



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PLANEJAMENTO E CONTROLE DE  
GESTÃO

Deize Garcia Cruzeiro Moreira

A Auditoria interna realizada pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS em  
Atenção Básica: a utilidade como ferramenta de gestão e uma análise quanto as  
recomendações emitidas e atendidas

Florianópolis

2022

Deize Garcia Cruzeiro Moreira

A Auditoria interna realizada pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS em Atenção Básica: a utilidade como ferramenta de gestão e uma análise quanto as recomendações emitidas e atendidas

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (PPGCG) da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Fernando Richartz

Florianópolis

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Moreira, Deize Garcia Cruzeiro

A auditoria interna realizada pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS em Atenção Básica: a utilidade como ferramenta de gestão e a implementação de suas recomendações de auditoria. / Deize Garcia Cruzeiro Moreira ; orientador, Fernando Richartz, 2022.

60 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP\*), Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Controle de Gestão (MP\*). 2. Controle de Gestão. 3. Auditoria Interna. 4. Monitoramento. 5. DENASUS. I. Richartz, Fernando. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP\*). III. Título.

Deize Garcia Cruzeiro Moreira

A Auditoria interna realizada pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS em Atenção Básica: a utilidade como ferramenta de gestão e uma análise quanto as recomendações emitidas e atendidas

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Luiz Alberton, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

Profa. Luiza Santangelo Reis, Dra.  
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Lucas dos Santos Matos, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de mestre em Controle de Gestão.

---

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

---

Prof. Dr. Fernando Richartz  
Orientador

Florianópolis, 2022.

Este trabalho é dedicado aos amigos, colegas de turma e de trabalho e,  
à minha família.

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço aos meus filhos, Pedro e Júlia e, ao meu esposo Josael, por todo o apoio e pela ajuda para a realização deste trabalho. Nada disso teria sentido se vocês não existissem na minha vida.

Aos meus pais e irmãos, que me impulsionaram nas fases difíceis e entenderam a minha ausência durante a realização deste trabalho. Por todo amor, incentivo, apoio e compreensão.

Aos professores, pelo apoio e conhecimentos transmitidos.

Ao meu orientador, Professor Doutor Fernando Richartz, por toda a paciência e disponibilidade na orientação desta dissertação e em todos os outros trabalhos que realizei durante o mestrado.

Aos colegas de trabalho e do mestrado, pelo apoio em todos os momentos.

A meu avô Antônio (*in memoriam*), cuja presença foi essencial na minha vida.

## RESUMO

O presente estudo foi realizado em dois artigos na área da auditoria interna realizada pelo DENASUS. Um com o objetivo de identificar e analisar as principais não conformidades das auditorias feitas na Estratégia de Saúde da Família no âmbito do Sistema Único de Saúde e o outro artigo com o objetivo de identificar as irregularidades averiguadas pelas equipes de auditoria e o quantitativo de recomendações implementadas pela unidade auditada. Trata-se de pesquisa qualitativa e descritiva realizada por meio da análise de conteúdo dos relatórios de auditoria em relação às constatações, separadas em conformes e não conformes e das respostas das unidades auditadas quanto ao atendimento frente às recomendações efetuadas nas auditorias. Percebe-se que tanto o apontamento de não conformidades no relatório de auditoria quanto as recomendações efetuadas ensejam à gestão da saúde instrumentos para verificação da situação sanitária dos locais auditados como propiciam que, ao corrigir as não conformidades, os gestores promovam melhores condições na prestação de serviços de saúde. Os achados permitem inferir que a auditoria interna traz resultados positivos desde que suas informações sejam colocadas em prática e que suas recomendações, ao serem implementadas, podem colaborar, no melhor aporte dos recursos, no planejamento adequado de serviços assistenciais, bem como, na adoção de estratégias auxiliando o processo de tomada de decisão da gestão de modo a atender as necessidades da população.

**Palavras-chave:** Auditoria interna. Controle interno. Monitoramento. DENASUS

## **ABSTRACT**

The present study was carried out in two articles in the area of internal audit carried out by DENASUS. An objective of identifying and as the main nonconformities of Family Health of the audits made with the objective of identifying as irregularities investigated by the single audit teams by the audited unit. This is a qualitative and descriptive research carried out through the analysis of the content of the relationship reports in relation to the findings, separated into compliance and non-compliance with the audits of the audited units in terms of the audits carried out in the audits. It is noticed that both the indication of non-conformities in the audit report and the preventive ones give rise to health management instruments for verifying the sanitary situation of the audited places and allow that, when correcting the non-conformities, managers promote better conditions in the provision of services of health. The findings allow internal auditoriums to bring correct results as long as their information is used in practices and that their configurations can contribute, in the best allocation of resources, in the adequate planning of care services, as well as in the adoption of strategies resources helping the management decision-making process in order to meet the needs of the population.

**Keywords:** Internal audit. Internal control. Monitoring. DENASUS

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### Artigo 1

Figura 1 - Fases da auditoria no Denasus .....	24
--	----

### Artigo 2

Figura 1 - Modelo das três linhas do IIA .....	36
--	----

Quadro 1 - Classificação da situação das recomendações registradas no sistema monitor da CGU .....	41
--	----

Quadro 2 - Correspondência dos achados não conformes e as respectivas recomendações .....	46
---	----

## **LISTA DE TABELAS**

### **Artigo 1**

Tabela 1 – Distribuição das não conformidades do grupo Atenção Básica em 2019 .. 25

### **Artigo 2**

Tabela 1 – Situação atual das recomendações emitidas em 2019 pelo Denasus..... 48

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

APS – Atenção Primária à Saúde

CGU – Controladoria Geral da União

DENASUS - Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde

DM – Diabetes Melittus

ERM - Enterprise Risk Management

ESF – Estratégia de Saúde da Família

HAS – Hipertensão Arterial Sistêmica

SAPS – Secretaria de Atenção Primária à Saúde

PNAB – Política Nacional de Atenção Básica

SISAUD – Sistema de Auditoria

SNA – Sistema Nacional de Auditoria

SUS - Sistema Único de Saúde

PPP – Plano de Providência Permanente

TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>133</b>
<b>2 ARTIGO 1: A AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NO ÂMBITO DA ESTRATÉGIA DE SAÚDE DA FAMÍLIA.....</b>	<b>6</b>
<b>Erro! Indicador não definido.</b>	<b>6</b>
2.1 INTRODUÇÃO.....	17
2.2 REVISÃO DA LITERATURA.....	19
2.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	22
2.4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	24
2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
<b>3 ARTIGO 2: ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES DO DENASUS REFERENTE ÀS AUDITORIAS REALIZADAS NA ATENÇÃO PRIMÁRIA À SAÚDE .....</b>	<b>30</b>
3.1 INTRODUÇÃO.....	31
3.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	33
3.2.1 O Denasus como unidade de auditoria interna.....	33
3.2.2 A auditoria como ferramenta de controle na administração pública.....	35
3.2.3 Estudos anteriores .....	39
3.3 METODOLOGIA.....	43
3.4 RESULTADOS E DISCUSSÕES .....	44
3.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	49
<b>4 CONCLUSÃO.....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>53</b>
<b>ANEXO A – Comprovante de submissão dos artigos em periódicos .....</b>	<b>61</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A utilização dos relatórios de auditoria do Sistema Único de Saúde (SUS) como ferramenta de gestão é um importante instrumento para o controle interno, no repasse de informações a partir da comunicação dos resultados da atividade de controle referente à avaliação dos serviços e da gestão da saúde, por meio da identificação e avaliação da situação encontrada na entidade auditada, registrada nos relatórios de auditoria. Nesse ínterim, a auditoria interna adiciona valor às instituições ao disponibilizar dados ao gestor para o controle da situação da saúde.

Em uma organização pública, existem papéis diferentes de acordo com as suas competências e funções no contexto da administração pública como partes interdependentes na governança pública, sendo o controle interno fundamental para que as ações sejam realizadas conforme previsto, bem como na manutenção dos planos, programas e políticas de governo de acordo com as necessidades de saúde da população.

Com a descentralização de ações e serviços previstos na Constituição de 1988, os recursos financeiros passaram a ser transferidos do Fundo Nacional de Saúde do Ministério da Saúde para os fundos de saúde municipais, estaduais e distrital, onde a gestão dos recursos ficou a cargo do gestor dessas esferas, nos termos da lei n. 8.080/1990 (BRASIL, 1990a).

Dessa forma, diante do questionamento: “quais as principais não conformidades dos relatórios de auditoria sobre a Estratégia de Saúde da Família?” a autora procedeu à análise de 27 relatórios de auditoria cujas atividades foram realizadas em 2019, em secretarias de saúde municipais e estaduais, referentes à Atenção Básica, e selecionou as não conformidades apontadas nos textos dos relatórios, considerando como não conformes as situações averiguadas pelas equipes de auditoria que estão em desacordo com legislações, normas e critérios estabelecidos pelos órgãos preconizadores das políticas públicas.

O objetivo geral deste estudo foi identificar as principais não conformidades registradas nos relatórios de auditoria, cujas atividades foram realizadas pelos Denasus em 2019, em Atenção Básica, assim como analisar a implementação das recomendações emitidas pelo Denasus referentes às auditorias em Atenção Primária. Os objetivos específicos tiveram como propósito elaborar um artigo sobre as irregularidades averiguadas pelas equipes de auditoria e construir outro artigo a respeito do quantitativo de recomendações implementadas pela unidade auditada.

As ações desenvolvidas na Atenção Básica têm como condão promover a saúde e prevenir danos, assim como possibilitar o tratamento e a reabilitação da saúde nesse nível da atenção. As principais irregularidades identificadas nos relatórios de auditoria dizem respeito a: desassistência aos pacientes acometidos por Hipertensão e Diabetes Mellitus; não atendimento às Diretrizes da Política Nacional de Atenção Básica - PNAB - Acesso, Territorialização, Coordenação, Longitudinalidade e integralidade do cuidado; não cumprimento das metas relacionadas aos indicadores da Atenção Básica; entre outros.

Anteriormente, auditorias sobre a ESF também foram temas de trabalhos. Andrade (2013) concluiu em sua pesquisa sobre as auditorias realizadas pelo Denasus, na Atenção Primária à Saúde - APS, que os principais problemas detectados foram relacionados a falta de cumprimento de carga horária dos profissionais das equipes de saúde, equipes incompletas, ausência de estrutura para atendimento dos usuários, espaços físicos inadequados, falta de recursos materiais e inconsistência nos registros de atendimentos, bem como desatualização no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde – CNES dos estabelecimentos e profissionais de saúde.

Cartaxo (2016) ponderou que os problemas indicados na pesquisa de Andrade (2013), como o descumprimento de carga horária dos profissionais, ainda careciam de ajustes e que a continuidade dessas situações e de outras irregularidades, tais quais a cobertura populacional insuficiente e a ausência de profissionais, dificultam a assistência à saúde da população.

A partir da constatação da não conformidade são efetuadas as recomendações de auditoria aos entes auditados visando o saneamento das irregularidades averiguadas, e é a partir da implementação dessas recomendações que há a regularização dos serviços de saúde.

Dessa forma, foi realizado um segundo estudo, que teve como objetivo analisar a implementação das recomendações efetuadas pelo Denasus, referentes às auditorias em Atenção Primária à Saúde realizadas em 2019, e seus reflexos no atendimento aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS), quando não há a elisão dos danos verificados.

Das recomendações analisadas a partir das respostas dos entes auditados foi possível depreender que há um número muito baixo de recomendações implementadas, de forma que, em apenas pouco mais de 6%, as informações prestadas demonstraram que a irregularidade foi comprovadamente corrigida.

Depreende-se deste estudo que a auditoria interna pode contribuir para o estabelecimento de controles internos adequados ao apontar as não conformidades e ao

recomendar ações de elisão para o bom funcionamento das instituições e que a gestão, ao utilizar os relatórios de auditoria, otimiza o uso dos recursos públicos e fortalece a Governança Pública, impactando nos resultados das ações de saúde na prestação de serviços à população.

## 2 ARTIGO 1: AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NO ÂMBITO DA ESTRATÉGIA DE SAÚDE DA FAMÍLIA

### RESUMO

Este artigo discute a utilização dos relatórios de Auditorias Internas realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS) como ferramentas de gestão quanto à Atenção Básica e à Estratégia de Saúde da Família (ESF). Diante da importância da ESF, a presente pesquisa buscou identificar quais as principais não conformidades dos relatórios de auditoria sobre a Atenção Básica e ESF nas ações de saúde à população com base nas verificações apontadas nas auditorias. Da análise de 27 auditorias realizadas pelo DENASUS no ano de 2019 foi possível identificar as principais não conformidades da ESF que comprometem a eficácia na gestão da saúde do Sistema Único de Saúde (SUS) e, principalmente, quanto à assistência à saúde do usuário do sistema. A ausência da utilização dos relatórios de auditoria interna como instrumento de gestão no SUS no processo de tomada de decisão pode refletir na deficiência dos serviços de saúde à população trazendo problemas de ordens diversas, que vão desde a má utilização dos recursos públicos até a desassistência aos usuários. Das 350 constatações analisadas nos relatórios de auditoria, 178 foram constatações não conformes. A maior prevalência de situações irregulares deveu-se a problemas no atendimento e acompanhamento de usuários acometidos por Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e/ou Diabetes Mellitus (DM). Dessa forma, pode-se depreender que a utilização da Auditoria Interna é fundamental na identificação de irregularidades e no auxílio aos gestores na tomada de decisão para a qualificação do cuidado e a melhoria da gestão da saúde da população no SUS.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna. Estratégia de Saúde da Família. DENASUS

### ABSTRACT

This article discusses the use of internal audit reports carried out by the National Audit Department of SUS (DENASUS) as management tools for Primary Care and Family Health Strategy (ESF). Given the importance of the ESF, this research sought to identify the main non-conformities of the audit reports on Primary Care and THE ESF in health actions to the population based on the verifications pointed out in the audits. From the analysis of 27 audits carried out by DENASUS in 2019, it was possible to identify the main non-conformities of the ESF that compromise the effectiveness in the health management of the Unified Health System (SUS) and, mainly, regarding the health care of the user of the system. The absence of the use of internal audit reports as a management tool in the SUS in the decision-making process may reflect the deficiency of health services to the population by bringing problems of various orders, ranging from misuse of public resources to disassistance to users. Of the 350 findings analyzed in the audit reports, 178 were non-compliant findings. The higher prevalence of irregular situations was due to problems in the care and follow-up of users affected by Systemic Arterial Hypertension (SAH) and/or Diabetes Mellitus (DM). Thus, it can be indemnify that the use of internal audit is fundamental in identifying irregularities and assisting managers in decision-making for the qualification of care and improving the health management of the population in the SUS.

**Keywords:** Internal Audit. Family Health Strategy. DENASUS

## 2.1 INTRODUÇÃO

A Estratégia de Saúde da Família (ESF) deriva do Programa de Saúde da Família (PSF) e surgiu como uma proposta de reestruturação da Atenção Básica no País, compreendendo a principal porta de entrada do usuário do SUS, enfocando a integralidade e continuidade da assistência à saúde, baseando-se nas diretrizes previstas no art. 198 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e, mais recente, em um contexto histórico na Política Nacional de Atenção Básica - PNAB (MINISTÉRIO DA SAÚDE – MS, 2017a).

Ramos (2019) cita que a ESF deve ser composta por diferentes profissionais, tendo como equipe mínima a presença de médico, enfermeiro, técnico e/ou auxiliar de enfermagem e o agente comunitário de saúde, podendo fazer parte da equipe o agente de combate às endemias (ACE) e os profissionais de saúde bucal, como cirurgião-dentista e auxiliar ou técnico em saúde bucal. As equipes devem ter carga horária de 40 (quarenta) horas semanais para todos os profissionais de saúde membros da ESF, que devem estar vinculados a uma equipe de saúde no cadastro do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES (MS, 2017a).

Criada em 1994, a ESF é entendida como estratégia principal da Atenção Primária à Saúde ao promover o cuidado no âmbito do indivíduo, da família e da comunidade através do atendimento feito por equipes multiprofissionais nas Unidades de Saúde, em domicílio, assim como nas escolas, creches, entre outros (MS, 2000). Os atendimentos se dão em relação à população adscrita, sendo um número fixo de famílias.

A gestão das ações de saúde referente à ESF ocorre de maneira descentralizada, conforme estabelecido no art. 198 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), regulamentado pela Lei n. 8.080/1990 (BRASIL, 1990a) e pela Lei n. 8.142/1990 (BRASIL, 1990b). A Constituição Federal previu que o SUS deveria ser regulamentado, fiscalizado e controlado, conforme disposto no art.197 que versa sobre a regulamentação, fiscalização e controle do Poder Público nas ações e serviços de saúde (BRASIL, 1988).

O financiamento das ações e serviços de saúde no Brasil é de responsabilidade das três esferas de gestão do SUS e compete ao Ministério da Saúde repassar recursos para o custeio e investimento dessas ações e serviços a fim de que as Secretarias de Saúde os executem de forma descentralizada, nos termos da lei n. 8.080/1990 (BRASIL, 1990a). Nesse sentido, verifica-se que o controle deve ser exercido nos diversos ambientes dentro da estrutura organizacional, sendo preponderante: a gestão operacional, a supervisão e o monitoramento; e a auditoria interna.

O sistema de controle interno estabelecido pela Constituição Federal trata, em especial, dos atos e fatos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, que devem ser fiscalizados quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade e que possibilite o acompanhamento e a fiscalização dos recursos públicos. No setor público, o controle interno ainda contribui nos serviços prestados à sociedade por meio dos relatórios de auditoria (AMARAL *et al.*, 2013).

Assim, o tema que se apresenta é a auditoria interna sendo utilizada como instrumento de gestão do Ministério da Saúde e defende-se que a utilização dos relatórios de Auditoria como efetiva ferramenta de gestão das ações na Estratégia de Saúde da Família na tomada de decisões pode refletir no atendimento dos serviços de saúde à população, de forma eficaz, eficiente e efetiva.

Por outro lado, que a ausência da utilização correta destes mecanismos de controle traz problemas de ordens diversas, que vão desde a má utilização dos recursos públicos até a desassistência a usuários do SUS. Sendo assim, a auditoria é demonstrada também como uma ferramenta de avaliação de serviços e de gestão, sendo importante para evidenciar fraudes e impedir que essa prática continue ao levar a situação apontada aos conhecimentos dos controles (SÁ, 2007).

Diante do contexto apresentado, dada a importância da correta aplicação do recurso público para melhor atender a população, a presente pesquisa tem a seguinte pergunta norteadora: *quais as principais não conformidades apontadas nos relatórios de auditoria sobre a Estratégia de Saúde da Família?*

O acesso ao atendimento dos serviços de saúde na rede pública por meio da ESF é condição necessária para a prevenção, tratamento e manutenção da saúde da população, porém no Brasil são comuns reclamações e denúncias da população e dos meios de comunicação sobre demora e/ou falta de atendimento nas Unidades de Saúde abrangidas pela ESF, sendo este o objeto de maior número de denúncias que chegaram ao DENASUS em 2019, no tocante a irregularidades na saúde, procedentes de cidadãos, do Ministério Público, da Polícia Federal, entre outros demandantes.

O tema auditoria interna é fundamental em qualquer organização contemporânea, independentemente do tamanho de sua estrutura, sendo necessário que o gestor esteja ciente de que a auditoria tem a função primordial de auxiliar a gestão para o fortalecimento dos controles internos. Desta forma, o objetivo que orienta este estudo é identificar as principais não

conformidades dos relatórios de auditoria sobre a Estratégia de Saúde da Família e demonstrar como é possível a utilização da auditoria interna como ferramenta de gestão na tomada de decisão das medidas adotadas quanto à execução das políticas públicas.

Esta pesquisa visa contribuir para a melhoria dos sistemas de controle interno do Ministério da Saúde no âmbito da Estratégia de Saúde da Família ao investigar as principais irregularidades apontadas nos relatórios de auditoria realizadas pelo DENASUS em 2019.

## 2.2 REVISÃO DA LITERATURA

A Atenção Primária à Saúde no SUS é altamente capilarizada e tem na Estratégia de Saúde da Família (ESF) o reforço aos princípios do Sistema Único de Saúde (SUS) de universalidade, equidade e integralidade das ações, a partir da atuação de equipes multiprofissionais, como um nível de atenção que está estabelecido na quase totalidade dos municípios brasileiros (ALVES, 2020). Nesse sentido, para a ESF, esses atributos dizem respeito ao vínculo do indivíduo em relação à equipe na qual está adscrito, por sua localidade territorial, e o contexto familiar no tratamento, promoção, prevenção e recuperação da saúde.

Starfield (2002) classifica quatro atributos na Atenção Primária à Saúde como essenciais: o acesso, referente à entrada do indivíduo no sistema de saúde; a longitudinalidade, vínculo entre o paciente e as equipes da ESF ao longo do tempo; a integralidade, resolubilidade dos serviços da APS nesse nível de atenção e a coordenação, supervisão e regulação da atenção de forma a garantir o cuidado eficaz; e, além desses, três atributos derivados, como orientação familiar, orientação comunitária e competência cultural.

Medauar (2012, apud ANDRADE, 2013) cita sobre a importância do controle interno como atividade que pode assegurar os direitos individuais. Nessa linha, Santos (2016) pondera que os sistemas de controle interno seriam peça fundamental para a construção de governos mais responsáveis e com menor propensão a agir em desacordo com os pactos estabelecidos com as demais esferas governamentais no cuidado à saúde dos indivíduos. Bernardo *et al.* (2016) concordam com o disposto quando afirmam que “por intermédio do controle interno e externo, o auditor oferece instrumentos para um maior controle e conseqüentemente as chances de acontecerem fraudes no sistema, por exemplo, diminuí.”

O DENASUS, componente federal do Sistema Nacional de Auditoria do SUS (SNA), tem previsão na Lei n. 8.080/90 e foi criado pela Lei n. 8.689/93. Sua regulamentação se deu

por meio do Decreto n. 1.651/95 com ações de forma descentralizada para cada ente federado, denominados como Componentes Federal, Estadual e Municipal do Sistema.

Para Santos (2016), o Decreto n. 1.651/95 torna claro o papel do SNA em cada esfera de governo sendo a auditoria uma atividade que tem como objetivo verificar se a gestão do SUS está cumprindo com suas funções essenciais de coordenação, articulação, negociação, planejamento, acompanhamento, controle, avaliação e auditoria. Cartaxo (2016) sustenta que o SNA, amparado pela Lei Orgânica de Saúde – Lei n. 8.080/90, é o controle interno do SUS e acrescenta que a auditoria realizada pelo SNA é um procedimento intimamente relacionado à noção de prestação de contas e de boa gestão.

A principal diferença entre a auditoria interna e externa é o nível de independência ou dependência com a organização na qual está sendo desempenhado o trabalho. A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, conforme orienta a Instrução Normativa (IN) da Controladoria Geral da União (CGU) n. 03/2017 (CGU, 2017). A auditoria busca auxiliar a organização pública a realizar seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada, com a finalidade de sinalizar oportunidades de melhoria nos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (DENASUS, 2020).

O Plano de Integridade do Ministério da Saúde remete ao Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS) a responsabilidade pela auditoria interna do Ministério da Saúde, bem como o fornecimento de subsídios para as áreas técnicas com os resultados das auditorias, de forma a auxiliar na execução e no controle de suas políticas públicas.

Dessa forma, a auditoria também contribui para o fortalecimento da integridade, a qual é determinada pelo Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da Administração Pública Federal, e pela Portaria CGU n. 57 (CGU, 2019), as quais estabelecem que os órgãos e as entidades da Administração Pública Federal devem adotar procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus Programas de Integridade (MS, 2021).

De acordo com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, anexo à IN CGU n. 03/2017 (CGU, 2017), as atribuições definidas para o Sistema de Controle Interno pela Lei n. 10.180/2001 referem-se a avaliações exercidas por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária,

operacional e patrimonial, além da prestação de apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, exercidas por meio dos instrumentos de auditoria e de fiscalização. Neste Referencial Técnico (CGU, 2017) é preconizado que os gestores das políticas públicas devem instituir seus próprios controles de modo a contemplar as três linhas de defesa da gestão.

Em relação às pesquisas anteriores feitas sob este tema, procedeu-se a um comparativo sobre as principais falhas da ESF detectadas nos relatórios de auditorias do DENASUS, especialmente em relação às pesquisas realizadas por Andrade (2013) e Cartaxo (2016) a fim de apontar as maiores lacunas dentro deste lapso temporal e especificar os riscos que podem comprometer os resultados do Programa.

Andrade (2013), em pesquisa na Base de Dados do Sistema de Auditoria do SUS - SISAUD/SUS de relatórios de auditorias concluídas no período de 1.º de janeiro a 30 de dezembro de 2010, constatou que no Grupo Atenção Básica foram identificadas 2.205 não conformidades, o que representou 11,2% do total das 19.726 identificadas no período analisado. A autora selecionou para análise os subgrupos Estratégia de Saúde da Família; Unidades Básicas de Saúde; e, Processo de Trabalho. Esses três Subgrupos representaram 78,9 % do total de 2.205 não conformidades do Grupo Atenção Básica.

Em relação especificamente à ESF foram identificadas, na pesquisa de Andrade (2013), 775 não conformidades sendo os mais recorrentes relativos ao:

- i) descumprimento de carga horária
- ii) vínculos de trabalhos precários
- iii) equipes profissionais incompletas
- iv) infraestrutura inadequada para atendimento à população
- v) espaços físicos insuficientes e condições sanitárias inadequadas das estruturas físicas das Unidades Básicas de Saúde
- vi) falta de recursos materiais e inconsistência nos registros de atendimentos e desatualização no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde – CNES

Cartaxo (2016) analisou a pesquisa de Andrade (2013) em relação às não conformidades na ESF e identificou que a Estratégia Saúde da Família ainda precisava de ajustes em relação ao cumprimento da carga horária especialmente dos profissionais médicos. Destacou que a solução do Departamento de Atenção Básica DAB/SAS/MS, à época, foi flexibilizar a composição das equipes, deixando para o gestor decidir a forma que melhor se adequasse à realidade do município. Necessário ressaltar outras situações importantes apontadas nos relatórios, que também inviabilizam a assistência ao usuário na Atenção Básica,

como a ausência de profissionais médicos na composição da equipe da ESF e a quantidade insuficiente de equipes em relação à cobertura populacional.

A pesquisa apresentada por Andrade (2013), referendada por Cartaxo (2016), revela que a maioria das não conformidades na Atenção Básica apontadas nos relatórios de auditoria do DENASUS em 2010 são referentes a situações pertinentes à atuação de profissionais de saúde nas equipes da ESF, quais sejam: descumprimento de carga horária, vínculos de trabalhos precários e equipes profissionais incompletas.

Apesar das situações levantadas por Andrade (2013) não terem ocorrido em maior número nas auditorias realizadas em 2019, não quer dizer que a situação tenha sido resolvida. O que difere é a que a maior parte das auditorias daquele ano utilizarem como ferramenta o Protocolo n. 33 (2017) Atenção Básica, instrumento interno ao Denasus construído para orientação das equipes de auditoria do Departamento na elaboração e execução das auditorias em Atenção Primária à Saúde (Atenção Básica).

O Protocolo n. 33 priorizou a verificação do cumprimento das diretrizes da Política Nacional de Atenção Básica (PNAB) - Acesso, Integralidade, Longitudinalidade, Coordenação do Cuidado e Estímulo à Participação do Usuário, em municípios previamente selecionados, tendo como objetivos específicos a verificação do cumprimento da diretriz do cuidado oferecido aos usuários na atenção básica e, além disso, o estímulo à participação do usuário em relação às orientações ao seu autocuidado e ao exercício do controle social (MS, 2011).

A identificação de como os indivíduos com Hipertensão Arterial e do Diabetes Mellitus utilizam os serviços de saúde da ESF para controle das doenças em um município de São Paulo demonstrou a relevância dessa prática para reduzir barreiras no acesso, orientar políticas de saúde na organização da assistência, bem como para o monitoramento do desempenho dos sistemas de saúde (STOPA *et al.*, 2019).

### 2.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa foi elaborada de forma qualitativa e descritiva por meio de exame de dados dos relatórios de auditorias em Atenção Básica realizadas pelo DENASUS em 2019, sobre a temática da atenção básica, especialmente quanto a Estratégia de Saúde da Família, através de coleta de dados das não conformidades apreferencontadas nas ações de controle

extraídas da base de dados do Sistema Informatizado de Auditoria do SUS – SISAUD/SUS, repositório de dados onde são inseridas as informações das ações realizadas pelo Departamento.

Em abril de 2021 foi realizada uma extração no SISAUD/SUS dos relatórios de auditoria realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria – DENASUS em 2019, que tiveram como foco a verificação dos aspectos referentes ao Grupo Atenção Básica e, posteriormente, foram selecionados os Subgrupos Estratégia de Saúde da Família, Unidades Básicas de Saúde, Processo de Trabalho e Resultados. Esses dados foram transferidos para uma planilha do Excel, organizados por temas dos achados evidenciados nos relatórios de auditoria onde foram analisadas todas as constatações das auditorias e selecionadas apenas as não conformidades conforme apontamento nos relatórios.

Entre 01/01/2019 e 31/12/2019, foram iniciadas e concluídas 27 auditorias pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS – DENASUS, tendo por objeto o financiamento repassado à Atenção Básica, cumprindo o Planejamento Anual de Auditoria - PAA/2019 do Departamento e as diretrizes e prioridades nacionais do Ministério da Saúde. Essas auditorias dizem respeito às ações de controle junto aos gestores do SUS em alguns estados e municípios do País conforme admissibilidade da demanda no DENASUS para a realização da ação de controle.

Outras auditorias estavam em execução tendo sido iniciadas em anos anteriores, ou não concluídas dentro do exercício e, ao término do exercício de 2019, encontrava-se em execução outras 175 atividades de auditoria de diversas temáticas, conforme extração da Base de dados do SISAUD/SUS, as quais não foram objeto de análise deste estudo.

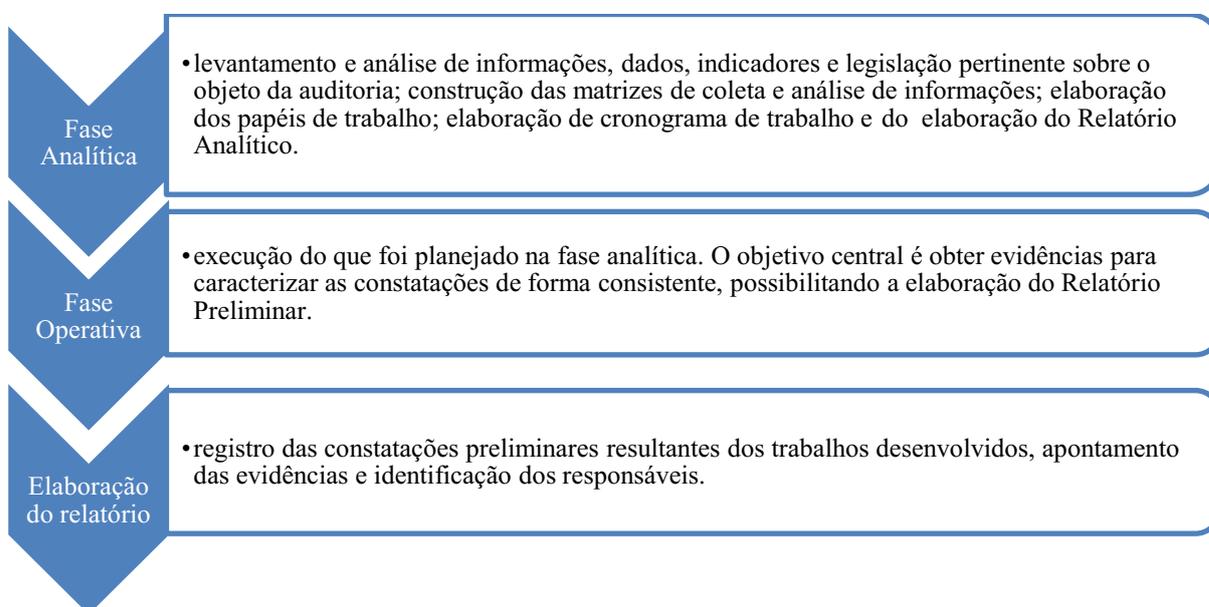
A partir dos dados extraídos, foram analisadas e agrupadas as informações inseridas no SISAUD/SUS no Grupo Atenção Básica, detalhados em Subgrupos e Itens de constatação visando identificar as constatações não conformes evidenciadas nos relatórios de auditoria. Assim, procedeu-se à análise das “constatações”, isto é, os achados que as equipes de auditoria verificaram quando da realização das auditorias, as quais são denominadas como “conformes” quando seguem as legislações e normas instituídas pelo Poder Público e “não conformes” quando estão em desacordo com esses critérios. Neste último caso, são emitidas recomendações ao ente/instituição auditados na emissão do relatório de auditoria, visando o saneamento da irregularidade, bem como a melhoria da gestão da política da saúde nas localidades em que foram efetuadas as ações de controle.

Após a apuração das constatações não conformes que representaram o objeto de análise procedeu-se o exame e o agrupamento conforme a recorrência das não conformidades nos relatórios de auditoria e considerado a frequência com a qual os achados dessas irregularidades foram registrados no SISAUD de cada auditoria.

## 2.4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A partir da solicitação para realização de atividade de controle, que no DENASUS é identificada como demanda, podendo ser tanto interna quanto externa, iniciam-se os procedimentos para desencadear uma auditoria. São realizados estudos da demanda para admissibilidade da ação de controle e o planejamento da auditoria (ANDRADE, 2013). De acordo com o normativo do DENASUS “Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde” (MS, 2017b), as fases da auditoria, registradas no Sistema de Auditoria do SUS (SISAUD/SUS), ferramenta de auditoria interna ao Departamento de suporte aos trabalhos realizados são compreendidas por: fase analítica, operativa ou *in loco* e de elaboração do relatório de auditoria, conforme Figura I.

Figura I - Fases da Auditoria no DENASUS



Fonte: Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde (MS, 2017b)

A maioria das auditorias realizadas pelo DENASUS em Atenção Básica em 2019 teve como ferramenta o Protocolo n. 33 que tem por objetivo orientar o planejamento e a execução das atividades de auditoria na Atenção Básica (AB) do SUS a partir das ações de promoção,

prevenção, recuperação e controle da Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e Diabetes Mellitus (DM), que fazem parte do conjunto de doenças com Condições Sensíveis à Atenção Primária (CSAP). A utilização do Protocolo consiste na verificação dos resultados do desempenho destas ações como condição traçadora da atenção à saúde na Atenção Básica em relação à qualidade de vida do usuário do SUS.

Tagliari *et al.* (2016) trazem que as taxas de internações por Condições Sensíveis à Atenção Primária (CSAP) são instrumentos que permitem o monitoramento do comportamento de um grupo comum de doenças, detectando as condições da qualidade do atendimento da rede de atenção básica e do encaminhamento do paciente para tratamento hospitalar para patologias de média e alta complexidade.

Ou seja, o indicador demonstra a real situação de saúde do usuário ou da comunidade e propicia reflexões sobre a efetividade dos serviços de saúde, sendo de baixa efetividade aquele serviço que mantém altas as taxas de internações por Condições Sensíveis à Atenção Primária (CSAP).

Da análise dos 27 relatórios de Auditoria foram identificadas 350 constatações, sendo 178 não conformes, agrupadas por similaridade de tema, nas quais prevaleceram os itens abaixo relacionados conforme a recorrência nos relatórios de auditoria, equivalendo a 50,28 % do total das constatações. Das 178 irregularidades verificadas, destacamos na Tabela I o total de 67 constatações, onde a maior parte das constatações não conformes agrupadas por ocorrência representam aproximadamente 37,64 % das não conformidades, que dizem respeito ao não atendimento às Diretrizes da PNAB e a desassistência a pacientes acometidos por Hipertensão e Diabetes Mellitus.

As demais não conformidades são referentes aos itens: alimentação dos sistemas informatizados, capacitação, carga horária, comprovação de despesas, registros/cadastros e contrapartida, entre outros, que somam em torno de 62,36 % das irregularidades que constam dos relatórios de auditoria distribuídos em 28 achados não conformes.

Tabela 1 – Distribuição das não conformidades do Grupo Atenção Básica em 2019

Achados não conformes evidenciados nos relatórios de auditoria	Quantitativo
Desassistência a pacientes acometidos por Hipertensão e Diabetes Mellitus no tocante a acompanhamento, monitoramento a outros pontos de atenção, parâmetros de cobertura, estratificação de risco, utilização de protocolos/diretrizes assistenciais, disponibilização de medicamentos, entre outros.	45

Não atendimento às Diretrizes da PNAB - Acesso, Territorialização, Coordenação, Longitudinalidade e integralidade do cuidado	22
Não cumprimento das metas relacionadas aos indicadores da Atenção Básica	12
Falta de implementação do acolhimento de classificação de risco nas Unidades de Saúde	11
Falta de cobertura total das equipes Atenção Básica	11
Irregularidades na aquisição, armazenamento, distribuição, dispensação de medicamentos	11
Ausência de planejamento, monitoramento e avaliação de ações de saúde nas UBSs	10
Estrutura inadequada	8
Ineficiência na regulação do acesso a outros pontos de atenção	8
Descumprimento de carga horária de profissionais	4
Ausência de registro das ações educativas	3
Ausência de profissionais nas Unidades de Saúde	3
Ausência de ações promoção à saúde	3
Não atingimento da meta de cobertura populacional das equipes	3
Contrato inadequado de profissionais	3
Ausência de controle de frequência dos profissionais das equipes	2
Falta de apoio da SES aos municípios na ESF	2
Não disponibilidade de exame PCCU	2
Falta de integração do NASF à ESF	2
Não participação dos usuários/controle social	2
Contrato de transporte ineficaz	2
Falta de participação de Conselho de saúde nas ações de saúde	1
Desatualização no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES	1
Irregularidades no uso de bem público	1
Não utilização de protocolos assistenciais	1
Irregularidade no pagamento de profissionais	1
Ausência de Planejamento do orçamento da saúde	1
Irregularidades nos Processos de pagamento do FMS	1
Inadequação dos Resíduos de Serviços de Saúde (RSS)	1
Inoperância dos sistemas de dados	1
<b>TOTAL</b>	<b>178</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

As evidências quanto às constatações não conformes foram pautadas, principalmente, nas visitas *in loco* realizadas nas Secretarias de Saúde e Unidades Básicas de Saúde e/ou na ausência de registros ou informações que caracterizassem a realização daquelas ações apuradas, conforme extraído dos relatórios de auditoria e, de acordo com o que foi detectado pelas equipes de auditoria.

Analisando os registros no SISAUD/SUS elaborado pelas equipes de auditoria no que diz respeito à ESF, conforme constam dos relatórios, pode-se destacar, principalmente, a

desassistência a pacientes acometidos por Hipertensão e Diabetes Mellitus e o não atendimento às Diretrizes da PNAB, conforme as constatações:

A SMS não comprovou a utilização de protocolos assistenciais/diretrizes para o desenvolvimento das ações em saúde na Atenção Básica (AB), assim como, para a atenção as pessoas com Hipertensão Arterial (HAS) e/ou Diabetes Mellitus (DM). (Auditoria 18476 – Constatação nº 578085)

A Atenção Básica da SMS desenvolveu ações de Promoção da Saúde para a população residente, assim como para pessoas com Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e Diabetes Mellitus (DM) sob acompanhamento, de forma parcial nos exercícios auditados. (Auditoria 18486 – Constatação nº 577704)

A cobertura de pessoas com Diabetes Mellitus (DM) e/ou Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) encontra-se abaixo das estimativas de prevalência, adotadas como parâmetro pelo Ministério da Saúde. (Auditoria 18617 – Constatação nº 576423)

As Unidades Básicas de Saúde não programam o acompanhamento às pessoas com Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e Diabetes Mellitus (DM) em função da estratificação de risco dos pacientes, nos exercícios auditados.

As equipes de Atenção Básica monitoram parcialmente o acesso de pessoas com Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e/ou Diabetes Mellitus (DM) a outros pontos de atenção. (Auditoria 18477 – Constatação nº 581207)

Os processos de territorialização/mapeamento realizados pelas equipes de Atenção Básica do município não atendem ao disposto na Política Nacional de Atenção Básica (PNAB). (Auditoria 18628 – Constatação nº 576890)

A organização das equipes de Atenção Básica da SMS não atende ao disposto na Política Nacional de Atenção Básica quanto ao cadastramento da população residente na área. (Auditoria 18639 – Constatação nº 577047)

A organização das equipes de Atenção Básica da Secretaria Municipal de Saúde não atende ao disposto na Política Nacional de Atenção Básica - PNAB quanto ao registro atualizado dos profissionais no Sistema de Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (SCNES). (Auditoria 18608 – Constatação nº 578964)

Em 45 constatações (25,28%), maior número de constatações não conformes, foram detectadas a falta de monitoramento, acompanhamento e avaliação das ações de saúde tanto no nível central e nas UBS, como das relacionadas à Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e/ou Diabetes Mellitus (DM).

Destaca-se que em relação a ações relacionadas à HAS e/ou DM, o registro de irregularidades é referente à ausência de: elaboração de protocolos/diretrizes, acompanhamento dos usuários, monitoramento a outros pontos de atenção, acompanhamento à reabilitação, ações de promoção à saúde, assim como, o desabastecimento de medicamentos.

O acompanhamento de ações em relação à Hipertensão Arterial Sistêmica e/ou Diabetes Mellitus na APS significa também a redução do número de internações hospitalares e da mortalidade por essas doenças, consideradas crônicas (STOPA *et al.*, 2019)

O não atendimento da PNAB (MS, 2017a) nesses municípios auditados, no tocante à ausência de planejamento territorial na Atenção Básica, refere-se à falta de definição do território e territorialização, de responsabilidade de cada Equipe de Saúde da Família, conforme disposto na PNAB, que preconiza que as equipes responsáveis pela atenção básica devem observar o território e atuar conforme as demandas da população residente. A PNAB estabelece igualmente critérios para a organização das equipes, carga horária mínima semanal (40h) dos profissionais e, quanto à atualização dos dados no Sistema de Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – SCNES em relação às equipes de saúde, profissionais e unidades de saúde, incluindo infraestrutura, leitos disponíveis, tipo de atendimento prestado, entre outros.

A cobertura populacional também é um dos itens preconizados na PNAB. Diz respeito ao alcance da assistência à saúde da população adscrita às Equipes da ESF. Em relação à cobertura populacional, ficou evidenciado que não havia a totalidade de garantia ao atendimento aos residentes naqueles municípios auditados. Isso significa dizer que, à época, existiam usuários sem acesso aos serviços de saúde por não haver equipes de saúde que pudessem atendê-los.

As equipes de auditoria identificaram também que alguns municípios não alcançaram as metas pactuadas para os indicadores em relação à Pactuação de Diretrizes, Objetivos e Metas e Indicadores do Ministério da Saúde previstos na Programação Anual de Saúde - PAS dos municípios auditados. O alcance dos indicadores e das metas instituídas pelos municípios nos serviços de saúde significa melhorias no planejamento da saúde, na qualidade da assistência, assim como a eficiência dos gastos públicos nos municípios.

Esses resultados vão ao encontro do que foi verificado nas pesquisas de Andrade (2013) e Cartaxo (2016), indicando a fragilidade da política de saúde em Atenção Básica nos municípios auditados referentes à falta de profissionais, ausência de cobertura populacional, inexistência de equipamentos e materiais, entre outros, demonstrando a precariedade da assistência ao usuário do SUS, haja vista que as situações irregulares apontadas dizem respeito a fatos que também foram verificados em 2019.

## 2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O DENASUS, como já dito, sendo o componente federal do Sistema Nacional de Auditoria do SUS, é o responsável pelo repasse de informações em relação à situação de saúde das localidades auditadas e proporciona que esse conhecimento chegue às mãos de quem gerencia o SUS, sistema complexo e de leis, normas, portarias, princípios e diretrizes, que devem responder às peculiaridades de um sistema em constante evolução em suas funções essenciais, conforme discutido por Santos (2016).

Os resultados encontrados pela pesquisa, concomitantemente aos achados nos relatórios, levam a inferir que a Auditoria traz elementos suficientes aos gestores para a tomada de decisões frente às situações de saúde verificadas nos municípios auditados, especialmente no que se refere à baixa resolutividade da rede básica de serviços dos gestores do SUS, a deficiência na gestão dos sistemas locorregionais de saúde no acompanhamento dos usuários nas referências e contrarreferências da rede de saúde e na ausência de capacitação de profissionais de saúde na implementação de atividades de promoção e prevenção em saúde. Os dados e inferências desta pesquisa ratificam a gestão fragilizada da saúde nos municípios auditados, como já demonstrado anteriormente por Andrade (2013) e Cartaxo (2016).

É de responsabilidade dos gestores estaduais e municipais do SUS se organizarem com vistas a promover o acesso qualificado dos usuários aos serviços de saúde. No entanto, para além da elaboração de políticas de saúde, o Ministério da Saúde tem como competência apoiar técnica e financeiramente estados e municípios na estruturação das ações e serviços de saúde referentes às diversas políticas, por meio das Secretarias finalísticas.

Com o estudo, depreende-se que a congruência entre a auditoria interna e o controle interno, como instrumentos e técnicas a serem utilizadas pelos gestores do SUS para a correta aplicação dos recursos e, para que atendam efetivamente as necessidades dos usuários do sistema, vai além dos princípios legais consagrados na Constituição Federal/88, pois otimizam a segura aplicação dos recursos, bem como as práticas assistenciais, no cuidado em saúde, como afirma Bernardo *et al.* (2016). Em consequência, os relatórios de auditoria passam a ser ferramentas de gestão, tendo como objetivo, a melhoria da qualidade de serviços de saúde e a garantia dos direitos dos cidadãos à saúde, promovendo aperfeiçoamentos à gestão da Atenção Básica e ao SUS.

Apesar das tendências de padronização observadas com o resultado dessa pesquisa, as mesmas não podem ser generalizadas para todos os municípios do País, pelo fato de se tratarem de um estudo limitado às auditorias realizadas no ano de 2019 e em 27 localidades. Os

### **3 ARTIGO 2: ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES DO DENASUS REFERENTE ÀS AUDITORIAS REALIZADAS NA ATENÇÃO PRIMÁRIA À SAÚDE**

#### **Resumo**

A Auditoria Interna tem relevância fundamental nas instituições e faz recomendações de auditoria visando contribuir na promoção de melhorias no controle interno, estruturas e processos organizacionais para o alcance dos objetivos da organização. Assim, este artigo buscou apresentar o estudo realizado sobre a implementação das recomendações das auditorias realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS - Denasus que tiveram por objeto a avaliação das ações de saúde em Atenção Primária. Os dados foram obtidos dos relatórios de auditoria e dos processos que tramitaram no Denasus mediante as respostas da área técnica do Ministério da Saúde responsável pela Atenção Primária e das unidades auditadas. A partir dos resultados do estudo foi possível identificar e classificar o atendimento às recomendações sendo que em 10 recomendações (6,4%) efetivamente implementadas; 28 (17,8%) foram classificadas como parcialmente implementadas e, em 119 recomendações (75,8%), entende-se que não houve implementação. Dessa forma, depreende-se que o monitoramento das recomendações da Auditoria Interna é fundamental para supervisionar o atendimento, assim como, a ausência de implementação das recomendações emitidas pela unidade de auditoria e, possíveis modificações ocasionadas por intermédio das atividades realizadas.

**Palavras- chave:** Auditoria interna.. Auditoria do SUS. Monitoramento. Governança Pública

#### **Abstract**

Internal Audit is of fundamental importance in institutions and makes audit recommendations aimed at contributing to the promotion of improvements in internal control, organizational structures and processes to achieve the organization's objectives. Thus, this article sought to

present the study carried out on the implementation of the recommendations of the audits carried out by the National Department of Audit of the SUS - Denasus, which aimed to evaluate health actions in Primary/Primary Care. The data were obtained from the reports of auditing and of the processes that were processed in Denasus through the answers of the technical area of the Ministry of Health responsible for Primary Care and of the audited units. Based on the results of the study, it was possible to identify and classify the compliance with the recommendations, and in 10 recommendations (6.4%) considered effectively implemented; 28 (17.8%) were classified as partially implemented and, in 119 recommendations (75.8%), it is understood that there was no implementation. Thus, it appears that the monitoring of the Internal Audit's recommendations is essential to supervise the service, as well as the lack of implementation of the recommendations issued by the audit unit and, possible changes caused by the activities carried out.

**Keywords:** Internal Audit. SUS Auditing. Monitoring. Public Governance.

### 3.1 INTRODUÇÃO

A atuação dos órgãos de controle interno visa identificar, prevenir e corrigir ações que levem à prática de irregularidades no âmbito da Administração Pública por meio da atuação dos órgãos gestores no monitoramento das ações realizadas nas políticas ou programas e, também, na adoção de mecanismos para corrigir os erros identificados.

O controle interno tem, portanto, papel fundamental para que a Administração Pública possa desempenhar suas atividades atuando “para evitar desvios, perdas e desperdícios, assegurando, razoavelmente, o cumprimento de normas administrativas e legais e propiciando a identificação de erros, fraudes e seus respectivos responsáveis” (ZANATTA; BATISTELLA, 2013, p. 4).

É a distinção das funções na Administração Pública Federal que expressa o papel de cada um perante as atividades inerentes às áreas, sendo a de controle interno, exercido pelo respectivo órgão sobre seus atos; a apuração de irregularidades, bem como as avaliações de políticas/programas pelas Auditorias Internas e pelo Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) e, além desses, o controle externo, realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU).

A Portaria GM/MS nº 1.419, de 8 de junho de 2017 (BRASIL, 2017b), idealizada pelo Decreto nº 8.901/2016 (BRASIL, 2016a), preconiza que o Departamento Nacional de Auditoria do SUS - Denasus – possui, dentre as suas competências, apresentar os resultados das auditorias às áreas técnicas interessadas do Ministério da Saúde, unidades de controles interno, cujas temáticas sejam pertinentes às suas áreas de atuação.

A comunicação dos relatórios de auditoria do Denasus e das recomendações neles contidas, como produto final do trabalho da equipe de auditoria, é feita ao ente auditado e às secretarias programáticas do Ministério, entendendo-se que a responsabilidade do controle interno é intrínseca aos gestores dessas secretarias e que a auditoria deve ser utilizada como um instrumento que pode propiciar a minimização dos riscos e o alcance dos objetivos da organização conforme os normativos legais a elas imputadas (ARAGÃO, 2014).

O ciclo de execução de uma auditoria é compreendido pelas fases de planejamento, execução, comunicação dos resultados e o monitoramento da implementação das recomendações, envolvendo todos os participantes (três linhas de governança) no processo de busca pelo alcance das melhorias pretendidas, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada conforme mencionado no referencial técnico da CGU (BRASIL, 2017c) para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança, como o gerenciamento de riscos corporativos (*enterprise risk management* – ERM), não se confundindo com as funções de responsabilidade da gestão, gerenciadores e proprietários dos riscos e/ou da supervisão dos riscos, sendo este último referente aos controles internos.

Segundo Santos e Tavares (2019), as recomendações que constam dos relatórios de Auditoria proporcionam maior margem de segurança à Administração em seus atos, na busca de controles internos efetivos. Nesse sentido, as recomendações orientam sobre as ações a serem tomadas pelo gestor da entidade auditada e oferecem formas de melhorar as situações irregulares verificadas nas constatações não conformes.

Na execução de uma auditoria é possível detectar irregularidades/impropriedades em relação aos requisitos estabelecidos por normas e padrões já existentes. Essas irregularidades são denominadas de não conformidades e é a partir da constatação da situação contrária ao preconizado que são expedidas as recomendações.

A recomendação deve, necessariamente, ser suficiente e exequível, ou seja, que possibilite a implementação pelos entes auditados e auxiliar no aperfeiçoamento dos processos

de gerenciamento de riscos, controles e governança, tendo por objetivo a regularização da inconformidade conforme previsto no Manual de Auditoria do Instituto Federal de Brasília (IFB, 2014).

Acredita-se, nessa linha, que a verificação das respostas aos resultados das atividades de auditoria, no tocante à implementação das recomendações pelas áreas técnicas e entes auditados, possa contribuir na conclusão dos trabalhos e prestação de serviços de auditoria. Em consequente, a implementação das recomendações pode possibilitar, também, a avaliação do desempenho da gestão dos serviços de saúde, bem como propiciar o retorno aos gestores de suas ações, nas instituições auditadas (COSTA, 2015), sendo mais importante a resolução do problema identificado nos serviços públicos que o atendimento das recomendações em si (AZEVEDO, 2016).

Dessa forma, o objetivo que se apresenta com esta pesquisa é analisar a implementação das recomendações emitidas pelo Denasus referentes às auditorias em Atenção Primária à Saúde realizadas em 2019. Cabe destacar que essas auditorias tiveram como foco avaliar a regularidade das ações de saúde na atenção básica nos municípios auditados e seus reflexos no atendimento aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS), especialmente na averiguação do atendimento e acompanhamento das equipes de Estratégia da Saúde da Família (ESF), referente às Doenças Crônicas Não Transmissíveis (DCNT), Hipertensão Arterial e Diabetes Mellitus.

A contribuição que se espera deste trabalho é a colaboração para identificação dos obstáculos que o Denasus enfrenta no monitoramento, acompanhamento e supervisão das recomendações de auditoria. Adicionalmente, as informações trazidas neste trabalho, poderão ser úteis para o planejamento de ações no processo da adoção das normas sobre a temática, implementando os ajustes necessários na qualidade do monitoramento das recomendações de auditoria.

## 3.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 3.2.1 O Denasus como unidade de auditoria interna

Em 2017, o TCU expediu o Acórdão 1246/2017-TCU-Plenário com recomendações e determinações que perpassam pelo fortalecimento do Sistema Nacional de Auditoria do SUS - SNA na operacionalização, implementação e melhoria deste sistema. Há ainda o entendimento do Denasus, como órgão de auditoria interna do SUS, e da estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal na gestão e supervisão das atividades afetas às áreas de atuação da atividades de auditoria interna. Neste Acórdão, o TCU determina

ao DENASUS que “inclua atividades inerentes à Auditoria Interna, tais como avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e governança, visando a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade de programas, sistemas e políticas de saúde” (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2017).

Nesse ínterim, a fim de identificar e diferenciar a atividade de controle e de auditoria interna, o referido acórdão estabelece expressamente a atuação do Denasus como terceira linha de defesa e deixa explícito o seu papel como avaliador dos fatos apurados, atuando como um complemento ao controle intrínseco às áreas finalísticas, gestoras das políticas públicas na primeira e segunda linha de defesa, ou seja, no controle da execução de seus atos e, também, na supervisão da eficácia dos controles internos da primeira linha, principalmente quanto aos riscos envolvidos.

Figura 1 – Modelo das três linhas do IIA



Fonte: The Institute of Internal Auditors (2020).

Compactuando com o descrito do referido Acórdão do TCU, o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), emitiu avaliação a respeito da execução, pelo Denasus, de ações típicas de gestão e não pertinentes a uma unidade de auditoria, no qual expressa o entendimento que o gestor responsável pela ação governamental deve instituir e manter os controles primários de seus processos finalísticos, e, ao Denasus, como unidade de auditoria interna, é facultada a contribuição para melhorias dos atos da Administração Pública em suas ações governamentais.

Além disso, TCU pronunciou, em diversos acórdãos, recomendações a respeito da convergência aos padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente, a exemplo dos Acórdãos nº 1273/2015 (TCU, 2015) e nº 1745/2020 (TCU, 2020), referente às normas e

orientações voltadas para a auditoria interna fornecidas pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (International Professional Practices Framework – IPPF) para fins de fortalecer a Auditoria Interna, como um instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira, e uniformizar os procedimentos das ações de controle em nível nacional visando a credibilidade e confiança da sociedade conforme concluem Estevam, Rodrigues e Silva (2021).

Do ponto de vista formal e normativo, o Denasus tem como frentes principais de atuação, primeiramente, a atividade precípua de auditoria: auditar a execução das ações e dos serviços de saúde do Sistema Único de Saúde - SUS, auditar a execução das Políticas públicas de saúde, subsidiar as áreas técnicas com os resultados das auditorias e monitorar o atendimento às recomendações expedidas. Nesse sentido, o Departamento, regido pelo princípio da independência e, na condição de unidade de auditoria interna, nos termos da IN Conjunta CGU nº 01/2016 (BRASIL, 2016b) e nº 03/2017 (BRASIL, 2017c), somados ao Decreto nº 9.203/2017 (BRASIL, 2017a) que versa sobre a política de governança da administração pública, dispõe de autonomia para definir suas atividades, para além da apuração de denúncias conforme cita Matos (2015), observando-se os critérios de materialidade, relevância e competência como pressupostos para a realização da atividade de auditoria.

Além de exercer as atividades de auditoria, outra frente do Denasus é o apoio aos componentes estaduais ou municipais do Sistema Nacional de Auditoria - SNA como órgão central deste sistema, cujas ações são desenvolvidas de forma descentralizadas nas três esferas de gestão - federal, estadual/distrital e municipal. O SNA foi estabelecido no Decreto nº 1651/95, que em sua concepção visa ao fortalecimento do SUS, por meio de recomendações e orientações na qualidade da atenção à saúde oferecida aos cidadãos (COSTA; SILVA; MELO, 2021).

### **3.2.2 A auditoria como ferramenta de controle na administração pública**

A auditoria interna tem por finalidade a verificação da legalidade e legitimidade de atos e fatos administrativos a todos os “serviços, programas, operações e controle” relacionados a uma instituição (OLIVEIRA; GOMIDES; SILVEIRA; ESPANHOL, 2006), com o crivo de mitigar os riscos operacionais ao gerar informações relevantes para o atingimento dos objetivos institucionais e no apoio à governança (IIA, 2018).

Por essa razão, a unidades de Auditoria Interna deve estar ao lado dos mais altos gestores, como órgão de assistência direta e imediata, na linha do apontado no Acórdão

1246/2017-TCU-Plenário, e conforme consta da Estrutura Organizacional Básica do Ministério da Saúde quanto ao posicionamento do Denasus, de acordo com o Relatório Anual de Gestão do Ministério da Saúde (MS, 2020).

O Decreto Lei nº 200 (1967) é um dos primeiros normativos que tratam das atividades de controle e auditoria no âmbito do Poder Executivo Federal e define o controle como princípio fundamental para a Administração Federal, tendo nos órgãos federais responsáveis pelos programas, a autoridade normativa e, ao mesmo tempo, unidade competente para exercer o controle quanto à observância das normas e da aplicação de recursos públicos.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 trouxe a expressão “sistema de controle interno” atribuindo a esse sistema a responsabilidade do controle e fiscalização dos atos e fatos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, que devem ser fiscalizados quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade no âmbito da União e de suas entidades da administração direta e indireta.

Na disposição sobre as condições da saúde, a organização e o dos serviços correspondentes, a Lei nº 8.080/1990 (BRASIL, 1990), Lei orgânica do SUS, especificou as condutas institucionais de cada nível governamental e estabeleceu a descentralização político-administrativa em cada âmbito do governo na prestação de serviços de saúde. Esta mesma lei estabeleceu o Sistema Nacional de Auditoria (SNA), como um mecanismo para regular as ações e os serviços de saúde ao avaliar o cumprimento dos princípios do SUS - universalidade, integralidade e equidade (SANTOS, 2012), verificando, desta forma, a qualidade da atenção em saúde.

Nesse sentido, a atividade de auditoria interna governamental é um importante instrumento para a gestão do Estado, em todas as instâncias governamentais, ao identificar os riscos que o gestor possui, e avaliar se existem controles internos eficazes que minimizem a ocorrência desses riscos, aumentando, desta forma, a capacidade da organização em atingir seus propósitos.

Para isto, a auditoria interna precisa estar alinhada com os objetivos da organização, de forma que o resultado de seu trabalho aponte como deve ser a aplicação das boas práticas de gestão, assim como, a correção de lesões ao patrimônio público, improbidades e omissões, além de possibilitar a melhor utilização dos recursos públicos e apoiar a gestão nas tomadas de decisões e adequação de seus atos.

De acordo com o Manual de auditoria interna da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB), a auditoria interna pode exercer diversas funções em uma organização, desde o apoio à alta gestão, na avaliação da eficiência dos controles internos e da governança; na gestão dos riscos, ao identificar e avaliar as ameaças às finalidades institucionais e ao fornecer uma avaliação objetiva acerca da eficácia da gestão dos riscos no aprimoramento da governança, visando que o que foi planejado ocorra conforme o previsto (UNILAB, 2021).

Azevedo, Gonçalves e Santos (2018) referem que a finalidade da auditoria é a qualificação da gestão e a avaliação da qualidade da assistência e o acesso dos usuários às ações e serviços de saúde ofertados à população como garantia do direito à saúde e à vida, preconizados na CF 88, perpassando por todas as esferas governamentais na identificação de irregularidades e avaliação de riscos. Sua importância reside também na oportunidade ofertada aos gestores, por meio das informações constantes nos relatórios das auditorias na mitigação das irregularidades, também, auxiliando nas tomadas de decisões.

Nesse sentido, o relatório de auditoria procura informar aos gestores das políticas/programas sobre a situação averiguada ao avaliar, de acordo com a percepção dos referenciais de valores internos da instituição (GARCIA, 2022), a adequada utilização de recursos e serviços e, também, ao gerenciar quais possíveis danos que determinada ação pode causar à Administração Pública seja em decorrência de perdas financeiras, do descumprimento a normas legais, de condutas inadequadas, bem como na qualidade do desempenho das áreas competentes.

Relacionado ao acompanhamento, monitoramento e implementação por parte da auditoria interna quanto às recomendações, infere-se que o monitoramento é um mecanismo consubstancial para verificar o cumprimento e os resultados das atividades realizadas pela auditoria interna e a implementação das propostas sugeridas no âmbito dos órgãos e/ou da política/programa auditados, visando à correção de irregularidades e a melhoria do controle interno conforme trazem Santos e Tavares (2019). As recomendações devem especificar e caracterizar as providências a serem implementadas em seus detalhes operacionais e classificam-se por recomendações que se enquadram na obrigação de fazer, ou seja, estão previstas em leis, estatutos, acordos pactuados, normas de procedimentos, etc. e àquelas relacionadas a fatores operacionais da organização que estão na governabilidade da alta gestão.

De acordo com a IN nº 3/2017 da CGU, assim como o Manual de Monitoramento das Ações de Controle da Controladoria Geral da União (BRASIL, 2017c), as recomendações de auditoria indicam as providências a serem adotadas pelo gestor no qual se deu a atividade de auditoria visando dirimir as falhas verificadas e registradas no relatório, tendo como finalidade a correção de irregularidades nos atos administrativos e, ainda a coibição de novas falhas para fins do aperfeiçoamento da gestão pública.

Conforme cita o *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2004), a supervisão nas ações de monitoramento, assim como a avaliação da implementação das recomendações, devem verificar a adequação das medidas tomadas em relação às irregularidades apontadas de forma que seja possível identificar a correção das irregularidades.

Na mesma linha, o Acórdão nº 1.246/2017 (TCU, 2017, p. 30), já citado, acrescenta que “não monitorar traz o risco de prejuízo na efetividade das atividades de controle realizadas, bem como de se tornar os relatórios inócuos”. Garcia (2022) coaduna com o disposto ao registrar que quem não monitora não sabe a eficiência e a eficácia de suas intervenções nem que mudanças provocaram com a sua ação.

A Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020 (BRASIL, 2020), do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), considera como benefícios aquelas ações realizadas pelas unidades auditadas de cada órgão em atendimento às recomendações da Auditoria Interna.

Dessa forma, a quantificação de benefícios uma atividade deve ser efetuada de forma contínua pelas Unidades de Auditoria Interna, inclusive para examinar a necessidade de aperfeiçoamento, podendo ser o benefício de ordem financeira, quando envolver valores monetários ao tratar de prejuízo ao erário ou gastos evitados e, não financeira, que “demonstre um impacto positivo na gestão de forma estruturante, tal como melhoria gerencial, melhoria nos controles internos e aprimoramento de normativos e processos” (BRASIL, 2020, p. 1).

A CGU utiliza um software, o sistema *e-Aud* que substituiu o sistema Monitor, para acompanhar virtualmente o andamento das recomendações das auditorias e fiscalizações do órgão, no âmbito do controle interno do Poder Executivo Federal, e é por meio deste sistema, que o gestor da instituição auditada pode registrar as providências frente às recomendações, bem como, a documentação comprobatória. Neste acompanhamento há também posicionamento da CGU quanto à manifestação do gestor em relação à implementação das recomendações, de forma que pode haver entendimento de que a situação foi implementado,

parcialmente implementada, cancelada etc., conforme entendimento da unidade de auditoria, bem como, pode haver manifestação do gestor quanto a não implementação além de justificativas que levaram a eventual falta de implementação das recomendações.

Quadro 1 – Classificação da situação das recomendações registradas no sistema Monitor da CGU

Situação	Descrição das recomendações
Registrada	Inserida via Monitor sem informação de encaminhamento ao gestor podendo ser excluída ou alterada até o momento de registro do envio.
Atendida	Com posicionamento da CGU favorável à manifestação do gestor.
Monitorando	Encaminhada ao gestor e pendente de providências.
Cancelada	Cancelada pela CGU.
Consolidada	Com conteúdos idênticos, agrupadas com a finalidade de racionalizar os trabalhos de monitoramento.
Não Monitorada	Não mais monitoradas, mas passíveis de implementação pelo gestor.

Fonte: adaptado de Brasil (2018).

### 3.2.3 Estudos Anteriores

Estudos têm sido realizados com o objetivo de investigar a atuação da Unidade de Auditoria Interna e da importância da Auditoria Interna e, das recomendações efetuadas por meio dos relatórios, no âmbito do setor público, nas diferentes esferas de governo e sob variadas perspectivas. De forma que, nesta seção, será apresentada uma síntese de pesquisas com foco no resultado e na conclusão oriunda dessas pesquisas sobre o tema proposto.

A pesquisa de Azevedo (2016) objetivou avaliar a interferência das recomendações dos relatórios de auditoria no aperfeiçoamento da gestão na Secretaria Executiva (SE) do Ministério da saúde. Utilizou como escopo a análise dos Relatórios de Auditoria Anual de Contas (RAAC) do TCU na tratativa das recomendações, a forma pela qual o órgão conduziu tais recomendações, a quantidade de recomendações atendidas e como a gestão pode ser aperfeiçoada. Inferiu que apenas 50% das recomendações de auditoria foram atendidas. Destacou, em suma, que muitas recomendações não são passíveis de implementação, que é necessário que o auditor tenha conhecimento para auditar áreas específicas da administração pública e que muitas recomendações decorriam de vulnerabilidades do controle interno da própria instituição. Concluiu que embora a auditoria possa ser uma ferramenta estratégica de melhoria na gestão, devem existir condições de qualificação quanto às recomendações sob a

ótica da viabilidade e de comprometimento dos gestores no acompanhamento e implementação das recomendações.

Tszesnioski (2017), ao identificar os desdobramentos das auditorias assistenciais realizadas pelo Componente Municipal de Auditoria do SUS do Recife em 2015, relata que as recomendações só têm sido eficazes quando o recebimento, ou seja, o destinatário das recomendações for o responsável pela execução das adequações. Demonstrou que se faz necessário considerar a criação de estratégias para que as recomendações tenham destinos apropriados. Concluiu que algumas recomendações não são atendidas por que não há possibilidades de realizar diretamente, sem envolver outras instâncias, e por dificuldade de compreensão ou discordância quanto ao que foi solicitado.

Pereira (2014) buscou asseverar como a auditoria pode levar às empresas uma atuação mais efetiva da gestão no setor de compras de uma instituição. Apontou que ao utilizar a auditoria operacional e suas recomendações os gestores tiveram ganhos diretos e indiretos refletindo em um novo ciclo de compras e nova rotina no processo licitatório.

Faria e Assad (2020) buscou demonstrar que a adoção das recomendações e a sensação de controle sentida pelos funcionários do órgão auditado influenciam na existência de impacto positivo sobre os indicadores de produtividade após a realização de auditoria interna operacional em um órgão municipal de saúde. Destacou que os resultados da atividade de controle trouxeram melhorias em todos os indicadores pesquisados ao tempo em que incentivaram o investimento nas áreas relacionadas ao controle interno, por parte da administração pública.

Costa (2015) buscou analisar os relatórios de auditorias do Tribunal de Contas da União (TCU) de programas de governo na área da saúde verificando suas similaridades e divergências. Conclui que mesmo com todos esses programas beneficiando os brasileiros, observa-se dificuldades de alcance de metas. Conclui também que todos os programas têm muito a melhorar em sua execução, uma vez que parte dos programas apresentam inconsistências, desvios de recursos, falta de produtos, falta de conhecimento dos operadores, falta de comunicação entre as partes, falta de divulgação de normas demonstrando haver uma má gestão dos recursos públicos.

Urrutigaray e Muller (2015) trouxeram uma análise de como a utilização do SNA pode melhorar o funcionamento do SUS no que se refere à correta aplicação de recursos públicos. Demonstraram que o Sistema Nacional de Auditorias (SNA) no controle das contas públicas do

Sistema Único de Saúde (SUS) é somente um dos mecanismos que dispõe a Administração Pública para que os recursos públicos possam ser melhores utilizados e que é por meio dos relatórios e pareceres, na oferta de recomendações, que se dão as correções das distorções ou até mesmo na sugestão de penalidade para o Gestor “infrator”.

Já Calliari (2018) buscou avaliar o grau de adesão da gestão de um instituto federal às recomendações da Unidade de Auditoria Interna. Do resultado obtido com a pesquisa, o autor observou que houve uma baixa adesão dos gestores refletida pela baixa implementação das recomendações sendo de respectivamente 10,60%. Inferiu sobre as recomendações que, dos resultados obtidos, existe espaço para que a Unidade de Auditoria Interna possa melhorá-las, no entanto nem todas as recomendações são de fácil compreensão, se focam no essencial, são exequíveis, indicam soluções permanentes e têm capacidade de agregar valor à gestão.

Recomendar a regularidade nas ações de saúde referentes tanto à PNAB quanto em qualquer política de saúde pública significa emitir orientações ao gestor público na correção quanto ao não atingimento aos resultados esperados nas ações de saúde ofertadas a toda sua população, também quanto à ausência do uso racional dos limitados recursos em saúde, cada vez mais importante para a sustentabilidade do sistema.

Esse movimento, perpassa pela capacidade de compreensão e resolubilidade das causas dos problemas sanitários e como resolvê-los ou, ainda, por exemplo, como direcionar os usuários a outros pontos de atenção da rede de saúde, quando necessário.

Nesse sentido, o monitoramento de recomendações por parte da unidade de auditoria deve ser realizado de forma permanente para garantir resultados efetivos da avaliação efetuada conforme prevê a IN nº 3/2017 (BRASIL, 2017c), ou ainda, até que se considere que não há pendências ou então, quando as pendências não justificarem o monitoramento. Sendo assim, torna-se necessário que a unidade auditada saiba que a implementação das recomendações está sendo monitorada e, nesse sentido, a situação deve ser periodicamente verificada.

Para melhor monitorar as recomendações torna-se necessário a elaboração de um Plano de Providência Permanente - PPP pela unidade de auditoria onde são listadas todas as recomendações, visando avaliar e acompanhar a adequação das medidas adotadas pelo gestor face às recomendações, de acordo com o Modelo de Plano de Providências de Controle Interno os “Planos de Providências do Controle Interno (PPCI) devem ser elaborados sempre que recomendado no documento de auditoria” (CORREGEDORIA GERAL DO ESTADO – CGE, 2013, p. 2).

O PPP, conforme citado na Portaria nº 133 (BRASIL, 2013), é um instrumento de monitoramento contínuo onde processos, acórdãos, recomendações e determinações dirigidas aos gestores dos diversos órgãos sob a jurisdição daquele tribunal são acompanhados. O TCU utiliza o sistema conecta para efetuar o monitoramento da implementação de seus reportes aos órgãos.

O PPP é, desta forma, uma ferramenta onde constam consolidadas as recomendações efetuadas nos relatórios de auditoria e, segundo o Manual do Sistema Monitor (CGU, 2017), trata-se de um documento em que “os gestores devem adotar para regularizar ou sanear as falhas apontadas em ações de controle”,

Ou seja, no PPP deverão constar formalizadas as ações que serão tomadas para atender as recomendações no sentido de corrigir os problemas identificados durante os trabalhos de auditoria interna podendo ser justificado os motivos para não implementar, quando for o caso, de forma a permitir o acompanhamento das não conformidades da auditoria até a resolução final das mesmas pela unidade de auditoria.

Por essas perspectivas, a unidade de auditoria pode efetivar a adoção do Plano de Providência Permanente para tomar conhecimento dos procedimentos adotados pela entidade auditada, os quais podem ser acompanhados por meio do preenchimento dos seguintes tópicos:

- N° do processo SEI de referência.
- N° do Monitoramento.
- Unidade Auditada.
- N° da Auditoria.
- N° da Constatação Não Conforme.
- Texto da Constatação Não Conforme.
- Texto da Recomendação.
- Data do Envio do Relatório de Auditoria.
- Prazo para Resposta.
- Providências da Unidade Auditada.
- Plano de Ação para Implementação da Recomendação.
- Prazo para Realização dos Procedimentos.

### 3.3 METODOLOGIA

O método utilizado neste estudo consistiu em pesquisa bibliográfica realizada em artigos, teses e monografias, além de documental, a partir da análise quantitativa e qualitativa de todas as recomendações dos relatórios de auditorias do Denasus, emitidas em 2019, que tiveram por objeto a Atenção Básica. Considera-se que tendo transcorrido 3 anos desde a realização das atividades, houve tempo hábil para o atendimento às orientações contidas nas recomendações.

Para identificar as recomendações utilizou-se informações da base de dados do Sistema de Auditoria do SUS (SISAUD/SUS), repositório que registra os trabalhos realizados pelo Departamento.

Da utilização dessa base de dados foi realizado um agrupamento dos temas principais das recomendações com conteúdos similares com a finalidade de identificar os principais reportes efetuados pelos auditores do Denasus aos gestores das unidades auditadas.

Dessa forma as recomendações que tiveram temáticas idênticas ou similares foram agrupadas para fins de contagem da quantidade de recomendações efetuadas, a exemplo das recomendações quanto ao cumprimento de carga horária de auditorias realizadas em localidades diferentes. Uma vez identificados os tópicos aos quais as recomendações se referem, dividiram-se as recomendações de forma a agrupá-las conforme o tema em comum, como o exemplo:

Recomendações de auditoria
"Compete às secretarias municipais de saúde assegurar o cumprimento da <b>carga horária</b> integral de todos os profissionais que compõem as equipes que atuam na Atenção Básica".
"Cumprir o disposto no inciso XIX - Compete às Secretarias Municipais de Saúde do Art. 10, Anexo 1 do Anexo XXII da Portaria de Consolidação GM/MS nº 2, de 28 de setembro de 2017, garantindo o cumprimento da <b>carga horária</b> dos profissionais da Atenção Básica."

Fonte: Sistema de auditoria do SUS – SISAUD/SUS

Além da análise dos relatórios de auditoria e das decorrentes recomendações, foi realizada pesquisa na base de dados do Sistema Eletrônico de Informações (SEI), ferramenta de gestão de documentos e processos eletrônicos, para fins de análise da manifestação da área finalística do Ministério da Saúde, responsável pela gestão da atenção primária em âmbito federal.

A última etapa corresponde a uma descrição quanto à situação encontrada no que diz respeito ao atendimento às recomendações emitidas e apresentação de uma proposta de

classificação das recomendações, visto que o Denasus não regulamentou de modo específico a classificação dos resultados de suas auditorias.

Pretendeu-se discutir o acompanhamento das recomendações de auditoria, dessa forma, não se buscou esgotar a análise das fragilidades e proposições de melhorias das recomendações encontradas nos relatórios de auditoria.

### 3.4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Após o encerramento da atividade de auditoria no âmbito do Denasus, o resultado é encaminhado externa e internamente ao Ministério da Saúde (MS). Externamente é encaminhado à unidade auditada para a adoção de providências em relação às recomendações efetuadas, assim como há a comunicação do resultado à entidade/autoridade demandante podendo ser enviado a outros órgãos, como por exemplo: TCU, CGU, Tribunal de Contas do Estado (TCE), Secretarias de Saúde Estaduais, etc., se for o caso.

Já internamente ao MS, o relatório é encaminhado às Secretarias Finalísticas (SF), relacionadas à ação que objetivou a auditoria para conhecimento e atuação junto ao gestor do local auditado com vistas ao acompanhamento da mitigação das impropriedades/irregularidades averiguadas, bem como para atuar frente a procedimentos de cobrança administrativa na recomposição ao erário, de acordo com a Portaria GM/MS nº 885 (BRASIL, 2012), além de oferecer apoio e cooperação técnica ao ente, estado e/ou município, tendo como premissa o fortalecimento dos mecanismos de Governança Pública, haja vista que a realização da atividade de auditoria interna está intimamente ligada às ações de administração estratégica da organização, pois os relatórios emitidos são destinados diretamente aos gestores responsáveis pelos resultados da instituição.

No Referencial Básico de Governança Organizacional do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020, p. 15) é conceituada a governança pública como:

(...) a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas.

Dessa forma, a atuação da Secretaria de Atenção Primária à Saúde - SAPS no que se refere às não conformidades e recomendações efetuadas nos relatórios de auditoria dizem respeito à relação direta daquela Secretaria com a Política Nacional de Atenção Básica, sendo de sua competência e atribuição o apoio institucional aos estados e municípios na organização

das ações e no fortalecimento da atenção primária/básica na condição de gestor federal do SUS, assim como o acompanhamento e a avaliação da programação orçamentária e financeira dos recursos que compõem o financiamento da atenção primária à saúde.

A área finalística formaliza sua manifestação e resposta por meio de documentos inseridos no sistema SEI, mediante as informações prestadas pelo ente auditado, por meio de pareceres, despachos, notas técnicas etc., contendo análise da SF sobre as justificativas do gestor quanto às inconformidades averiguadas que foram motivadoras das recomendações e encaminha ao Denasus para conhecimento de seu posicionamento.

Nas auditorias ora analisadas foi utilizado como parâmetro o Protocolo de Auditoria nº 33/2017 - Atenção Básica no SUS (MS, 2017b), procedimento interno ao Denasus que tem o fito de orientar o desenvolvimento das atividades de auditoria na Atenção Básica (AB) do SUS, especificamente nas Secretarias Municipais de Saúde, quanto ao cumprimento das diretrizes da PNAB: acesso dos usuários, integralidade do cuidado, longitudinalidade do cuidado, coordenação do cuidado e estímulo à participação do usuário, no intuito de avaliar a execução desta Política utilizando como traçadores as ações de promoção, prevenção, recuperação e controle da Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e Diabetes Mellitus (DM).

As recomendações contidas nos relatórios de auditoria consistem em orientações indicadas às unidades auditadas frente aos achados de auditoria, a fim de mitigar as inadequações averiguadas (CGU, 2017). A competência intrínseca ao Denasus, no que se refere à avaliação das ações referentes às políticas públicas de saúde e a aplicação de recursos federais executados no âmbito do SUS, além de ser instrumento de proposição de melhorias à alta gestão em relação ao gerenciamento de riscos e a aperfeiçoamento dos controles, é, portanto, uma produção e oferta de instrumento de informação no apoio à governança de forma a contribuir para o aperfeiçoamento do SUS. Dessa forma, propôs-se verificar se a finalidade das recomendações apontadas nas auditorias foi alcançada.

Como exemplo dessas orientações, seguem transcritas algumas recomendações consignadas:

Quadro 2 – correspondência dos achados não conformes e as respectivas recomendações.

Achado não conforme	Recomendação
A Secretaria Municipal de Saúde não garante cobertura de Atenção Básica para a totalidade da população residente.	Adequar a cobertura da Atenção Básica à totalidade da população, em atendimento ao Inciso I, Subitem 3.3, Item 3, Capítulo I - Das Disposições Gerais da Atenção Básica, Anexo 1 do Anexo XXII, da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/09/2017 (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017); e Subitem 1.1, Item 1 do Anexo I da Resolução

	da Comissão Intergestores Tripartite (CIT) nº 4, de 19 de julho de 2012 (MS, 2012).
A organização das equipes de Atenção Básica do município não atende ao disposto na Política Nacional de Atenção Básica.	Adequar a composição das equipes multiprofissionais em função da realidade epidemiológica, institucional e das necessidades de saúde da população, em atendimento aos Incisos V e XIX, do Artigo 10, da Seção I, do Capítulo I, do Anexo I do Anexo XXII da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/09/2017; e no Subitem 1, do Item 3.4, do Título 3 - Infraestrutura, ambiência e funcionamento da Atenção Básica, do Anexo I do Anexo XXII da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/09/2017 (MS, 2017a).
Os processos de territorialização/ mapeamento e de adscrição de usuários realizados pelas equipes de Atenção Básica do município não atendem ao disposto na PNAB.	Realizar integralmente o processo de territorialização/ mapeamento e de adscrição de usuários, em atendimento ao Inciso I, Título 5, e Subtítulo 4.1, Título 4, do Capítulo I, do Anexo 1 do Anexo XXII da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/09/2017 (MS, 2017a).
A Secretaria Municipal de Saúde não adota parâmetros de estimativas de prevalência de cobertura para os pacientes hipertensos e diabéticos.	Garantir a cobertura de pacientes hipertensos e diabéticos para valores acima dos preconizados pelo Ministério da Saúde, atendendo ao disposto no Subitem 3.2.3, Item 3, Caderno de Atenção Básica, nº 35 (MS, 2014a): "Estratégias para o Cuidado da Pessoa com Doença Crônica"; e Subitem 1.2, Item 1, Caderno de Atenção Básica nº 37 (MS, 2014b): "Estratégias para o Cuidado da Pessoa com Doença Crônica Hipertensão Arterial".
As Unidades Básicas de Saúde não programam o acompanhamento de hipertensos e diabéticos em função da estratificação de risco dos pacientes.	Realizar classificação de risco dos usuários, proporcionando atendimento humanizado, identificando as necessidades de intervenções de cuidado, responsabilizando-se pela continuidade da atenção e viabilizando o estabelecimento do vínculo, de acordo com o disposto no Subitem 1.2, Item 1, do Caderno de Atenção Básica-CAB nº 37 - "Estratégias para o Cuidado da Pessoa com Doença Crônica-Hipertensão Arterial"; e do Caderno de Atenção Básica-CAB nº 36 (MS, 2013)- "Estratégias para o Cuidado da Pessoa com Doença Crônica-Diabetes Mellitus"
As equipes de Atenção Básica não monitoram o acesso de hipertensos e diabéticos a outros pontos de atenção.	Garantir a manutenção da coordenação do cuidado, por parte das equipes, mesmo quando o paciente necessita de atenção em outros pontos de atenção do sistema de saúde, de acordo com o com o disposto nos Incisos III, IV e XVIII, do Artigo 10, Anexo XXII da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/09/2017; e Inciso II, Parágrafo 3º, do Artigo 10, Capítulo I, Anexo XXVI da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/09/2017 (MS, 2017a).
Há demanda reprimida para o acesso de hipertensos e diabéticos encaminhados a outros pontos de atenção.	Organizar o fluxo de usuários, visando a garantia das referências a serviços e ações de saúde, fora do âmbito da Atenção Básica e de acordo com as necessidades de saúde dos mesmos, de acordo com os Incisos III e XVIII, do Artigo 10, do Anexo XXII, da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/07/2017 (MS, 2017a).
A Secretaria Municipal de Saúde não garante acesso a serviços de reabilitação a pacientes hipertensos e diabéticos com complicações e/ou sequelas.	Garantir a integralidade do cuidado do conjunto da rede de atenção, no que diz respeito a reabilitação, de acordo com o disposto na Alínea 3, do Inciso 4.1, do Título IV, Capítulo I e Inciso IX, do Título V, Anexo 1 do Anexo XXII, da PT/GM/MS de Consolidação nº 2, de 28/09/2017 (MS, 2017a).

Fonte: elaborado pela autora (2022).

Dentro do processo de monitoramento das recomendações de auditorias do Denasus, espera-se que haja interação direta entre a unidade de auditoria interna e as áreas responsáveis pelo controle interno, que por sua vez devem estar articulados junto ao gestor

estadual/municipal ou distrital no acompanhamento das recomendações emitidas, de forma que todos os atores estejam envolvidos a fim de garantir uma melhor eficácia e eficiência para a organização ao oferecer conhecimentos sobre os processos de gerenciamento de riscos, de controle interno e de governança (IIA, 2018).

Do estudo quanto à implementação das recomendações efetuadas pelo Denasus em 2019 e encaminhadas à Secretaria de Atenção Primária à Saúde SAPS, chegou-se a uma amostra de 22 auditorias e 157 recomendações, onde foram verificados os documentos e as respostas da SF, assim como as justificativas encaminhadas pelas unidades auditadas no atendimento às recomendações, que foram tramitadas ao departamento. Como exemplo da documentação enviada pelas Unidades auditadas foram identificados registros fotográficos, mapas geográficos de territorialização por equipes, protocolos e diretrizes elaborados, atas de reuniões, listas de presença de ações de promoção à saúde, portarias publicadas, manuais formalmente instituídos, notas fiscais, cópias de contratos, extratos bancários, registros de frequência dos profissionais, entre outros.

O produto desta análise resultou na classificação da situação das recomendações pela autora, das documentações analisadas em 2022, em três dimensões:

**Atendida:** quando comprovada a elisão da irregularidade em sua totalidade;

**Não atendida:** quando não houve comprovação dos requisitos constantes da recomendação bem como, na inexistência de manifestação do gestor e/ou da secretaria finalística responsável.

**Parcialmente atendida:** quando considerado que houve o atendimento a parte da recomendação, porém verificado a necessidade de elementos comprobatórios adicionais da implementação do que foi recomendado aos gestores. Além disso, considerou-se parcialmente atendida a recomendação com elementos comprobatórios de que a ação para o atendimento foi iniciada.

Desta forma, do total de 157 recomendações analisadas, 10 recomendações (6,4%) foram consideradas efetivamente implementadas pelas unidades auditadas; 28 (17,8%) foram classificadas como parcialmente implementadas e, em 119 recomendações (75,8%), entende-se que não houve implementação, conforme se vê na Tabela 1.

Tabela 1 – Situação atual das recomendações emitidas em 2019 pelo Denasus que se encontram em atendimento pelas unidades auditadas

Situação das recomendações	Porcentagem
Recomendações Atendidas	6,40%
Recomendações Parcialmente Atendidas	17,80%
Recomendações Não Atendidas	75,80%

Fonte: elaborado pela autora (2022).

Os resultados apresentam uma quantidade grande de recomendações não atendidas, classificadas desta forma por não ter havido documento que comprovasse a reparação da irregularidade e/ou insuficiente para comprovar ou ainda que não tivesse nenhuma informação sobre a implementação, tanto pelo ente auditado quanto pela Secretaria Finalística. No entanto, importa ressaltar que as análises da SF são baseadas nas informações prestadas pela unidade auditada sendo esta última a responsável pelas justificativas apresentadas, conforme competência legal e em atendimento às determinações constitucionais de que o SUS está firmado no princípio da descentralização e da direção única em cada esfera de governo, de acordo o artigo 198 da Constituição Federal (1988, p. 1):

**Art. 198.** As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

**I** - descentralização, com direção única em cada esfera de governo; (...)

O MS não realiza diretamente assistência à saúde, pois esta ação é de competência exclusiva das Secretarias Estaduais e Municipais de Saúde, e ao Ministério cabe formular e implementar políticas públicas, regular e gerenciar sistemas de informações, além de atuar fundamentalmente como órgão responsável pela regulamentação das ações de saúde.

As secretarias finalísticas iniciam as providências junto à unidade auditada em decorrência do encaminhamento do resultado da ação de controle realizada pelo Departamento para que sejam prestados esclarecimentos e apresentado documentos comprobatórios quanto às providências adotadas para o saneamento das impropriedades evidenciadas no relatório da auditoria. Por essa perspectiva, analisou-se as respostas e os documentos encaminhados ao Denasus, tanto pela SF quanto pelo ente auditado.

As principais inadequações apontadas dizem respeito a questões relativas ao descumprimento aos preceitos e situações específicas quanto ao atendimento à PNAB, com base nas orientações do Ministério da Saúde. Dessa forma foi possível identificar o

apontamento de irregularidades que se repetiram mesmo que as auditorias tenham sido realizadas em localidades diferentes, sendo, principalmente relativo à:

- cobertura populacional da atenção básica;
- acesso a outros pontos de atenção;
- indicadores pactuados;
- composição das equipes de saúde e carga horária dos profissionais;
- protocolos/diretrizes no atendimento ao usuário;
- organização dos processos de trabalho das equipes;
- planejamento, monitoramento e avaliação ações de saúde;
- acompanhamento e estratificação de risco de pacientes portadores de Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS) e Diabetes Mellitus (DM);
- ambiência e estrutura física das UBS e;
- planejamento, monitoramento e avaliação de ações de saúde a portadores de HAS e DM.

### 3.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho apresentou um estudo sobre a implementação das recomendações de auditoria efetuadas pelo Denasus pelas unidades auditadas referente às atividades realizadas em 2019 que tiveram por objeto avaliar as ações de saúde em Atenção Primária/Básica em 22 municípios brasileiros.

A análise possibilitou conhecer e classificar o atendimento das recomendações de auditoria efetuadas pelo Denasus com base em seus relatórios a partir das respostas dos gestores dos serviços de saúde, como responsáveis pela implementação das recomendações após a comunicação dos resultados da auditoria, assim como, da Secretaria Finalística do Ministério da Saúde, enquanto órgão incumbido por elaborar, propor, implementar e monitorar as políticas de saúde as atividades finalísticas do Ministério da Saúde (MS).

Dessa forma, foram analisados os desdobramentos das auditorias realizadas pelo Denasus, onde foi possível verificar o quantitativo de recomendações que foram atendidas, as que foram parcialmente atendidas e as que não tiveram atendimento.

Nos apontamentos das auditorias foram recomendados principalmente ações de mitigação das inadequações à assistência ao usuário do SUS, e à prestação de serviços eficientes pelos gestores da saúde no cumprimento das diretrizes da PNAB, conforme orientado no Protocolo de Auditoria nº 33/2017 - Atenção Básica no SUS (MS, 2017b). Depreende-se,

portanto, que as recomendações de auditoria são de extrema importância para que os gestores possam intervir na prestação dos serviços de saúde, visando melhorar a qualidade e resolubilidade desses serviços, conforme aponta Azevedo *et al.* (2018) no aperfeiçoamento da gestão dos processos em saúde, na entrega de serviços da atenção básica e no monitoramento das políticas públicas.

Observou-se, por meio da análise dos resultados, um elevado quantitativo de recomendações não atendidas. Infere-se, dessa forma, que as situações pendentes de atendimento, ou parcialmente atendidas, ainda persistem, embora as atividades de auditoria tenham sido realizadas em 2019, haja vista que a documentação analisada se refere às últimas manifestações tanto das unidades auditadas quanto das SF. Dessa forma, recomenda-se que seja elaborado normativo, fluxos de trabalho e orientações aos atores envolvidos sobre os procedimentos a serem realizados com as recomendações não implementadas.

As recomendações analisadas nesta pesquisa limitam-se ao ano de 2019, e não permite fazer comparações com períodos anteriores ou posteriores a este. Outros estudos poderão, no entanto, analisar o comportamento das recomendações dos próximos anos e, assim, verificar se está havendo atendimento às recomendações de auditoria de forma que o resultado final realmente agregue valor às áreas auditadas e à própria organização. Tendo em consideração que essas unidades auditadas compõem as entidades gestoras do SUS, essa melhoria trazida com um maior atendimento das recomendações também repercutirá na melhoria da qualidade da prestação do serviço à sociedade, e desta forma, contribuirá para o bom uso do dinheiro público.

Por fim, sugere-se para futuros trabalhos, que seja realizado um estudo diagnóstico com vistas a compreender quais as causas do elevado número de recomendações não atendidas, de modo a possibilitar que se verifique o real impacto das recomendações na melhoria da gestão.

## 4 CONCLUSÃO

Este trabalho buscou analisar, através dos relatórios de auditoria do Denasus, órgão central do Sistema Nacional de Auditoria do SUS - SNA, relacionados à Atenção Primária à Saúde/Atenção Básica, quais foram as principais irregularidades constatadas pelas equipes de auditoria e as recomendações de auditoria que foram efetivamente implementadas.

Do estudo inferiu-se que os desafios para o aprimoramento das ações de saúde do SUS estão condicionados a um maior esforço dos órgãos responsáveis pelas ações de saúde pública seja em nível da gestão municipal, estadual ou federal, utilizando-se das situações constatadas nos relatórios de auditoria no auxílio à tomada de decisão, assim como, das orientações fornecidas nas recomendações.

A pesquisa também demonstrou que deficiências na Atenção Primária, como porta de entrada aos usuários do SUS à rede assistencial, podem sinalizar a utilização irregular de recursos públicos, assim como, práticas assistenciais inapropriadas, o que compromete a qualidade dos serviços de saúde à população. Dessa forma, pode-se comprovar fragilidades no atendimento, principalmente, às diretrizes da PNAB e os atributos essenciais com Acesso, Territorialização, Coordenação, Longitudinalidade e integralidade do cuidado (Starfield, 2002). Nesse ínterim discutiu-se os fatores de não utilização pelos gestores, responsáveis pelo controle interno, dos relatórios de auditoria, donde se concluiu que se requerem paralelamente que a alta administração enquanto instância de primeira e segunda linha no controle interno, atue em consonância com a auditoria interna, terceira linha, para uma governança eficaz (IIA, 2020).

Ações mais consistentes também precisam ser estabelecidas quanto à baixa adesão das recomendações expedidas nos relatórios de auditoria por se tratar de irregularidades que comprometem o funcionamento dos serviços de saúde, tais quais, elaboração de normativos e instrumentos que impletem a sistemática de supervisão, acompanhamento e avaliação das ações de saúde nos estados e municípios e a utilização de Plano de Providências como um instrumento de monitoramento contínuo das ações dos gestores de saúde.

Nessa perspectiva, outro desafio para a regularidade da prestação de serviços de saúde refere-se ao monitoramento das políticas públicas, assim como, no estabelecimento de parâmetros e prazos como indutores de mudanças das gestões de saúde.

Por outro lado, ao elidir as inconformidades, o gestor tem a oportunidade de melhorar a organização de sua rede de atenção e permitir o avanço no enfrentamento de questões ligadas

à saúde, contribuindo dessa forma que as ações de gestão se tornem mais adequadas às necessidades locais e por consequência, possa dar continuidade ao atendimento das demandas de saúde.

A limitação dessa pesquisa é principalmente referente a amostra de 27 auditorias realizadas pelo Denasus, considerando que, somente em 2019 foram realizadas outras 175 atividades de auditoria de diferentes temáticas. Sugere-se, dessa forma, que estudos dessas outras temáticas possam ser realizados referentes aos demais objetos de auditoria, e até mesmo que seja expandido para exercícios subsequentes que permitam um comparativo dos resultados das auditorias, bem como, da retificação das irregularidades averiguadas.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, M. T. G. Reflexões sobre o papel da atenção primária à saúde na pandemia de COVID-19. **Revista Brasileira de Medicina de Família e Comunidade**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 42, p. 1-5, jan./dez. 2020. Disponível em: [https://doi.org/10.5712/rbmfc15\(42\)2496](https://doi.org/10.5712/rbmfc15(42)2496). Acesso em: 20 mai. 2021.
- AMARAL, N. A.; BOLFE, C.; ALBERTON, L.; VICENTE, E. F. Contribuições da auditoria interna para a eficiência do controle interno no setor público. **Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. 4, n. 7, ago. 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaopublica/article/view/902>. Acesso em: 13 out. 2020.
- ANDRADE, A. **Auditoria como estratégia para o fortalecimento do controle interno do SUS**. 2013. Dissertação (Mestrado) – Curso de Saúde Coletiva. Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: [https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/13812/1/2013\\_AmeliadeAndrade.pdf](https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/13812/1/2013_AmeliadeAndrade.pdf). Acesso em: 22 out. 2020.
- ARAGÃO, J. A. C. **Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão ou de controle?** 2014. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Centro Universitário Alves Faria, Goiânia, 2014.
- AZEVEDO, A. P. **Efeitos da auditoria na melhoria da gestão pública: a implementação das recomendações de auditoria, pode ser uma ferramenta estratégica na melhoria da gestão pública?** 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2016.
- AZEVEDO, G. A.; GONÇALVES, N. S.; SANTOS, D. S. A relação entre a auditoria e o sistema público em saúde. **Revista de Administração em Saúde**, v. 18, n. 70, jan./mar. 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.23973/ras.70.91>. Disponível em <http://www.cqh.org.br/ojs-2.4.8/index.php/ras/article/view/91/130>. Acesso em: 10 jan. 2022.
- BERNARDO, F. D.; SILVEIRA, M. L. G. da; ALBERTON, L.; ROSA, M. M. da. A gestão do conhecimento na unidade descentralizada do serviço de auditoria do SUS em Santa Catarina. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 17, n. 3, p. 463-479, set./dez. 2016. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/view/3861/3037>. Acesso em: 14 out. 2020.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88\\_Livro\\_EC91\\_2016.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf). Acesso em: 02 Out 2020.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Executiva. **Portaria nº 133, de 18 de janeiro de 2013**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2013.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020**. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2020.

BRASIL. **Decreto nº 8.901, de 10 de novembro de 2016**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde, remaneja cargos em comissão e funções gratificadas e substitui cargos em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2016a.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2017a.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1967.

BRASIL. **Lei nº 8.080, 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. Brasília, 1990a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.htm). Acesso em: 02 Out 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.142 de 28 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Brasília, 1990b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18142.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18142.htm). Acesso em: 05 Out 2020.

BRASIL. **Manual de Monitoramento das Ações de Controle da Controladoria Geral da União**. 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/password-login>. Acesso em: 3 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. **Portaria GM/MS nº 885**. Regulamenta o art. 23 do Decreto nº 7.827, de 16 de outubro de 2012, para dispor sobre os procedimentos de cobrança administrativa e de instauração de tomada de contas especial para recomposição ao erário de valores transferidos na modalidade fundo a fundo, no âmbito do Ministério da Saúde. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2012.

BRASIL. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. **Portaria nº 1.419, de 08 de junho de 2017**. Aprova os Regimentos Internos e o Quadro Demonstrativo de Cargos em Comissão e das Funções de Confiança das unidades integrantes da Estrutura Regimental do Ministério da Saúde. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2017b.

BRASIL. Ministério da Transferência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa CGU n. 03, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2017c.

CALLIARI, G. D. **Grau de adesão dos gestores às recomendações de auditoria interna: estudo de caso no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha.** 2018. Dissertação (Mestrado em Estudos Profissionais Especializados em Educação) – Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2018.

CARTAXO, A. N. S. Comparativo entre as auditorias do DENASUS e os resultados para a estratégia de saúde da família, em consonância com o modelo prisma de desempenho, uma ferramenta da administração por resultados. *In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, IX., 2016, Brasília. Anais [...].* Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2016/06/Painel-11-02.pdf>. Acesso em: 13 out. 2020.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017.** Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 9 jun. 2017. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304). Acesso em: 22 out. 2020.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). **Portaria nº 57, de 4 de janeiro de 2019.** Altera a Portaria CGU nº 1.089, de 25 de abril de 2018, que estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 4 jan. 2019. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/58029864](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/58029864). Acesso em: 12 Nov 2020.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO. CGE. **Preenchimento dos modelos dos Planos de Providências.** Orientação Técnica 0023/2013. Cuiabá, MT, p. 1-7, 2013. Disponível em: <http://www.controladoria.mt.gov.br/plano-de-providencias>. Acesso em: 10 jun. 2022.

CORREGEDORIA GERAL DA UNIÃO. CGU. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** Brasília, 2017. Disponível em: [https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual\\_orient\\_tecnica\\_atividade\\_auditoria\\_interna\\_governamental.pdf](https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf). Acesso em: 15 jun. 2020.

COSTA, T. D.; SILVA, A. D. L.; MELO, A. C. C. A atuação da auditoria do Sistema Único de Saúde em um estado brasileiro. **Revista Brasileira de Promoção à Saúde**, v. 34, p. 1-9, 2021. DOI: <https://doi.org/10.5020/18061230.2021.11072>. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/RBPS/article/view/11072>. Acesso em: 22 set. 2021.

COSTA, T. F. **Análise dos relatórios de auditorias operacionais de programas de saúde do Tribunal de Contas da União.** 2015. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

DENASUS – DEPARTAMENTO NACIONAL DE AUDITORIA DO SUS. **Plano Anual de Atividades.** Brasília, 2019. Disponível em: <http://sna.saude.gov.br/>. Acesso em: 10 out. 2020.

DENASUS – DEPARTAMENTO NACIONAL DE AUDITORIA DO SUS. **Plano Anual de Atividades**. Brasília, 2020. Disponível em: <http://sna.saude.gov.br/>. Acesso em: 10 out. 2020.

ESTEVAM, T. C. W.; RODRIGUES, J. D.; SILVA, L. da. Implantação das normas internacionais de auditoria pelos tribunais de contas brasileiros. **Revista Catarinense de Ciência Contábil**, v. 20, n. e3217, p. 1-16, 2021. DOI: <https://doi.org/10.16930/2237-766220213217>. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3217>. Acesso em: 3 jan. 2022.

FARIA, V. S.; ASSAD, R. **Estudo de caso: análise do impacto de auditoria interna operacional aplicada em órgão de saúde municipal**. *Administração de Empresas em Revista*, v. 13, n. 1, p. 267-284 2020.

GARCIA, R. C. Subsídios para organizar avaliações da ação governamental. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 23, p. 1-282, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/72/82>. Acesso em: 22 jan.2022.

INSTITUTO FEDERAL BRASÍLIA. IFB. Núcleo de Auditoria Interna – NAIN. **Manual de auditoria do instituto federal de Brasília**. 2014. Disponível em: [https://www.ifb.edu.br/attachments/article/3285/P\\_ANEXO\\_NORMATIVA\\_\\_001\\_Aprova%20o%20Manual%20de%20auditoria%20interna%20do%20IFB%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.%20\(5\).pdf](https://www.ifb.edu.br/attachments/article/3285/P_ANEXO_NORMATIVA__001_Aprova%20o%20Manual%20de%20auditoria%20interna%20do%20IFB%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.%20(5).pdf). Acesso em: 2 nov. 2021.

INTERNATIONAL JOURNAL OF GOVERNMENT AUDITING. INTOSAI. v. 31, n. 4, out. 2004. Disponível em: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about\\_us/IJGA\\_Issues/former\\_years/2004/eng\\_2004\\_oct.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2004/eng_2004_oct.pdf). Acesso em: 13 mai. 2022.

MATOS, J. da C. **Avaliação da ferramenta protocolo n. 22: ação rede cegonha do departamento nacional de auditoria do Sistema Único de Saúde**. 2015. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Fundação Oswaldo Cruz, Brasília, 2015.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Diretoria de Integridade, Coordenação-Geral de Controle Interno. **Plano de integridade do Ministério da Saúde**. Brasília, 2021.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. MS. **Cadernos de Atenção Básica, nº 35**. Estratégias para o cuidado da pessoa com doença crônica. 2014a. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/estrategias\\_cuidado\\_pessoa\\_doenca\\_cronica\\_cab35.pdf](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/estrategias_cuidado_pessoa_doenca_cronica_cab35.pdf). Acesso em: 13 set. 2021.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. MS. **Cadernos de Atenção Básica, nº 36**. Estratégias para o cuidado da pessoa com doença crônica: diabetes mellitus. 2013. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/estrategias\\_cuidado\\_pessoa\\_diabetes\\_mellitus\\_cab36.pdf](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/estrategias_cuidado_pessoa_diabetes_mellitus_cab36.pdf). Acesso em: 13 set. 2021.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. MS. **Cadernos de Atenção Básica, nº 37**. Estratégias para o cuidado da pessoa com doença crônica: hipertensão arterial sistêmica. 2014b. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/hipertensao\\_arterial\\_sistemica\\_cab37.pdf](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/hipertensao_arterial_sistemica_cab37.pdf). Acesso em: 13 set. 2021.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. MS. Gabinete do Ministro. **Portaria de consolidação nº 2, de 28 de setembro de 2017**. Consolidação das normas sobre as políticas nacionais de saúde do Sistema Único de Saúde. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2017a.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. MS. Gabinete do Ministro. **Resolução nº 4, de 19 de julho de 2012**. Dispõe sobre a pactuação tripartite acerca das regras relativas às responsabilidades sanitárias no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), para fins de transição entre os processos operacionais do Pacto pela Saúde e a sistemática do Contrato Organizativo da Ação Pública da Saúde (COAP). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2012.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. MS. **Relatório de gestão**. 2020. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio\\_gestao\\_MS\\_2020.pdf](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio_gestao_MS_2020.pdf). Acesso em: 6 jan. 2022.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. MS. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde Coordenação Geral de Promoção do Sistema Nacional de Auditoria. **Protocolo de auditoria nº 33: atenção básica no SUS – SMS**. 2a ed. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/354614802/4-2017-33-Prot-N%C2%BA-33-Auditoria-Em-Atencao-Basica-No-SUS-Revisado-Em-21-03-17>. Acesso em: 13 dez. 2021.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria nº 2.436, de 21 de setembro de 2017**. Aprova a Política Nacional de Atenção Básica, estabelecendo a revisão de diretrizes para a organização da Atenção Básica, no âmbito do SUS. Brasília, 2017a. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prt2436\\_22\\_09\\_2017.html](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prt2436_22_09_2017.html). Acesso em: 20 de out 2020.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria nº 2.488, de 21 de outubro de 2011**. Aprova a Política Nacional de Atenção Básica, estabelecendo a revisão de diretrizes e normas para a organização da atenção básica, para a Estratégia Saúde da Família (ESF) e o Programa de Agentes Comunitários de Saúde (PACS). Brasília, 2011. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2011/prt2488\\_21\\_10\\_2011.html](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2011/prt2488_21_10_2011.html). Acesso em: 20 de out 2020.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento Nacional de Auditoria do SUS. **Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde**. Brasília, 2017b. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/principios\\_diretrizes\\_regras\\_auditoria\\_sus.pdf](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/principios_diretrizes_regras_auditoria_sus.pdf). Acesso em: 10 out 2020.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Políticas de Saúde. Departamento de Atenção Básica. **A implantação da Unidade de Saúde de Família**. 2000. COSTA NETO, M. M. da (org.). Brasília: Ministério da Saúde, 2000. Disponível em: [http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/caderno\\_atencao\\_basica\\_n1\\_p1.pdf](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/caderno_atencao_basica_n1_p1.pdf). Acesso em: 12 out. 2020.

OLIVEIRA, T. B. A.; GOMIDES, L. F.; SILVEIRA, S. F. R.; HESPANHOL, P. O. A importância da auditoria interna em uma instituição federal de ensino superior como melhoria na gestão dos custos dos serviços públicos. *In: Congresso Brasileiro de Custos-ABC, XIII.*,

2006. Belo Horizonte. **Anais** [...]. Belo Horizonte, 2006, p. 1-14. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1745>. Acesso em: 20 dez. 2021.

PEREIRA, C. A. **Benefícios da auditoria nos processos operacionais de uma fundação de saúde do estado de Minas Gerais**. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Auditoria Externa) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014.

RAMOS, A. L. **Avaliação da qualidade da assistência às pessoas com hipertensão e/ou diabetes na atenção primária à saúde**. 2019. Dissertação (Mestrado) – Curso de Saúde e Comunidade. Universidade Federal do Piauí, Teresina, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpi.br/xmlui/handle/123456789/2240> . Acesso em: 02 nov. 2020.

SÁ, A. L. de. **Curso de Auditoria**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

SANTOS, H. F. **A falha de coordenação na assistência farmacêutica básica no Brasil: um estudo sobre accountability e controle de política pública**. 2016. Dissertação (Mestrado) – Curso de Saúde Pública. Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/iciet/19669>. Acesso em: 13 out 2020.

SANTOS, L. J.; TAVARES, M. F. N. Uma análise qualitativa dos relatórios de auditoria interna governamental e de suas respectivas recomendações, na perspectiva de gestores estratégicos de uma instituição federal de ensino superior – IFES. *In*: Congresso UFPE de Ciências Contábeis - CONUCIC, XIII., 2019. Recife. **Anais** [...]. Recife, 2019, p. 1-15. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/SUCC/article/view/241363/39441>. Acesso em: 26 abr. 2022.

SANTOS, R. F. **Análise dos serviços do SUS relacionados às ações de assistência farmacêutica em municípios de Santa Catarina em 2001**. 2012. Dissertação (Mestrado em Farmácia) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

STOPA, S. R.; CESAR, C. L. G.; ALVES, M. C. G. P.; BARROS, M. B. de A. Uso de serviços de saúde para controle da hipertensão arterial e do diabetes mellitus no município de São Paulo. **Revista Brasileira de Epidemiologia**, v. 22, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1980-549720190057> . Acesso em: 07 fev 2021.

TAGLIARI, A. B.; MURARO, C. F.; FERREIRA, M. G. G. Impacto da estratégia saúde da família nas internações hospitalares por condições sensíveis à atenção primária. **Revista Baiana de Saúde Pública**, v. 40, n. 4, 2016. Disponível em: < <https://doi.org/10.22278/2318-2660.2016.v40.n4.a1958> > Acesso em: 20 mai. 2022

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IIA. **Building awareness**: a talking with tips and templates for elevating and advocating for the internal audit profession. Maio 2018. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/buildingawarene-editorHTML-00000001-02052018115612.pdf>. Acesso: 6 abr. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IIA. **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. 2020. Disponível em:

<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-theditorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso: 6 fev. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão nº 1745/2020 - Plenário. Processo TC 004.682/2019-0.** Auditoria realizada com o objetivo de avaliar a aderência da atividade de auditoria interna dos órgãos do Poder Judiciário aos padrões e normas internacionais. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/noticias/2020/agosto/tcu-elogia-boas-praticas-do-tjdft-em-acordao>. Acesso em: 14 out. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. TCU. **Acórdão nº 1246/2017 - Plenário. Processo TC 024.043/2016-8.** Relatório de Auditoria (Operacional) - Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus), vinculado à Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (SGEP) do Ministério da Saúde (MS). Relator: Min Bruno Dantas, 14 jun. 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-realiza-auditoria-no-departamento-nacional-de-auditoria-do-sistema-unico-de-saude.htm>. Acesso em: 14 out. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. TCU. **Acórdão nº 1273/2015 - Plenário. Processo TC 020.830/2014-9.** Levantamento. Governança pública em âmbito nacional. Análise sistêmica das oportunidades de melhoria constatadas. Atuação conjunta dos tribunais de contas do Brasil. Recomendações aos órgãos governantes superiores. Relator: Min Augusto Nardes, 27 maio 2015. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.conta.s.uniao;plenario:acordao:2015-05-27;1273>. Acesso em: 14 out. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. TCU. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU.** (3 ed.). Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração, 2020.

TSZESNIOSKI, L. C. **As relações de poder no pós-auditoria do SUS em Recife-PE:** uma análise orientada pelos conceitos de Crozier e Friedberg. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

UNIVERSIDADE DA INTEGRAÇÃO INTERNACIONAL DA LUSOFONIA AFRO-BRASILEIRA. UNILAB. **Auditoria interna:** manual da unidade de auditoria interna governamental. 2021. Disponível em: <https://unilab.edu.br/wp-content/uploads/2021/05/Manual-da-Unidade-de-Auditoria-Interna-Governamental-.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2022.

URRUTIGARAY, P. M.; MULLER, E. C. O controle das contas públicas do sistema único de saúde–sus através do sistema nacional de auditorias (sna) visando a efetivação dos direitos fundamentais e das garantias sociais na área da saúde–uma breve análise. *In:* Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea, XI., 2015. Santa Cruz do Sul. **Anais [...].** Santa Cruz do Sul, 2015, p. 1-14. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14299/2749>. Acesso em: 9 mai. 2022.

ZANATTA, K.; BATISTELLA, G. L. A relevância do sistema de controle interno para a administração pública municipal. **Revista de Administração**, v. 11, n. 19, p. 19-33, ago.

2013. Disponível em: <http://revistas.fw.uri.br/index.php/revistadeadm/article/view/959>.  
Acesso em: 6 jan. 2022.