



Auditoria interna: uma análise da implantação em uma instituição privada de serviço de saúde (Hospital)

Internal audit: an analysis of implantation in a private institution of health services (hospital)

Jessica Lopes de Macena
Especialista em Auditoria em
Serviço de Saúde

jessicalopes_macena@hotmail.com

Cleyse Phaine Jordão
Especialista em Auditoria em
Serviço de Saúde

cjordaoipolito@outlook.com

José Lindenberg Julião Xavier
Filho Doutorando em
Administração UFPE

lindenberg.xavier@ufpe.br

Resumo

Considerando a importância do controle para a manutenção das organizações em período de crises e turbulências econômicas, esta pesquisa tem por objetivo descrever quais as principais dificuldades na implantação de auditoria interna. Para a realização deste estudo adotou-se o método de pesquisa estudo de caso único, realizado numa organização hospitalar de médio porte. A escolha do caso teve por base a relevância da organização na oferta de serviços de saúde no município de Garanhuns e região do agreste pernambucano e, como critério principal, a empresa implantou recentemente o departamento de auditoria interna. Os procedimentos de coleta de material empírico contaram com aplicação de entrevista com a auditora chefe, análise documental e anotações de campo durante a entrevista. Os resultados mostram que a auditoria interna foi motivada por reduções de glosas, indicando claramente o ímpeto econômico motivador da mudança na estrutura da organização. Como principais dificuldades foi percebida a falta de um planejamento sistemático com métricas para os trabalhos de auditoria, a falta de capacitação constante e a dificuldade em lidar com quadros funcionais antigos na instituição.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Controle; Organização de Serviços de Saúde.

Abstract

Considering the importance of controlling for the maintenance organizations in times of crisis and economic turbulence, this research aims to describe the main difficulties in the implementation of internal audit. For this study we adopted the single case study, conducted in a hospital organization midsize. The selection of the case was based on the relevance of the organization in the supply of health services in the city of Garanhuns (state of Pernambuco, Brazil) and adjacent areas and, as the main criterion, the company recently implemented the internal audit department. The empirical data collection procedures were to interview application with the chief auditor, document analysis and field notes during the interview. The results show that the internal audit was motivated by glosses reductions, clearly indicating that structural adjustment derived from the economic impetus in reducing costs and losses. The main difficulties evidenced in the implementation of the internal audit department was the lack of a systematic plan with metrics for the audit work, the lack of ongoing training and the difficulty in dealing with old staffs in the institution.

Key words: Internal Audit; Control; Health Services Organization.

1. Problematização

A saúde no Brasil é assegurada positivamente pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), especificamente no art.6º que relata que “são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade à infância, e a assistência aos desamparados”, tendo como finalidade o alcance de uma qualidade de vida refletido na diminuição de desigualdades sociais. Este mesmo entendimento é reforçado no art. 2º da Lei 8.080/90 – lei que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços – quando afirma que a “saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o Estado prover as condições indispensáveis ao pleno exercício”.

A atuação do Estado para garantir tais direitos sociais pode ser a partir da ação direta ou indireta, por meio de instituições privadas reguladas pelo Estado. No momento em que a União não consegue ofertar o acesso e a integralidade do atendimento à população, se faz necessário usar a iniciativa privada de forma complementar. Para Pereira Filho (1999), de forma enfática, a realidade é que o Sistema Único de Saúde (SUS) é incapaz de oferecer assistência a todos os habitantes, levando crescentes camadas da população ao atendimento via saúde suplementar, àquela ofertada por outras instituições e regulada pelo Estado. Essa parceria é normatizada pela Lei 8.080/90, onde observa-se que, pelo art. 24, “a participação complementar dos serviços privados será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público”.

No entendimento de Santos, Ugá e Porto (2008) o segmento de caráter suplementar disponibiliza uma oferta de serviços hospitalares e, principalmente, de equipamentos de alta e média complexidade muito maior do que a observada no SUS, razão pela qual se tornou indispensável na oferta regular de atenção à saúde. Esse entendimento é importante, pois aponta para uma situação institucional, e histórica, em que a ação direta do Estado, por meio do SUS, coexiste com a ação indireta do Estado por meio de contrato ou convênio, adentrando na oferta regular de cuidados com a saúde nas organizações que possuem racionalidade distinta daquela do Estado. Ou seja, enquanto o Estado via ação direta ou indireta objetiva o bem-estar social, as organizações privadas objetivam a maximização da riqueza do acionista (proprietário) (Bichanga, 2000).

Essa coexistência de múltiplas racionalidades no mercado de cuidados com a saúde no Brasil sugere o entendimento de que a convivência com a real possibilidade de crises estruturais é uma condição de existência do sistema como atualmente formatado, ou seja, como Weick (1987) argumenta, a iminência de um colapso assolar as organizações deriva da complexidade dos sistemas e indivíduos que os gerenciam. Nesse sentido, “fatores como erro humano, inexistência de julgamento, falta de antecipação, ganância, falha mecânica, todos combinam para que, cedo ou tarde, os executivos organizacionais enfrentem uma grande crise” (Santana, 2000, p. 3). Quando antes se entender essa condição de existência do sistema de saúde no Brasil mais mecanismos organizacionais podem ser ativados para compor o quadro de ferramentas que os gestores se utilizam para gerenciar organizações no contexto de crises.

O sistema funciona de um modo tal que a União fixa uma parceria entre o público e o privado para garantir o compromisso com a população, que está disposto no art. 1º da CF/88, apontando a cidadania e a dignidade da pessoa humana como prioridade do Estado. Já nas instituições de saúde privada, segundo Bichanga (2000), atuam com a prioridade da maximização do lucro, uma vez que estas instituições têm sido compelidas a se organizarem como empresa, desenvolvendo visão de negócio para sobreviverem a esse mercado competitivo, devendo aprender a associar baixos custos com excelência de qualidade para os seus clientes.

Diante desta nova visão relacionada às instituições de saúde, e a condição de crises como o *modus operandis* do sistema, o primeiro passo deve ser observar as fragilidades da organização frente ao constante desenvolvimento de novas técnicas, em busca da reestruturação e reorganização de seus processos gerenciais para conviver ou atenuar os impactos de crises sistêmicas no setor (Santana, 2000; (Pforr & Hosie, 2009).

Neste sentido, Porter (1992) destaca que é necessária a implantação de um sistema da qualidade, que gere benefícios para a organização, não somente em relação aos custos, mas também melhoria no relacionamento com clientes, aumento no número de funcionários treinados, incremento na produtividade, abertura de novos mercados e parcerias com fornecedores.

Porém, embora as organizações de saúde de origem privada sejam indispensáveis para manter o nível de oferta de saúde no Brasil, e mesmo tendo uma racionalidade que já aponta para técnicas de gestão orientadas para a maximização da riqueza dos acionistas (proprietários), elas carregam consigo os mesmos problemas de instituições privadas de outros setores da economia. Zimmerman (2013) traz um exemplo desse descaso em reportagem exibida pelo Jornal Hoje, um escândalo no Hospital Evangélico de Curitiba onde foi relatado que os pacientes do SUS tinham a morte facilitada na Unidade de Tratamento Intensivo (UTI) para abrir vagas para pacientes de convênio privado, e esse escândalo resultou na prisão da médica responsável pela UTI do hospital, revelando assim que a saúde é tratada por algumas instituições como mercadoria, e o lucro vale mais que a vida de pacientes, sobretudo do SUS.

No entanto pode-se dizer que esse escândalo que ocorreu no hospital em Curitiba (PR) poderia ter sido minimizado se a administração do hospital monitorasse as evidências dos óbitos com as admissões de pacientes, mas como relatado em entrevista concedida pela Presidente Dilma Rousseff no programa do Jô¹, a “gestão hospitalar ainda é muito falha, e necessita de mais investimento”, evidenciando as dificuldades dos administradores em monitorarem esses processos.

Complementa Trkman (2010) dizendo que para o sucesso da gestão, a medição e o monitoramento do desempenho apresentam-se como cruciais para o alcance de eficiência organizacional. E essa eficiência no setor administrativo de uma organização norteia-se por funções que formam um ciclo, de planejamento, organização, direção e controle. Para Robbins, DeCenzo e Wolter

¹ Entrevista cedida pela Presidente Dilma Rousseff no Programa do Jô, veiculado no dia 12 Jun. 2015 e disponível online em: <<http://globoTV.globo.com/rede-globo/programa-do-jo/v/assista-a-entrevista-completa-de-dilma-rousseff-no-programa-do-jo/4250014/>>. Acesso em: 10 Jul. 2015.

(2014) o ciclo administrativo é uma fase de contínua correção e ajuste, que poderão ser introduzidas no ciclo seguinte e assim por diante.

Com base no ciclo administrativo, destacam-se as suas definições conforme entendimento de Fayol (2009): **Planejamento** se refere a fase onde se determina quais são os objetivos que se deseja alcançar; **Organização** é o caminho traçado para a estabelecer as atribuições dos envolvidos no processo; **Direção** é a atuação prática dos recursos humanos e gestores para o alcance dos resultados já determinados e; **Controle** se estabelece como ferramenta para análise do desempenho das atividades propostas e avaliação dos resultados desejados. É válido reforçar que, como um ciclo, não faz sentido entender estas funções como encadeadas linearmente, mas sim como um ciclo que interliga todas elas na prática da gestão. Do ponto de vista de Wright, Kroll e Parnell (2000) o controle tem por finalidade assegurar o alcance dos resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido, ajustando-se tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos.

A partir do exposto nota-se que o controle é uma importante função organizacional, já que assegura e direciona a organização para um desempenho perseguido, atendendo as necessidades de sobrevivência. E, diante deste mercado competitivo, a gestão desenvolvida em instituições privadas de oferta de saúde se mostra bastante exigente na aplicação desta função administrativa, uma vez que visa o desempenho como resultado final.

Acompanhando esse pensamento, Rodrigues, Perroca e Jericó (2004) expõem que um dos fatores mais impactantes nos orçamentos das instituições de saúde são as glosas², e com os escândalos que abalam o setor financeiro das organizações, fica nítida a necessidade de reflexão no que tange aos controles internos. Como argumentam Souza, Souza e Cruz (2011) o controle não deve significar somente normas e procedimentos, mas uma cultura que tem de ser entendida, seguida e respeitada, já que garantem a execução dos planos e ações deliberadas pela gestão. O controle destaca-se como sendo um instrumento essencial para uma boa gestão.

Como forma de auxílio ao controle, as organizações de saúde utilizam uma ferramenta contemporânea para atingir os seus objetivos: **a auditoria**. Ela surge com o intuito de mensurar a qualidade e custos das instituições de saúde (Goto, 2001). Logo, o foco na auditoria, de forma central, é contribuir para a gestão das organizações, dentre elas as organizações de oferta de serviços de saúde, onde as suas práticas consistem na análise dos aspectos quantitativos e qualitativos da assistência, ou seja, avaliação da eficácia e eficiência dos processos de atenção à saúde (Scarparo & Feraz, 2005).

E como forma de complementação das práticas de gestão, a auditoria faz uma análise ampla do que se torna relevante para que possa ser considerada eficiente e eficaz, valorizando o sistema de educação e aperfeiçoamento contínuo, mostrando preocupação com a qualidade, a segurança e a

² A definição de Glosa aplicada pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS), do Ministério da Saúde, é “a rejeição total ou parcial de recursos financeiros do SUS, utilizados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de forma irregular ou cobrados indevidamente por prestadores de serviços, causando danos aos cofres públicos” (Ministério da Saúde, 2004, p. 7). O entendimento dado à glosas neste artigo é expandido para incorporar a rejeição total ou parcial de recursos financeiros pelos convênios, sejam estes celebrados com o SUS ou com instituições privadas, a exemplo de operadoras de planos de saúde complementar.

humanidade, tratando de alcançar a motivação e a participação de todas as pessoas envolvidas, constituindo um sistema de caráter preventivo do erro profissional e com subsídio informacional para reparação deste (Medeiros & Andrade, 2007).

O êxito apenas existirá se houver, além da união da gestão hospitalar com a auditoria, o comprometimento de todo efetivo envolvido, pois, não tem por finalidade avaliar o desempenho de um indivíduo, mas de melhorar a eficiência da organização. A observação feita por Mezomo (2001) destaca que as práticas de auditoria, *per si*, não melhorarão a organização se não houver liderança e compromisso, se os administradores não garantirem as equipes o tempo e os recursos necessários, se a cultura organizacional não for mudada, e se as pessoas não forem fortalecidas pela educação. A auditoria mede, reporta e participa do processo de gestão, mas não decide. Sua função é assessorar à gestão.

Diante da relevância da função do controle, trabalhada aqui como auditoria, bem como a importância das organizações de oferta de serviços de saúde para a sociedade, é vital o entendimento de como a auditoria interna tem sido tratada nestas organizações, cientes de que a mesma se projeta como uma ferramenta de auxílio à gestão. Deste modo, esta pesquisa pretende investigar **quais as dificuldades na implantação de auditoria interna no seio de uma instituição hospitalar privada?** Apresenta como objetivo descrever quais as principais dificuldades na implantação de auditoria interna, tendo em vista a importância da prática de auditoria para a gestão no que cerne as suas funções, em especial ao controle.

Para desenvolver este estudo discutiremos a auditoria como função de gestão na seção 2.1 e o processo ou trabalho de implementação da auditoria na seção 2.2. Na seção 3 apresentaremos os delineamentos metodológicos, discutindo os resultados na seção 4. As considerações finais são apresentadas na seção 5.

2 Referencial Conceitual

Para dar suporte à análise do estudo de caso, se faz necessário destacar como base conceitual o controle enquanto função de gestão e manifesto como auditoria, para, somente em seguida, discutir sobre as principais dificuldades na implantação da auditoria interna.

2.1 Auditoria como Função da Gestão: O destaque do Controle

A auditoria interliga-se com as funções administrativas, apresentando-se de forma complementar à função controle. Ela é entendida “como o campo do saber voltado para o desenvolvimento e para o aperfeiçoamento do processo sistemático de obtenção de evidências” (Pinho, 2007, p. 3), visando “aquilatar o grau de conformidade das práticas e afirmações frente aos padrões estabelecidos e à comunicação dos resultados aos diversos interessados” (Pinho, 2007, p. 3). Esse processo está sempre visando o alcance dos objetivos estipulados na primeira função administrativa, qual seja, o planejamento.

Assemelhando-se à auditoria, o controle é uma das funções administrativas que tem por finalidade assegurar o alcance dos resultados que foram planejados, organizados e dirigidos, desta forma consiste em verificar se as atividades desenvolvidas estão contribuindo para realização dos objetivos estabelecidos. A auditoria surge como uma evolução do controle com práticas de ações mais detalhadas e minuciosas. O Instituto de Auditores Interno do Brasil (IIA, 2013) relata que a auditoria interna é uma atividade que fornece uma avaliação sobre a governança da organização, gestão de risco e processos de controle para ajudar a organização a atingir seus objetivos estratégicos, operacionais e de conformidade.

Para Pinho (2007) a atividade exercida pela auditoria nas instituições compreende a coleta de dados e análise da produtividade e a rentabilidade da organização, os custos das operações, do equilíbrio e do crescimento estrutural e patrimonial da mesma, incluindo assim a situação financeira e a viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção. A função exercida por essa inovadora ferramenta da gestão assessora a administração por meio de recomendações que visam elaborar ações, melhorar controles e somar às práticas administrativas. Reforça Pinho (2007) que a auditoria busca respostas sobre os aspectos da eficiência, economicidade e eficácia.

Diferentemente do que a equipe auditada pensa, a auditoria não se apresenta como inimiga, que surge com intuito de punição ou fiscalização. Ela vem como parceira da gestão, que analisa as atividades e propõe mudanças de comportamentos e procedimentos, visando o alcance da eficiência, eficácia e efetividade das ações. Dessa forma, Pinho (2007) reafirma que o objetivo principal da auditoria é apresentar subsídios para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios e práticas divergentes do plano estratégico.

Sendo assim, surge o entendimento da auditoria operacional que tem início na inspeção de documentos e registros para obter informações necessárias para avaliação da situação da área auditada. A auditoria interna e a auditoria operacional se confundem enquanto área de atuação, visto que o próprio IIA (2015) entende que a auditoria interna se constitui em atividades e processos no âmbito das organizações, executadas por todos os aqueles com a finalidade de garantir a mitigação dos riscos, inclusive fraudes e ilícitos.

No entanto a auditoria operacional vai bem além da auditoria em sentido original, pois vai além de analisar os documentos contábeis e financeiros, incorporando também outros indicadores, gastos e alocações de recursos que somente são registrados em seus valores agrupados na contabilidade, fazendo a observação detalhada dos registros, bem como os atos da gestão dos quais derivam os registros, contribuindo para a eficiência e eficácia da gestão (Pinho, 2007).

Deste modo, a auditoria operacional atua tanto no fato contábil, aquelas decisões administrativas que alteram o patrimônio e logo são objetos de contabilização, quanto nos atos contábeis, que representam aqueles acontecimentos promovidos pela gestão que não alteram o patrimônio, razão pela qual não são contabilizados (Marion, 2009). Nota-se, adicionalmente, que fatos contábeis são decorrentes de atos de gestão e que a observação dos fatos devidamente registrados na contabilidade não oferece o entendimento do processo, mas sim do seu resultado. Por isso a auditoria operacional avança para além do fato contábil e se presta a analisar, também, o ato de gestão, suas rotinas, suas métricas e sua realização.

Dessa forma, pode-se compreender a auditoria como sendo uma forma de controle, pois com o passar dos anos, e com o crescimento das atividades, notou-se a necessidade da presença de um profissional que estivesse dentro da empresa voltado para a garantia do controle, implantando rotinas que lhes permitisse a análise dos demonstrativos contábeis relacionando-lhes com os fluxos de caixa da organização e as rotinas administrativas. Assim, reforça Attie (1992), a auditoria interna é uma função criada dentro da organização para examinar e avaliar suas atividades, cuja proposta é auxiliar os membros da administração no exercício de suas responsabilidades, por intermédio do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas as atividades examinadas.

2.2 Processo de auditoria interna e principais dificuldades

Para implantação de um processo de auditoria é necessário que a organização esteja realmente interessada e disposta a obter benefícios apresentados ao término do processo. Enfatiza Lélis e Pinheiro (2012) que a atividade de auditoria engloba uma sequência de etapas, executadas por meio de procedimentos geralmente baseados em normas e padrões e com o uso de ferramentas de apoio específicas a cada tipo de trabalho, discriminando também que as etapas de uma auditoria podem ser agrupadas em três macro etapas: planejamento, o serviço de campo e o acompanhamento.

Na fase de planejamentos a tarefa consiste em elaborar o plano de ação, contando com as opiniões de cada um dos membros dos diversos setores, tentando adaptar as ações que devem ser sugeridas pelos auditores. Para Lélis e Pinheiro (2012) o planejamento compreende a definição de objetivos, escopo e recursos a serem utilizados, bem como o prazo de realização do trabalho, durante esse processo devem ser analisados os sistemas de gestão de riscos e controles internos inerentes ao processo auditado.

Seguindo o ciclo de implantação, nota-se que a fase do serviço de campo é o momento onde se é colocado em prática tudo aquilo que havia-se planejado, observando assim se na prática está ocorrendo o esperado, pois os procedimentos executados devem ser suficientes para o cumprimento dos objetivos propostos pela equipe de auditoria.

Já na última etapa do ciclo, a equipe de auditoria formula um relatório de acompanhamentos das ações, discriminando os resultados alcançados, relacionando esses resultados com os objetivos que foram propostos na fase de planejamento, para que seja feita a comparação, propondo recomendações e ajustes de melhorias para a instituição.

No que tange às dificuldades no processo de implementação Gerenutti e Prado Neto (2012) apontam pontos a serem observados, dentre eles a resistência dos auditados, a resistência por parte da equipe, setor ou colaborador que seus atos tem impacto no resultado da organização, uma vez que a auditoria adentra para verificar as funções desempenhadas pelos colaboradores e o impacto de tais rotinas no resultado. Lorenzetti, Lanzoni, Assuiti, Pires e Ramos (2014) reforça dizendo que o que dificulta os processos de implantação da auditoria interna no setor de saúde é a frágil formação técnica

dos profissionais de saúde para gestão, bem como a descontinuada e ineficiente ação da educação permanente nesta área, por isso torna-se necessário que antes mesmo da implantação seja feita capacitação com os membros da equipe de auditoria.

É possível observar, também, que a infraestrutura técnica inadequada para o trabalho da auditoria interna oferece um ponto-chave para dificuldades na implementação, é o que afirma Gerenutti e Prado Neto (2012) quando comenta que os recursos humanos (quantidade, capacitação e liberdade de atuação) bem como tecnológicos (softwares, aplicativos, estrutura organizacional) tornam difícil a rotina dos profissionais de auditoria interna e, em consequência, do resultado da auditoria.

Outro obstáculo encontrado para implementação do sistema de auditoria é o controle e acompanhamento das atividades, menciona Gerenutti e Prado Neto (2012, p. 11) quando diz que “a dificuldade de se controlar o processo também foi avaliada como um fator crítico. Para contornar essa situação, a implantação do planejamento e controle de produção é algo imprescindível”, ou seja, desde o planejamento a maneira de acompanhamento das atividades já deve ser formulada e de maneira flexível, pois nem sempre as ações funcionam como se pretende, e essa ferramenta de acompanhamento serve justamente para auxiliar os auditores nas adaptações e reformulações das ações visando o alcance dos objetivos.

Contudo observou-se que o processo de implantação da auditoria não é tão fácil como se pode imaginar em um pensamento inicial. Desde as etapas de planejamento até o acompanhamento das ações se encontram barreiras que dificultam a operacionalização do que foi planejado, mas, também, que os principais obstáculos encontrados podem ser amenizados com capacitações e mudanças em processos. Reforçando essa colocação explana Lorenzetti et al. (2014) que para o alcance da eficiência e eficácia da gestão as organizações de saúde devem esforçar na implementação de capacitações e/ou profissionalização da gestão, forte modernização através do uso de tecnologias eletrônicas de comunicação e informação e adequações de recursos e serviços para que se tenha o retorno desejado.

3 Delineamentos metodológicos

A questão que move a pesquisa, como já indicada na problematização, é quais as dificuldades na implantação de auditoria interna no seio de uma instituição hospitalar privada? Esta inquietação aponta para o objetivo da pesquisa, que é descrever quais as principais dificuldades na implantação de auditoria interna. Assim, esta pesquisa se classifica como tendo um objetivo descritivo, como entende Gil (2002), pois se presta a descrever o comportamento de um fenômeno, neste caso, o processo de implantação das práticas de auditoria interna.

Como forma de se operacionalizar foi adotada como estratégia de pesquisa o Estudo de Caso Único, inspirado em Yin (2005), em virtude de tentar captar como um fenômeno se apresenta num contexto real de prática. Por isso acatou-se a máxima de Flyvbjerg (2011, p. 301) quando indica que um fenômeno para ser analisado sob a égide da tradição de pesquisa Estudo de Caso deve ser aquele que

ocorre “*at such a time, in such a place*”³, admitindo a intencionalidade para o *particular*, pois somente nesta dimensão de análise o fenômeno se mostra em toda a sua potencialidade.

Logo, esse *particular* como sendo característica que distingue o caso que se quer estudar dos demais casos deve ser justificado. As justificativas para a escolha da organização analisada foram:

- a) Empresa deve atuar na oferta de serviços de saúde tanto na esfera privada quanto em convênios com o Estado. Esse procedimento visa cobrir a complexidade do sistema de saúde nacional em suas racionalidades;
- b) Empresa deve contar com práticas de auditoria interna, se possível recentemente para que a memória coletiva da implantação ainda esteja recente.

Destaca-se a justificativa “b)” como sendo a mais central na escolha, visto que dada a brevidade na implantação da auditoria as dificuldades no processo estão mais vívidas na memória dos participantes. Por isso, a escolha foi uma organização hospitalar de médio porte no município de Garanhuns (PE), que será descrita mais adiante, mantendo-se em sigilo o nome da instituição pois não foi aprovado a divulgação.

Como coleta de material empírico recorreu-se a dados primários obtidos de entrevista semiestruturada e anotações de campo durante a entrevista, bem como dados secundários fornecidos pela instituição quanto ao processo, organograma dentre outros. O roteiro foi construído a partir da literatura já citada nas seções 2.1 e 2.2 e tentou captar todo o processo de implantação da auditoria interna, compreendendo desde a demanda que motivou a flexibilização da estrutura para incorporar a auditoria interna, o planejamento de tal departamento, sua montagem, as principais práticas desenvolvidas e os resultados esperados passando, obviamente, pelas dificuldades enfrentadas no processo.

A entrevista foi aplicada em 25/6/2015 tendo por sujeito a auditora chefe, com duração de 40 minutos e aplicada no local do trabalho com agendamento na conveniência da entrevistada. É válido informar que a auditora chefe participou de todas as etapas da implantação da auditoria interna na organização estudada, desde as demandas iniciais ao planejamento e execução sendo ainda, na data da entrevista, a responsável pelo departamento de auditoria interna. Julga-se que, com a seleção do sujeito da pesquisa, a validade das informações cedidas pela entrevistada atende ao objetivo da pesquisa.

As anotações de campo foram coletadas durante a entrevista em bloco de anotações quando do contato com a equipe de auditores e demais funcionários da instituição. A facilidade de acesso entre os autores deste estudo e a equipe de auditoria permitiu certa liberdade de trânsito na instituição, o que favoreceu o registro de notas. Em particular na entrevista os registros foram feitos durante e posteriormente ao momento da entrevista, já que não foi autorizada a gravação em virtude da entrevista ser realizada no ambiente de trabalho e em pleno ofício da auditora chefe.

³ Tradução livre: “em algum tempo, em algum lugar”, destacando a singularidade e relevância do caso a ser estudado.

4 Resultados e discussão

Entendendo a apresentação do caso como etapa analítica, primeiramente é apresentado o caso estudado e, posteriormente, as principais dificuldades enfrentadas na implantação da auditoria interna.

4.1 Apresentação do Caso

O *locus* de aplicação do estudo de caso foi uma instituição hospitalar privada de Garanhuns (PE) que funciona no antigo Seminário dos Padres Redentoristas. O prédio foi adquirido por 5 (cinco) médicos no ano de 1969, onde organizaram as instalações da organização.

As reformas realizadas no prédio para a organização do ambiente hospitalar culminaram na inauguração em 28 de março de 1971, disponibilizando 28 leitos, 1 (um) bloco cirúrgico de médio porte, 1 (um) bloco obstétrico e realizando também exames de raios-X. Com o passar dos anos se tornou referência em atendimento na região, pois possuía uma estrutura física diferenciada para as demais organizações hospitalares de seu entorno e diversidade de serviços. Em setembro de 2006, acrescentou em seu *portfólio* mais um serviço a ser prestado, a Unidade de Terapia Intensiva (UTI), possuindo 10 (dez) leitos e mais 1 (um) de isolamento, ficando a disposição de pacientes de toda região.

Em meados de 2009 foi inaugurado um moderno centro de Oncologia, para tratamentos de pacientes com câncer, atendendo em sua maioria pacientes do SUS, inaugurando posteriormente – 2010 – o centro de atendimento de hemodiálise. No decorrer do ano de 2014 acrescentou também em seu *portfólio* o tratamento de hemodinâmica e exames de ressonância magnética

A gestão da empresa é tipicamente familiar, tendo laços consanguíneos ocupando os cargos de direção, gerência e presidência, bem como das empresas de apoio, como exemplo a equipe de limpeza faz parte de uma empresa terceirizada do hospital que tem outro membro da família como sócio. Todas as mudanças que ocorreram no hospital para o seu crescimento tiveram como resultado um aumento do seu corpo de funcionários, que totaliza na data da entrevista cerca de 180 pessoas com contratos via Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), entre as funções de assistência médica, auditoria e administrativo. O uso de empresas que fornecem serviços terceirizados também foi incluído, em particular o serviço de limpeza e o de laboratório são os únicos setores nesta modalidade de contratação.

Quanto ao tamanho o hospital se enquadra como empresa de médio porte quanto nos critérios de avaliação adotados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) referente ao seu faturamento anual, que está entre R\$ 16 milhões e inferior ou igual R\$ 90 milhões por ano. E por motivo dessa rentabilidade a preocupação se volta ao controle e a atender a demanda sem que se gerem prejuízos para a instituição. Como esse fator é relevante para o hospital houve a especialização estrutural que culminou em um setor de faturamento que fica responsável pelo recebimento das guias dos atendimentos de convênios, credenciados através de contratos. Dentre as vinte instituições credenciadas destacam-se que os de maior volume de operações são os convênios Unimed e Sassepe.

Todas as contas dos atendimentos são faturadas individualmente e ao término são encaminhados aos seus respectivos convênios para que assim seja feito o repasse financeiro para o hospital. Mas com o passar dos anos notou-se que esse setor não estava sendo suficiente para monitorar e acompanhar juntamente com o setor financeiro os faturamentos e recebimentos de convênios, acarretando ineficiência operacional gerando, inclusive, prejuízo financeiro pelo não recebimento dos serviços prestados por parte dos convênios.

Surgiu assim a necessidade de implantação de um novo setor, para auxiliar o relacionamento com instituições conveniadas. Criou-se o setor de auditoria com o intuito de observar às dificuldades da organização, estudando as causas, capacitando a equipe auditada e agindo de maneira corretiva e preventiva. Percebe-se que a demanda que aglutinou a necessidade da auditoria aponta para a redução de perdas (prejuízos).

4.2 Processo de Auditoria em uma instituição de saúde privada de Garanhuns (PE)

Para analisar o processo de implantação do setor de auditoria de um hospital privado de Garanhuns foram utilizados os dados coletados em uma entrevista, que foi realizada com a auditora chefe da instituição. Inicialmente foi questionado qual o motivo da implantação deste setor na unidade hospitalar e a preocupação inicial repousava na urgente redução do peso das glosas médicas no fluxo financeiro da empresa. Essa situação deflagrada da emergência do controle sugere que a auditoria mantém um forte vínculo com o controle, visto que a organização implementou estas práticas no intuito claro de reduzir perdas. Além disso, é uma atividade (auditoria ou controle) fortemente teleológica, que atende centralmente ao ímpeto econômico-financeiro nas organizações privadas.

Isso sugere que a intenção inicial fora de auditoria operacional e não necessariamente contábil, acompanhando o entendimento de Pinho (2007) de que a auditoria vai bem além da função contábil em sentido original, pois vai além de analisar os documentos contábeis e financeiros, se prestando a analisar, inclusive, rotinas administrativas, ou como discute Marion (2009) os atos contábeis ou fatos administrativos. Isso é uma informação capital, visto que a demanda inicial motivadora da decisão acompanha as rotinas para melhorar a eficiência e eficácia da gestão.

Na continuidade da entrevista foi questionado como os profissionais que fizeram parte da implantação do departamento foram contratados, sendo revelado que essa escolha foi feita através de uma pesquisa realizada nos setores do hospital, onde foram selecionados os funcionários que tinham formação em auditoria e que se destacavam dentre as equipes. No entanto, além dela que é enfermeira e tem pós-graduação em auditoria, duas administradoras com pós em auditoria e também uma técnica de enfermagem formaram a equipe de auditoria. Nota-se mais uma vez a relação entre a formação da equipe e a demanda inicial, já que todos os integrantes ou tem vínculo com a tarefa (serviços de saúde) ou com gestão (administração). Esse é mais um contorno para a formação de uma equipe voltada à prestar serviços de auditoria operacional. Pelo caminho da negação, nenhum profissional advém do campo das ciências contábeis, lugar de forte da vinculação com o trabalho da auditoria.

O ponto de partida para a formação do setor foi através de capacitações com a equipe selecionada, esclarecendo a importância da auditoria para a organização hospitalar, apresentando como os auditores devem agir e por fim foram apresentados os objetivos da presidência para com a função desse novo setor. Após o treinamento da equipe dos auditores deu-se início ao processo de planejamento onde foi convocado um membro representante de cada setor para construção conjunta de um plano que inicialmente se daria a redução de glosas e gastos operacionais, um plano de ação que se encaixasse com o perfil de cada setor. Ao finalizar o planejamento foram organizadas palestras de capacitação e conscientização para cada setor a fim de esclarecer para a equipe auditada a importância da auditoria.

Todos os procedimentos para início das atividades vão ao encontro das técnicas apontadas como redutores de problemas de implementação, como apontam Lélis e Pinheiro (2012) para o fato de que com a sensibilização e conscientização é possível que se reduzam os problemas de implantação, já que os principais entraves se dão a partir do baixo envolvimento e do não entendimento das funções da auditoria interna. Devido a este fato Souza, Amorim, Guerra e Ramos (2008) afirmam que as organizações hospitalares dependem de profissionais de auditoria altamente especializados e Fontinele Junior (2002) enfatiza a ideia de que saber se relacionar é fundamental para conseguir o comprometimento de todos, daí a importância de sensibilizar e comunicar a equipe a ser auditada.

Contudo na etapa do processo de implantação observou-se uma dificuldade da equipe em se adaptar com as novas rotinas que foram inseridas com o plano de ação. Após 18 meses de início das atividades a auditora responsável sente que apenas dois setores da instituição ainda estão apresentando deficiência na realização dos processos, são eles o pronto-atendimento e a recepção. Essas dificuldades teriam sido diagnosticadas como erro da equipe de enfermagem por não relatarem detalhadamente os materiais utilizados pra cada procedimento.

Contudo neste momento fica clara a expansão das rotinas auditadas, visto que de início a motivação fora redução das glosas e, agora, as rotinas auditadas já se deslocam para controles de materiais utilizados. É válido informar que a preocupação em apontar corretamente os materiais vai no sentido de reduzir tanto as glosas como os desperdícios não apontados nos prontuários, o que deixa evidente que a visão da organização do papel da auditoria foi expandida.

É válido informar que neste momento fica clara a expansão das rotinas auditadas, visto que de início a motivação fora redução das glosas e, agora, as rotinas auditadas já se deslocam para controles de materiais utilizados. Percebe-se a preocupação em apontar corretamente os materiais vai no sentido de reduzir tanto as glosas como os desperdícios não apontados nos prontuários, o que deixa evidente que a visão da organização do papel da auditoria foi expandida.

No entanto, o acompanhamento dos resultados reservou uma atenção maior para esses dois setores a fim de concluir qual seria o motivo para essa falta de informações nas fichas de atendimentos e, assim, foi possível observar que esses setores são muito movimentados e que a equipe além de reduzida não é qualificada, a realidade é que a equipe não estaria cumprindo as rotinas propostas coletivamente e sob assistência do setor de auditoria, uma vez que essa equipe necessitaria de um reforço no pessoal e capacitação para conscientização da importância dos processos propostos pelos auditores.

Pode-se observar que além das dificuldades expostas pela auditora existe um ponto crítico que vale a pena ser ressaltado, o de que a maioria funcionários da instituição presta serviços a cerca de cinco anos, e os mesmo estão “engessados” em práticas antigas. Outro motivo é que antes mesmo de serem nomeados auditores a equipe selecionada já fazia parte do quadro de funcionários, em consequência disso eles mantêm a mesma afinidade com a equipe auditada levando a sentirem-se constrangidos diante dos colegas de trabalho para poder cobrar resultados eficientes.

Daf surgiu à necessidade do apoio externo para auxiliar os trabalhos de auditoria interna, trazendo consigo uma nova metodologia de trabalho, destacando os pontos positivos e negativos do que já vinha sendo implantado com as equipes, propondo uma reformulação dos planos e ações, focando com maior rigor os setores que permanecem apresentando dificuldades na adesão das novas rotinas.

Contudo notou-se que a implantação da auditoria externa trouxe consigo uma nova política de trabalho, que vem gerando resultados satisfatórios quando comparados às necessidades da empresa. Foi contabilizado uma redução significativa nas perdas e desperdícios, aproximadamente 90%, relata a auditora, proporcionando um maior controle dos estoques de materiais e medicamentos, além desta redução o trabalho está sendo eficaz quanto as glosas dos convênios, onde já ouve uma diminuição de 25% no total do valor dos prontuários auditados. Dentro desta nova política de trabalho a auditoria externa facilitou o relacionamento da instituição com os convênios, isto vem ocorrendo porque a equipe de auditoria está desempenhando melhor suas funções de planejamento e organização, chancelada, como apresenta a auditora-chefe, pelo crivo do trabalho externo prestado pela contratação da equipe externa de auditoria.

Nesse contexto há obstáculos que precisam ser ultrapassados para que a auditoria interna contribua com a organização no alcance dos objetivos propostos e tentar se manter efetiva em meio a um cenário de crise que a ambiência do setor de saúde no Brasil apresenta. Diante do exposto pela auditora chefe nota-se que para que essa efetividade seja alcançada alguns pontos precisam ser revistos como a valorização dos auditores frente as equipes auditadas, investir em educação continuada e novas contratações e também inserir um sistema de informação que permita ter um acompanhamento fidedigno de todo o processo de trabalho que vem sendo introduzido. Mesmo diante desses pontos que foram mencionados nota-se que objetivos que foram propostos estão aos poucos sendo alcançados, uma vez que o setor que só funciona à cerca de dois anos e ainda não se encontra estruturado, com funções e procedimentos específicos.

5 Considerações Finais

Ao término desta pesquisa julga-se atingido o objetivo proposto que foi descrever quais as principais dificuldades na implantação de auditoria interna no seio de uma instituição hospitalar privada. Neste sentido a pesquisa apontou algumas características importantes no processo de implementação, dentre elas, o planejamento inicial das tarefas não foi bem definido, os profissionais não tiveram capacitação continuada e a dificuldade de implementar práticas quando se esbarrava na estrutura informal e processos de trabalho enrijecidos pelo tempo em uma instituição familiar.

Mesmo diante de tais dificuldades e sendo recente a implementação do departamento de auditoria interna na instituição foram notados resultados positivos frente aos objetivos estipulados, onde foram contabilizados 25% de redução nas glosas de convênios e 90% nas percas e desperdícios nos procedimentos. Assim, é possível atestar a importância de práticas de auditoria interna em relação à melhora na eficiência e efetividade nas práticas operacionais nas organizações, neste caso em organizações hospitalares. Em particular, percebe-se quanto o foco em uma função central da gestão – o controle – reverbera no desempenho. Embora não contou com um planejamento e execução atendendo o que sugere as pesquisas anteriores, os resultados são animadores e atestam que em organizações de saúde o esforço por implementar práticas de controle, flexibilizando a estrutura e dotando de equipe e orçamento próprio a função de controle, aqui estudada como auditoria interna, produz resultados.

A auditoria confirma-se como uma ferramenta de controle que auxilia as organizações nas práticas de gestão, gerando informações para além do controle, ou seja, para o planejamento e organização. Essa é uma evidência importante a se enaltecer, em particular para organizações hospitalares que atuam em um setor econômico que convive continuamente com crises sistêmicas.

Porém, como discutido, a auditoria interna carece de atenção ao planejamento para garantir sua efetividade. Enquanto atividade estratégica de acompanhamento, mensuração e geração de informações precisa ser planejada. Isso indica que o *design* da auditoria, envolvendo quais práticas, quais indicadores, quais objetivos, quem e quando devem ser deliberadamente pensados *a priori* da implementação, contribuindo decisivamente para eficiência da auditoria. De um certo modo é necessária uma meta-auditoria para gerenciar a própria auditoria. Mais especificamente, controlar o quê? Quem controla o controlador? Quem controla aquele que sua função é controlar? Esses questionamentos sugerem que a auditoria é poderosa no que tange à contribuição para o resultado, porém, precisa ser também controlada.

Como complemento ao entendimento das dificuldades que envolvem as práticas da auditoria interna é possível olhar não pelo olhar do auditor ou equipe de auditoria, mas a partir da posição dos auditados. No caso analisado uma das dificuldades foi a estrutura informal que distribui os lugares na estrutura organizacional que não corresponde aos centros de poder instituídos pela hierarquia. Assim, uma continuidade desta pesquisa seria investigar as principais dificuldades na implantação da auditoria interna a partir dos auditados, desvelando questões de *locus* de poder, questões de linguagem, liderança dentre outros aspectos que não são tradados diretamente pela auditoria mas que indicam possíveis dificuldades na implementação de práticas pois, como se sabe, os melhores sistemas de práticas são operados por pessoas e, em última instância, o sucesso o fracasso depende de entender como as pessoas significam e agem.

Referências

- Allen, M. W., Ng, S. H., & Wilson, M. (2002). The functional approach to instrumental and terminal values and the value-attitude-behavior system. *European Journal of Marketing*, 36(1/2), 111-135.
- Attie, W. (1992). *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas.

- Bichanga, C. A. (2000). Gerenciamento de custos através de avaliações de cobranças e sua efetividade. Anais do Encontro Técnica-Científico de Enfermagem (ENFTEC), São Paulo, SP, Brasil, 7.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília (DF), 5 Out.
- Brasil. (1990). Lei nº 8080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília (DF), 20 Set.
- Fayol, H. (2009). Administração Industrial e Geral: Previsão, organização, comando, coordenação e controle. 10 ed. São Paulo: Atlas.
- Flyvbjerg, B. (2011). Case study. In: Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (Eds.). The Sage handbook of qualitative research. 4 ed., p. 301-317. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Fontinele Junior, K. (2002). Administração Hospitalar. Goiânia (GO): AB Editora.
- Gerenutti, E., & Prado Neto, J. A. (2012). As Dificuldades para Implantação das Boas Práticas de Fabricação (BPF) em uma Indústria de Produtos Médicos. Revista Acadêmica Oswaldo Cruz. Recuperado de <http://www.revista.oswaldocruz.br/Content/pdf/Elisa%20Gerenutti.pdf>.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Goto, D. Y. N. (2001). Instrumento de auditoria técnica de conta hospitalar mensurando perdas e avaliando a qualidade da assistência. (Monografia de Especialização em Projetos assistenciais de Enfermagem). Universidade Federal do Paraná. Departamento de Enfermagem. UFPR: Curitiba/PR.
- Lélis, D. L. M., & Pinheiro, L. E. T. (2012). Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético. Revista de Contabilidade e Finanças, 23(60), p. 212-222.
- Lorenzetti, J., Lanzoni, G. M. M., Assuiti, L. F. C., Pires, D. E. P., & Ramos, F. R. S. (2014). Gestão em Saúde no Brasil: Diálogo com Gestores Públicos e Privados. Texto e Contexto Enfermagem, 23(2), p. 417-425.
- Marion, J. C. (2009). Contabilidade Básica. Atlas, 10 ed. São Paulo/SP.
- Medeiros, U. V., & Andrade, J. M. V. (2007). Guia de estudo de auditoria. Apostila do curso de especialização em odontologia do trabalho. São Paulo: Faculdade de odontologia São Leopoldo Mandic, Mundi Brasil.
- Mezomo, J. C. (2001). Gestão da Qualidade na saúde: Princípios Básicos. Barueri (SP): Manole.
- Ministério da Saúde (DENASUS). (2004). Manual de glosas do sistema nacional de auditoria. Brasília (DF): Brasil.
- pereira filho, L. T. (1999). Iniciativa Privada e Saúde. Estudos Avançados, 13(35), p. 109-116.
- Pforr, C., & Hosie, P. J. (2008). Crisis Management in Tourism. Journal of Travel & Tourism Marketing, 23, p. 249-264.

- Pinho, R. C. S. (2007). Fundamentos de auditoria: auditoria contábil e outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas.
- Porter, M. E. (1992). Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior. 5 ed. Rio de Janeiro(RJ): Campus.
- Robbins, S. P., Decenzo, D. A., & Wolter, R. M. (2014). A nova administração. São Paulo: Saraiva.
- Rodrigues, V. A., Perroca, M. G., & Jericó, M. C. (2004). Glosas hospitalares: importância das anotações de enfermagem. Revista Arquivos de Ciências da Saúde, 11(4), p. 210-214.
- Santana, G. (2000). Administração de Crises: Um novo paradigma. Anais do Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Florianópolis, SC, Brasil, 24.
- Santos, I. S., Ugá, M. A. D., & Porto, S. M. (2008). O mix público-privado no Sistema de Saúde Brasileiro: financiamento, oferta e utilização de serviços de saúde. Revista Ciência e Saúde Coletiva, 13(5), p. 1431- 1440.
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA). (2015). Carta Aberta à População: Manifesto. Recuperado de <http://www.iiabrasil.org.br/new/valordaauditoria/manifesta.pdf>.
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA). (2013). O valor da auditoria interna para as partes interessadas. Recuperado de <http://www.iiabrasil.org.br/new/valordaauditoria/Valor2013.pdf>.
- Scaparo, A. F., & Ferraz, C. A. (2005). Auditoria em enfermagem: identificando sua concepção e métodos. Revista Brasileira de Enfermagem, 16(3), p. 302-305.
- Souza, A. A., Amorim, T. L. M., Guerra, M., & Ramos, D. R. (2008). Análise dos Sistemas de Informações de hospitais da cidade de Belo Horizonte/MG. In: Congresso Internacional de Gestão de Tecnologia e Sistemas de Informação (CONTECSI), V, 4-6 Jun., São Paulo/SP.
- Souza, N. C., Souza, A. A., & Cruz, N. G. (2011). Sistema de controle interno em organizações hospitalares. In: Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP), Belo Horizonte, MG, Brasil, 31.
- Trkman, P. (2010). The critical success factors of business process management. International Journal of Information Management, 30, p 125-134.
- Weick, K., E. (1987). Organizational Culture as a Source of High Reliability. California Management Review, 24(2), p. 112-127.
- Wright, P., Kroll, M., & Parnell, J. (2000). Administração Estratégica: Conceitos. São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (2005). Estudo de caso: Planejamento e métodos. 3 ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zimmerman, A. (2013). Hospital Evangélico de Curitiba afasta 47 funcionários da UTI. Recuperado de <http://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2013/02/hospital-evangelico-de-curitiba-afasta-47-funcionarios-da-uti.html>.