMAÇÕES:**

**A) Curso TCU:** <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/responsabilizacao-de-agentes-segundo-a-jurisprudencia-do-tcu-uma-abordagem-a-partir-de-licitacoes-e-contratos-aulas-1-a-5.htm>

**B) Vídeo: Matriz de Responsabilização em Processo de Tomada de Contas Especial (TCE)**

Apresentação: Paulo Vinhas Júnior, Auditor do TCU no Pará

**C) Orientações para Auditoria de Conformidade (TCU)** – Orientações para a elaboração da Matriz de Responsabilização.

**D) Glossário de Termos do Controle Externo (TCU)** - Portaria-SEGECEX Nº 27 de 24 de Outubro de 2017.

**E) Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)** – Níveis 1 e 2;

**F) Orientações em vídeo sobre Auditorias** – Portal do TCU: <https://portal.tcu.gov.br/fiscal>