



DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

MESTRADO EM GESTÃO DE EMPRESAS

ESPECIALIDADE EM AUDITORIA CONTABILÍSTICA ECONÓMICA E FINANCEIRA

A função de Auditoria Interna no Serviço Nacional de Saúde

Vitor Manuel Marçal Alexandre n.º 20151174

Orientador de Dissertação de Mestrado:  
Doutor Luís Alves Rita

Universidade Autónoma de Lisboa

Lisboa, Setembro 2016

## AGRADECIMENTOS

Ao extinto IGIF e atual ACSS, IP, que me acolheram ao longo destes 15 anos, têm sido para mim uma escola, permitindo apreender e crescer ao nível profissional, um muito obrigado.

Aos meus atuais e ex-colegas, amigos e dirigentes da ACSS,IP, uma palavra de apreço, que das mais variadas formas, contribuíram para me enriquecer pessoal e profissionalmente, tornando este projeto possível, o meu sincero agradecimento, pelo vosso apoio.

A todos os colegas e amigos, nas diversas Entidades do Ministério da Saúde, que deram o vosso tempo e os vossos contributos, para que este projeto chegasse a bom porto, um muito obrigado e um bem-haja.

Ao meu Orientador de Mestrado, Professor Doutor Luís Alves Rita, pelo apoio e orientação prestada.

## DEDICATÓRIA

Aos meus Pais, que desde cedo me inculcaram valores de força, resiliência perante as adversidades, vontade de apreender e incentivaram o meu desenvolvimento pessoal, um muito obrigado. Se hoje consigo atingir este objetivo é porque sempre acreditaram em mim, dando-me o vosso melhor.

A minha Mulher Augusta, pelo seu apoio, fundamental, desde o início deste projeto a dois, sempre me motivou para lutar pelos nossos objetivos, a ir mais além, a não desistir, fazendo acreditar que somos capazes. Este projeto também é teu, agradeço-te do fundo do meu coração.

Aos meus filhos, Filipa e Afonso, a alegria da minha vida, o fruto do meu amor com a minha mulher. Este projeto foi realizado sacrificando muitas vezes tempo “útil” com vocês, mas acredito que, compreenderão, esta investigação foi um desafio, que há muito ambicionava, devendo vê-lo como um exemplo de empenho e dedicação do vosso pai, muito obrigado.

## RESUMO

A função de Auditoria Interna apesar de recente, no contexto do SNS, encontra-se prevista desde 2005, nomeadamente, através da criação da figura do Auditor Interno nos Hospitais EPE, tendo-se vindo de então para cá, a afirmar, como um importante *player* na atividade de apoio à gestão moderna das Entidades do SNS, num contexto de necessidade de maior exigência, rigor e transparência, na utilização e aplicação de recursos.

As metodologias utilizadas pela função de Auditoria Interna, no processo de análise e melhoria contínua dos processos e procedimentos das Entidades, em regra, bastante complexas e que envolvem orçamentos anuais de milhões de euros, tem vindo a ganhar uma importância crescente, quer ao nível interno, por parte da Administração, quer ao nível externo, pelas diferentes Entidades tutelares, solicitando maior responsabilidade e exigência à função de Auditoria Interna.

Para o bom desempenho desta atividade, a importância que a gestão dá à função, o contributo para o reforço do Sistema de Controlo Interno e a articulação com a Auditoria Externa são fulcrais para credibilizar a fiabilidade das demonstrações financeiras das Entidades e consequentemente da melhoria da informação reportada.

Sendo que, à função de Auditoria Interna é pedido que, aplicando de forma continuada e sistematizada, as técnicas e procedimentos de auditoria, contribua para que a sua Entidade atinja os objetivos contratualizados, constituindo-se como uma mais-valia para a gestão, na avaliação e análise dos processos e procedimentos, com vista a garantir ganhos de eficiência e eficácia, assim como, ao nível do *compliance* com os regulamentos e legislação em que o setor atua, permitindo mitigar eventuais falhas existentes, evitando e sinalizando situações e / ou eventuais episódios de fraude, tornando o Sistema de Controlo Interno mais robusto.

Com este estudo pretende-se conhecer a evolução da função de Auditoria Interna, alguns dos aspetos relevantes da atividade, nomeadamente, ao nível dos recursos envolvidos, áreas de atuação, envolvente externa, com especial destaque para a Administração e interação com outros *stakeholders* internos e externos, identificar pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades da função de Auditoria Interna, para a partir daí, eventualmente o leitor deste estudo e / ou decisor poder definir as estratégias mais adequadas para obter desta função os melhores resultados de encontro às expectativas de todos os quantos integram a função e / ou são interessados nesta.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna; Auditor; Serviço Nacional de Saúde.

## **ABSTRACT**

The Internal Audit function despite recent, in the context of the SNS, is expected from 2005, in particular through the creation of the Internal Auditor figure in EPE Hospitals, having come from since then, to enter into this function as a major player in the activity to support modern management of the SNS Entities in the context of the need for greater demand, rigor and transparency in the use and application of resources.

The methodologies used by the Internal Audit function, in the process of analysis and continuous improvement of processes and procedures of the SNS Entities, as a rule, Entity quite complex and involving annual budgets of millions of euros, has been gaining increasing importance as internally, by the Board or the external level, the different tutelary entities requesting greater responsibility and requirement to the internal Auditor function.

For the good performance of this activity, the importance that the management gives to the function, the contribution to strengthening the Internal Control System and coordination with the External Audit are key to credibility reliability of financial statements of entities and consequently in improving information provided.

And, the Internal Audit function is asked to applying a continuous and systematic way, techniques and audit procedures, contributed to the entity meet the contracted objectives, establishing itself as an asset for the management, evaluation, and analysis of processes and procedures to ensure efficiency gains as well as the compliance with the regulations and legislation in the sector operates, allowing mitigate any existing faults, preventing and signaling situations and / or episodes of fraud, making Internal Control system set up more robust.

This study is intended to understand the evolution of the Internal Audit function, some of the relevant aspects of activity, particularly in terms of the resources involved, areas, external environment, with particular emphasis on management and interaction with other internal stakeholders and external, to identify strengths and weaknesses, threats and opportunities of the Internal Audit function, and from there, eventually the reader of this study and / or decision-making power to define the most appropriate strategies for this function the best results against all expectations how to.

**Keywords:** Internal Audit; Auditor; National Health Service

## **Índice**

|                                                                    | <b><i>Pág.</i></b> |
|--------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Agradecimentos                                                     | <i>i</i>           |
| Dedicatória                                                        | <i>ii</i>          |
| Resumo                                                             | <i>iii</i>         |
| Abstract                                                           | <i>iv</i>          |
| Índice                                                             | <i>v</i>           |
| Índice de figuras e quadros                                        | <i>vii</i>         |
| Índice de gráficos                                                 | <i>viii</i>        |
| Relação de siglas e abreviaturas                                   | <i>x</i>           |
| <b>Introdução</b>                                                  | <b><i>1</i></b>    |
| <b>CAPÍTULO I – Enquadramento</b>                                  | <b><i>2</i></b>    |
| 1.1. A génese da Auditoria Interna                                 | <i>2</i>           |
| 1.2. A função de Auditoria no Ministério da Saúde e a sua evolução | <i>5</i>           |
| 1.3. Principais conceitos                                          | <i>15</i>          |
| O Sistema de Controlo Interno                                      | <i>18</i>          |
| O Modelo COSO                                                      | <i>19</i>          |
| 1.4. Contextualização do Problema                                  | <i>22</i>          |
| 1.5. Questões a Investigar                                         | <i>22</i>          |
| 1.6. Objetivos do estudo de caso                                   | <i>23</i>          |
| 1.7. Apresentação da Metodologia                                   | <i>24</i>          |
| <b>CAPÍTULO 2 – Desenvolvimento</b>                                | <b><i>26</i></b>   |
| 2.1. Método da pesquisa                                            | <i>26</i>          |
| 2.2. Caracterização da amostra                                     | <i>31</i>          |
| 2.3. Recolha de dados                                              | <i>32</i>          |
| 2.4. Técnicas de análise                                           | <i>32</i>          |
| 2.5. Análise de dados                                              | <i>32</i>          |
| 2.6. Apresentação dos resultados                                   | <i>33</i>          |
| 2.7. Correlação entre variáveis                                    | <i>52</i>          |
| <b>CAPÍTULO 3 – Conclusões</b>                                     | <b><i>54</i></b>   |
| 3.1. Sumário dos resultados                                        | <i>54</i>          |
| 3.2. Contribuições e limitações do estudo                          | <i>56</i>          |
| 3.3. Sugestões para investigação futura                            | <i>57</i>          |

|                                                                          |           |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Referências Bibliográficas</b>                                        | <b>58</b> |
| Anexos                                                                   | 60        |
| Anexo 1 - Organograma do Ministério da Saúde                             | 61        |
| Anexo 2 - Resumo das Normas do IIA para a atividade de auditoria Interna | 62        |
| Anexo 3 - Lista de Entidades do SNS e respectivos orçamentos             | 63        |
| Anexo 4 – Matriz de correlações                                          | 64        |

## Índice de figuras e quadros

|                                                                                                          | <i>Pág.</i> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Figura 1 - Modelo das Três Linhas de Defesa                                                              | 4           |
| Quadro 1 - Evolução de diferentes variáveis da função Auditoria Interna no universo dos Hospitais do SNS | 11          |
| Figura 2 – Estrutura tridimensional do Sistema de Controlo Interno do COSO                               | 19          |
| Quadro 2 – Princípios subjacentes a cada um dos componentes do COSO                                      | 20          |
| Quadro 3 – Pontos fortes da função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes               | 43          |
| Quadro 4 – Pontos fracos da função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes               | 44          |
| Quadro 5 – Ameaças à função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes                      | 45          |
| Quadro 6 – Oportunidades para a função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes           | 46          |
| Quadro 7 – Áreas nas quais os inquiridos referem que a função de Auditoria Interna acrescenta valor      | 53          |

## Índice de gráficos

|                                                                                                                     | <i>Pág.</i> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Gráfico 1 – Distribuição dos inquiridos por valor do Orçamento em 2016                                              | 33          |
| Gráfico 2 – Distribuição dos inquiridos por Entidades, com ou sem unidade de Auditoria Interna                      | 33          |
| Gráfico 3 – Antiguidade dos inquiridos na função                                                                    | 34          |
| Gráfico 4 – N.º de colaboradores afetos à função, por Entidade                                                      | 34          |
| Gráfico 5 – Distribuição % das categorias afetas à função, por Entidade                                             | 35          |
| Gráfico 6 – Origem dos colaboradores afetos à função, por Entidade                                                  | 35          |
| Gráfico 7 – Avaliação da adequabilidade dos recursos colocados à disposição da função                               | 36          |
| Gráfico 8 – Avaliação se a função de Auditoria Interna atua em todas as áreas                                       | 36          |
| Gráfico 9 – Avaliação se a função de Auditoria Interna dispõem de um manual de procedimentos                        | 37          |
| Gráfico 10 – Utilização dos manuais pela ACSS                                                                       | 37          |
| Gráfico 11 – Avaliação do <i>empower</i> da administração à função de Auditoria Interna                             | 38          |
| Gráfico 12 – Avaliação da cooperação da administração no planeamento dos trabalhos                                  | 38          |
| Gráfico 13 – Avaliação da existência de restrições à função de Auditoria Interna                                    | 39          |
| Gráfico 14 – Avaliação do grau de liberdade e independência da função de Auditoria Interna                          | 39          |
| Gráfico 15 – Avaliação do contributo da função de Auditoria Interna para diferentes áreas                           | 40          |
| Gráfico 16 – A Organização conhece os objetivos da função de Auditoria Interna                                      | 40          |
| Gráfico 17 – Avaliação da perceção que os restantes <i>stakeholders</i> internos tem da função de Auditoria Interna | 41          |
| Gráfico 18 – Avaliação da articulação da função de Auditoria Interna, com diversas Entidades externas               | 42          |
| Gráfico 19 – Avaliação de qual a metodologia utilizada para elaborar o Plano Anual de Atividades                    | 47          |
| Gráfico 20 – Foco da função de Auditoria Interna                                                                    | 47          |
| Gráfico 21 – Controlo e monitorização da implementação das recomendações                                            | 48          |

formuladas

|                                                                                                         |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Gráfico 22 – Realização de <i>follow-up</i> e avaliação de novos riscos                                 | 48 |
| Gráfico 23 – Origem da formação realizada                                                               | 49 |
| Gráfico 24 – Existe externalização de atividades                                                        | 49 |
| Gráfico 25 – Utiliza outras ferramentas para além do <i>Microsoft Office</i>                            | 50 |
| Gráfico 26 – Considera que necessita de uma ferramenta informática para além do <i>Microsoft Office</i> | 51 |
| Gráfico 27 – A atividade de Auditoria Interna é sujeita a avaliação                                     | 52 |
| Gráfico 28 – Considera que a função acrescenta valor à organização                                      | 52 |

## **Relação de siglas e abreviaturas**

|                 |                                                                         |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACSS, IP</b> | Administração Central do sistema de Saúde, IP                           |
| <b>AI</b>       | Auditor Interno                                                         |
| <b>ARS</b>      | Administração Regional de Saúde                                         |
| <b>CA</b>       | Conselho de Administração                                               |
| <b>CLC</b>      | Certificação Legal de Contas                                            |
| <b>COSO</b>     | The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission    |
| <b>DGTF</b>     | Direção-Geral do Tesouro e Finanças                                     |
| <b>EPE</b>      | Entidade Pública Empresarial                                            |
| <b>GAI</b>      | Gabinete de Auditoria Interna                                           |
| <b>GCCI</b>     | Grupo Coordenador do Sistema de Controlo Interno do Ministério da Saúde |
| <b>HGSA</b>     | Hospital Geral de Santo António                                         |
| <b>IAASB</b>    | International Auditing and Assurance Standards Board                    |
| <b>IGAS</b>     | Inspeção-Geral das Atividades em Saúde                                  |
| <b>IGF</b>      | Inspeção-Geral de Finanças                                              |
| <b>IGIF</b>     | Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde                   |
| <b>IIA</b>      | The Institute of Internal Auditors                                      |
| <b>INSA</b>     | Instituto Nacional de Saúde Dr. Ricardo Jorge, IP                       |
| <b>IPAI</b>     | Instituto Português de Auditoria Interna                                |
| <b>IPO</b>      | Instituto Português de Oncologia                                        |
| <b>IPST</b>     | Instituto Português do Sangue e Transplantação, IP                      |
| <b>ISA</b>      | International Standard on Auditing                                      |
| <b>MS</b>       | Ministério da Saúde / Ministro da Saúde                                 |
| <b>OROC</b>     | Ordem dos Revisores Oficiais de Contas                                  |
| <b>PAAI</b>     | Plano Anual de Auditoria Interna                                        |
| <b>POCMS</b>    | Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde                   |
| <b>RAAI</b>     | Relatório Anual de Auditoria Interna                                    |
| <b>ROC</b>      | Revisor Oficial de Contas                                               |
| <b>SA</b>       | Sociedade Anónima                                                       |
| <b>SAI</b>      | Serviço de Auditoria Interna                                            |
| <b>SCI</b>      | Sistema de Controlo Interno                                             |
| <b>SEC</b>      | Securities Exchange Commission                                          |
| <b>SIADAP</b>   | Sistema de Avaliação de Desempenho da Administração Pública             |

|             |                                                  |
|-------------|--------------------------------------------------|
| <b>SNS</b>  | Serviço Nacional de Saúde                        |
| <b>SPA</b>  | Setor Público Administrativo                     |
| <b>SPMS</b> | Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE |
| <b>TC</b>   | Tribunal de Contas                               |
| <b>UGR</b>  | Unidade de Gestão de Risco                       |

## Introdução

O tema da presente Dissertação de Mestrado intitulada “*A função Auditoria Interna no Serviço Nacional de Saúde*” resulta do interesse pessoal nesta área, onde exerço minha atividade profissional desde 2000, inicialmente como Técnico Superior na área Financeira e desde fevereiro de 2014, como Coordenador do Gabinete de Auditoria Interna da Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS, IP), organismo que faz a ligação dos Auditores Internos com o Ministério da Saúde (MS), em Portugal.

A Auditoria nas instituições de saúde tem a sua génese no Serviço Nacional de Saúde (SNS), em 1988. Mas é em 2005 que esta evolui, especializando-se e dando origem a função Auditoria Interna que será objeto de estudo. Encontra-se prevista desde 2005, nos Estatutos dos Hospitais E.P.E. (HEPE), aprovados pelo Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, que no seu art.º 17.º do Anexo II, passou a prever a figura de Auditor Interno, entretanto alterada pelo Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, que a remete para outros organismos do SNS.

Com esta investigação pretende-se apresentar a evolução recente da função Auditoria Interna no SNS, conhecer algumas das suas características e áreas de atuação, perceber em que medida esta função acrescenta valor, contribuindo para a melhoria contínua dos processos em Entidades complexas e no reforço do Sistema do Controlo Interno (SCI) das mesmas, a importância que a gestão dá a esta função, a articulação com a Auditoria Externa e o contributo para fiabilidade das demonstrações financeiras das Entidades onde estão inseridos, e consequentemente na melhoria da informação prestada.

## CAPITULO I – Enquadramento

### 1.1. A génese da Auditoria Interna

---

O conceito de Auditoria não tem sido estático, verifica-se que este tem evoluído ao longo do tempo, surgindo novas especificidades e valências, etimologicamente, a palavra Auditoria, tem a sua origem no latim “*audire*”, aquele que ouve e do verbo “*auditar*”, e que, quer dizer examinar, certificar.

De acordo com SAWYER, et. al (2005), a Auditoria terá surgido inicialmente em 3.500 anos A.C., uma vez que na Mesopotâmia já existiam procedimentos de controlo das transações efetuadas, já Pinheiro, refere que a Auditoria terá nascido no tempo dos romanos, sendo ainda, referido por PINHEIRO (2010) que, “*Em França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas dos seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa.*”. Já no séc. XIII, “*Em Inglaterra, o Rei Eduardo I, mandou verificar as contas do testamento da esposa, após o falecimento. A aprovação desses auditores é atestada num documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado “probatur sobre as contas”.* E, em 1314, também em Inglaterra, existem registos da criação do cargo de “*(...) Auditor do Tesouro, para verificação da receita dos impostos.*”

Após a Grande Depressão ocorrida em 1929, em 1934 foi criada a SEC – Securities Exchange Commission que passou a exigir que as contas das empresas cotadas fossem auditadas de forma a restabelecer a confiança no mercado de capitais, e em 1941, foi criado o IIA – The Institute of Internal Auditors.

Segundo ALVES (2015) “*Nos anos 60 a Auditoria interna focalizava-se essencialmente nas atividades operacionais das organizações como reação à tendência da Auditoria interna tradicional para cobrir os aspetos financeiros e reproduzir, numa perspectiva interna, a auditoria financeira.*”

O Prof. SOUSA FRANCO (1996) refere que “*(...) O controlo é essencial no Estado moderno. A boa utilização dos recursos dos contribuintes na perspetiva financeira, a boa realização no plano administrativo e gestão dos objetivos politicamente definidos, podem ser perfeitamente anuladas ou destruídas se a máquina administrativa, a máquina da gestão, não estiver em condições de os passar à prática.*”.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Prof. Sousa Franco, em intervenção na abertura do seminário «O Controlo Interno na Administração Pública», Inspeção-Geral de Finanças, Lisboa, 1996.

O Tribunal de Contas (1999), define auditoria como *“um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”*.

MORAIS e MARTINS (2013) refere que *“A Auditoria Interna é hoje uma função com responsabilidade social, confrontada com um permanente desafio provocado pela constante mudança na envolvente das entidades, pelo rápido desenvolvimento de novas tecnologias, novas áreas de atuação, novos eventos, novas oportunidades, atuais e futuras, com uma atitude proativa e criativa. O principal objetivo é acrescentar valor como parte integrante de um modelo de Corporate Governance e Gestão de Risco em qualquer entidade. O sucesso da atividade de Auditoria Interna depende sempre da competência dos seus recursos, adequado posicionamento, transparência e cultura da entidade, envolvendo uma adequada mentalização e divulgação a todos os seus intervenientes.”*

De acordo com a definição do IIA, *“A Auditoria Interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controlo e de governação.”*

Segundo PINHEIRO, Catarina (2013), *“A AI pode criar e acrescentar valor à organização, uma vez que é ela que melhor conhece como os processos se efetuam, os riscos associados a cada área e a estratégia da empresa, por forma a obter os seus objetivos. Para além de expressar a sua opinião e recomendações, tem um contributo de valor para os acionistas, no sentido em que regula o bom funcionamento da organização, além do cumprimento dos standards que à sua função estão inerentes e regulados. Sendo independente, pode centrar-se nos riscos e priorizar as áreas onde deve avaliar com mais cuidado.”*

MORAIS e MARTINS refere ainda que *“Se tivermos em conta que a rentabilidade de um serviço de Auditoria Interna não é nem imediato nem facilmente quantificável e que os serviços deste departamento permanecem vulneráveis durante os seus primeiros anos de existência (...). A Direção deve, lentamente mas com firmeza, ir preparando o estado de espírito dos diretores das diferentes áreas de responsabilidades, para a aceitação deste serviço.”* e encontramos aqui desafios, ameaças e oportunidades que importa avaliar e verificar se são comuns à realidade objeto da investigação, delimitada ao universo das Entidades do SNS, tuteladas pelo Ministério da Saúde.

A implementação de diferentes níveis de controlo são fundamentais para a um Sistema de Controlo Interno (SCI) robusto e adequado, de forma a evitar e detetar eventuais fenómenos de fraude, bem como, diminuir a possibilidade de ocorrência de erros, apropriação de bens e / ou ativos e prática de condutas inadequadas aos bons princípios da causa pública, existindo diversos modelos internacionais para a gestão de risco.

Assim, a função de Auditoria Interna constitui-se como uma 3.<sup>a</sup> Linha de defesa, essencial para a avaliação e gestão eficaz dos riscos e controlos, pelo seu maior nível de independência e objetividade, de acordo com o Modelo de Três Linhas de Defesa, onde a 1.<sup>a</sup> Linha de defesa é constituída pela Gestão Operacional e pelo SCI instituído, ou seja, os *owners* dos riscos e dos processos, a 2.<sup>a</sup> Linha de defesa corresponde aos controlos de riscos específicos de forma a garantir a conformidade com regulamentos e ou leis específicas, também designada, por Enterprise Risk Management – ERM e que se apresenta esquematicamente na figura seguinte:

*Figura 1 - Modelo das Três Linhas de Defesa*



Fonte: Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa da gestão eficaz de riscos e controlos, janeiro 2013.

Verifica-se ainda neste modelo, a existência de um segundo nível de Auditoria, a Auditoria Externa que tem um foco e um enquadramento diferente, na maioria das vezes visando exprimir uma opinião sobre se, as Demonstrações Financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Entidade, ao nível da Administração Pública, papel que é desempenhado pelos Fiscais Únicos, existindo ainda, outras Entidades que desenvolvem processos de Auditoria Externa a nível superior, como sejam as Inspeções Setoriais, a Inspeção-Geral de Finanças e o Tribunal de Contas.

## **1.2. A função de Auditoria no Ministério da Saúde e a sua evolução**

---

Em 1988, com a alteração da Lei de Gestão Hospitalar vigente à data, o poder político, veio introduzir princípios inovadores, nas unidades de saúde, nomeadamente ao nível da gestão, aproximando estas, de uma realidade mais empresarial, com vista a assegurar uma prestação de cuidados de qualidade, garantindo a existência de elevados níveis de eficácia e eficiência dos serviços. Assim, o Decreto-Lei n.º 19/88, de 21 de janeiro, veio prever no n.º 2 do art.º 4.º que os Hospitais de maior dimensão deveriam ter um órgão de fiscalização, desiderato reforçado pelo Decreto-Lei n.º 3/88, de 22 de janeiro que vêm estabelecer a estrutura, natureza e competência dos órgãos de gestão dos Hospitais, onde o n.º 2 do art.º 1.º determinava que nos hospitais com 500 camas ou mais existiria um auditor, com competências de fiscalização interna. É aqui que se encontra a génese da função de Auditoria Interna no Serviço Nacional de Saúde, competindo a este órgão, verificar a correção, pertinência e a eficácia das receitas e das despesas efetuadas.

O art.º 28.º, do referido diploma determinava a forma como o mesmo deveria ser nomeado, a sua remuneração e a articulação / apoio que este deveria ter, onde, então se definia que a nomeação seria efetuada entre os técnicos com curso superior adequado, pelos Ministros das Finanças e da Saúde, sendo a sua remuneração fixada no Despacho de nomeação, devendo o Hospital suportar essa despesa com recursos ao orçamento do Serviço Nacional de Saúde. A atividade dos auditores seria apoiada e supervisionada pela IGF e pelo Departamento de Gestão Financeira dos Serviços de Saúde, Departamento que viria a integrar o IGIF e mais tarde, a atual ACSS, IP.

O Decreto Regulamentar n.º 7/89, de 4 de março veio clarificar, o objetivo e as atribuições dos auditores dos hospitais, determinando que estes produzissem um relatório sucinto sobre a atividade desenvolvida, na qual referissem os controlos efetuados e as anomalias detetadas, com uma periodicidade semestral a enviar para os Ministros das Finanças e da Saúde.

Ao longo dos anos 90 e até ao ano de 2002, foram sendo aprovados diversos Regulamentos Internos de diversas unidades Hospitalares, onde esta função de auditoria se materializava, ainda assim, nem sempre com uma linha condutora coerente, verificando-se que:

- A Portaria n.º 591/89, de 29 de julho, que aprova o regulamento interno do Hospital Geral de Santo António, previa que, o Conselho de Administração poderia convocar para as suas reuniões, sem direito a voto o Auditor do HGSA;

- A Portaria n.º 1026/89, de 24 de novembro, que aprovou o Regulamento Interno do Hospital de São Francisco Xavier, referia apenas que poderia existir um Auditor, caso viesse a ser nomeado nos termos referidos anteriormente;
- O Decreto-Lei n.º 273/92, de 3 de dezembro, que criou o Instituto Português de Oncologia de Francisco Gentil com centros em Lisboa, Porto e Coimbra, previa a existência de um Auditor, como órgão de fiscalização;
- A Portaria n.º 11/93, de 6 de janeiro, que aprovou o Regulamento Interno do Hospital de São José, previa a existência de um Auditor como órgão de fiscalização;
- A Portaria n.º 763/93, de 27 de agosto, que veio aprovar o Regulamento Interno do Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia, previa a existência de um Auditor, como órgão de fiscalização;
- A Portaria n.º 448/2001, de 3 de Maio, que aprovava o Regulamento Interno do Hospital de Santa Maria, referia que o Auditor era o órgão de fiscalização;
- A Portaria n.º 1096/2001, de 12 de setembro, que aprovou o Regulamento Interno do Hospital Infante S. Pedro – Aveiro, previa a existência de um Auditor, como órgão de fiscalização.

O conjunto de Entidades elencados é limitado, não refletindo a globalidade das grandes Entidades de saúde então existentes e inclui algumas de mais pequena dimensão, mas mostra já uma preocupação na adoção das melhores práticas ao incluir nos normativos internos responsáveis por auditar a administração das unidades hospitalares.

Os modelos de gestão das unidades hospitalares vigentes até então, assentavam num modelo de gestão administrativa e ultrapassada. No final dos anos 90, deu-se início à introdução no Serviço Nacional de Saúde, de um conjunto de novas experiências gestionárias, onde o estatuto aplicado ao novo Hospital de São Sebastião da Feira foi pioneiro, com a introdução de novos instrumentos, técnicas e métodos de gestão mais flexíveis e ágeis, próprios de uma gestão do tipo empresarial, com vista à otimização de recursos e da atividade empresarial, no qual se previa a existência de um Órgão de Fiscalização, designado de Comissão de Fiscalização, composta por um presidente e dois vogais, designados pelo Ministério das Finanças (o presidente e um vogal), sendo que um deles deveria ser ROC e o Ministério da Saúde, nomearia outro um vogal, estes elementos seriam remunerados por senhas de presença, competindo a esta Comissão “ (...) *velar pelo cumprimento das normas estatuídas, legais, regulamentares e contratuais, a que estiver sujeito o Hospital, designadamente:*

- a) Examinar periodicamente a contabilidade e seguir, através de informações fornecidas pelos serviços, a sua evolução;*
- b) Acompanhar a execução dos planos de atividade e financeiros;*
- c) Determinar a execução de verificações e conferências para o apuramento da coincidência entre os valores contabilísticos e os patrimoniais;*
- d) Pronunciar-se sobre os critérios de avaliação de bens, de amortizações e reintegrações, de constituição de provisões, reservas e fundos e de determinação de resultados;*
- e) Verificar a exatidão do balanço, da demonstração de resultados e da conta de exploração e emitir parecer sobre eles, bem como sobre o relatório anual;*
- f) Preparar relatórios trimestrais e anuais, a remeter aos Ministros das Finanças e da Saúde;*
- g) Levar ao conhecimento das autoridades competentes as irregularidades da gestão;*
- h) Pronunciar-se sobre a legalidade e conveniência dos atos do conselho de administração ou dos seus membros executivos, nos casos em que a lei ou o regulamento do Hospital exijam a sua concordância.*

*2 - Para o exercício das suas competências, a comissão de fiscalização pode:*

- a) Requerer ao conselho de administração informações sobre a atividade do Hospital;*
- b) Propor ao conselho de administração auditorias externas, sempre que entenda que os objetivos a alcançar não possam ser realizados por auditoria interna;*
- c) Obter de terceiros que tenham realizado operações com o Hospital as informações convenientes para o esclarecimento das mesmas.*

*3 - O presidente da comissão poderá, por solicitação própria ou do presidente do conselho de administração, assistir às reuniões deste órgão.”*

Este Órgão de Fiscalização foi criado nos exatos termos, na Unidade Local de Saúde de Matosinhos e no Hospital Barlavento Algarvio, conforme determinavam os Decreto-Lei n.º 207/99, de 9 de junho e o Decreto-Lei 76/2001, de 27 de Fevereiro, respetivamente, considerando-se que esta estrutura afasta-se do estatuto do Auditor Interno e aproximava-se da figura do Fiscal Único, que viria também a ser criada quando do processo de empresarialização dos Hospitais no final de 2002.

A Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, que aprovou o novo estatuto da gestão hospitalar, passou a prever a existência de Hospitais do Setor Público Administrativo (SPA) e as Sociedades Anónimas de capitais públicos, e, no final de 2002, o XV Governo criou 31 Hospitais SA, pela junção de 34 Hospitais SPA, distribuídos pelas cinco regiões de saúde da seguinte forma:

- Região Norte (11 unidades) incluindo os hospitais de Amarante, Barcelos, Bragança, Guimarães, Vale do Sousa, Santo António, e Vila Nova de Famalicão, os centros hospitalares do Alto Minho (Viana do Castelo e Ponte de Lima) e de Vila Real (Vila Real e Peso da Régua), a Unidade de Saúde de Matosinhos, e o IPO do Porto;
- Região Centro (7 unidades), incluindo os hospitais de Aveiro, Figueira da Foz, Leiria, Santa Maria da Feira, Viseu, o centro hospitalar da Cova da Beira (Covilhã e Fundão), e o IPO de Coimbra;
- Região de Lisboa e Vale do Tejo (11 unidades), incluindo os hospitais do Barreiro, Egas Moniz, Garcia de Orta, Pulido Valente, Santa Cruz, Santa Marta, Santarém, São Francisco Xavier, Setúbal, o centro hospitalar do Médio Tejo (Abrantes, Tomar e Torres Novas), e o IPO de Lisboa;
- Região do Alentejo, o Hospital de Beja;
- Região do Algarve, o Hospital do Barlavento Algarvio.

Os diplomas de criação destas unidades previam a figura de Fiscal Único, que seria um ROC ou uma sociedade de ROC, com as competências próprias definidas nos seus Estatutos e não previam a figura de Auditor Interno.

Entretanto, decorrente da Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, foi publicado um novo regime jurídico para os Hospitais SPA, através do Decreto-Lei n.º 188/2003, de 20 de agosto, no qual se previa na existência de um Fiscal Único (art.º 14.º) para os Hospitais com mais de 200 camas e no art.º 15.º estabelecia-se que nos Hospitais com mais de 500 camas deveriam também, existir um serviço de auditoria interna dirigido por um Auditor, com a devida qualificação, nomeado pelos Ministros das Finanças e da Saúde, como objetivo de promover um Sistema de Controlo Interno eficaz.

Em 2005, deu-se uma nova alteração estatutária nos Hospitais, tendo o Governo, transformado os antigos Hospitais SA, em Hospitais E.P.E. (HEPE), sendo que o Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, no seu art.º 17.º do Anexo II, passou a incluir a figura de Auditor Interno, entretanto alterado pelo Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, tendo este passado a designar-se por Serviço de Auditoria Interna (SAI). É com esta alteração a função de Auditoria Interna passa a ser obrigatória para todos os Hospitais EPE, não se admitindo exceções.

Face a um contexto em constante evolução, as unidades de saúde do SNS encontram-se também sujeitas naturalmente a um conjunto de exigências e restrições, dispondo de recursos limitados, sejam eles humanos, financeiros e / ou tecnológicos, pelo que, requer-se uma

atenção redobrada por parte da gestão, no sentido de estarem atento às transformações, ameaças e aproveitar as oportunidades de melhoria, de forma a potenciar a eficiência, eficácia e qualidade, aliando a excelência na prestação de cuidados de saúde à boa gestão das organizações de saúde, sejam elas hospitalares e / ou dos cuidados de saúde primários, ou de apoio ao SNS, onde a função de Auditoria Interna tem vindo a ganhar preponderância.

A função Auditoria Interna tem vindo ganhar importância em resultado do apoio prestado à gestão, recorrendo à utilização de técnicas de Auditoria internacionalmente aceites tem permitido dotar a gestão das Entidades de ferramentas que facilitam a tomada de decisões, para além de contribuir para um garante do cumprimento da legalidade e da conformidade com os regulamentos da área, tornando-se imprescindível no mundo empresarial atual, e em particular no SNS, acrescentando valor e fortalecendo o Sistema de Controlo Interno de qualquer Entidade.

O conceito e o âmbito da Auditoria Interna tem vindo também a evoluir ao longo do tempo, no SNS, sendo que, o Manual de Auditoria Interna elaborado pela PricewaterhouseCoopers (PwC), para a ACSS, IP, define como “*Auditoria Interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações dos Hospitais. Assiste a Organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação, nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático e de recursos humanos.*”, esta definição é semelhante à do Institute of Internal Auditors [IIA], traduzida pelo Instituto Português de Auditoria Interna [IPAI] no documento de “Enquadramento internacional de práticas profissionais de Auditoria Interna” disponibilizado no seu site.<sup>2</sup>

Atualmente competem aos SAI's dos HEPE avaliar os processos de Controlo Interno e de gestão de riscos, nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático e de recursos humanos, contribuindo para o seu aperfeiçoamento contínuo.

A direção do SAI é assegurada por um AI que pode ser apoiado nas suas funções, no máximo com três técnicos auditores, devendo o AI ser recrutado pelos CA's, de entre os profissionais dotados de curso superior adequado às funções, dotados de qualificação técnica, competências e experiência em Auditoria e que sejam inscritos no organismo nacional que regule a atividade de Auditoria Interna, sendo que, em Portugal não existe essa Entidade, pelo que esta

---

<sup>2</sup> Disponível em [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf\\_2009\\_port\\_normas\\_0809\\_1252171596.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf)

indicação gerou dúvidas perante os AI. Em Portugal, existe sim, o IPAI, que dá formação qualificada, mas que não certifica os profissionais nos referidos termos.

Após a seleção do AI, compete aos Conselhos de Administração comunicar à ACSS, IP, à DGTF, à IGAS e à IGF a identidade do AI e as datas de início e termo de funções, sendo que o AI ou o pessoal do serviço de Auditoria Interna, a recrutar não pode ter exercido funções de administração na própria Entidade, nos últimos três anos, ou em relação ao qual se verifiquem outras incompatibilidades e impedimentos previstos na lei, sendo aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 414.º-A do Código das Sociedades Comerciais.

O AI exerce as suas funções a tempo inteiro, em comissão de serviço, conforme Circular Informativa n.º 28/2014/ACSS <sup>3</sup> e de acordo com as normas internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna e gestão de riscos e depende em termos orgânicos, do presidente do Conselho de Administração.

A não renovação ou cessação antecipada de funções do AI ocorre por Deliberação fundamentada do CA, precedida de comunicação ao membro do Governo responsável pela área da saúde, ou de quem, para o efeito, detenha poderes delegados.

No sentido de obter informação adequada para o desenvolvimento das suas competências, o SAI tem acesso livre a registos, documentação, computadores, instalações e pessoal do hospital, com exceção dos registos clínicos individuais dos utentes e colabora com a ACSS, IP e com IGAS sempre que necessário.

Apresenta-se no quadro seguinte, a evolução da função Auditoria Interna no universo dos Hospitais, num conjunto de diferentes variáveis / vetores:

---

<sup>3</sup> Disponível em [http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/Circular%20informativa%2028\\_2014.pdf](http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/Circular%20informativa%2028_2014.pdf)

Quadro 1 - Evolução de diferentes variáveis da função Auditoria Interna no universo dos Hospitais do SNS

|                                                                                                                                                             | Decreto-Lei n.º 188/2003, de 20 de Agosto                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro *                                                                                                                                                                        | Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Designação</b>                                                                                                                                           | Auditoria Interna (art.º 15.º)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Auditor Interno (art.º 17.º)                                                                                                                                                                                         | Serviço de Auditoria Interna (art.º 17.º)                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Composição</b>                                                                                                                                           | Um elemento                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Um elemento                                                                                                                                                                                                          | Um Auditor interno que coordena o serviço, podendo ser coadjuvado por três técnicos auditores                                                                                                                                                               |
| <b>Mandato</b>                                                                                                                                              | n.a.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 3 anos, renovável apenas uma vez                                                                                                                                                                                     | 5 anos, renovável até ao máximo de 3 vezes                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>Competências</b>                                                                                                                                         | (...) a) Assegurar a função de auditoria nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático, ambiental e da segurança e qualidade; b) Assegurar o desenvolvimento das ações de auditoria solicitadas pelos órgãos de administração;                                                                                                              | "(...) compete proceder ao controlo interno nos domínios contabilísticos, financeiros, operacionais, informático e de recursos humanos."                                                                             | "(...) compete a avaliação dos processos de controlo interno e de gestão de riscos nos domínios contabilísticos, financeiros, operacionais, informático e de recursos humanos, contribuindo para o seu aperfeiçoamento contínuo."                           |
| <b>Tarefas</b>                                                                                                                                              | (...) c) Fornecer ao conselho de administração e aos gestores operacionais análises e recomendações sobre as atividades revistas para potenciar a melhoria da performance dos serviços; d) Apoiar os órgãos de administração e gestão no cumprimento da sua missão; e) Propor ao conselho de administração a realização de auditorias por entidades terceiras." | " (...) deve fornecer ao conselho de administração análises e recomendações sobre as atividades revistas para a melhoria do funcionamento dos serviços e propor a realização de auditorias por entidades terceiras." | " a) Fornecer ao conselho de administração análises e recomendações sobre as atividades revistas para a melhoria do funcionamento dos serviços; b) Receber as comunicações de irregularidades sobre a organização e funcionamento do Hospital E.P.E. (...)" |
| <b>Elaboração de um Plano anual de Auditoria</b>                                                                                                            | Sim                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Sim                                                                                                                                                                                                                  | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Elaboração de um plano de atividade desenvolvida, dos controlos efetuados, anomalias detetadas e medidas corretivas a adotar, com uma periodicidade:</b> | Semestral                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Semestral                                                                                                                                                                                                            | Anual                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>Necessidade de articulação com:</b>                                                                                                                      | IGIF, IGAS e IGF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | IGAS e IGF                                                                                                                                                                                                           | ACSS, DGTF, IGAS e IGF                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>Caracter obrigatório</b>                                                                                                                                 | Não, apenas em Hospitais com mais de 500 camas                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Não, pode ser dispensada em função da dimensão e complexidade do Hospital, sempre que o MF e o MS entendam conveniente                                                                                               | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Definição de critérios para o recrutamento do Auditor Interno</b>                                                                                        | Não                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Não                                                                                                                                                                                                                  | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Obrigatoriedade de inscrição em organismo que regule a atividade de auditoria Interna</b>                                                                | Não                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Não                                                                                                                                                                                                                  | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Definição de Incompatibilidades</b>                                                                                                                      | Não                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Não                                                                                                                                                                                                                  | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Definição de regras para a não renovação ou cessação de funções</b>                                                                                      | Não                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Não                                                                                                                                                                                                                  | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Definição da remuneração do Auditor Interno</b>                                                                                                          | Sim                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Não                                                                                                                                                                                                                  | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Definição da dependência orgânica</b>                                                                                                                    | Sim                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Não                                                                                                                                                                                                                  | Sim                                                                                                                                                                                                                                                         |

(\*) Alterado pelos Decretos-Lei n.º 50-A/2007, de 28 de fevereiro; n.º 18/2008, de 29 de janeiro; n.º 176/2009, de 4 de agosto e n.º 136/2010, de 27 de dezembro)

Fonte: Decretos-Lei publicados em Diário da República, elaboração própria.

Ciente das dificuldades iniciais, em 2007, a ACSS, IP face à inexistência de linhas orientadoras específicas para a função na área da Saúde, que permitissem uniformizar a atividade de Auditoria Interna, contratou a PricewaterhouseCoopers (PwC), para, após consulta a um conjunto de Entidades hospitalares e técnicos do setor, fosse elaborado um Manual de Auditoria Interna que divulgou por todos os serviços e que se encontra disponível na sua versão inicial no *site* da ACSS, IP <sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Disponível em <http://www.acss.min-saude.pt/DepartamentoseUnidades/UnidadeGestãodoRisco/Manuais/tabid/456/language/pt-PT/Default.aspx>

De referir ainda que, a ACSS, IP em maio de 2011, com a colaboração da Faculdade de Economia e Gestão da Universidade Católica Portuguesa, desenvolveu uma formação intensiva para os Auditores Internos subordinada ao tema “*Auditoria no Sistema de Saúde*”, formação ministrada a alguns dos atuais AI.

O MS tem mantido um especial foco nesta área, aumentando a sua preocupação no que diz respeito ao Controlo Interno e ações de Auditoria no sector, para o efeito foi constituído um grupo ao mais alto nível, composto pelos dirigentes máximos das várias instituições do MS, nomeadamente a IGAS, a ACSS, a SPMS, o INFARMED, a ARS Norte, a ARS Centro, a ARSLVT, a ARS Alentejo e a ARS Algarve, para a elaboração em conjunto, de um Plano de Controlo Interno Integrado do MS, considerando os principais objetivos de política do MS, objetivos individuais e indicadores de medida, cujo âmbito de ação contempla igualmente “*Auditoria e Controlo Interno do MS no sentido de assegurar o alinhamento do esforço de controlo com as grandes linhas de política do MS que têm por objetivo a redução da despesa*”, conforme previsto no Despacho n.º 6447/2012, de 15 de maio.

A criação do Grupo Coordenador do Sistema de Controlo Interno Integrado do Ministério da Saúde (GCCI) visa entre outras medidas: “a) *Concertar as entidades com intervenção na monitorização, acompanhamento, Auditoria e Controlo Interno do MS no sentido de assegurar o alinhamento do esforço de controlo com as grandes linhas de política do MS que têm por objetivo a redução da despesa; (...) d) Propor medidas consideradas adequadas e imprescindíveis ao cumprimento dos objetivos da política de saúde definida pelo Governo, e que se insiram, designadamente, no quadro da estratégia de combate ao desperdício e à fraude no sector da saúde; e) Centralizar informação sobre irregularidades detetadas e sobre casos que tenham sido comunicados ao Ministério Público ou à Polícia Judiciária pelas entidades intervenientes; (...) g) Fomentar uma cultura de cooperação ativa entre os serviços e organismos do Ministério da Saúde que intervêm nas matérias objeto deste despacho, abrangendo os respetivos órgãos de fiscalização, nomeadamente os fiscais únicos dos institutos públicos e das entidades públicas empresariais que integram o Serviço Nacional de Saúde, bem como os Auditores Internos destas últimas; h) Contribuir para o reforço da colaboração entre o Ministério da Saúde, o Ministério Público e a Polícia Judiciária.*”.

Para além da criação do GCCI, o MS, tem solicitado a realização de Auditorias externas à prestação de contas das Entidades do SNS, para além da obrigatoriedade da emissão da CLC anualmente emitida pelo Fiscal Único, tendo em consideração a complexidade da realidade existente e das questões que sucessivamente são levantadas por Entidades externas, de forma

a garantir, maior fiabilidade das contas apresentadas pelas Entidades do SNS, sendo de referir que:

- Em 2011, o MS deu início a um procedimento regular Auditorias externas à prestação de contas, tendo sido visadas, as 5 ARS's, a ACSS, IP o INFARMED e aos maiores Hospitais nacionais (em termos de despesa);
- Em 2013 o MS decretou que fossem realizadas igualmente Auditorias às referidas Entidades, à prestação de contas de 2012 e 2013;
- Em 2014 foi alargado o universo das Auditorias, a todos os Hospitais do SNS e ao SUCH;
- E, em 2015, foram determinadas Auditorias à prestação de contas de 2014 e 2015, da ACSS,IP, INFARMED, às 5 ARS's, SPMS, SUCH, INSA e IPST, assim como, a todos os Hospitais do SNS relativamente à prestação de contas de 2015, a realizar em 2016.

Paralelamente, apesar de não se encontrar previsto nos estatutos das Administrações Regionais de Saúde (ARS) e decorrente da Recomendação n.º 2/2013, de 28 de fevereiro do GCCI para a constituição de estruturas de Auditoria Interna, tendo em consideração os elevados volumes financeiros geridos, têm vindo a ser criadas estruturas orgânicas flexíveis, nas ARS com a responsabilidade de Auditoria Interna e Controlo Interno, sendo que, a SPMS, EPE também criou, em 20 de março de 2014, um Gabinete de Auditoria Interna (GAI).

Ao nível da ACSS, IP verifica-se que esta dispõe também de um Gabinete de Auditoria Interna, conforme previsto no art.º 9 dos seus Estatutos, aprovados em junho de 2012.

Não obstante todas estas iniciativas, o impacto da Auditoria Interna nos processos internos, vai se fazendo sentir, com o reconhecimento e o apoio dos CA's e o envolvimento das políticas e procedimentos do MS e dos organismos que o compõem, revelando-se fundamentais para a boa gestão das organizações e em última instância para que o MS continue a apresentar ganhos de eficiência, eficácia e qualidade, com vista à sustentabilidade do Sistema.

Todavia, qualquer nova atividade desta natureza é objeto de alguma resistência e desconfiança inicial, mesmo que vise acrescentar valor à organização proporcionando a análise dos processos Internos, podendo naturalmente por em causa processos historicamente instalados e conceitos cristalizados, mas com o objetivo acrescentar valor e melhorar a organização onde se insere, e consequentemente o SNS, uma vez que o Auditor Interno se depara muitas vezes com fragilidades nos procedimentos instituídos, que a visão isenta e externa aos processos ajuda a melhorar, necessariamente com um elevado *sponcer* da

Administração e do MS. Este apoio poderá assumir várias formas, divulgando a atividade do AI, esclarecendo as mais-valias da existência de um SAI para a instituição, demonstrando os respetivos impactos na melhoria contínua e prossecução da estratégia pré-definida para as instituições do MS, maximizando esforços e minimizando recursos.

A existência do IPAI, uma organização nacional, que desde a consolidação da função de Auditoria Interna, nos Hospitais EPE têm vindo a apoiar e fomentar o diálogo entre “pares”, dinamizando formação especializada entre os Auditores Internos das diferentes Instituições, e promovendo fóruns anuais dos Auditores Internos da Saúde, tendo já realizado três (2012, 2014, e 2015) e, um encontro de Auditores Internos da Saúde no Porto, em 2016, sendo que, ao longo destes anos, têm ministrado formação profissional com uma componente bastante prática da função, dinamizada por profissionais com larga experiência no setor.

Os profissionais da Auditoria Interna na Saúde, no III Fórum de Auditoria Interna na Saúde organizado pelo IPAI, identificaram um conjunto de ameaças e oportunidades à função, a saber *”Ameaças: Independência; Esgotar de Áreas a auditar; Duração do Mandato do Auditor Interno; o GCCI; o Conselho de Administração; Oportunidades: Independência; Software de apoio; Normas Internacional de auditoria Interna; o GCCI; Novo enquadramento legal”*.

Toga (2014), em resposta à pergunta *“Auditoria Interna na Saúde: Uma realidade ou apenas uma intenção?”* menciona que *“(…) a confirmação da atividade de Auditoria Interna como uma ferramenta aplicada à Economia da Saúde fortalece e credibiliza os seus processos e operações. O Auditor Interno é uma mais-valia para qualquer Conselho de Administração (…)*”, indo de encontro à perceção transmitida pelos Auditores no III Fórum de Auditores Internos da Saúde.

A alteração de liderança recente da GCCI, pela substituição da Inspectora-Geral da IGAS, tem vindo a alterar os mecanismos de comunicação e articulação com os Auditores Internos, reforçada pelo envolvimento direto da atual Tutela, com a realização de reuniões de trabalho conjuntas e acentuando a importância e do papel do Auditor Interno no apoio às funções de Gestão das Entidades do SNS tendo emitido para o efeito Instruções, a Instrução n.º 3/2016, de 15 de junho enviada aos serviços, não se encontrando a mesma, disponível *online* situação que carece de melhoria na comunicação com os AI.

Entretanto, tem vindo a ser exigido cada vez mais o envolvimento da Auditoria Interna no apoio à gestão. Veja-se, o recente Despacho n.º 7709-B/2016, de 9 de junho, do Secretário de Estado da Saúde, que determina que todos os serviços e organismos dependentes ou tutelados pelo MS, onde se incluem as Entidades do SNS, devem enviar ao MS, através da ACSS, IP

relatórios trimestrais, elaborados pelo Auditor Interno e / ou responsável pelo Controlo Interno, na inexistência do AI, respeitantes à execução financeira no trimestre anterior.

Este envolvimento insere-se ao nível do posicionamento e da organização do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCIAF), onde encontramos ao mais alto nível a Inspeção-Geral de Finanças (IGF), ao nível sectorial, a Inspeção-Geral das Atividades em Saúde (IGAS), existindo um organismo de auditoria e verificação externa a este Sistema, que corresponde ao Tribunal de Contas (TC) e, ao nível da Saúde, a orgânica do MS tem ainda diversos organismos Reguladores para diferentes áreas, conforme organograma, que se apresenta em anexo (*Anexo 1*), organismos estes que correspondem a diferentes níveis de controlo externo das Entidades, nas mais diversas vertentes.

### 1.3. Principais conceitos

---

No âmbito da função de Auditoria Interna e de acordo com as boas práticas internacionais do IIA, traduzidas para português pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) o *“Enquadramento Internacional de práticas Profissionais de Auditoria Interna”*, para além da definição de Auditoria Interna, refere que devem ser definidos e aprovados Códigos de Conduta Ética aplicáveis aos colaboradores que integrem e prestem serviço de Auditoria Interna, nos quais devem incluir os seguintes princípios orientadores: a Integridade, a Objetividade, a Confidencialidade e a Competência, sendo que:

- A Integridade resulta do colaborador assumir uma conduta responsável e honesta, que gere confiança nos julgamentos efetuados, respeitando e contribuindo para os objetivos da Entidade para a qual trabalha, no estrito cumprimento da lei;
- A Objetividade advém do colaborador pautar a sua conduta por um elevado grau de objetividade nas avaliações e julgamentos que efetua, ser conciso e imparcial, isento de interesses, distorções e opiniões não fundamentadas, relatando os factos conforme são, de forma clara, precisa e completa;
- A Confidencialidade do colaborador prende-se com o respeito e a preservação de toda a informação que este conhece e recebe no âmbito dos seus trabalhos, abstendo-se de a divulgar e / ou utilizar para proveito próprio ou prejudicar a Entidade para a qual trabalha;
- Quanto à Competência, os colaboradores devem aplicar e utilizar todos os seus conhecimentos e experiência nos trabalhos que executam, devendo aceitar apenas

trabalhos para os quais considera ter conhecimento e capacidade, promovendo formação contínua de forma a manterem-se atualizados.

Definiu ainda, Normas que visam: (i) definir os princípios básicos para o exercício da prática de auditoria interna; (ii) o enquadramento da atividade no sentido, que esta acrescente valor à organização (iii) instituir e enunciar critérios que permitam avaliar a função de Auditoria Interna; (iv) promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

Estas Normas, encontra-se subdivididas em:

- Normas de Atributos, relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos;
- Normas de Desempenho, que descrevem a atividade de Auditoria Interna e enumeram alguns parâmetros para avaliação da qualidade do trabalho desenvolvido;
- Normas de Implementação, correspondem à aplicabilidade das normas de atributos e de Desempenho de forma a dar garantia aos trabalhos desenvolvidos.

Apresentando-se em anexo, (*Anexo 2*) o conjunto de normas definidas pelo IIA, que servem de referência às boas práticas ao exercício da função de Auditoria Interna.

De referir que, a função de Auditoria Interna, em regra tem acesso a toda a organização, a todas as atividades e a toda a informação, ainda assim, não deverá executar atividades operacionais que possam vir a ser auditadas, não deve efetuar e / ou autorizar operações contabilísticas, não pode envolver pessoal externo à função de Auditoria Interna, exceto se este estiver afeto à realização de um trabalho específico, sendo de referir ainda que, na área da saúde, a função de Auditoria Interna tal e qual se encontra atualmente definida, não abrange auditoria clínica e /ou médica, para os quais existem auditoria própria.

Tendo por referência, o Manual de Auditoria Interna elaborado pela ACSS, IP, são identificadas as seguintes áreas, nas quais a função deve incidir o seu trabalho:

- Produção e gestão de utentes;
- Clientes e contas a receber;
- Recursos Humanos;
- Compras e contas a pagar;
- Existências;
- Imobilizado;
- Tesouraria;
- Contabilidade e reporte.

A função de Auditoria Interna, numa lógica proactiva, deve pautar-se por ser, dinâmica, prospetiva, participativa, pedagógica, evolutiva, promovendo o diálogo, sabendo ouvir e

reconhecendo a multiplicidade e complexidade das questões, focando-se na solução e não no problema e partilhando informação, SAWYER, et al (2010) refere que, o Auditor Interno deve observar 10 princípios fundamentais na sua atividade, a saber:

- Conhecer os objetivos das ações e da atividade a auditar;
- Conhecer os processos e os riscos, no planeamento das atividades;
- Conhecer o Sistema de Controlo Interno instituído;
- Conhecer os Standards;
- Conhecer os factos, obtendo evidencia dos mesmos;
- Conhecer as causas, para propor as recomendações mais adequadas;
- Conhecer os efeitos, tendo por referência a materialidade envolvida;
- Conhecer e respeitar as pessoas, com quem trabalha e interage no âmbito das suas auditorias;
- Conhecer as melhores formas de comunicar os resultados, adaptada e integrando os feedback obtidos;
- Follow-up, monitorizando e acompanhando as recomendações formuladas.

As normas Internacionais de Auditoria são também importantes referências para o trabalho desenvolvido pela função de Auditoria Interna, desta forma, quanto melhor e maior a qualidade do trabalho desenvolvido pelos Auditores Internos, poderão os Auditores Externos (Fiscais Únicos), utilizar o trabalho dos AI, ainda que estes últimos tenham que proceder a uma avaliação em função da objetividade, competência e zelo profissional, do trabalho realizado, no âmbito das auditorias às Demonstrações Financeiras, sendo para tal garantir uma comunicação eficaz entre estas duas componentes do controlo institucional, conforme prevê a norma Internacional de Auditoria 610 - *International Standard on Auditing* [ISA] – 610.

Segundo a referida norma, o trabalho da função de Auditoria Interna, deve incidir sobre:

- A monitorização do controlo interno, revisão dos controlos instituídos e sua monitorização;
- A análise da informação financeira e operacional, desenvolvendo testes de detalhe das transações, saldos e procedimentos
- A revisão das atividades operacionais, com vista a garantir a economia, eficiência e eficácia das operações;
- No âmbito do *compliance*, na revisão do cumprimento de leis e regulamentos;
- A Gestão de Risco, ajudando a organização na identificação e mensuração da exposição aos riscos;
- Avaliação do processo de Governação.

Com vista a melhorar o risco geral de auditoria, às Demonstrações Financeiras no âmbito das Auditorias Externas, composto por um *mix* de três riscos, a saber: (i) Risco Inerente; (ii) Risco de Controlo e (iii) Risco de Deteção. A eficácia do Sistema de Controlo Interno deverá ser objeto de análise pelo Auditor Externo, que examina, avalia e monitoriza a sua adequação e a eficácia, de forma a materializar o Risco de Controlo, ou seja, em que medida a ocorrência de distorções e / ou erros podem ser corrigidas em tempo oportuno pelo Controlo Interno da Entidade, permitindo ao Auditor Externo definir a profundidade, a extensão, a natureza e a oportunidade dos procedimentos substantivos a desenvolver, conforme previsto na ISA 200. A função de Auditoria Interna deverá ainda ter uma especial atenção as deficiências de Controlo Interno detetadas e reportadas pelo Auditor Externo, correspondendo ao preconizado na ISA 265.

### **O Sistema de Controlo Interno**

O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde – POCMS, aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, que se encontram ainda em vigor, prevê no ponto 2.9 — Sistema de controlo interno que *“As instituições pertencentes ao Ministério da Saúde adoptarão um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão que permitam assegurar o desenvolvimento das suas actividades de forma eficaz, eficiente e com qualidade, assegurem a salvaguarda dos seus activos, a prevenção de ilegalidades e a exactidão e integridade de todos os registos contabilísticos e a preparação oportuna e atempada de toda a informação financeira.”* estas Normas e especificidades técnicas relevantes devem ser tidas em consideração na gestão das Entidades, com vista a aproximar a sua gestão de uma gestão empresarial, baseada na eficiência, eficácia e orientada para o cumprimento de metas e objetivos contratualizados, numa busca da melhoria contínua e da excelência.

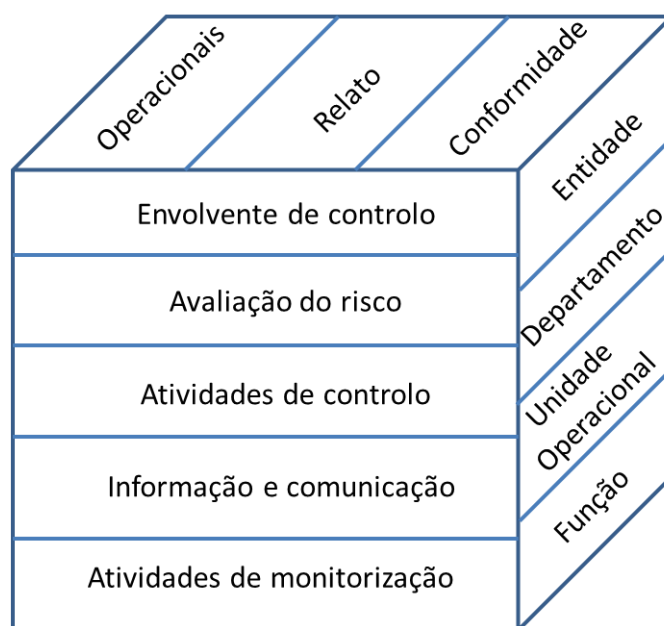
A implementação de um SCI, em qualquer Entidade e em particular nas Entidades pertencentes ao SNS constituem um objetivo estruturante, sendo que ARENS, et al, (2012) referem que *“Um bom controlo interno previne mais desfalques do que os bons auditores encontram”* daí a importância do SCI que permita garantir o desenvolvimento e controlo das atividades de forma adequada, através da definição de políticas, métodos e procedimentos de controlo interno, que permitam a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações irregulares de fraude e / ou erro, garantindo a exatidão dos registos contabilísticos.

## O Modelo COSO

A nível internacional, existem diferentes modelos de controlo interno que tem sido desenvolvidos por diversas Entidades, sendo que, o modelo mais comum é o modelo COSO, desenvolvido pelo *Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* constituído nos EUA, para estudar modelos que permitam às Entidades evitar e combater a fraude, através de um SCI robusto. Segundo o COSO o Controlo Interno “*é um processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal desenhado para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade*”.

Segundo ARENS, et al (2012), este modelo abrangente, amplamente aceite nos Estados Unidos que descrevem as cinco componentes do controlo interno a implementar, de forma a fornecerem segurança razoável de que os objetivos de controlo serão atingidos e que tem vindo a evoluir até ao modelo atual, habitualmente representado por um cubo, publicado inicialmente em 1992 e que se apresenta na figura 3, na última versão publicada em 2013.

Figura 3 – Estrutura tridimensional do Sistema de Controlo Interno do COSO



Fonte: Controlo Interno - Estrutura Integrada - Sumário Executivo do IIA, Maio 2013

O modelo COSO assenta numa estrutura integrada, com cinco componentes fundamentais para o SCI que são: a Envolvente de controlo, a Avaliação do risco, as Atividades de controlo; a Informação e comunicação e as Atividades de monitorização, sendo que:

- A envolvente de controlo ou ambiente de controlo, representa a atitude geral, a disciplina, a consciência, os valores éticos, a responsabilidade, a competência, a estrutura organizacional, a filosofia de gestão e dos seus colaboradores;

- A avaliação do risco compreende a capacidade de identificar, analisar e valorar os riscos relevantes nos diferentes processos e atividades que possam comprometer o alcance dos objetivos definidos, adotando as estratégias mais adequadas para mitigar e evitar os riscos que poderão ser de origem externa e / ou interna;
- As atividades de controlo, resultam das políticas, das práticas e dos procedimentos de controlo instituídos a todos os níveis e funções, passando por, segregação de funções e níveis de decisão, controlos físicos e da informação processada e revisões;
- Informação e comunicação é o processo em que se procede à identificação, recolha e troca de informação pertinente de forma clara e atempada, permitindo que todos os níveis da organização, de acordo com o seu nível, tenham conhecimento das suas responsabilidades e percebam o seu papel no SCI;
- Atividades de monitorização, o processo de gestão de risco, deve ser monitorizado com vista a avaliar a atualidade dos controlos e das medidas implementadas, reagindo ao surgimento de novos riscos e / ou abandonando controlos que deixem de ter relevância.

Os princípios subjacentes a cada um das componentes do modelo COSO são os que se apresentam no quadro seguinte:

*Quadro 2 – Princípios subjacentes a cada um dos componentes do COSO*

| <b>Componentes do controlo Interno</b> | <b>Princípios</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Envolvente Controlo</b>             | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A organização demonstra compromisso com a integridade e os valores éticos.</li> <li>2. A administração demonstra independência na gestão e exerce supervisão sobre o desenvolvimento e desempenho do controlo interno.</li> <li>3. A gestão estabelece, com supervisão da administração, estruturas, linhas de reporte, autorizações e responsabilidades apropriadas para atingir os objetivos.</li> <li>4. A organização demonstra um compromisso para atrair, desenvolver e reter colaboradores competentes alinhados com os objetivos da organização.</li> <li>5. A organização mantém medidas que conduzam à responsabilização dos colaboradores pelo desempenho do controlo interno.</li> </ol> |

|                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Avaliação do risco</b>          | <p>6. A organização especifica objetivos com clareza que permitam a identificação e avaliação dos riscos relacionados a eles.</p> <p>7. A organização identifica os riscos para alcançar os seus objetivos em toda a Entidade e analisa os riscos, como base para determinar como eles devem ser tratados.</p> <p>8. A organização considera o potencial de fraude na avaliação dos riscos para a concretização dos objetivos.</p> <p>9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controlo interno.</p> |
| <b>Atividades de Controlo</b>      | <p>10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo que contribuam para a mitigação dos riscos para cumprir os objetivos a um nível aceitável.</p> <p>11. A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo geral sobre a tecnologia de apoio à realização dos objetivos.</p> <p>12. A organização implementa atividades de controlo através de políticas que estabelecem o que é esperado e procedimentos que colocam as políticas em ação.</p>                                                                                        |
| <b>Informação e Comunicação</b>    | <p>13. A organização obtém ou gera e utiliza informação relevante e de qualidade para apoiar o funcionamento do controlo interno.</p> <p>14. A organização comunica internamente a informação, incluindo os objetivos e responsabilidades do controlo interno, necessários para apoiar o seu funcionamento.</p> <p>15. A organização comunica com partes externas sobre assuntos que afetam o funcionamento do controlo interno.</p>                                                                                                                             |
| <b>Atividades de monitorização</b> | <p>16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou pontuais para verificar se os componentes do controlo interno estão presentes e em funcionamento.</p> <p>17. A organização avalia e comunica atempadamente as deficiências de controlo interno aos responsáveis pela tomada de ações corretivas, incluindo a gestão e a administração, se for o caso.</p>                                                                                                                                                                         |

Fonte: Inácio (2014), Adaptado

No entanto e apesar da existência de um SCI forte permitir proporcionar segurança razoável quanto à realização dos objetivos da Entidade, existem limitações que podem comprometer a sua eficácia, um vez que o mesmo não invalidará más decisões e / ou julgamentos errados, ou que acontecimentos externos impeçam a organização de atingir os objetivos previstos.

## 1.4. Contextualização do Problema

---

Tendo presente todo o contexto e envolvente em que insere a função de Auditoria Interna, importa conhecer e analisar os seus profissionais, as suas expectativas, as suas perceções, os recursos que lhes são colocados à disposição, o seu *modus operandie*, os resultados obtidos, os objetivos previstos a quando da sua criação, subsequente evolução e consolidação da função tem correspondido às expectativas, dos profissionais, dos gestores e das Entidades tutelares e fiscalizadoras, e, em que medida cada um deles influenciam de forma positiva e / ou negativa esta atividade, na perspetiva dos AI e, a partir daqui identificar problemas e estratégias que permitam ultrapassar estes e potenciar as oportunidades existentes.

## 1.5. Questões a Investigar

---

Considerando o objetivo geral do presente estudo de caso, orientamos a nossa investigação no sentido de conhecer a função, levantando-se um conjunto de questões de que se destacam as seguintes:

- Qual é o *sponcer* da Gestão de Topo à função Auditoria Interna?
- Qual a perceção que os restantes *stakeholders* tem da função?
- Qual a envolvente da função (análise SWOT - *Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*)?
- Qual a metodologia utilizada para a elaboração dos Planos Anuais de Auditoria Interna?
- Quais as áreas de atuação da Auditoria Interna, e os seus resultados?
- Qual é o peso da função Auditoria Interna na organização e a sua dependência hierárquica?
- Como é a articulação da Auditoria Interna com a Auditoria Externa?
- Como avalia a articulação da função Auditoria Interna, com as restantes Entidades do Ministério da Saúde e Entidades fiscalizadoras (DGTF, TC e IGF)?
- Qual o contributo da função Auditoria Interna na Gestão de Risco e para o reforço do Sistema de Controlo Interno;
- Quais as ferramentas informáticas de Auditoria e monitorização utilizadas na função Auditoria interna?
- Existe externalização de atividades da função de Auditoria Interna?

- Como é avaliada a função Auditoria Interna?
- Quais são os canais e mecanismos de comunicação com os seus “*pares*”?

## 1.6. Objetivos do estudo de caso

---

A presente investigação visa aplicar e analisar os resultados obtidos num questionário dirigido a todos os serviços de Auditoria Interna das Entidades do SNS, com vista a conhecer:

- As equipas e as estruturas de Auditoria Interna existentes nas diversas Entidades do SNS;
- Principais dificuldades e / ou ameaças, sentidas pela função Auditoria Interna;
- Principais vantagens e / ou oportunidades da função Auditoria Interna;
- Conhecer a experiência, formação e valências das equipas, e as suas principais necessidades formativas;
- Conhecer os Planos e áreas de atuação da Auditoria Interna, e os seus resultados;
- Avaliar o peso da função Auditoria Interna na organização e a sua dependência hierárquica;
- Avaliar a articulação destas estruturas com as Auditorias Externas e Fiscal Único;
- Avaliar a articulação da função Auditoria Interna, com as restantes Entidades do Ministério da Saúde e Entidades fiscalizadoras (DGTF, TC e IGF);
- Avaliar a perceção da Gestão de Topo da função Auditoria Interna;
- Avaliar a perceção que os restantes *stakeholders* tem da função;
- Avaliar o contributo da função Auditoria para o reforço do Sistema de Controlo Interno;
- Conhecer o papel da função Auditoria interna na Gestão de Riscos (nas suas diferentes etapas);
- Conhecer as Tecnologias de informação, as Ferramentas de Auditoria e monitorização utilizadas na função Auditoria interna;
- Saber da existência de externalização de atividades da função de Auditoria Interna;
- Conhecer como é avaliada a função Auditoria Interna;
- Conhecer os canais e mecanismos de comunicação com os seus “*pares*”;

## 1.7. Apresentação da Metodologia

---

Após a definição das questões e dos objetivos desta investigação importa apresentar a abordagem / estratégia realizada e o plano de ação para atingir os resultados pretendidos, bem como, a metodologia de investigação prosseguida, sendo que, esta se insere na metodologia de Estudo de Caso.

Segundo Yin (2005), a metodologia de Estudo de Caso é a mais adequada, quando se pretende conhecer, um fenómeno no seu contexto atual devidamente delimitado, correspondendo no caso à função de Auditoria Interna no SNS, caso único com um enfoque holístico, com vista a compreender o fenómeno na sua totalidade e na sua globalidade. Martins (2008), refere que, esta abordagem de Estudo de Caso insere-se na avaliação qualitativa de uma unidade concreta, de forma aprofundada e intensa, com vista a conhecer, compreender e descrever o objeto de estudo.

Utilizando-se para tal, o planeamento definido para cada uma das diferentes fases da investigação, pelo que se optou por seguir a metodologia, as técnicas e a abordagem preconizada por Yin (2015), para esta tipologia de estudos.

Em primeira instância os trabalhos iniciaram-se por uma investigação exploratória, com vista a consubstanciar uma visão o mais ampla possível, de alguns dos problemas e oportunidades que pudessem afetar a função de Auditoria Interna neste sector em concreto, tendo-se procedido a uma revisão da literatura existente, de forma a localizar, analisar, sintetizar e interpretar os resultados obtidos na investigação em fontes primárias e secundárias, relacionadas com o conhecimento existente para esta área.

A informação obtida foi analisada e explorada, tendo por base um paradigma fenomenológico, através de uma investigação qualitativa, para obtenção da perceção que estudiosos e profissionais experientes na função têm / ou tiveram sobre as questões apresentadas, identificando os mais variados fenómenos e dados disponíveis com vista a contrapor os elementos recolhidos e que possam afetar a investigação, assumindo que se trata de uma realidade dinâmica.

Esta recolha de informação qualitativa inicial, possibilitou orientar e finalizar a construção do questionário dirigido a 53 Entidades do SNS, com vista a obter / levantar as suas opiniões e considerações que os profissionais da Auditoria Interna, têm acerca da sua função, permitindo envolver os visados / interessados também nos resultados da presente pesquisa, uma vez que não existam verdades e / ou hipóteses explicativas à priori, soluções universais e / ou caminhos únicos.

A aplicação do questionário, composto de perguntas abertas e fechadas, de escolha múltipla utilizando parâmetros de uma escala de *Likert*, utilizando uma plataforma *online* para o efeito. O questionário, que se apresentará mais à frente foi previamente validado pelo Orientador e foi objeto de uma pré-validação da Coordenadora da UGR, profissional com vasta experiência e conhecimento da área, de forma a validar a fiabilidade, validade e clareza das questões formuladas, responsável pela ligação com os auditores Internos do SNS.

Entendeu-se que apesar de algumas desvantagens, que este seria o método de investigação mais adequado e de fácil divulgação, perante outros métodos alternativos, pelo facto de se dirigir a um universo específico com uma grande dispersão geográfica, permitindo obter num curto espaço de tempo, o conhecimento direto uniforme da função de Auditoria Interna no SNS, proporcionado de forma anónima e abarcando um maior número de Entidades possível na amostra, para posterior validação e interpretação da informação extraída e apuramento de conclusões e novas linhas de atuação para investigações futuras, desse modo as vantagens seriam superiores às desvantagens que se viesse a encontrar.

## Capítulo 2 – Desenvolvimento

### 2.1. Método da pesquisa

---

Com vista a conhecer e caracterizar a função de Auditoria Interna no SNS, o questionário foi elaborado tendo em consideração as questões referidas anteriormente, sendo definidas as seguintes perguntas:

Iniciamos com, duas perguntas que nos permitissem caracterizar a Entidade, tendo em consideração a dimensão e tipo de organização em questão, através das seguintes questões:

► 1. O valor do Orçamento em 2016, da Entidade onde trabalha, enquadra-se em que patamar (Milhões €)?

Tendo-se definido os seguintes patamares:

- < 50 M€;
- > 50 M€ < 100 M€;
- > 100 M€ < 200 M€;
- > 200 M€ < 300 M€;
- > 300 M€ < 400 M€;
- > 400 M€ < 500 M€;
- > 500 M€;

► 2. A Entidade na qual trabalha tem uma unidade formalmente constituída, à qual esteja adstrita a função de Auditoria Interna?

- Sim;
- Não.

No caso de a resposta ser negativa, o participante terminava aqui a sua participação.

Em seguida, passamos a caracterização da função de Auditoria Interna, tendo-se preparado, as seguintes questões:

► 3. Há quanto tempo trabalha na função de Auditoria Interna?

Considerando-se os seguintes intervalos:

- < 3 anos;
- > 3 anos < 6 anos;
- > 6 anos.

► 4. Quantos colaboradores têm a função de Auditoria Interna da Entidade?

► 5. Qual a categoria dos colaboradores na função de Auditoria Interna da Entidade?

Tendo-se definidas as seguintes categorias:

- Auditores Internos (Exclusivamente);
- Técnicos de Auditoria;
- Técnicos Superiores;
- Assistentes Técnicos;
- Outras (especifique).

► 6. Qual o mecanismo utilizado para o recrutamento dos colaboradores da função de Auditoria Interna da Entidade?

Tendo-se previstas as seguintes opções:

- Recrutamento Interno;
- Recrutamento Externo;
- Ambos.

► 7. Considera que os recursos colocados à disposição da função Auditoria interna são os adequados ao desempenho das suas atividades?

- Sim;
- Não;
- NS/NR – Não sabe ou não responde.

► 8. A função Auditoria Interna atua em todas as áreas da Entidade?

- Sim;
- Não (Por favor especifique, as áreas onde não atua).

► 9. A função Auditoria Interna possui um manual próprio contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?

- Sim;
- Não.

► 10. A função Auditoria Interna utiliza os manuais de Auditoria desenvolvidos pela ACSS?

- Sim;
- Não.

Em seguida procuramos avaliar e conhecer como a função de Auditoria Interna se relacionava com outros interlocutores (internos / externos), tendo sido formuladas as seguintes questões:

► 11. Como avalia o *empower* da administração, para com a função de Auditoria Interna?

Tendo sido definidos os seguintes níveis:

- Inexistente;
- Insatisfatório;
- Satisfatório;
- Bom;
- Excelente.

► 12. A administração coopera no planejamento dos trabalhos da função de Auditoria Interna?

Tendo sido definidos os seguintes graduações:

- Nunca;
- Poucas vezes;
- Algumas vezes
- Muitas vezes;
- Sempre.

► 13. A administração limitou ou restringiu, de alguma forma, o alcance da função de Auditoria Interna?

Tendo sido definidos os seguintes graduações:

- Nunca;
- Poucas vezes;
- Algumas vezes
- Muitas vezes;
- Sempre.

► 14. Como considera o grau de liberdade e independência de ação concedido à função Auditoria Interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos, em todas as áreas da Entidade?

Tendo sido definidos os seguintes níveis:

- Inexistente;
- Insatisfatório;
- Satisfatório;
- Bom;
- Excelente.

► 15. Como avalia o contributo da função Auditoria Interna para a Entidade nas seguintes áreas?

Considerando-se as seguintes áreas de atuação: Gestão de Risco Reforço do Sistema de Controlo Interno, Combate à fraude, Criação de Valor e Apoio à Gestão, para as quais se pedia que avaliassem de acordo com a seguinte escala:

- Inexistente;
- Insatisfatório;
- Satisfatório;
- Bom;
- Excelente.

► 16. A organização conhece os objetivos da Auditoria Interna?

- Sim;
- Não.

► 17. Qual a perceção que os restantes *stakeholders* internos da Entidade tem da função de Auditoria Interna?

Tendo sido definidos os seguintes níveis:

- Inexistente;
- Insatisfatório;
- Satisfatório;
- Bom;
- Excelente.

► 18. Como avalia a articulação da função Auditoria Interna, com as entidades externas, nomeadamente com?

Considerando as seguintes Entidades: ROC/Fiscal Único, ARS, ACSS, IGAS, GCCI, MS, DGTF, IGF e TC, para as quais se pedia que avaliassem de acordo com a seguinte graduação:

- Inexistente;
- Insatisfatório;
- Satisfatório;
- Bom;
- Excelente.

Em seguida, procurou-se obter uma opinião do inquirido, de algumas das questões que preocupam ou afetam a atividade de Auditoria Interna e / ou que possam ser consideradas mais-valia, permitindo uma resposta aberta do inquirido, através da seguinte questão:

► 19. Na sua opinião, quais são os Pontos Fracos, Pontos Fortes, Ameaças e Oportunidades da função Auditoria Interna na sua Entidade? (identifique pelo menos 3 aspetos em cada)

Para finalizar a investigação, formulou-se mais um conjunto de questões para conhecer melhor a função de Auditoria Interna e os seus processos, com as seguintes questões:

► 20. O Plano Anual de Auditoria Interna foi elaborado com base no risco, ou no *compliance*, ou ambas?

- No risco;
- No *compliance*;
- Em ambas;
- Nenhuma das anteriores.

► 21. A atividade da Auditoria Interna está focada na análise de dados, processos, ou ambas?

- Análise de dados;
- Análise de processos;
- Ambas;
- Nenhuma das anteriores;

► 22. Existe controlo da implementação das recomendações formuladas à Entidade, por parte da função Auditoria Interna e dos motivos porque as mesmas não foram implementadas?

- Sim;
- Não.

► 23. Se respondeu que não, especifique quem procede a esse controlo:

Resposta aberta.

► 24. Existe follow-up de supervisão da implementação das recomendações formuladas, das que estejam por implementar e / ou do surgimento de novos riscos?

- Sim;
- Não.

► 25. Os elementos que compõem a função de Auditoria Interna têm maioritariamente formação interna, externa, ou ambas?

- Formação Externa;
- Formação Interna;
- Ambas.

► 26. Existe externalização de atividades na função de Auditoria Interna?

- Não;
- Sim (Por favor especifique em que áreas).

► 27. Para além das aplicações de produtividade Office, ou equivalente, utiliza outras ferramentas informáticas no trabalho de Auditoria Interna?

- Não;
- Sim (Por favor especifique, que outras aplicações utiliza).

► 28. Sente que necessitaria de dispor de uma ferramenta informática no trabalho de Auditoria Interna, que permitisse planear, monitorizar, controlar e produzir Relatórios de Auditoria?

- Sim;
- Não.

► 29. A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

- Não;
- Sim (Por favor especifique, de que forma).

► 30. Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à organização no geral?

- Não;
- Sim (Por favor especifique, de que forma).

## 2.2. Caracterização da amostra

---

O SNS criado pela Lei n.º 56/79, de 15 de setembro, constitui uma rede de instituições e serviços prestadores de cuidados globais de saúde a toda a população, financiado maioritariamente através do Orçamento de Estado, na qual o Estado Português salvaguarda o direito à proteção da saúde da população portuguesa e que tem sofrido diversas alterações e evoluções ao longo desde mais de 35 anos de existência, em resultado das influências políticas, económicas e sociais de forma a continuar a dar resposta as diferentes situações, sendo que neste inquérito foram enviados questionários às Entidades que fazem parte do Setor Empresarial do Estado, ou do Setor Público Administrativo, que são financiados pelo SNS e que se apresentam em anexo (*Anexo 3*) e que totalizam 53 Entidades, considerando que o Hospital José Luciano de Castro - Anadia, passou para a SCM.

### 2.3. Recolha de dados

---

Conforme referido, a recolha de dados, iniciou-se com a disponibilização *online* do inquérito e o envio de convites à participação a todas as administrações e AI das 53 Entidades já referidas, entre 15 de abril e 18 de maio do corrente ano, através do site [www.Enquetefacil.com](http://www.Enquetefacil.com), plataforma esta recomendada pelo Orientador. Após a disponibilização do questionário, procedeu-se à extração do ficheiro .csv com os dados do questionário e procedeu-se à sua análise, conforme se descreve no ponto seguinte.

### 2.4. Técnicas de análise

---

O contributo desta investigação centrou-se na análise descritiva da função de Auditoria Interna, em contexto nacional. Pelo que, optou-se por uma análise profunda em termos descritivos, identificando-se os valores mais representativos, valores médios, máximos e mínimos. Considerou-se ainda oportuna uma análise inferencial entre as variáveis expressas em questionário, nomeadamente a averiguação do Coeficiente de Correlação de Pearson (Técnica paramétrica), com vista a avaliar eventuais correlações entre variáveis.

### 2.5. Análise dos dados

---

Ao longo do questionário, verificou-se o abandono de alguns participantes, ainda assim, optou-se por manter as respostas obtidas, até ao momento do abandono. Assim, iniciaram o questionário 55 inquiridos, e:

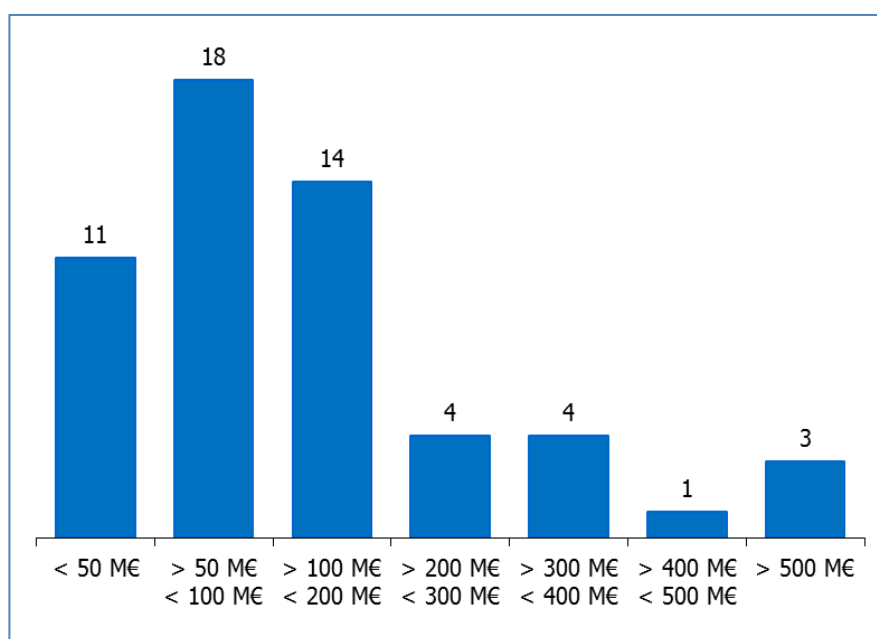
- A partir da questão n.º 2, passamos a ter 52 respostas, correspondente aos participantes que trabalham numa Entidade com a função de Auditoria Interna implementada;
- A partir da questão n.º 11 tivemos 51 respostas;
- A partir da questão n.º 13 tivemos 50 respostas;
- A partir da questão n.º 19, na qual pedimos que nos dissessem, quais são os Pontos Fracos, Pontos Fortes, Ameaças e Oportunidades da função Auditoria Interna na sua Entidade, verificou-se um nível de abandono mais elevado dos participantes, passando a ter 42 respostas, valor que se manteve até ao final, correspondendo a uma taxa de abandono de 19% em relação ao universo de Entidades com Auditoria Interna.

Apuramos um nível de respostas de 72% do universo de Entidades do SNS.

## 2.6. Apresentação dos Resultados

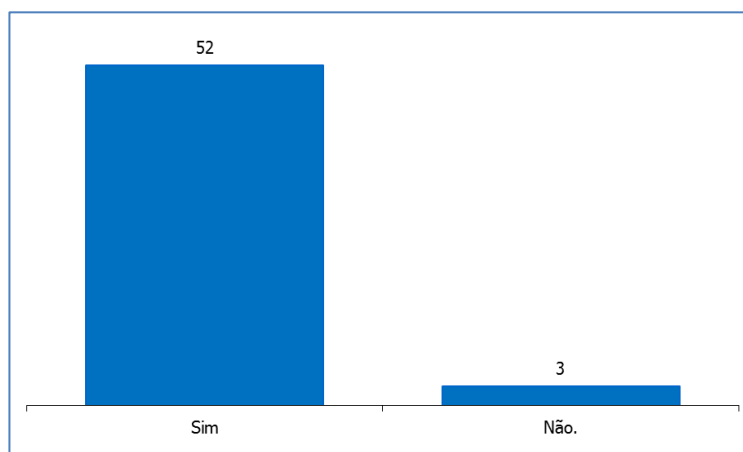
À primeira questão que visava caracterizar a amostra obtida, quanto à dimensão da Entidade onde trabalham, verifica-se que de um total de inquiridos  $n=55$ , 58% dos participantes pertencem a Entidades com um orçamento entre  $[>50 \text{ M€} < 100 \text{ M€}]$  e  $[>100 \text{ M€} < 200 \text{ M€}]$  e o menor número de respostas de inquiridos pertencem a Entidades com orçamentos entre  $[>400 \text{ M€} < 500 \text{ M€}]$  1 resposta, que representa 2% da amostra, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 1 – Distribuição dos inquiridos por valor do Orçamento em 2016*



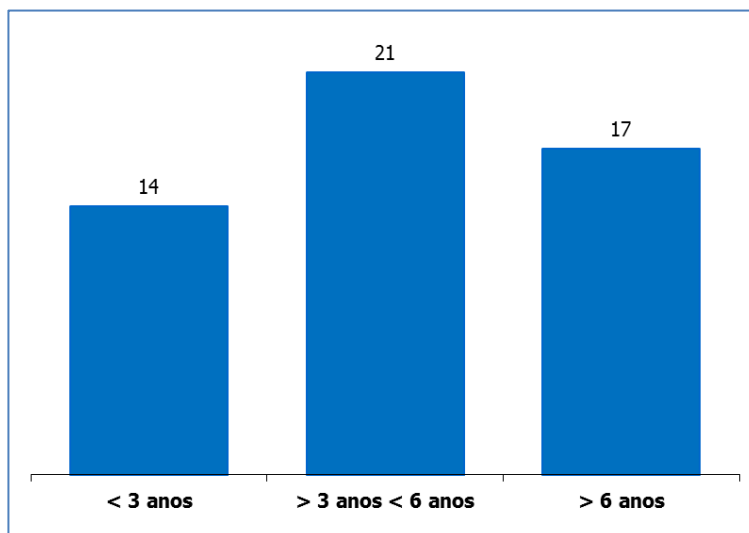
A generalidade dos inquiridos (95%) trabalha em Entidades com unidades formalmente constituídas às quais está atribuída a função de Auditoria Interna, sendo que, apenas 3 pertencem a Entidades sem unidades formalmente constituídas, o que representa apenas 5%, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 2 – Distribuição dos inquiridos por Entidades, com ou sem unidade de Auditoria Interna*



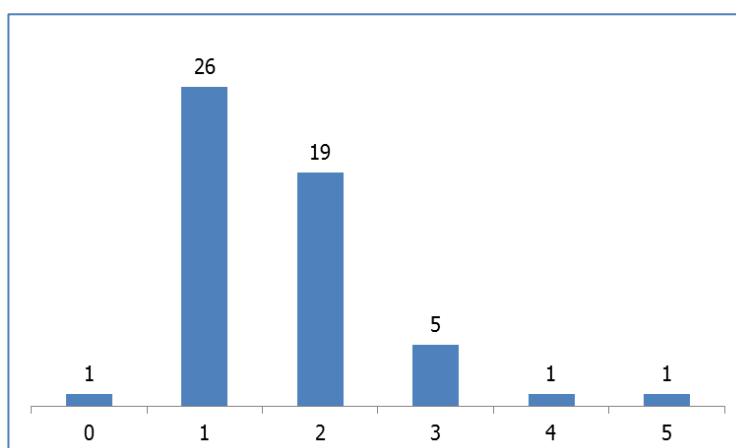
Dos inquiridos que trabalham na função de Auditoria Interna, n=52, 73% dos mesmos responderam trabalham à mais de 3 anos na função, considerando os segmentos [ $> 3$  anos  $< 6$  anos] e [ $> 6$  anos] e 27% referiram que trabalha na função à menos de 3 anos, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 3 – Antiguidade dos inquiridos na função*



Constata-se que 49% dos inquiridos responderam que trabalhavam sozinhos e 36% responderam que, à função de Auditoria Interna encontravam-se afetos 2 elementos, quando questionados, sendo que nos extremos obtivemos respostas de 0 colaboradores afetos e uma resposta de 5 elementos, respostas que representam 2% da amostra e resultam de, no primeiro caso, tratar-se de uma Entidade sem auditor interno em funções e na outra resposta corresponder a uma ARS, apresentando-se em seguida, graficamente as respostas obtidas.

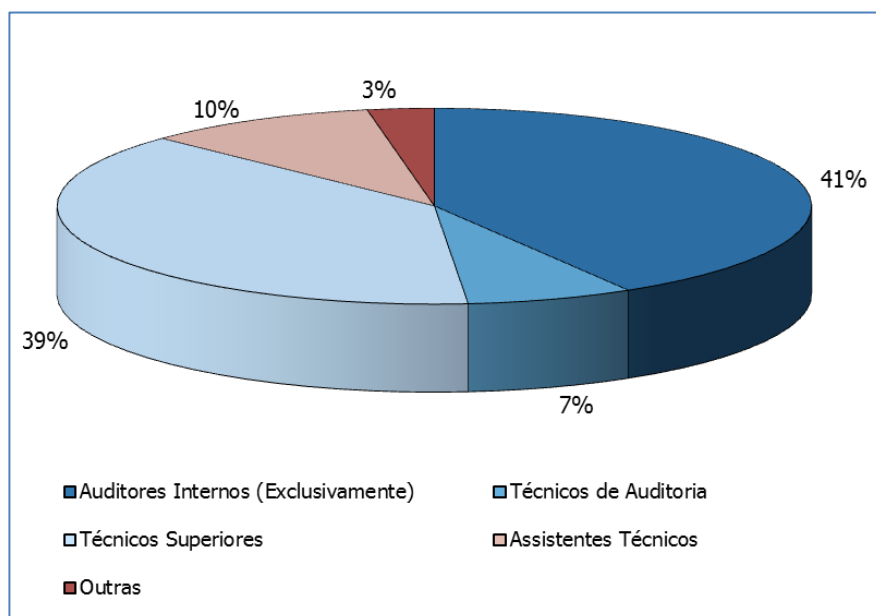
*Gráfico 4 – N.º de colaboradores afetos à função, por Entidade*



À função de Auditoria Interna é desenvolvida na maioria das Entidades, por Auditores Internos, em exclusivo (41%), sendo que, a categoria seguinte mais representada é a dos Técnicos Superiores com 39%, a opção menos escolhida “Outras” refere-se à afetação de

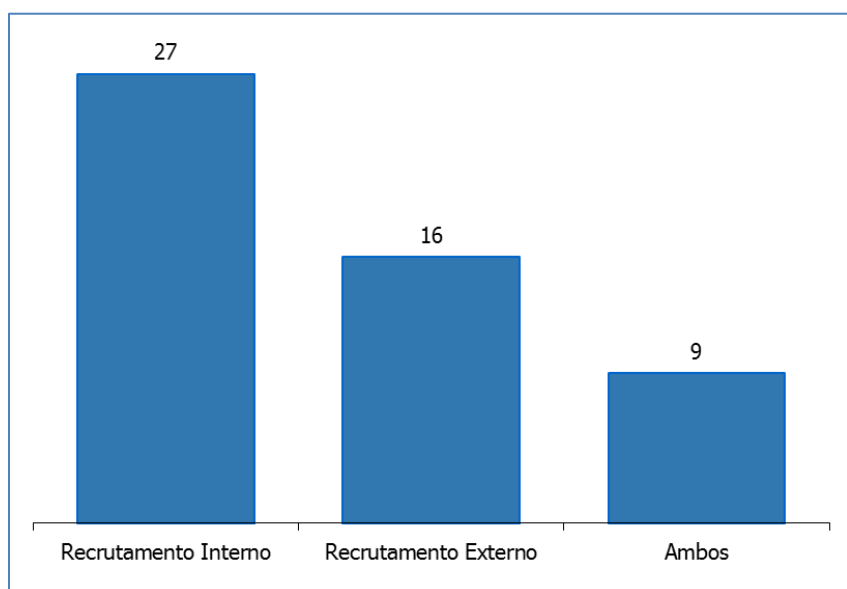
Administradores Hospitalares à função de Auditoria Interna, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 5 – Distribuição % das categorias afetas à função, por Entidade*



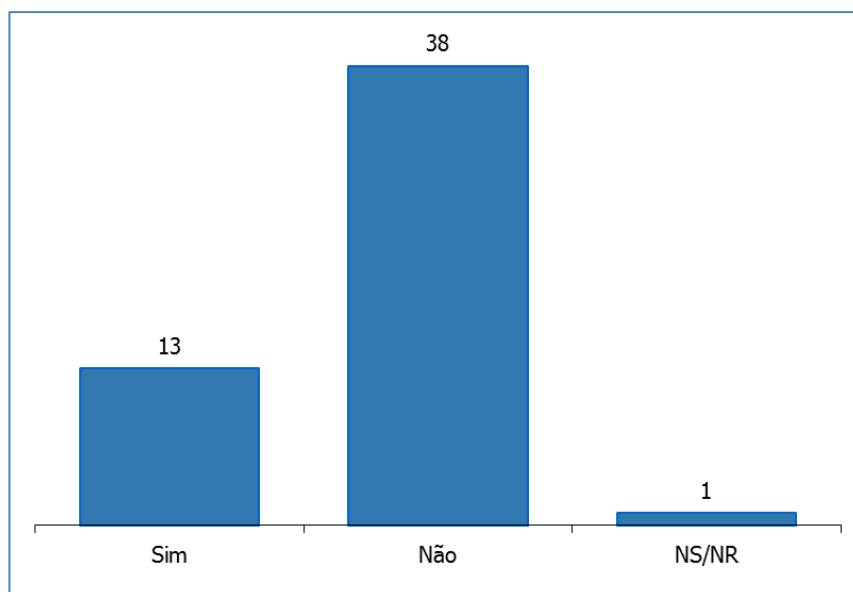
Ao nível do recrutamento, 52% dos inquiridos referem o recrutamento interno como principal origem dos colaboradores afetos à função de Auditoria Interna e 31% dos inquiridos responderam que o mesmo ocorreu externamente, conforme a seguir se apresenta.

*Gráfico 6 – Origem dos colaboradores afetos à função, por Entidade*



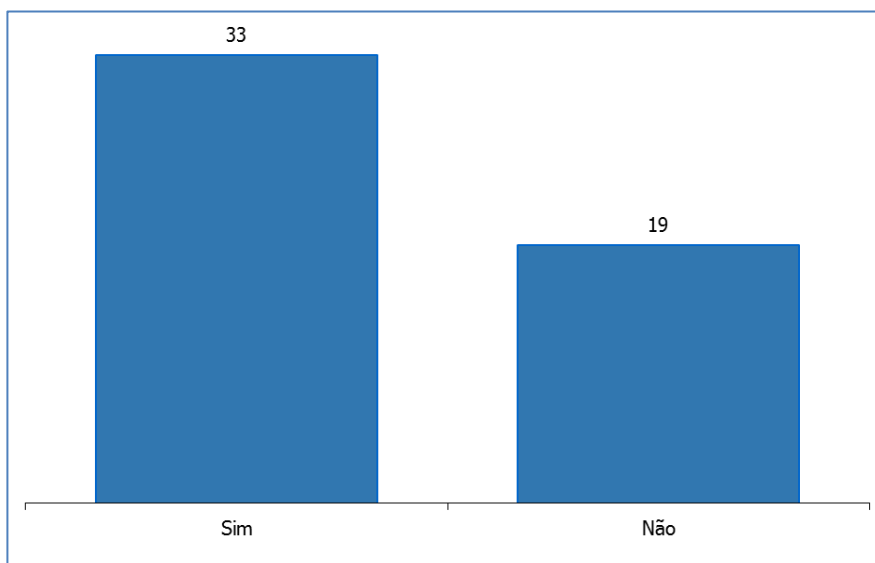
Questionados os inquiridos se os recursos colocados à disposição da função de Auditoria Interna eram os adequados às suas atividades, 73% dos inquiridos responderam negativamente e apenas 25% responderam serem os adequados, conforme se apresenta no gráfico seguinte:

*Gráfico 7 – Avaliação da adequabilidade dos recursos colocados à disposição da função*



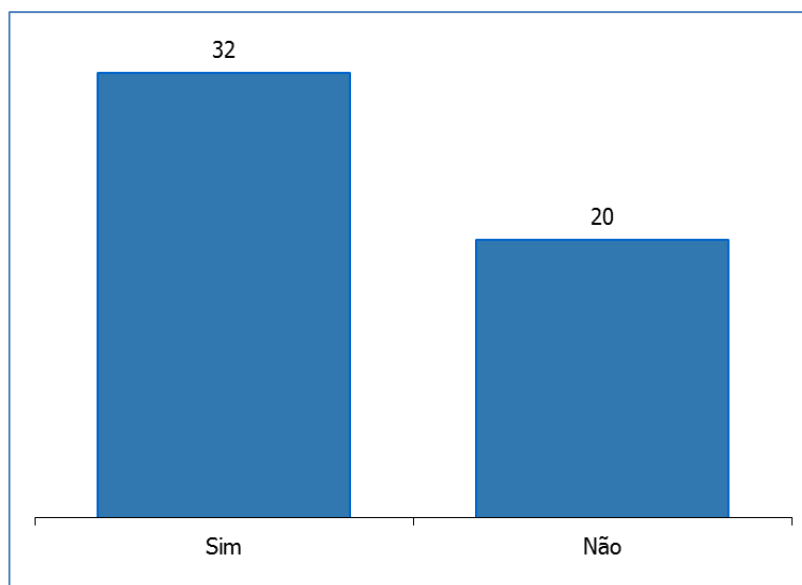
À pergunta se considera que a função de Auditoria Interna atua em todas as áreas de atuação nas Entidades, n = 52, 63% responderam afirmativamente e 37% negativamente, sendo que os inquiridos que responderam negativamente (19), em 95% dos casos referem que a função não atuava na área clínica, objeto de auditoria clínica, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 8 – Avaliação se a função de Auditoria Interna atua em todas as áreas*



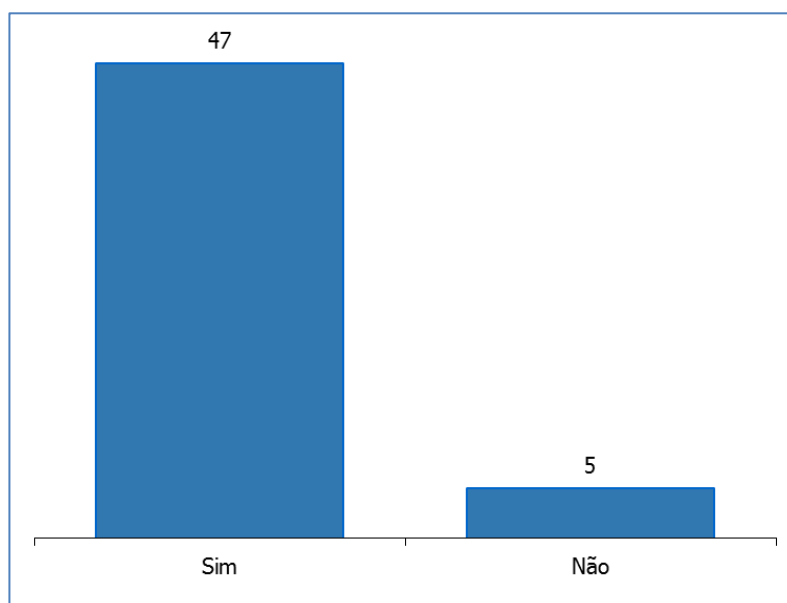
Questionados se a função de Auditoria Interna dispõe de um manual próprio contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos, 62% dos inquiridos responderam afirmativamente, conforme se apresenta no gráfico seguinte:

*Gráfico 9 – Avaliação se a função de Auditoria Interna dispõem de um manual de procedimentos*



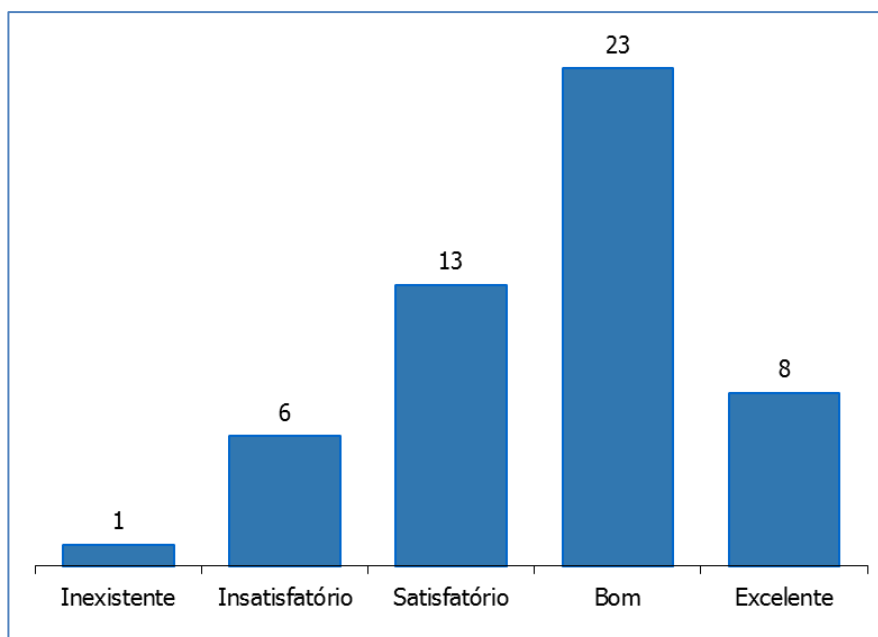
Sendo que 90% dos inquiridos respondeu que utilizavam os manuais produzidos pela ACSS, conforme se apresenta de seguida:

*Gráfico10 – Utilização dos manuais pela ACSS*



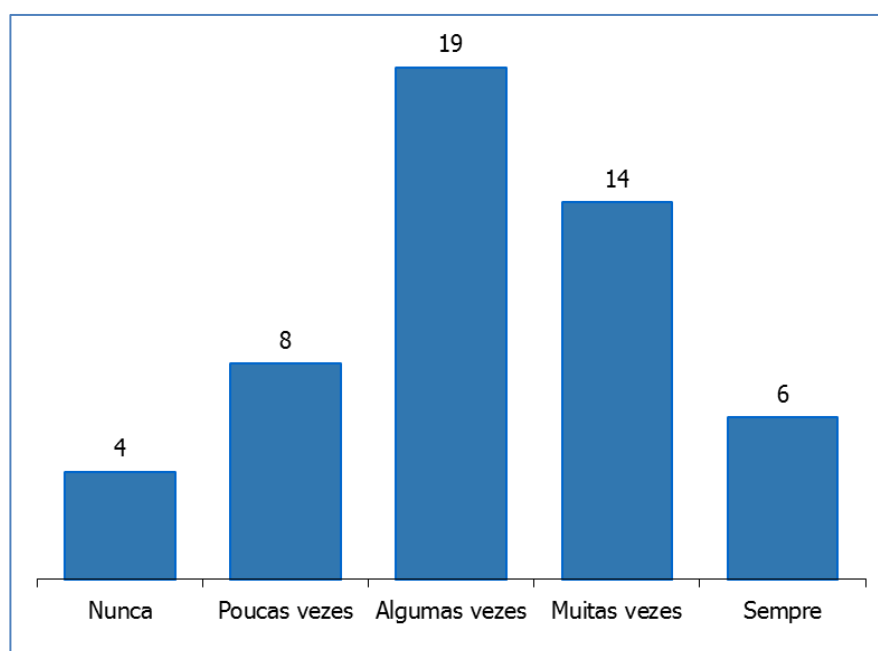
Questionado como avalia o *empower* à função de Auditoria Interna, verifica-se que 86% dos inquiridos avalia de forma positiva (satisfatório a excelente) o apoio dado pela administração, sendo que, a resposta que obteve maior n.º de respostas foi a opção “bom”, significando que 45% dos participantes consideram o apoio dado pela administração como “bom” e 25% como “satisfatório”, ainda assim um inquirido respondeu que o mesmo era “inexistente”, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 11 – Avaliação do empower da administração à função de Auditoria Interna*



Relativamente à questão, se a administração coopera no planeamento dos trabalhos, verifica-se uma ligeira redução das respostas do quadrante positivo, a saber “algumas vezes”, “muitas vezes” e / ou “sempre”, sendo que este representa 76% respostas, o maior número de respostas (19) incidiu na opção “algumas vezes”, representando 37% da amostra e 4 participantes responderam que a administração participa no planeamento correspondendo esta ocorrência a 8% da amostra, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

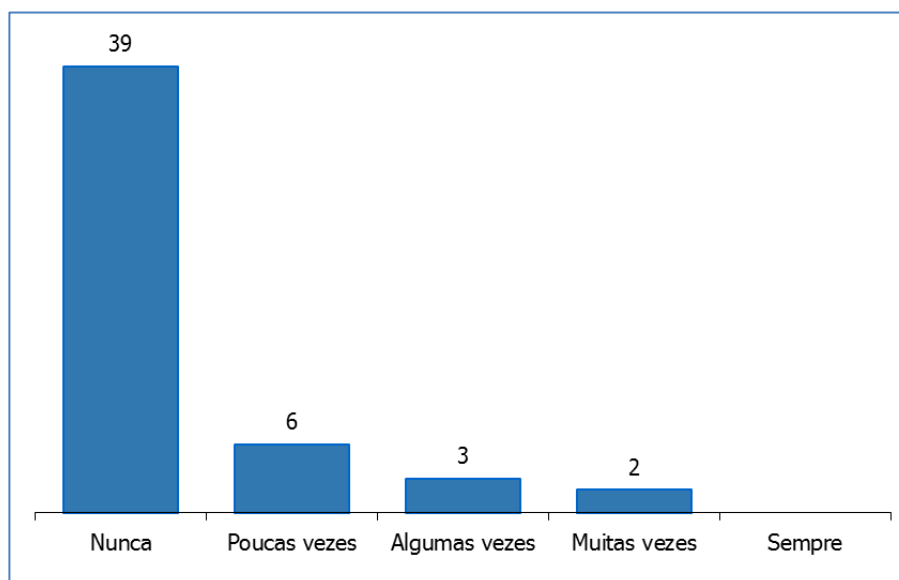
*Gráfico 12 – Avaliação da cooperação da administração no planeamento dos trabalhos*



No que respeita ao livre acesso a todas as áreas das Entidades, verifica-se que 78% dos inquiridos responderam que a administração nunca limitou a ação da função de Auditoria

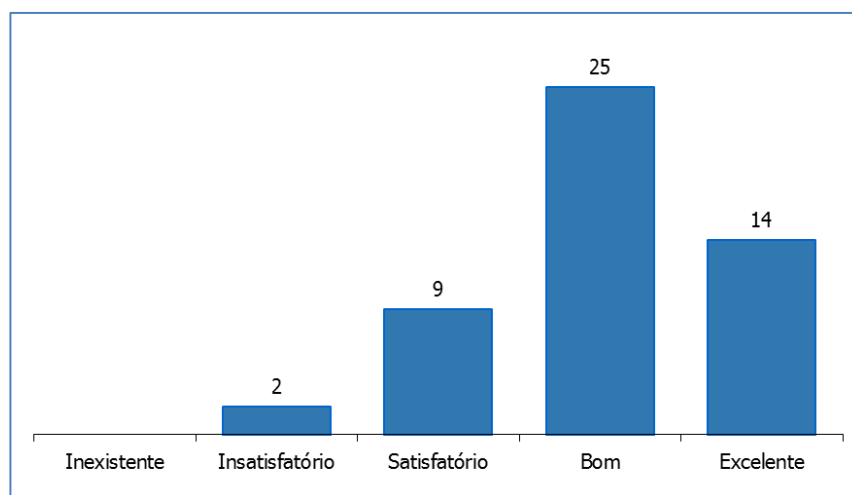
Interna, sendo que apenas 2 inquiridos (4% da amostra) responderam que a mesma era objeto de muitas restrições conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 13 – Avaliação da existência de restrições à função de Auditoria Interna*



Nesse sentido, perguntamos como classifica o grau de liberdade e independência da função, sendo que 96% das inquiridos consideram “Satisfatória”, “Boa” e / ou “Excelente”, sendo que a maioria (50%) consideram-na “Bom” e 4% dos inquiridos consideram-na como “Insatisfatório”, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

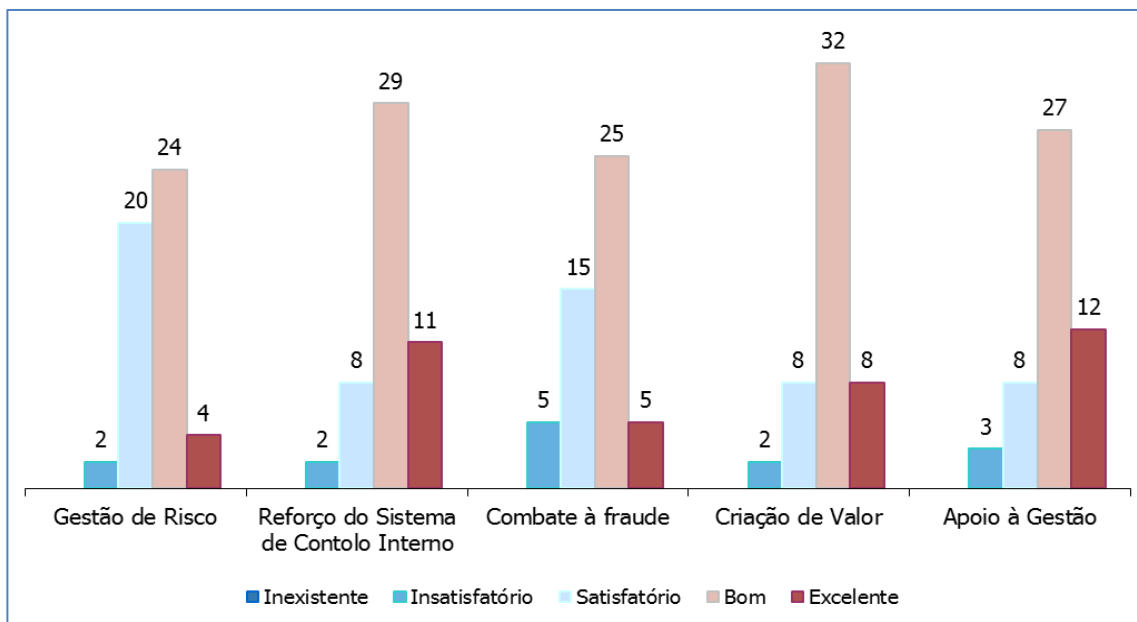
*Gráfico 14 – Avaliação do grau de liberdade e independência da função de Auditoria Interna*



Avaliando o contributo da função de Auditoria Interna para diferentes áreas, constata-se que na generalidade das áreas em análise, os inquiridos (n=50) consideram que o seu contributo é “Bom”, sendo obtidas maior número de respostas ao nível do reforço do SCI e da criação de valor. Para cada uma das áreas, conforme se apresenta no gráfico seguinte verifica-se que: (i) na gestão de risco, 88% dos inquiridos responderam que consideram “Satisfatório” ou “Bom”; (ii) no reforço do SCI, 80% responderam que consideram “Bom” ou “Excelente”; (iii) no

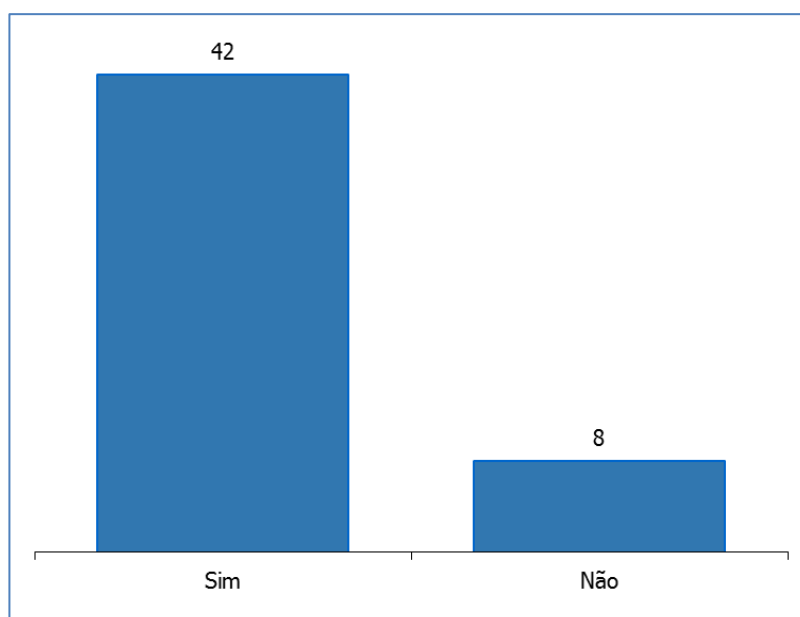
combate à fraude, 80% das respostas obtidas avaliam como “Satisfatório” ou “Bom”; (iv) na criação de valor, 64% das respostas consideram como “Bom” e ao mesmo nível 16% consideram “satisfatório” ou “Excelente”; (v) no apoio à gestão, 78% das respostas que consideram “Bom” ou “Excelente”.

*Gráfico 15 – Avaliação do contributo da função de Auditoria Interna para diferentes áreas*



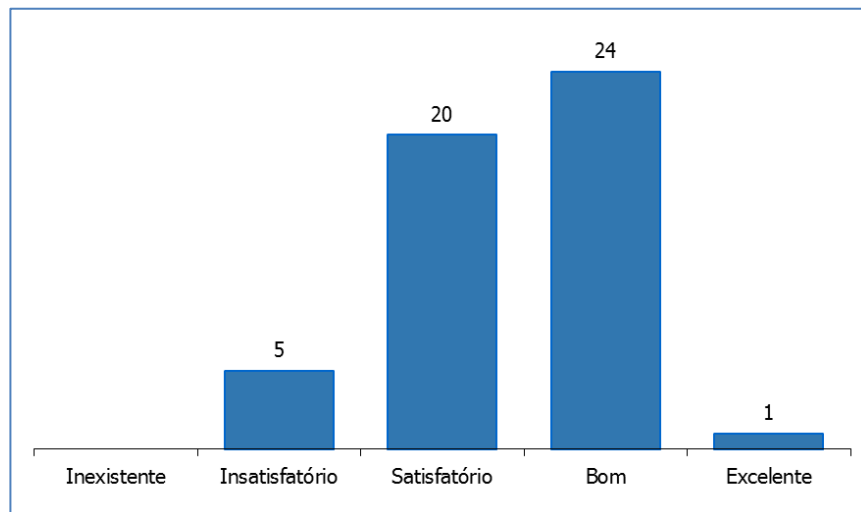
Questionados os inquiridos, se a organização conhece os objetivos da função de Auditoria Interna, verifica-se que 84% dos inquiridos responderam afirmativamente e 16% negativamente, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 16 – A Organização conhece os objetivos da função de Auditoria Interna*



Questionado como avalia a percepção que os restantes *stakeholders* internos tem da função de Auditoria, 88% dos inquiridos consideram a mesma como “Satisfatória” ou “Boa”, sendo que 48% consideram-na “Bom”, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

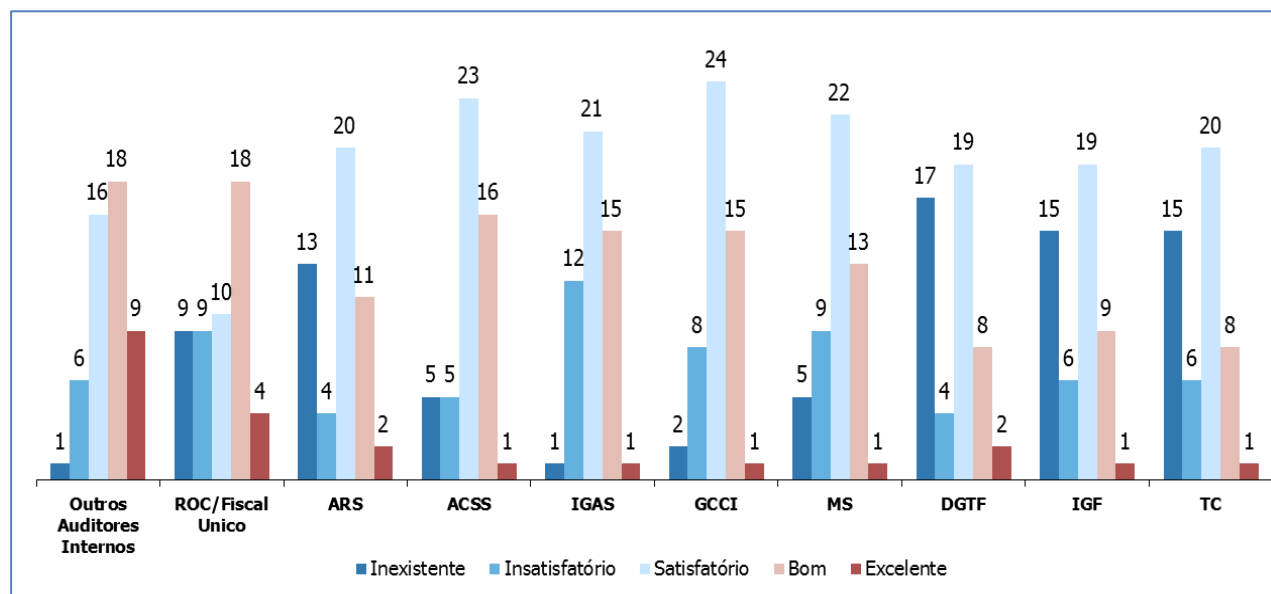
*Gráfico 17 – Avaliação da percepção que os restantes stakeholders internos tem da função de Auditoria Interna*



Na avaliação da articulação da função de Auditoria Interna com diversas Entidades, constata-se que, com os seus “pares”, os participantes avaliam a articulação com “bom”, assim como com o ROC da sua Entidade. Com as restantes Entidades a opção mais escolhida foi “satisfatório”, sendo de referir que, com as ARS, a DGTF, a IGF e o TC surge em segundo lugar a opção de “insatisfatório”.

Para cada uma das Entidades, conforme se apresenta no gráfico seguinte, verifica-se que: (i) com outros auditores internos, 68% dos inquiridos responderam que consideram “Satisfatório” ou “Bom”; (ii) com o ROC, 56% responderam que consideram “Satisfatório” ou “Bom”, ainda assim, 18% consideram “Inexistente” (iii) com a ARS, 66% das respostas obtidas avaliam como “Satisfatório” ou “Inexistente”; (iv) com a ACSS, 78% das respostas consideram como “Satisfatório” ou “Bom”; (v) com a IGAS, 72% das respostas consideram como “Satisfatório” ou “Bom”; (vi) com a GCCI, 78% das respostas consideram como “Satisfatório” ou “Bom”; (vii) com o Ministério, 70% das respostas consideram como “Satisfatório” ou “Bom”; (viii) com a DGTF, 72% das respostas consideram como “Satisfatório” ou “Inexistente”; (ix) com a IGF, 68% das respostas consideram como “Satisfatório” ou “Inexistente”; (x) com a TC, 70% das respostas consideram como “Satisfatório” ou “Inexistente”.

Gráfico 17 – Avaliação da articulação da função de Auditoria Interna, com diversas Entidades externas



Os participantes deste inquérito identificaram 22 pontos fortes, sendo que os que obtiveram maior número de respostas foram: a “Independência”, o “*Know-how* e conhecimentos dos colaboradores” e o “Conhecimento da instituição e do setor (saúde)”, cada uma com 11 respostas, seguida de “Competências pessoais do AI” (8 respostas) e com 7 respostas o “*Empower* da Administração” e a “Contribuir para a eficácia e eficiência das operações”, sendo que, estas respostas representam 58% do universo, verificando-se depois um conjunto de respostas com um pequeno de observações, conforme se apresenta na tabela seguinte.

*Quadro 3 – Pontos fortes da função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes*

| <b>Pontos Fortes</b> |                                                       | <b>Frequência</b> |
|----------------------|-------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>Obs. 1</b>        | Reconhecimento da importância da função               | <b>4</b>          |
| <b>Obs. 2</b>        | Empower da Administração                              | <b>7</b>          |
| <b>Obs. 3</b>        | Independência                                         | <b>10</b>         |
| <b>Obs. 4</b>        | Criação de valor acrescentado para as entidades       | <b>6</b>          |
| <b>Obs. 5</b>        | Posicionamento e visibilidade na estrutura orgânica   | <b>2</b>          |
| <b>Obs. 6</b>        | Flexibilidade                                         | <b>1</b>          |
| <b>Obs. 7</b>        | Espírito de equipa                                    | <b>3</b>          |
| <b>Obs. 8</b>        | Know-how e conhecimentos dos colaboradores            | <b>10</b>         |
| <b>Obs. 9</b>        | Dinâmica e disponibilidade para a mudança             | <b>3</b>          |
| <b>Obs. 10</b>       | Processos bem definidos                               | <b>4</b>          |
| <b>Obs. 11</b>       | Contribuir para a eficácia e eficiência das operações | <b>7</b>          |
| <b>Obs. 12</b>       | Oportunidade para crescimento profissional            | <b>1</b>          |
| <b>Obs. 13</b>       | Comunicação eficaz                                    | <b>4</b>          |
| <b>Obs. 14</b>       | Competências pessoais do AI                           | <b>8</b>          |
| <b>Obs. 15</b>       | Atualização permanente                                | <b>2</b>          |
| <b>Obs. 16</b>       | Conhecimento da instituição e do setor (saúde)        | <b>10</b>         |
| <b>Obs. 17</b>       | Benchmarking                                          | <b>1</b>          |
| <b>Obs. 18</b>       | Sistema de Acreditação dos Hospitais                  | <b>1</b>          |
| <b>Obs. 19</b>       | Sistema de controlo Interno                           | <b>1</b>          |
| <b>Obs. 20</b>       | Gestão e avaliação de risco                           | <b>2</b>          |
| <b>Obs. 21</b>       | Imparcialidade                                        | <b>1</b>          |
| <b>Obs. 22</b>       | Diversidade de áreas a auditar                        | <b>2</b>          |

Os participantes deste inquérito identificaram 24 pontos fracos, sendo que os que obtiveram maior número de respostas foram: a “Escassez de Recursos humanos e meios” com 25 respostas, seguindo-se a “Falta de ferramentas informáticas, nomeadamente *software* de auditoria” (10 respostas), “Dificuldade no acesso à informação e / ou fiabilidade da informação” (8 respostas) e com 5 respostas a “Falta de formação adequada” e a “Falta de articulação com Entidades externas, incluindo a Tutela” sendo que, estes cinco itens representam 59% do universo, verificando-se depois um conjunto de respostas dispersas com um reduzido número de observações, conforme se apresenta na tabela seguinte.

*Figura 4 – Pontos fracos da função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes*

|               | <b>Pontos Fracos</b>                                                                 | <b>Frequência</b> |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>Obs 1</b>  | Escassez de Recursos humanos e meios                                                 | <b>25</b>         |
| <b>Obs 2</b>  | Sentimento de desconfiança / imagem fiscalizadora / resistência à mudança            | <b>4</b>          |
| <b>Obs 3</b>  | Pouca capacidade Ação da função                                                      | <b>3</b>          |
| <b>Obs 4</b>  | Deficiente identificação e avaliação de riscos / Inexistência de uma matriz de risco | <b>2</b>          |
| <b>Obs 5</b>  | Dificuldade no acesso à informação e / ou fiabilidade da informação                  | <b>8</b>          |
| <b>Obs 6</b>  | Falta de ferramentas informáticas, nomeadamente software de auditoria                | <b>10</b>         |
| <b>Obs 7</b>  | Dificuldade no recrutamento de pessoal                                               | <b>3</b>          |
| <b>Obs 8</b>  | Falta de empower da Administração / desconhecimento dos objetivos da AI              | <b>4</b>          |
| <b>Obs 9</b>  | Morosidade dos trabalhos / Tempo limitado para a realização de trabalhos             | <b>3</b>          |
| <b>Obs 10</b> | Fraco controlo Interno                                                               | <b>1</b>          |
| <b>Obs 11</b> | Inexistência de feedback de reporte a entidades externas                             | <b>2</b>          |
| <b>Obs 12</b> | Falta de formação adequada                                                           | <b>5</b>          |
| <b>Obs 13</b> | Dimensão do SAI                                                                      | <b>2</b>          |
| <b>Obs 14</b> | Antiguidade dos manuais da ACSS                                                      | <b>1</b>          |
| <b>Obs 15</b> | Dispersão geográfica                                                                 | <b>1</b>          |
| <b>Obs 16</b> | Falta de articulação com entidades externas, incluindo a Tutela                      | <b>5</b>          |
| <b>Obs 17</b> | Função recente                                                                       | <b>2</b>          |
| <b>Obs 18</b> | Trabalho em equipa                                                                   | <b>2</b>          |
| <b>Obs 19</b> | Remuneração                                                                          | <b>2</b>          |
| <b>Obs 20</b> | Falta de avaliação externa da atividade                                              | <b>1</b>          |
| <b>Obs 21</b> | Dificuldade de mensuração do impacto do trabalho da AI                               | <b>1</b>          |
| <b>Obs 22</b> | Dependência do CA                                                                    | <b>1</b>          |
| <b>Obs 23</b> | Pouca experiência no setor da Saúde                                                  | <b>1</b>          |
| <b>Obs 24</b> | Falta de planeamento                                                                 | <b>1</b>          |

Ao nível das ameaças, os participantes identificaram 29 questões, verificando-se uma grande dispersão de resultados, sendo que as respostas que obtiveram mais número de respostas foram: a “Falta de recursos humanos competentes, complexidade de recrutamento de RH e dificuldade na retenção de talentos” e as “Expectativas incorretas por parte de Entidades externas, relativamente à função” cada uma com 7 respostas, seguindo-se a “Falta de Independência e Tentativa de influência por parte de lobbies a função AI” com 6 respostas e a “Constante alteração da legislação e das normas internas” com 5 respostas. Estes quatro itens representam 37% do universo, verificando-se depois um conjunto de respostas com um reduzido número de observações, conforme se apresenta na tabela seguinte.

*Quadro 5 – Ameças à função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes*

|               | <b>Ameaças</b>                                                                                                  | <b>Frequência</b> |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>Obs 1</b>  | Inúmeros stakeholders com capacidade de influenciar a atividade da AI                                           | <b>1</b>          |
| <b>Obs 2</b>  | Ausência de feedback do trabalho realizado                                                                      | <b>1</b>          |
| <b>Obs 3</b>  | Falta de empowerment da Administração                                                                           | <b>3</b>          |
| <b>Obs 4</b>  | Alcance e capacidade de ação limitada                                                                           | <b>3</b>          |
| <b>Obs 5</b>  | Resistência à mudança                                                                                           | <b>3</b>          |
| <b>Obs 6</b>  | Constante alteração da legislação e das normas internas                                                         | <b>5</b>          |
| <b>Obs 7</b>  | Dificuldade em conhecer toda a realidade                                                                        | <b>2</b>          |
| <b>Obs 8</b>  | Exigência da função                                                                                             | <b>1</b>          |
| <b>Obs 9</b>  | Falta de recursos humanos competentes, complexidade de recrutamento de RH e dificuldade na retenção de talentos | <b>7</b>          |
| <b>Obs 10</b> | Falta de Formação adequada e a existente é dispendiosa                                                          | <b>4</b>          |
| <b>Obs 11</b> | Expectativas incorretas por parte de entidades externas, relativamente à função                                 | <b>7</b>          |
| <b>Obs 12</b> | Surgimento simultâneos de vários pedidos e projetos multidisciplinares (internos e externos) não previstos      | <b>2</b>          |
| <b>Obs 13</b> | Incumprimento do Plano de Atividades                                                                            | <b>1</b>          |
| <b>Obs 14</b> | Mudanças nos Conselhos de Administração                                                                         | <b>3</b>          |
| <b>Obs 15</b> | Falta de motivação                                                                                              | <b>1</b>          |
| <b>Obs 16</b> | Dispersão geográfica                                                                                            | <b>2</b>          |
| <b>Obs 17</b> | Falta de competências necessárias à boa execução dos trabalhos                                                  | <b>1</b>          |
| <b>Obs 18</b> | Restrições no acesso a informação e / ou aumento dos dados a processar                                          | <b>2</b>          |
| <b>Obs 19</b> | Encerramento do SAI                                                                                             | <b>1</b>          |
| <b>Obs 20</b> | Falta de Independência e Tentativa de influência por parte de lobbies a função AI                               | <b>6</b>          |
| <b>Obs 21</b> | Falta de fiabilidade em determinadas aplicações informáticas cruciais                                           | <b>1</b>          |
| <b>Obs 22</b> | Falta de autonomia                                                                                              | <b>1</b>          |
| <b>Obs 23</b> | Falta de recursos                                                                                               | <b>2</b>          |
| <b>Obs 24</b> | Incorreta gestão de riscos                                                                                      | <b>2</b>          |
| <b>Obs 25</b> | Inexistência de relacionamento com o Fiscal Único                                                               | <b>1</b>          |
| <b>Obs 26</b> | Duração do mandato                                                                                              | <b>1</b>          |
| <b>Obs 27</b> | Não controlo das recomendações e ou atraso na sua implementação                                                 | <b>1</b>          |
| <b>Obs 28</b> | Inexistência de SCI instituído                                                                                  | <b>1</b>          |
| <b>Obs 29</b> | Dificuldade na deteção de situações de incumprimento                                                            | <b>1</b>          |

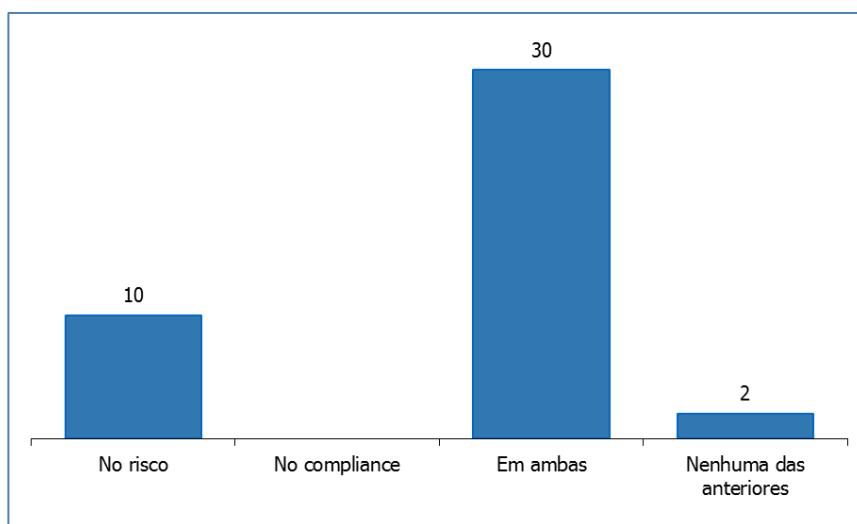
No que respeita às oportunidades, os participantes identificaram 29 questões, verificando-se uma grande dispersão de resultados, sendo que as respostas que obtiveram maior número de respostas foram: o “Reforço da comunicação e articulação externa, nomeadamente com Tutela e Entidades externas”, com 11 respostas, a “Partilha de recursos humanos e informação, com estruturas homólogas”, com 10 respostas, “Reforço do SCI”, com 8 respostas, a “Margem para melhoria e consolidação da atividade, face à diversidade de áreas de risco” e a “Disponibilização de ferramentas informáticas específicas”, cada uma com 5 respostas. Estes cinco itens representam 56,8% do universo, verificando-se depois um conjunto de respostas com um reduzido número de observações, conforme se apresenta na tabela seguinte.

*Quadro 6 – Oportunidades para a função de Auditoria Interna identificados pelos intervenientes*

|        | Oportunidades                                                                                                                    | Frequência |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Obs 1  | Partilha de recursos humanos e informação, com estruturas homólogas                                                              | 10         |
| Obs 2  | Função prevista nos estatutos, reforço de competências estatutárias e / ou sua clarificação                                      | 4          |
| Obs 3  | Margem para melhoria e consolidação da atividade, face à diversidade de áreas de risco                                           | 5          |
| Obs 4  | Reforço do SCI                                                                                                                   | 6          |
| Obs 5  | Disponibilização de ferramentas informáticas específicas                                                                         | 5          |
| Obs 6  | Alargamento das áreas de atuação                                                                                                 | 1          |
| Obs 7  | Reforço da comunicação e articulação interna                                                                                     | 3          |
| Obs 8  | Reforço da comunicação e articulação externa, nomeadamente com Tutela e entidades externas                                       | 11         |
| Obs 9  | Reforço de Recursos Humanos                                                                                                      | 2          |
| Obs 10 | Criação de valor para as organizações e a tomada de decisão                                                                      | 5          |
| Obs 11 | Uniformização de metodologias de trabalho                                                                                        | 4          |
| Obs 12 | Criação de uma matriz de risco com base nos princípios COSO                                                                      | 2          |
| Obs 13 | Protocolos com Universidades para receber estagiários                                                                            | 1          |
| Obs 14 | Certificação Internacional (CIA)                                                                                                 | 1          |
| Obs 15 | Implementação de procedimentos internos que permitam o follow-up das operações                                                   | 1          |
| Obs 16 | Conhecimento profundo da entidade                                                                                                | 3          |
| Obs 17 | Implementar mecanismos de avaliação                                                                                              | 2          |
| Obs 18 | Identificação de fraudes                                                                                                         | 1          |
| Obs 19 | Melhoria dos Sistemas de Informação da entidade                                                                                  | 1          |
| Obs 20 | Maior envolvimento dos órgãos de gestão                                                                                          | 2          |
| Obs 21 | Contribuir para a melhoria do desempenho económico das entidades, através do aumento da rentabilidade e / ou contenção de custos | 3          |
| Obs 22 | Reforço da formação especializada                                                                                                | 1          |

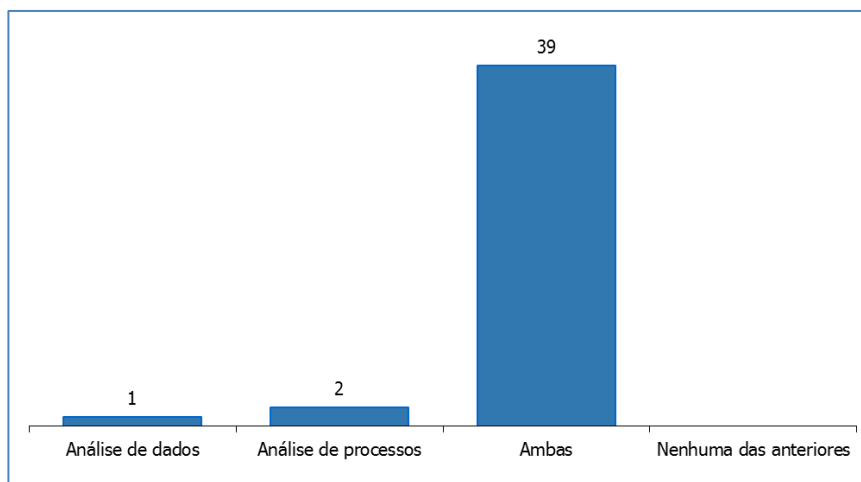
Verifica-se que 71% dos inquiridos da amostra (n = 42) elaboram o seu Plano Anual de Auditoria Interna com base no risco e no *compliance*, sendo que apenas 5% dos participantes responderam que não utilizam nenhuma das metodologias anteriores, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 19 – Avaliação de qual a metodologia utilizada para elaborar o Plano Anual de Atividades*



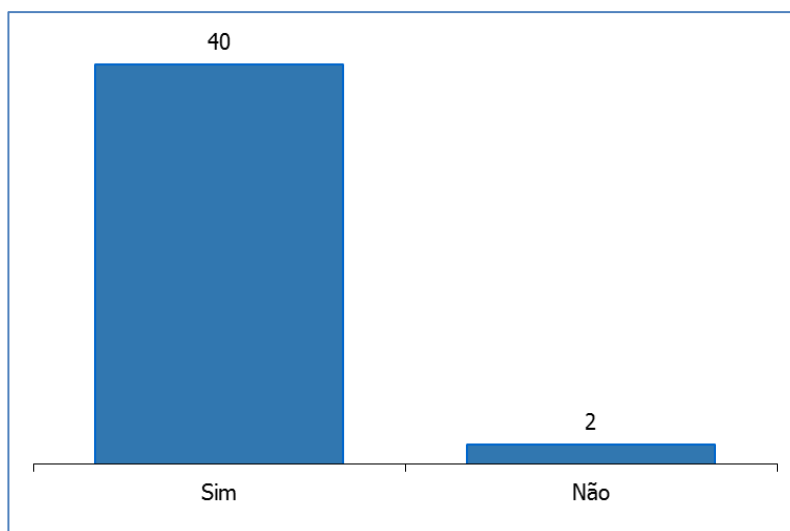
93% dos inquiridos consideram que a função de auditoria Interna esta focada na análise de dados e de processos, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 20 – Foco da função de Auditoria Interna*



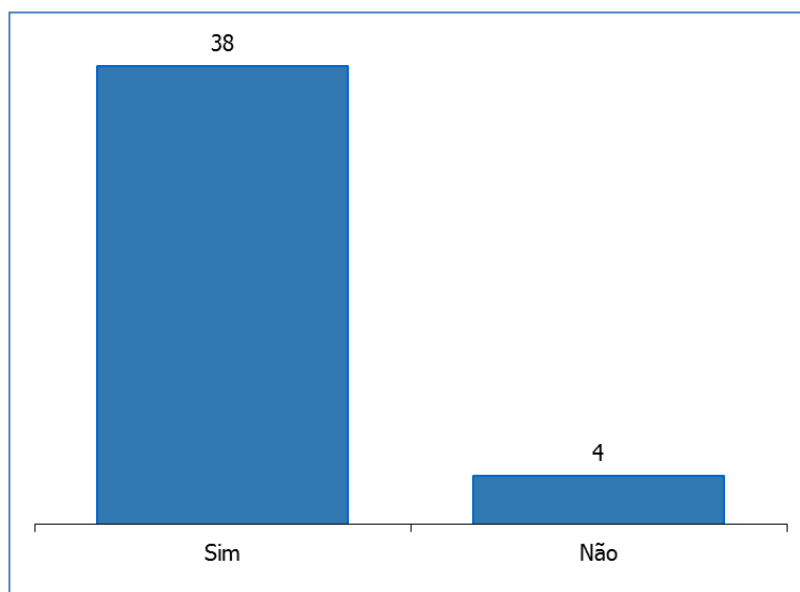
No que respeita ao controlo da implementação das recomendações, 95% dos inquiridos responderam que a função de Auditoria Interna controla a implementação das recomendações, bem como, dos eventuais motivos para a sua não implementação, e nas respostas, essa responsabilidade compete aos Conselhos de Administração, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

Gráfico 21 – Controlo e monitorização da implementação das recomendações formuladas



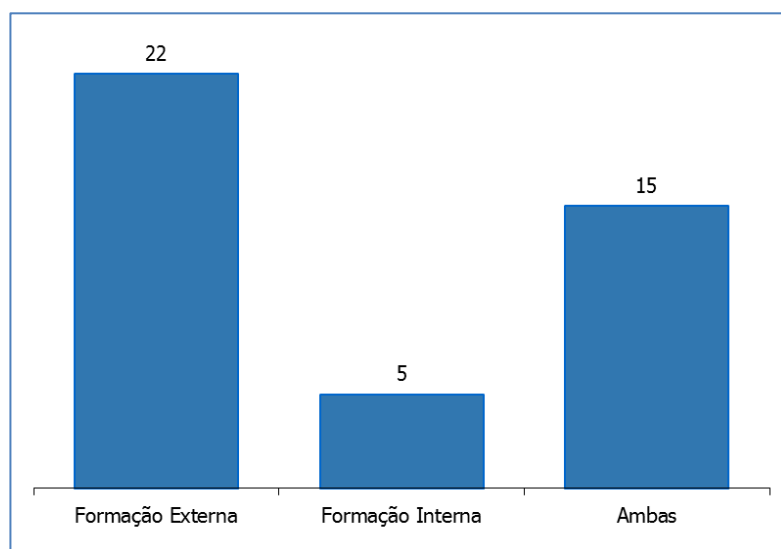
90% dos participantes responderam que são efetuados *follow-up* das recomendações formuladas e avaliado o surgimento de novos riscos, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

Gráfico 22 – Realização de *follow-up*'s e avaliação de novos riscos



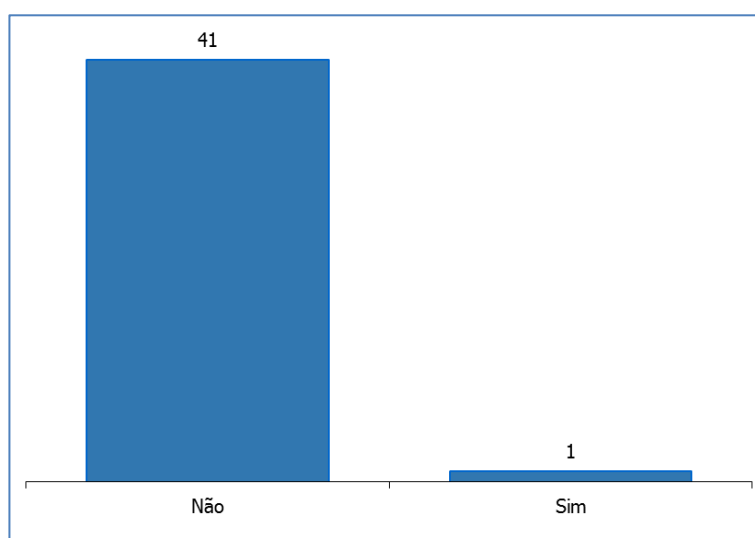
De forma a manter-se atualizado, 52% dos inquiridos responderam que realizam formação externa e 32% dos participantes responderam que efetuam formação externa e interna, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 23 – Origem da formação realizada*



Questionados os inquiridos se existe externalização de atividades, 98% dos inquiridos responderam que não, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

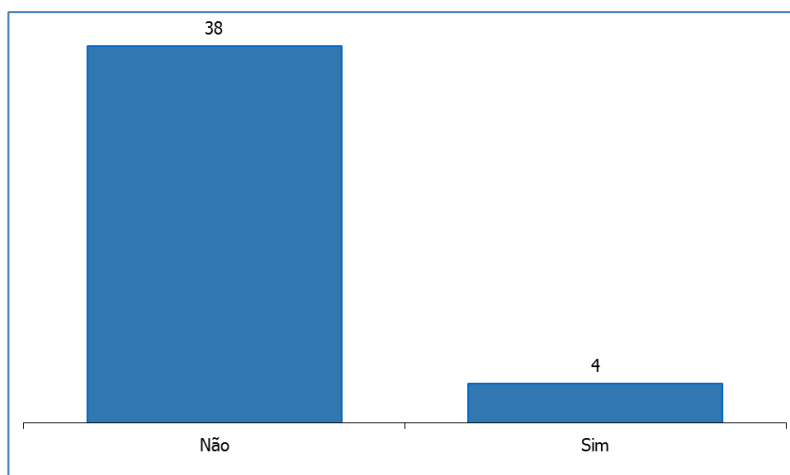
*Gráfico 24 – Existe externalização de atividades*



Questionados os participantes, se utiliza outras aplicações de produtividade para além do Microsoft Office, 90% responderam negativamente, sendo que apenas 10% responderam que utilizavam outras ferramentas informáticas, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

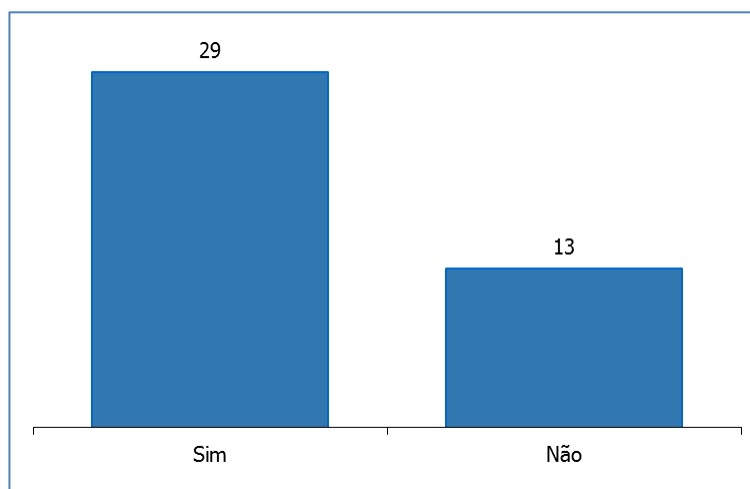
Para os inquiridos que responderam utilizam outras ferramentas informáticas, as respostas obtidas foram: as internas, do hospital, consoante a área em análise (1); SONHO (2); CPCHS (2); Sisqual (1); Navision (1); Alert (1) e Business Intelligence (1), sendo que nenhuma destas pode ser considerada ferramentas de auditoria.

*Gráfico 25 – Utiliza outras ferramentas para além do Microsoft Office*



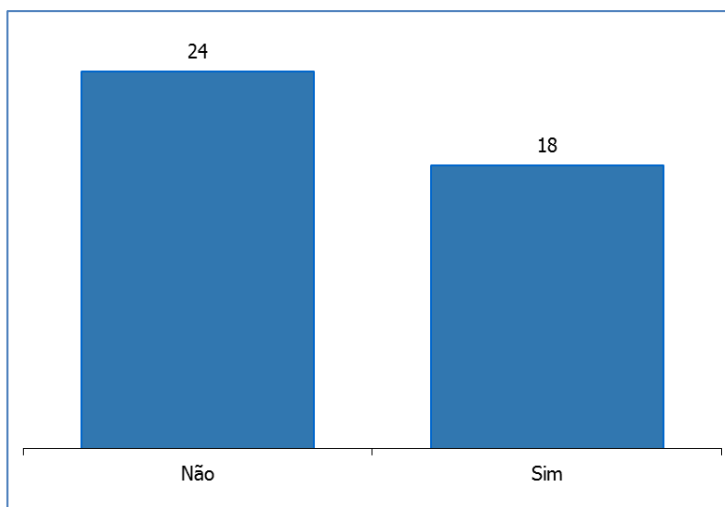
Questionados se necessitam de uma ferramenta informática na função de Auditoria Interna, 69% dos inquiridos responderam afirmativamente, conforme se apresenta no quadro seguinte.

*Gráfico 26 – Considera que necessita de uma ferramenta informática para além do Microsoft Office*



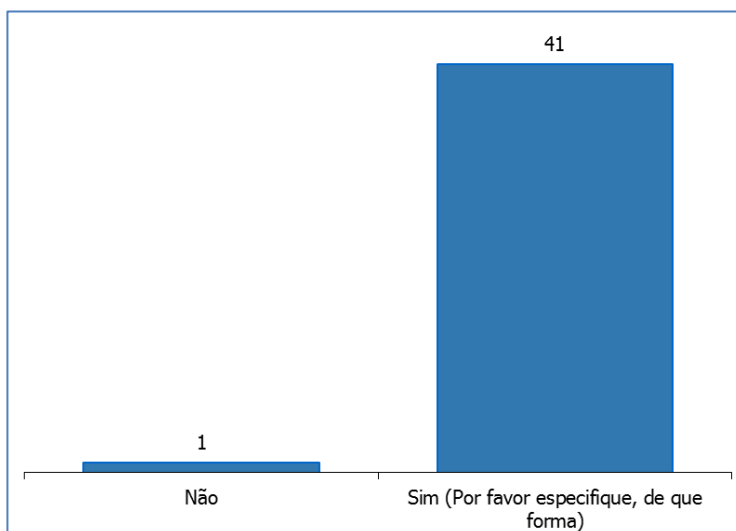
57% dos inquiridos responderam que a função de Auditoria Interna não era sujeita a avaliação, conforme se apresenta no gráfico seguinte, sendo que os participantes que responderam afirmativamente referem que a mesma é objeto de avaliação por parte de: CA (7); GCCI / IGAS (4); PAAI e RAAI (4); SIADAP (2); Fiscal Único (1); ACSS (1); DGTF (1); Balanced Scorecard (1) e Auditorias Externas (1).

*Gráfico 27 – A atividade de Auditoria Interna é sujeita a avaliação*



98% dos inquiridos responderam que a função de Auditoria Interna acrescenta valor, conforme se apresenta no gráfico seguinte.

*Gráfico 28 – Considera que a função acrescenta valor à organização*



No que respeita às áreas nas quais a função de Auditoria Interna acrescenta valor, à resposta aberta, os inquiridos referiram em 63% das respostas, para o reforço do SCI – Obs 3, No processo de melhoria contínua, contribuindo para a eficácia e eficiência das operações - Obs 6 e para a identificação de riscos e potenciais fraudes – Obs. 7, conforme se apresenta de seguida em quadro resumo.

Quadro 7 – Áreas nas quais os inquiridos referem que a função de Auditoria Interna acrescenta valor

| Observações                                                                                      | Frequência |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Obs. 1 Controlo e avaliação dos processos                                                        | 11         |
| Obs. 2 Avaliar o cumprimento do enquadramento legal e normativo                                  | 3          |
| Obs. 3 Reforço do SCI                                                                            | 17         |
| Obs. 4 Contribuir para o cumprimento dos objetivos institucionais                                | 1          |
| Obs. 5 Apoio, consultoria e informação à Gestão                                                  | 10         |
| Obs. 6 No processo de melhoria continua, contribuindo para a eficácia e eficiência das operações | 17         |
| Obs. 7 Identificação de riscos e potenciais fraudes                                              | 13         |
| Obs. 8 Exercendo pedagogia e inculcando uma Cultura de rigor                                     | 2          |
| Obs. 9 Transparência                                                                             | 1          |

## 2.7. Correlação entre variáveis

A presente investigação foi desenvolvida, tendo em vista fazer uma descrição da função de Auditoria Interna no SNS. Tendo em conta o trabalho desenvolvido, considerou-se oportuna uma análise inferencial entre as variáveis expressas em questionário, nomeadamente a averiguação do Coeficiente de Correlação de *Pearson* (Técnica paramétrica).

Assim, uma vez que não dispunha do SPSS, utilizei como recurso o *software* Rstudio versão 3.2.3 (2015-12-10) - "*Wooden Christmas-Tree*", *software*, *open source* - gratuito, e com a instalação da respetiva *package* "*Corrplot*", foi criada uma Matriz de Correlação que se apresenta em anexo (*Anexo 4*). Apresentando-se o respetivo código de programação abaixo:

Criado um novo script no programa (File – *new file* – *Rscript*), carregamos o ficheiro .csv denominado Cor\_AI com os dados do questionário:

```
cor_AI <- read.csv2("C:/Users/valexandre/Desktop/Cor_AI.csv")
```

```
View(cor_AI)
```

```
# Para Instalar a Package necessária:
```

```
install.packages("corrplot",depend=TRUE)
```

```
library (corrplot)
```

```
# E, para apresentar a matriz de correlação efetuamos os seguintes comandos:
```

```
M <- cor(cor_AI)
```

```
corrplot(M, method = "circle") # para apresentar a matriz de correlação com círculos e cores.
```

E por último após "*run*" do "*script*" obteve-se a Matriz que se apresenta em anexo (*Anexo 4*)

Pela observação dos valores de correção representados na Matriz podemos concluir que não se observa um forte relacionamento linear entre as variáveis, ou pelo menos entre as variáveis, cuja linearidade se poderia considerar relevante para o presente estudo. Da observação podemos concluir que as opiniões tendem a ser fortemente lineares no que diga respeito ao contributo da Função Auditoria Interna para a Entidade áreas de: gestão de risco, reforço do sistema de Controlo Interno, combate à fraude, criação de valor e apoio à gestão, bem como no que diga respeito à articulação da função Auditoria Interna com as Entidades externas.

## Capítulo 3 – Conclusões

### 3.1. Sumário dos resultados

---

Esta investigação permitiu identificar e melhorar o conhecimento sobre a função de Auditoria Interna no SNS, corroborando muitas das perceções existentes, nomeadamente, que a função se debate com falta de Recursos Humanos, onde a “aposta” na função de Auditoria Interna, em cerca de 50% dos Serviços se cinge apenas a um elemento e em 36% dos casos encontram-se afetos à função dois colaboradores, correspondendo esta lacuna, a um ponto fraco e a uma ameaça à atividade, por outro lado esta constitui uma oportunidade, decorrente do reforço de recursos humanos.

Verificamos que a maioria dos colaboradores (52%) foram recrutados internamente e correspondem a AI e / ou Técnicos Superiores, respetivamente 41% e 39%, sendo que 73% destes estão na função à mais de 3 anos, originando experiência acumulada e *know-how* consolidado, indo de encontro a alguns dos pontos fortes identificados pelos participantes, com um profundo conhecimento das Entidades e do setor, que associado à Independência e às competências pessoais dos AI, proporcionam uma mais valia para a sua atividade, contribuindo para melhorar a eficácia e eficiência das operações, reforço do SCI, avaliação de processos e identificação de riscos e potenciais fraudes, permitindo à função de Auditoria Interna atuar em todas as áreas, ação esta, suportada em manuais de procedimentos, havendo no entanto, necessidade de atualizar os Manuais desenvolvidos pela ACSS, IP.

Daqui advêm uma oportunidade que importaria explorar e dar o devido enquadramento que corresponde, à partilha de serviços, recursos humanos e ferramentas informáticas, entre estruturas homólogas de diferentes Entidades do SNS.

Uma vez que, 45% dos inquiridos considerarem existir um “bom” *empower* por parte da Administração, apoio esse refletido com *input`s* no planeamento dos trabalhos, sem que tal se coloque em causa a independência da função, uma vez que 78% das respostas apontam para a inexistência de restrições à função de Auditoria Interna, sendo o *empower* da Administração referido como um dos pontos fortes da função e 84% dos participantes, referem que a organização reconhece a função, uma vez que a perceção das outras áreas é considerada “Boa” ou “Satisfatória”, constituindo-se este desiderato como uma mais-valia reconhecida por todos para o trabalho desenvolvido pela função de Auditoria Interna.

A maioria dos participantes, avalia o contributo da função Auditoria Interna para a Gestão de Risco, o reforço do SCI, o combate à fraude, a criação de valor e o apoio à gestão como “Bom” ou “Excelente” indo de encontro aos objetivos previstos para a função.

No que diz respeito à articulação com diversas Entidades, verifica-se que, para a generalidade das Entidades a mesma é avaliada positivamente, situando-se entre o “Satisfatória”, o “Bom” e / ou “Excelente”, ainda assim são apontadas ameaças decorrentes de eventuais expectativas incorretas por parte de Entidades externas, tornando-se necessário fortalecer e reforçar a comunicação e articulação externa, nomeadamente com a Tutela, uma vez que, a diversidade e a multiplicidade de pedidos e reportes origina uma dispersão de meios, dificultando a capacidade de resposta atempada a todas as solicitações, comprometendo inclusive a execução normal das atividades previstas em sede de Plano Anual de Auditoria Interna.

A este propósito, a generalidade dos participantes assinalou que para a boa execução do Plano Anual de Atividades, elaborado com base na avaliação de risco e na necessidade de validação de processos e procedimentos com a regulamentação existentes – *compliance* – muitas vezes debate-se com, falta de ferramentas informativas, dificuldade de acesso a informação e / ou falta de fiabilidade da mesma, daí a necessidade de desenvolver mecanismos de ligação e interoperacionalidade com os sistemas de informação, que facilitem a análise de dados, com base nas técnicas de amostragem usualmente utilizadas no trabalho de Auditoria.

O desenvolvimento centralizado e posterior disseminação destas ferramentas informáticas e / ou metodologias uniformizadas permitiria melhorar e simplificar a exploração de dados dos sistemas de informação utilizados pelas Entidades na gestão e operação de diferentes processos, redução de custos, uniformização de procedimentos, melhorar a qualidade do trabalho desenvolvido e permitir a comparabilidade e consolidação das análises efetuadas pela função de Auditoria Interna, por parte das Entidades Tutelares.

Outra dificuldade reportada decorre da multiplicidade de legislação existente e da constante alteração da mesma e / ou das normas internas, comprometendo a boa execução do planeamento anual, havendo ainda necessidade de monitorizar as recomendações formuladas, quer pela AI, quer por Entidades externas, atividades que consomem alguns recursos e tempo. No conjunto os participantes referem que a função é avaliada, em grande medida pela Administração de forma positiva, não havendo lugar a externalização de atividades, num contexto de restrições orçamentais, sobejamente conhecidas.

Verifica-se na análise dos dados obtidos neste Estudo de Caso, que esta função está intimamente ligada ao fortalecimento do SCI, onde a Auditoria Interna, uma atividade independente de avaliação objetiva realizada à posteriori, apresentando ainda assim,

especificidades próprias em cada Entidade, decorrentes dos conhecimentos técnicos e / ou das competências pessoais de cada um dos AI.

Assim, a função de Auditoria Interna tem vindo a ganhar cada vez maior importância e projeção, depois de uma fase inicial de auditoria operacional e de verificação da *compliance* com a regulamentação, o surgimento de novos desafios à função têm contribuído para que esta registe uma importância cada vez maior, exigindo cada vez maior proatividade aos seus intervenientes, não se cingindo apenas ao relato dos factos, mas apontando soluções, antecipando problemas e contribuindo para a melhoria da gestão das Entidades, acrescentando valor e prestando serviços de apoio e assessoria à Administração, alargando muitas vezes os âmbitos de atuação, indo de encontro às naturais expectativas das Entidades Tutelares

### 3.2. Contribuições e limitações do estudo

---

A principal contribuição da presente investigação prende-se com a obtenção de conhecimento aprofundado dos problemas, metodologias e interação dos diversos intervenientes com a função de Auditoria Interna, conhecimento esse, fundamental para a melhoria da tomada de decisão relativamente a esta função, para além do enriquecimento, a nível pessoal do *Know-how* relativamente à função que venho também acompanhando desde 2014, e, tratando-se este primeiro estudo efetuado, de forma anónima, em meio académico, acreditamos que, ficam abertas as portas para que, futuras investigações possam vir a desenvolver valiosos trabalhos nesta área, comparando inclusivo os resultados obtidos neste estudo, quer com outros estudos da função de Auditoria Interna, nomeadamente os *Survey* sobre a função de Auditoria Interna realizados pela KPMG, sendo o último dos quais relativo ao ano 2015.

Julgamos ser possível divulgar os resultados obtidos na presente investigação internamente junto do MS, no sentido de apoiar a definição de melhores políticas e estratégias para a função, por parte da Tutela, para além de obviamente da apresentação desta matéria junto da comunidade científica e profissional, com divulgação e publicação dos dados recolhidos em futuros encontros do IPAI.

Quanto a limitações, refira-se o facto deste projeto ter tido um tempo muito limitado para o seu desenvolvimento (6 meses) e o facto de, ao longo do questionário terem-se registado alguns abandonos, apesar da amostra recolhida ser bastante representativa da realidade da função. Outra limitação advém do facto de não ser possível extrair conclusões relativamente a correlações de variáveis, uma vez que o questionário visava apresentar de forma descritiva o estado de arte atual da função de Auditoria Interna, um questionário construído com outro

tipo de questões poderia resultar noutros resultados, passíveis de uma análise mais aprofundada em SPSS.

### **3.3. Sugestões para a investigação futura**

---

Existem muitos estudos e investigações na área da Auditoria e da Auditoria Interna, no setor empresarial, nas mais diferentes vertentes e perspetivas do saber. Mas, no setor da Saúde especificamente, os estudos e investigações parecem ser exíguos, apesar do setor da Saúde, e apenas o setor público representar cerca de 13.148,2 M€, o que constitui um valor anual muito significativo, sendo que, os estudos encontrados incidem na sua grande maioria nas área clínica, da acreditação e / ou certificação, áreas não abrangidas pela função de Auditoria Interna, e, muitas vezes realizados por profissionais do setor (médicos, enfermeiros e / ou Técnicos de Saúde), pelo que, existem muitas outras linhas de investigação futura.

Seria importante conhecer a perspetiva e a importância que, os Órgãos de Gestão dão efetivamente à função de Auditoria Interna, questionando diretamente estes, relembro que este estudo visou conhecer à realidade do ponto de vista dos colaboradores que integram a função, nesse âmbito poderiam futuramente ser osculados os Órgãos de Tutela – MS, IGAS, GCCI, IGF, para conhecer, quais as suas reais expectativas em relação à função, assim como por parte dos Fiscais Únicos (ROC`s), no sentido de perceber, de que forma o trabalho dos Auditores Internos é utilizado por estes.

Por outro lado, face aos desenvolvimentos presentes, maior exigência por parte da Tutela e disponibilização de uma ferramenta informática de reporte, este questionário com maior ou menor profundidade em algumas questões, poderia ser aplicado novamente, no sentido de fazer um follow-up desta investigação e acompanhar de forma sistematizada a evolução da função, inclusivo avaliando as resposta às solicitações de mais recursos entre outros aspetos. Seria importante conhecer, os processos de avaliação do trabalho desenvolvido e o impacto que a mesma terá na recondução dos Auditores Internos atualmente em exercício. Portanto, temos muitos aspetos para estudar nesta área.

## Referências Bibliográficas

ACSS - *Manuais de Auditoria Interna dos Hospitais*, 2007

Alves, Joaquim – *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas* – 2015, Escolar Sílabo.

Arens, Alvin, Elder, Randal e Beasley, Mark - *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach* – 2012, 14.<sup>a</sup> Ed, Prentice-Hall International Edition.

IIA - *Controle Interno - Estrutura Integrada – Sumário Executivo do IIA* - 2013.

IIA - *Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa da gestão eficaz de riscos e controlos* - 2013.

ISA 200 – *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria* – 2009, IAASB, Lisboa, OROC

ISA 265 - *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência* – 2009, IAASB, Lisboa, OROC

ISA 610 - *Usar o Trabalho de Auditores Internos* – 2009, IAASB, Lisboa, OROC

Inácio, Helena - *Controlo Interno - Enquadramento teórico e aplicação prática*, 2014, Escolar Editora.

KPMG - *IV Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal – Resultados Preliminares* - 2015, disponível em [http://www.ipai.pt/fotos/gca/kpmg\\_1448359929.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/kpmg_1448359929.pdf), acedido em junho de 2016.

Sawyer, L., Dittenhofer, M. e Scheiner, J.- *Sawyer's Internal Auditing – The Practice of Modern Internal Auditing* – 2005, 5.<sup>a</sup> Ed. IIA.

Martins, Gilberto - *Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil.* – 2008, Revista de Contabilidade e Organizações, disponível em <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34702/37440>, acedido em junho de 2016.

Morais, Georgina e Martins, Isabel – *Auditoria Interna, Função e Processo*, 4.<sup>a</sup> Edição. Edição 2013, Áreas Editora.

Monteiro, Daniela e Pontes, Sergio – *Controlo, risco e amostragem em auditoria: relações indissociáveis* – 2002, Vislis Editores.

Pinheiro, Catarina - *Acréscitar valor à organização com a Auditoria interna* – 2013, ISCAP disponível em <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/1804>, acedido em julho de 2016.

Pinheiro, Joaquim Leite – *Auditoria Interna, Manual prático para Auditores Internos.* - 2.<sup>a</sup> Edição 2010, Rei dos Livros.

Toga, Andreia - *A Importância da Auditoria Interna na Saúde* – Dezembro de 2014, Gestão Hospitalar – APAH.

Tribunal de Contas - *A função de Auditoria Interna no SEE – Relatório n.º 08/2011 – 2.ª Secção - Processo 42/08 AUDIT*, 2011.

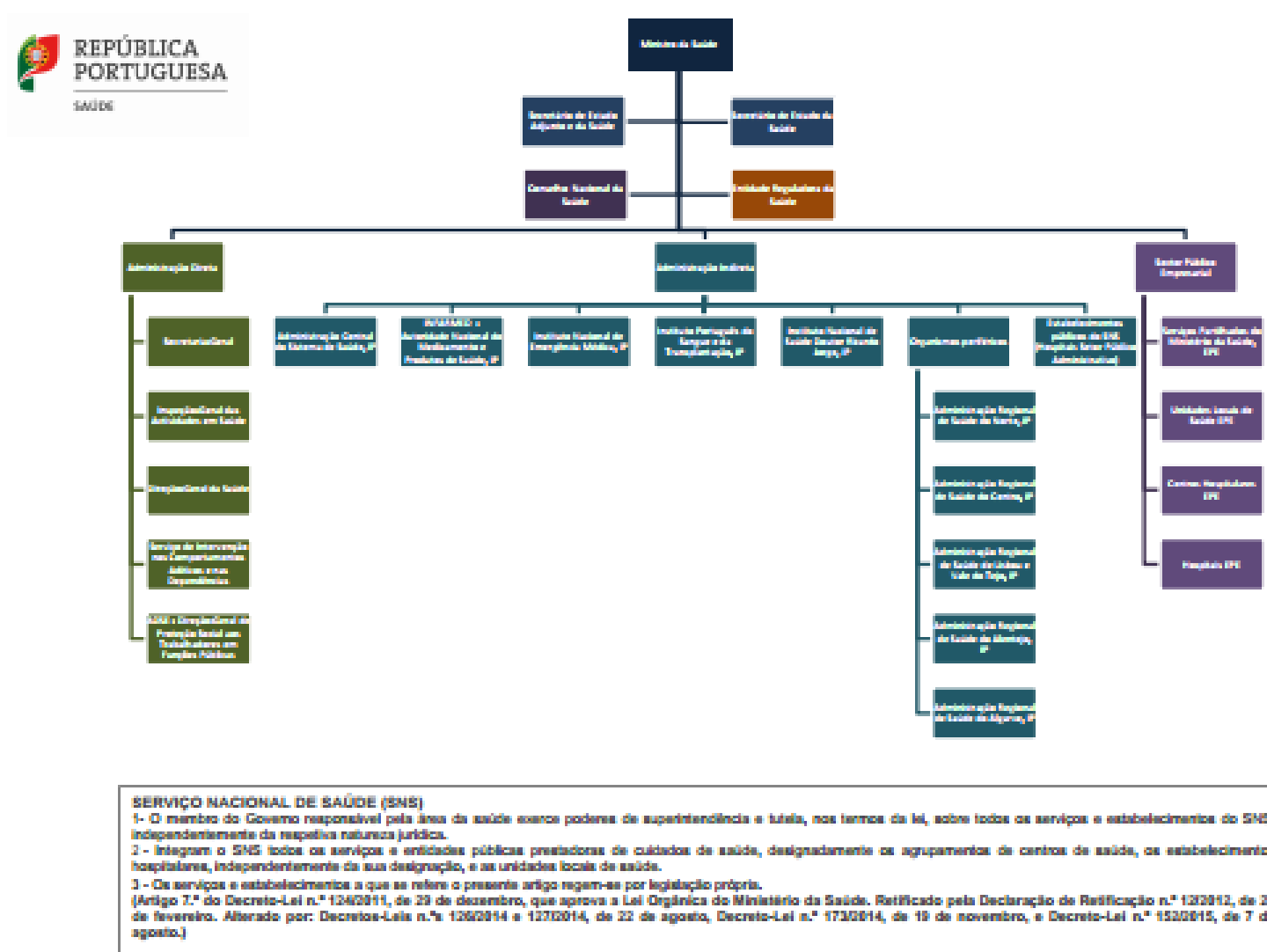
Tribunal de Contas - *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Volume I, 1999.

YIN, Robert - *Estudo de Caso, planeamento e métodos*. – 2.ª Edição, 2001, Bookman.

Legislação diversa, publicada no Diário da Republica, disponível em <https://dre.pt/>:

- Lei n.º 56/79, de 15 de setembro
- Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de Setembro
- Decreto-Lei n.º 19/88, de 21 de janeiro
- Decreto-Lei n.º 3/88, de 22 de janeiro
- Decreto Regulamentar n.º 7/89, de 4 de março
- Portaria n.º 591/89, de 29 de julho
- Portaria n.º 1026/89, de 24 de novembro
- Decreto-Lei n.º 273/92, de 3 de dezembro
- Portaria n.º 11/93, de 6 de janeiro
- Portaria n.º 763/93, de 27 de agosto
- Decreto-Lei n.º 207/99, de 9 de junho
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro
- Decreto-lei 76/2001, de 27 de Fevereiro
- Portaria n.º 448/2001, de 3 de Maio
- Portaria n.º 1096/2001, de 12 de setembro
- Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro
- Decreto-Lei n.º 188/2003, de 20 de agosto
- Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro
- Despacho n.º 6447/2012, de 15 de maio
- Portaria n.º 155/2012, de 22 de maio
- Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro
- Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março
- Despacho n.º 7709-B/2016, de 9 de junho

## Anexo 1 – Organograma do Ministério da Saúde



Fonte: <https://www.sns.gov.pt/wp-content/uploads/2016/01/OrganogramaMS11032016.pdf>, acedido em setembro de 2016

## **Anexo 2 - Resumo das Normas do IIA para a atividade de Auditoria Interna**

### **Normas de Atributos**

- 1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade
- 1100 – Independência e Objetividade
  - 1110 – Independência organizacional
  - 1111 – Interação Direta com o Conselho
  - 1120 – Objetividade Individual
  - 1130 – Impedimentos à Independência e Objetividade
- 1200 – Proficiência e Cuidado Profissional Adequado
  - 1210 – Proficiência
  - 1220 – Cuidado Profissional Adequado
  - 1230 – Desenvolvimento Profissional Contínuo
- 1300 – Programa de Garantia da Qualidade e Aperfeiçoamento
  - 1310 – Requisitos do Programa de Avaliação da Garantia de Qualidade e
  - 1311 – Avaliações internas
  - 1312 – Avaliações externas
  - 1320 – Reporte sobre o Programa de Avaliação de Qualidade e Aperfeiçoamento
  - 1321 – Utilização da Expressão “Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna”
  - 1322 – Reporte de Não Conformidade

### **Normas de Desempenho**

- 2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna
  - 2010 – Planeamento
  - 2020 – Comunicação e Aprovação
  - 2030 – Gestão dos Recursos
  - 2040 – Políticas e Procedimentos
  - 2050 – Coordenação
  - 2060 – Reporte aos Gestores Superiores e ao Conselho
- 2100 – Natureza do Trabalho
  - 2110 – Governação
  - 2120 – Gestão do Risco
  - 2130 – Controlo

2200 – Planeamento do Compromisso (de Auditoria)  
2201 – Considerações sobre o Planeamento  
2210 – Objetivos do Compromisso  
2220 – Âmbito do Compromisso  
2230 – Alocação de Recursos ao Compromisso  
2240 – Programa de Trabalho do Compromisso  
2300 – Realização do Compromisso  
2310 – Identificação da Informação  
2320 – Análise e Avaliação  
2330 – Documentação da Informação  
2340 – Supervisão do Compromisso  
2400 – Comunicação dos Resultados  
2410 – Critérios para a Comunicação  
2420 – Qualidade das Comunicações  
2421 – Erros e Omissões  
2430 – Utilização da Expressão “Conduzido em Conformidade com as Normas  
2431 – Divulgação da Não Conformidade  
2440 – Divulgação dos Resultados  
2500 – Monitorização do Progresso  
2600 – Resolução da Aceitação dos Riscos pelos Gestores Superiores

Fonte: Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna, disponível em [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf\\_2009\\_port\\_normas\\_0809\\_1252171596.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf), acedido em setembro de 2016.

### Anexo 3 - Lista de Entidades do SNS e respetivos orçamentos

Un: Euros

| INSTITUIÇÕES DO SNS                                            | ORÇAMENTO<br>2016      |
|----------------------------------------------------------------|------------------------|
| ADMINISTRAÇÃO CENTRAL DO SISTEMA DE SAÚDE, I.P.                | 4 771 633 064          |
| ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DE LISBOA E VALE DO TEJO, I.P. | 1 365 579 631          |
| ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO ALENTEJO, I.P.              | 121 052 399            |
| ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO ALGARVE, I.P.               | 148 756 158            |
| ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO CENTRO, I.P.                | 543 498 262            |
| ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO NORTE, I.P.                 | 1 287 755 119          |
| CENTRO HOSPITALAR BARREIRO MONTIJO, EPE                        | 63 066 164             |
| CENTRO HOSPITALAR DA COVA DA BEIRA, EPE                        | 48 475 824             |
| CENTRO HOSPITALAR DE ENTRE DOURO E VOUGA, EPE                  | 77 084 726             |
| CENTRO HOSPITALAR DE LEIRIA, EPE                               | 90 538 269             |
| CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA CENTRAL, EPE                       | 361 356 235            |
| CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA NORTE, EPE                         | 332 712 666            |
| CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL, EPE                     | 214 309 277            |
| CENTRO HOSPITALAR DE SÃO JOÃO, EPE                             | 322 183 391            |
| CENTRO HOSPITALAR DE SETUBAL, EPE                              | 88 384 580             |
| CENTRO HOSPITALAR DO ALGARVE, EPE                              | 184 347 585            |
| CENTRO HOSPITALAR DO BAIXO VOUGA, EPE                          | 63 722 102             |
| CENTRO HOSPITALAR DO MÉDIO AVE, EPE                            | 42 790 172             |
| CENTRO HOSPITALAR DO MÉDIO TEJO, EPE                           | 69 986 658             |
| CENTRO HOSPITALAR DO OESTE                                     | 71 924 022             |
| CENTRO HOSPITALAR DO PORTO, EPE                                | 252 920 521            |
| CENTRO HOSPITALAR DO TÂMEGA E SOUSA, EPE                       | 77 633 498             |
| CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITÁRIO DE COIMBRA, EPE              | 438 659 834            |
| CENTRO HOSPITALAR POVOA DO VARZIM - VILA DO CONDE, EPE         | 23 503 995             |
| CENTRO HOSPITALAR PSIQUIÁTRICO DE LISBOA                       | 21 984 102             |
| CENTRO HOSPITALAR TONDELA-UISEU, EPE                           | 109 906 031            |
| CENTRO HOSPITALAR TRAS-OS-MONTES E ALTO DOURO, EPE             | 116 819 768            |
| CENTRO HOSPITALAR VILA NOVA DE GAIA/ESPINHO, EPE               | 158 611 066            |
| CENTRO MÉDICO DE REABIL. DA REG. CENTRO - ROVISCO PAIS         | 8 367 160              |
| HOSPITAL ARCEBISPO JOÃO CRISÓSTOMO - CANTANHEDE                | 4 461 049              |
| HOSPITAL DA SENHORA DA OLIVEIRA GUIMARAES, EPE                 | 80 796 676             |
| HOSPITAL DISTRITAL DA FIGUEIRA DA FOZ, EPE                     | 25 461 054             |
| HOSPITAL DISTRITAL DE SANTARÉM, EPE                            | 67 655 722             |
| HOSPITAL DO ESPÍRITO SANTO, DE EVORA, EPE                      | 79 373 909             |
| HOSPITAL DR. FRANCISCO ZAGALO - OVAR                           | 6 502 347              |
| HOSPITAL GARCIA DA ORTA, EPE - ALMADA                          | 132 139 529            |
| HOSPITAL MAGALHÃES LEMOS - PORTO, EPE                          | 26 174 763             |
| HOSPITAL PROF. DOUTOR FERNANDO FONSECA, EPE                    | 152 839 702            |
| HOSPITAL SANTA MARIA MAIOR - BARCELOS, EPE                     | 20 562 589             |
| INSTITUTO NACIONAL DE SAÚDE DR. RICARDO JORGE I.P.             | 27 279 767             |
| INSTITUTO OFTALMOLOGICO DR. GAMA PINTO                         | 5 167 967              |
| INSTITUTO PORTUGUES DE ONCOLOGIA - COIMBRA, EPE                | 61 334 800             |
| INSTITUTO PORTUGUES DE ONCOLOGIA - LISBOA, EPE                 | 108 698 332            |
| INSTITUTO PORTUGUES DE ONCOLOGIA - PORTO, EPE                  | 131 781 734            |
| INSTITUTO PORTUGUES DO SANGUE E DA TRANSPLANTAÇÃO              | 63 093 070             |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DA GUARDA, EPE                          | 83 281 493             |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE CASTELO BRANCO, EPE                  | 63 681 073             |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE MATOSINHOS, EPE                      | 104 023 452            |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO ALTO MINHO, EPE                      | 131 104 360            |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO BAIXO ALENTEJO, EPE                  | 80 626 899             |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO LITORAL ALENTEJANO, E.P.E            | 55 707 421             |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO NORDESTE, EPE                        | 81 399 888             |
| UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO NORTE ALENTEJANO, EPE                | 77 473 149             |
| <b>TOTAL</b>                                                   | <b>13 148 183 024</b>  |
| <b>TOTAL DO ORÇAMENTO DE ESTADO</b>                            | <b>133 920 367 044</b> |
| <b>PESO DO SNS NO OE 2016</b>                                  | <b>9,82%</b>           |

Fonte: MF/DGO, Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março - LOE2016 | Não inclui o Hospital José Luciano de Castro - Anadia, que passou para a SCM.

## Anexo 4 – Matriz de correlações

