



UNIVERSIDADE  
ESTADUAL DE LONDRINA

---

APARECIDA INÊS CEOLIN

**AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL:  
PERCEPÇÃO DOS GERENTES DE UM HOSPITAL PÚBLICO**

---

Londrina  
2010

APARECIDA INÊS CEOLIN

**AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL:  
PERCEPÇÃO DOS GERENTES DE UM HOSPITAL PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Gestão de Serviços de Saúde da Universidade Estadual de Londrina como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Gestão de Serviços de Saúde.

Orientador: Prof. Dr.Márcio José de Almeida  
Co-Orientadora: Profa. Dra. Mara L. Garanhani

Londrina  
2010

**Catálogo elaborado pela Divisão de Processos Técnicos da Biblioteca Central da Universidade Estadual de Londrina.**

**Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)**

C398a Ceolin, Aparecida Inês.

Auditoria interna operacional : percepção dos gerentes de um hospital público /  
Aparecida Inês Ceolin. – Londrina, 2010.  
106 f. : il.

Orientador: Márcio José de Almeida.

Co-orientador: Mara Lúcia Garanhani.

Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde) - Universidade Estadual de Londrina, Centro de Ciências da Saúde, Programa de Pós-Graduação em Gestão de Serviços de Saúde, 2010.

Inclui bibliografia.

1. Auditoria interna – Hospitais – Teses. 2. Auditoria operacional – Hospitais – Teses. 3. Auditores – Relatórios – Teses. 4. Hospitais – Auditoria – Teses. 5. Pesquisa qualitativa – Teses. I. Almeida, Márcio José de Almeida. II. Garanhani, Mara Lúcia. III. Universidade Estadual de Londrina. Centro de Ciências da Saúde. Programa de Pós-Graduação em Gestão de Serviços de Saúde. IV. Título.

CDU 658.11:362.11

APARECIDA INÊS CEOLIN

**AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL:  
PERCEPÇÃO DOS GERENTES DE UM HOSPITAL PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Gestão de Serviços de Saúde da Universidade Estadual de Londrina como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Gestão de Serviços de Saúde.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Márcio José de Almeida  
UEL – Londrina – PR

---

Profa. Dra. Mara Lúcia Garanhani  
UEL – Londrina – PR

---

Prof. Dr. Luiz Cordoni Júnior  
UEL – Londrina – PR

---

Prof. Dr. Luciano Munck  
UEL – Londrina – PR

Londrina, 28 de outubro de 2010.

## *Dedico*

*A Deus*

*por me guiar e me carregar em seus braços nos momentos difíceis.*

*Ao meu pai Antônio,*

*in memoriam, por ter sido o meu exemplo de vida, pela sua bondade e amor. Enfim... por tudo que ele foi e pelo que me ensinou.*

*A minha mãe Luíza,*

*a fortaleza que sustenta a todos nós. Exemplo de coragem e amor, com quem aprendo um pouco a cada dia.*

*Ao Stein,*

*meu companheiro de toda vida. Pelo amor, carinho, compreensão e cumplicidade. E a preocupação e cuidados durante a realização deste curso.*

*A minha irmã Vera,*

*pelo amor compartilhado e por ser um exemplo a ser seguido.*

*Aos meus irmãos João e Sérgio*

*O primogênito e o caçula, pela vida e amor compartilhados.*

*As minhas sobrinhas Alessandra, Adriana, Camila, Juliana, a minha tradutora oficial, e Luana, a caçula.*

*Cada uma a seu modo, são mulheres fortes, corajosas e amorosas.*

*Ao meu sobrinho Rogério, e as sobrinhas-netas Mayara,*

*Natália e Beatriz, por serem parte da minha vida.*

*Aos agregados da família: Mara, Carla, Odete, Edcléia, Júlio,*

*Eduardo, Fabiane, Usley e Mauro (in memoriam), por terem entrado em minha vida.*

## *Agradeco*

*A Deus, por ter colocado pessoas especiais em minha vida, a quem quero agradecer:*

*Aos amigos, pelo incentivo e pelo tempo gasto em ouvir as minhas incertezas quanto ao resultado deste trabalho;*

*Aos companheiros de curso pelo convívio e por compartilhar as experiências;*

*Ao Prof. Dr. Márcio José de Almeida, meu orientador, por ter concordado com meu projeto de pesquisa, pelo incentivo, conhecimento transmitido e amizade;*

*A Profa. Dra. Mara Lúcia Garanhani, por ter me adotado no meio do caminho, tornando-se minha co-orientadora e me guiado nos caminhos da pesquisa qualitativa. Por toda dedicação dispensada a mim, de forma sempre gentil e tranqüila que lhe é característica, sem a qual não consigo vislumbrar como se daria o término deste trabalho;*

*Ao Prof. Dr. Luciano Munck, por ter aceito fazer parte da banca e pelas contribuições a este trabalho;*

*Aos demais professores do Mestrado Profissional pela disposição em transmitirem, de forma competente, seu conhecimento a nós, alunos;*

*A Profa. Dra. Maria do Carmo Lourenço Haddad e ao Prof. Ms. Juliano Gionco, que gentilmente me enviaram seus trabalhos;*

*Ao Prof. Dr. Oscar Alves, pelo incentivo e apoio ao longo do tempo;*

*Aos funcionários do NESCO, Sandra, Elaine, Gislaine e Fernando, pela atenção e paciência no atendimento dispensado a todos nós;*

*Aos funcionários da Auditoria Interna pela contribuição neste aprendizado;*

*A Jaqueline M. Oliveira, pela amizade e conhecimento compartilhado;*

*A Roseli Salvador Alves, pela amizade e por ser tão especial;*

*Aos entrevistados da pesquisa, por compartilhar conhecimento e sentimentos;*

*Enfim... A todos que contribuíram com um outro olhar para que eu pudesse completar mais esta caminhada,*

**OBRIGADA!!**

*O valor das coisas não está no tempo  
que elas duram,  
mas na intensidade com que acontecem.  
Por isso existem momentos inesquecíveis,  
coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis.  
(Fernando Pessoa)*

CEOLIN, Aparecida Inês. **Auditoria interna operacional**: percepção dos gestores de um hospital público. 2010. 104 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2010.

## RESUMO

A auditoria está se tornando um sistema de gestão ou uma ferramenta de suporte para os gestores ao apontar em suas recomendações as implementações necessárias para a melhoria dos processos e para o monitoramento de controles, com vistas a dar apoio ao processo de gestão nas áreas auditadas. A insuficiência de literatura sobre o acompanhamento das auditorias e a verificação de como vem sendo interpretada e aplicada as recomendações feitas nos relatórios de auditoria interna operacional justificam a realização do presente estudo. O objetivo desta pesquisa foi analisar a percepção dos gerentes de um hospital público sobre as auditorias internas operacionais realizadas em suas gerências nos anos de 2007 e 2008. A pesquisa foi desenvolvida a partir da seleção de 23 auditorias internas classificadas como operacionais, das quais 6 foram realizadas no ano de 2007 e 17 em 2008. Trata-se de uma pesquisa qualitativa exploratória, com realização de entrevistas semi-estruturadas com os gerentes das áreas auditadas. A análise das entrevistas foi realizada utilizando a técnica de análise de conteúdo da qual emergiram quatro categorias analíticas: 1) estratégias utilizadas na divulgação das recomendações das auditorias; 2) dificuldades, facilidades, contribuições e resultados percebidos na aplicação das recomendações; 3) sentimentos e percepções vivenciadas em relação à auditoria; e 4) o significado de auditoria para os gerentes dos serviços auditados. Em relação às estratégias ficou evidenciado que cada gerente se utilizou de sua capacidade pessoal para desenvolver e implantar as recomendações. As dificuldades, facilidades, contribuições e resultados referidos mostraram diferentes dimensões relacionadas a: infraestrutura, recursos humanos e processos de trabalho. Quanto aos sentimentos e percepções vivenciadas pelos gerentes de serviço em relação à auditoria, as entrevistas revelaram o reconhecimento do benefício que as auditorias trouxeram na resolução dos problemas das gerências, mas que sentimentos negativos ainda afloram quando são auditados. Os significados de auditoria mostraram diferentes compreensões, que vão desde a percepção de um instrumento de fiscalização e controle até a noção de auditoria como instrumento de gestão

**Palavras-Chave:** Auditoria interna. Auditoria de natureza operacional. Relatórios de auditoria. Accountability. Pesquisa qualitativa.

CEOLIN, Aparecida Inês. **Operational Internal audit: managers perception of a public teaching hospital.** 2010. 104 f. Dissertation (Professional Master's Degree in Management of Health Services) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2010.

## ABSTRACT

The audit is becoming a management system or a support tool for the managers by pointing in its recommendations the implementations necessities to the process improvement and to the monitoring controls aiming to support the management process in the audited areas. The lack of literature about audit monitoring and the verification of how has been interpreted and applied the recommendations made at operational internal audit reports is essential and justify the present study. The purpose of this study was to analyze the perceptions of a public hospital managers about the operational internal audits realized in their managements in 2007 and 2008. The study was developed from the selection of 23 internal audits classified as operational, which 6 was realized in 2007 and 17 in 2008. It is a qualitative exploratory approach with realization of semi-structured interviews with the audit areas managers. The interview analysis was done using the technique of content analysis which from emerged four analytical categories: 1) strategies used in the disclosure of audit recommendations; 2) difficulties, facilities, contributions and perceived results in the recommendations application; 3) feelings and perceptions experienced in relation to audit; and 4) the meaning of audit for the managers of audited services. In relation to strategies became clear that each manager has used to his personal capacity to develop the strategies and implement the recommendations. The difficulties, facilities, contributions and referred results, showed different dimensions related to: infrastructure, human resources and work processes. About the feelings and perceptions experienced by service managers in relation to the audit the interviews showed the recognition of the benefit that the audits brought to the managements problems solutions, but that negative feelings still appear when are audited. The meanings of audit showed different comprehensions, that go since the perception of a supervision instrument and control until the audit notion as a management instrument.

**Keywords:** Internal Audit. Audit of an operational nature. Audit reports. Accountability. Qualitative research

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> –	Equação de eficiência .....	27
<b>Figura 2</b> –	Equação de eficácia .....	27
<b>Figura 3</b> –	Estágios da auditoria operacional .....	28
<b>Figura 4</b> –	Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria .....	29
<b>Figura 5</b> –	Achado de auditoria .....	30
<b>Figura 6</b> –	Quadro com a identificação dos relatórios de auditoria interna operacional, diretorias envolvidas e número de gerentes e diretores que poderiam ser entrevistados .....	35
<b>Figura 7</b> –	Quadro com a caracterização dos entrevistados .....	44
<b>Figura 8</b> –	Quadro demonstrativo das categorias analíticas resultantes da análise das 11 entrevistas realizadas com os gerentes de serviços .....	46
<b>Figura 9</b> –	Estratégias utilizadas na divulgação das recomendações de auditoria pelos gerentes entrevistados .....	48
<b>Figura 10</b> –	Dificuldades, Facilidades, Contribuições e Resultados Percebidos pelos gerentes entrevistados .....	55
<b>Figura 11</b> –	Infraestrutura .....	60
<b>Figura 12</b> –	Recursos Humanos .....	63
<b>Figura 13</b> –	Processos de Trabalho .....	71
<b>Figura 14</b> –	Sentimento dos gerentes em relação à auditoria .....	75
<b>Figura 15</b> –	Percepção dos gerentes sobre a auditoria .....	78
<b>Figura 16</b> –	Significados de auditoria para os gerentes de serviço .....	80

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ABNT</b>	Associação Brasileira de Normas Técnicas
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CTQ</b>	Centro de Tratamento de Queimados
<b>DA</b>	Diretoria Administrativa
<b>DC</b>	Diretoria Clínica
<b>DE</b>	Diretoria de Enfermagem
<b>DS</b>	Diretor Superintendente
<b>GAO</b>	General Accounting Office
<b>ISO</b>	International Organization for Standardization
<b>INTOSAI</b>	International Organization of Supreme Audit Institutions
<b>NBC</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade
<b>SUS</b>	Sistema Único de Saúde
<b>TCU</b>	Tribunal de Contas da União
<b>TI</b>	Tecnologia de Informação
<b>TMO</b>	Transplante de Medula Óssea
<b>UnB</b>	Universidade de Brasília
<b>USA</b>	United States Of America

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>2 BASES TEÓRICAS E CONCEITUAIS DE AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL</b> .....	19
2.1 AUDITORIA INTERNA .....	22
2.2 AUDITORIA OPERACIONAL .....	24
<b>3 JUSTIFICATIVA</b> .....	31
<b>4 OBJETIVOS</b> .....	32
4.1 OBJETIVO GERAL .....	32
4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	32
<b>5 METODOLOGIA</b> .....	33
5.1 TIPO DE ESTUDO .....	33
5.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ANÁLISE E DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA .....	34
5.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS .....	36
5.4 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DAS ENTREVISTAS .....	38
5.4.1 Pré-Análise .....	40
5.4.2 Exploração do Material .....	42
5.4.3 Tratamento dos Resultados .....	42
5.5 ASPECTOS ÉTICOS DA PESQUISA .....	43
<b>6 RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	44
6.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA .....	44
6.2 A ESTRUTURA DAS ENTREVISTAS E AS CATEGORIAS ANALÍTICAS .....	45
6.3 CATEGORIAS ANALÍTICAS .....	47
6.3.1 Estratégias Utilizadas pelos Gerentes na Divulgação das Recomendações dos Relatórios de Auditoria .....	47
6.3.1.1 Ações nos processos de divulgação .....	48
6.3.1.2 Ações nos processos de trabalho.....	51
6.3.1.3 Resolutividade .....	52

6.3.2	Dificuldades, Facilidades, Contribuições e Resultados Percebidos no Processo de Implantação das Recomendações dos Relatórios de Auditoria .....	54
6.3.2.1	Cultura organizacional .....	56
6.3.2.2	Planejamento .....	57
6.3.2.3	Infraestrutura .....	60
6.3.2.4	Recursos humanos.....	63
6.3.2.5	Processo de trabalho.....	71
6.3.3	Sentimentos e Percepções Vivenciadas pelos Gerentes em relação a auditoria.....	74
6.3.3.1	Sentimentos dos gerentes em relação à auditoria.....	74
6.3.3.2	As percepções vivenciadas pelos gerentes .....	77
6.3.4	Significados de Auditoria para os Gerentes dos Serviços Auditados .....	80
6.3.4.1	De controle .....	80
6.3.4.2	De fiscalização .....	82
6.3.4.3	De avaliação.....	84
6.3.4.4	De instrumento de gestão.....	85
6.3.4.5	De outro olhar .....	87
<b>7</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>89</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>94</b>
	<b>APÊNDICE .....</b>	<b>100</b>
	APÊNDICE A – Roteiro semi-estruturado da entrevista .....	101
	APÊNDICE B – Termo de consentimento livre e esclarecido .....	102
	<b>ANEXO .....</b>	<b>103</b>
	ANEXO A – Parecer 113/2009 do Comitê de Ética em Pesquisa .....	104

## 1 INTRODUÇÃO

A palavra auditoria tem sua origem no latim, *audire*, que em português significa ouvir e seu significado está ligado a expressões como pericia, exame analítico, cargo de auditor, contabilidade, entre outras, e a palavra auditor tem sua origem no verbo latim *auditore*, ou seja, aquele que ouve ou ouvinte.

É difícil precisar quando se originou a auditoria. Mas foi no Império Romano que ela ganhou expressão. Na época as decisões eram transmitidas ao povo por mensageiros e para garantir que as decisões fossem repassadas corretamente esses mensageiros eram acompanhados por *auditore* que se reportavam às autoridades.

Posteriormente, o termo auditoria passou a ser usado na área da contabilidade para verificar a confiabilidade de dados e informações financeiras.

Nas últimas décadas, a auditoria foi mais difundida no Brasil, tornando-se uma ferramenta para avaliar se um sistema de gestão, ou parte dele, atende aos requisitos institucionais.

Quando se fala em Auditoria como suporte aos gestores ou como um sistema de gestão, as mais conhecidas são: Auditoria Interna, Auditoria Contábil, Auditoria Fiscal, Auditoria Pública, Auditoria de Natureza Operacional e mais recentemente as Auditorias de Sistema de Informação e Ambiental.

A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) em sua Diretriz para auditoria de sistema de gestão de qualidade define auditoria como

um processo sistemático, documentado e independente para obter evidências de auditoria e avaliá-las objetivamente para determinar a extensão na qual os critérios de auditoria são atendidos (ISO 19011, 2002, p.2).

O Portal da Auditoria apresenta uma definição mais abrangente do que é auditoria, conforme a definição a seguir:

Auditoria é um exame cuidadoso, sistemático e independente das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, cujo objetivo é averiguar se elas estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas

com eficácia e se estão adequadas ou em conformidade à consecução dos objetivos estabelecidos (Portal da auditoria).

A auditoria divide-se em interna ou externa, sendo a primeira desenvolvida por pessoal do quadro próprio da empresa e a segunda é realizada por empresa ou profissional de fora da organização auditada e normalmente é voltada para a verificação e certificação de gestão econômico-financeira.

Devido ao trabalho detalhado que desenvolve e a necessidade de abordar temas muitas vezes delicados e até controvertidos, é importante que a auditoria interna trabalhe segundo um conjunto de normas que propicie uma boa estruturação aos relatórios de auditoria, e com isso os torne previsíveis. Espera-se que os auditores internos operacionais apresentem trabalhos objetivos, mas também minuciosos e exatos em suas informações.

Auditoria interna pode ser definida como

o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade (NBC, 12, p.2)

Almeida Paula (1999, p.31) faz uma definição de auditoria interna que traduz o pensamento de estudiosos da área e segundo essa definição, a auditoria interna

é uma atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pelas políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

A auditoria interna, muitas vezes, é entendida ou confundida com controle interno. Enquanto a primeira é um conjunto de métodos e medidas que visam assegurar o funcionamento da organização, o segundo é uma atividade que deve assegurar o funcionamento dos controles internos, mas não desobriga os gestores e gerentes da responsabilidade de verificar e controlar os seus respectivos serviços.

Quanto à auditoria de natureza operacional ou como é mais conhecida, auditoria operacional, apesar de recente, tem sido estudada por muitos pesquisadores da área de gestão pública, principalmente dos Tribunais de Contas da União e dos Estados.

A auditoria operacional é definida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no Manual de Auditoria de Natureza Operacional editado no ano de 2000, como uma

*avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal. A seguir informa que ela abrange duas modalidades: a **auditoria de desempenho operacional** e a **avaliação de programa** (grifo do autor, BRASIL, 2000).*

A seguir, o Manual do TCU define que:

o objetivo da auditoria de desempenho operacional é examinar a ação governamental quanto aos aspectos da **economicidade, eficiência e eficácia**, enquanto avaliação de programa busca examinar a **efetividade** dos programas e projetos governamentais (grifo do autor, BRASIL, 2000).

Em relação à auditoria operacional, o Professor Antonio Lopes de Sá (1998, p.106) apresentou a seguinte definição:

**Auditoria** que verifica o "desempenho" ou "forma de operar" dos diversos órgãos e funções de uma empresa. Tal **auditoria** testa "como funciona" os diversos setores, visando, principalmente, a eficiência, a segurança no controle interno e a obtenção correta dos objetivos. *Pode tal revisão ser feita em conjunto com as demais, no caso de **auditoria** integral, ou isoladamente em períodos mais curtos* (grifos do autor).

Mas os estudiosos da Contabilidade de um modo geral e especificamente os de Auditoria não têm se aprofundado no estudo do acompanhamento dos resultados das auditorias.

Para Araujo (2008, p.128) *a fase do acompanhamento normalmente é realizada no transcurso da auditoria subsequente, na fase do planejamento [...], e a seguir afirma que não existe na doutrina auditorial a descrição dos procedimentos que devem ser adotados durante essa fase.*

A Auditoria Interna da Universidade Estadual de Londrina foi criada através da Resolução No 402 de 29 de julho de 1977, e no Art. 25 define que:

*A Auditoria é de natureza tanto financeira quanto operacional e compreende o exame, pesquisa, investigação, análise tradicional, avaliação e crítica de atos, fatos, papéis, registros, procedimentos, ocorrências e situações, com a finalidade de atestar sua legitimidade, exatidão, conveniência, oportunidade, conformidade em normas expressas ou padrões recomendáveis, nas áreas de:*

- a) Econômico-Financeira-Contábil*
- b) Acadêmica*
- c) Administrativa*

O Regimento Geral da Universidade em seu Art. 24 define a auditoria interna como um *órgão de assessoramento direto do reitor, tendo por finalidade examinar, a priori, concomitantemente ou a posteriori os atos e fatos administrativos e acadêmicos de toda a Universidade.*

A Assessoria de Auditoria Interna é única na estrutura da Universidade, mas tem parte de sua equipe atuando no Hospital Universitário desde o ano de 1996.

O Hospital Universitário, que é a instituição sedadora da pesquisa, é o único hospital escola público de grande porte na região norte do Estado do Paraná. Órgão suplementar da Universidade Estadual tem como missão *Prestar assistência integral à saúde com excelência e qualidade, participando na prática do ensino, pesquisa e extensão, integrado ao Sistema Único de Saúde - SUS - e contribuindo para a melhoria da qualidade de Ensino.*

Quando iniciou suas atividades, em 1971, contava com 39 leitos, 140 funcionários, equipe médica e estudantes do Curso de Medicina. Atualmente é um hospital estratégico e tradicional Centro de Referência para o SUS contando com 337 leitos em funcionamento.

Dos pacientes atendidos em 2009, aproximadamente 23,91% são originários de outros municípios do Estado do Paraná e de mais de 100 cidades de outros estados da federação, principalmente São Paulo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Rondônia.

Conta com equipamentos e pessoal especializado para realização de grande parte dos exames e procedimentos necessários ao diagnóstico e tratamento dos pacientes, incluindo um Centro de Tratamento de Queimados (CTQ)

e a Unidade de Transplante de Medula Óssea (TMO) inaugurada em 11/12/2009 que integra a Rede Paranaense de Terapia Celular.

No ano de 2009 atendeu 174.457 pacientes distribuídos em 131.794 atendimentos ambulatoriais; 31.997 atendimentos de urgência/emergência; 10.666 internações. Realizou 8.381 cirurgias, entre eletivas e de urgência; 854 partos - com um percentual de 69,79% de cesariana; 884.083 exames laboratoriais (análises clínicas, anatomopatológico e de histocompatibilidade).

Como dito anteriormente, o hospital não conta com auditoria própria, mas desde 1996 uma equipe da Assessoria de Auditoria Interna da Universidade atua no hospital, acompanhando todo esforço despendido na expansão dos serviços colocados à disposição da população.

Em sua atuação no hospital, a auditoria interna tem desenvolvido trabalho de auditoria geral com destaque para a de natureza operacional. Tem apresentado relatórios em que procura levar em consideração os três pontos básicos da auditoria operacional: economicidade, eficiência e eficácia dos processos de trabalho. Desta forma, as questões interrogadoras deste estudo são:

- As recomendações contidas nos relatórios das auditorias internas operacionais estão chegando aos gerentes dos serviços auditados?
- As recomendações estão sendo implementadas pelos gerentes? E quais estratégias estão sendo utilizadas para a implementação?
- Percebeu alguma a implementação das ações recomendadas?
- As recomendações contribuíram para a gestão dos serviços auditados? Quais os resultados encontrados?
- Quais as percepções dos gerentes em relação ao trabalho da auditoria?
- Qual o significado que a auditoria tem para os gerentes dos serviços?

Este trabalho está estruturado em seis capítulos com o primeiro destinado à apresentação e contextualização do trabalho, a instituição sediadora da pesquisa e as questões de pesquisa configurando o objeto de pesquisa.

O segundo capítulo contém breve histórico da auditoria, os conceitos de auditoria interna e auditoria de natureza operacional, suas bases teóricas e conceituais.

A justificativa para a elaboração desta dissertação encontra-se no terceiro capítulo e o objetivo geral e os específicos compõe o capítulo quatro.

O quinto capítulo apresenta as questões metodológicas, o delineamento da pesquisa e os procedimentos utilizados na análise.

A discussão das categorias temáticas que resultaram da análise das entrevistas realizadas está apresentada no sexto capítulo.

As considerações finais encontram-se no sétimo capítulo.

## 2 BASES TEÓRICAS E CONCEITUAIS DE AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL

A auditoria é uma ciência relativamente nova no Brasil, e para que as empresas brasileiras passassem a utilizá-la foi preciso uma regulamentação legal sobre o mercado financeiro, que veio com a Lei nº 4.728 de julho de 1965, na qual foi estabelecida a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental.

Para Gonçalves (1993), Ministro do Superior Tribunal de Justiça, o controle financeiro e orçamentário sofreu profunda transformação com a entrada em vigor da Constituição de 1967 e os Decretos-Leis nºs 199 e 200, ambos de 25/02/1967, quando foi adotada a sistemática de controle financeiro e orçamentário a posteriori, mediante prestação de contas dos gestores e o controle concomitante através das inspeções in loco ou auditorias. Com isso ficava instituído um sistema misto de fiscalização onde, além da auditoria realizada pelo Controle Interno para fins de supervisão ministerial, adotava-se o processo complementar de auditoria in loco pelo Tribunal de Contas da União.

Em seu livro *Introdução à Auditoria Operacional*, Araújo (2008, p.27) afirma que a auditoria operacional foi implantada no Brasil com a Constituição de 1988, e em seu artigo 70 reza:

*A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e, pelo sistema de controle interno de cada poder.*

Segundo este autor, devido às limitações das informações financeiras, surgiu à necessidade de melhorar a qualidade dos relatórios apresentados pelos auditores no que se refere aos resultados da administração pública ou privada, que foi suprida mediante a aplicação de procedimentos de auditoria que procurou avaliar o desempenho operacional de uma organização, no que tange a economicidade, a eficiência e a eficácia.

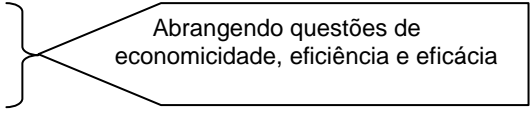
Ainda, para este autor, a história da auditoria de natureza operacional no setor público ou governamental, pode ser resumida conforme segue:

- 1971: A International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai)<sup>1</sup> aprovou o conceito de "auditoria integral" ou integrada que envolve as seguintes responsabilidades:

a) Contábil -> que abrange as demonstrações contábeis;

b) Administrativas e

c) Programática



Abrangendo questões de economicidade, eficiência e eficácia

Realização do VII Congresso da Intosai que é considerado o marco da auditoria operacional no mundo.

- 1972: O Escritório Geral de Contabilidade (General Accounting Office - GAO - USA) publica a primeira versão das Normas de Auditoria Governamental (livro amarelo), com a última revisão realizada em 2007.
- 1973: O Escritório do Auditor-Geral (Canadá) cria a Comissão Independente de Revisão para o Escritório do Auditor-Geral, com apresentação do relatório final em abril de 1975.
- 1977: O IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, realizado em Lima - Peru recomendava que [...] *deverão estender seus exames para além da auditoria contábil, a fim de penetrarem na auditoria operacional, condizente com a eficiência, economicidade e efetividade.*
- 1982: Na Inglaterra, a Lei de Finanças do Governo Municipal (Local Government Finance Act) determina que seja realizada auditoria operacional nas unidades do governo municipal.  
  
No Brasil o Tribunal de Contas da União, através da Portaria nº 199 de 12 de dezembro de 1982 institui a auditoria programática, com características semelhantes às da auditoria operacional.

<sup>1</sup> A Intosai é um organismo filiado à Organização das Nações Unidas (ONU), com sede em Viena, Áustria, com a finalidade fomentar intercâmbio de idéias e experiências entre as instituições superiores de controle das Finanças Públicas.

- 1985: O Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Brasil, através do Ato nº 548 implanta o Manual de Auditoria, segundo modelo de auditoria canadense, envolvendo aspectos da auditoria operacional.
- 1988: A Constituição Federal do Brasil implanta a auditoria operacional.
- 1989: Brasil, a Instrução Normativa STN nº 10 adotou, como um dos tipos de auditoria a operacional.
- 1994: Brasil, o Tribunal de Contas da União através da Resolução nº 17 estabelece como uma das finalidades da auditoria avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional, atitudes dos organismos auditados e aferir os resultados alcançados.
- 1998: Brasil, o Tribunal de Contas da União publica o Manual de Auditoria de Desempenho, posteriormente denominado de Manual de Auditoria de Natureza Operacional.

Para Araujo (2008, p.29) no setor privado, a auditoria operacional não tem uma cronologia de implantação, mas era utilizada há algumas décadas pelos auditores internos para descrever as análises realizadas com o objetivo de verificar se as operações estavam sendo executadas com economia, eficiência e eficácia, sendo eles os responsáveis pelo desenvolvimento da auditoria operacional no setor privado.

No Brasil a auditoria operacional no setor privado é mencionada na Resolução nº 780 de 1995, do Conselho Federal de Contabilidade, que ao aprovar as normas para auditoria interna, preconiza que a *auditoria interna [...] objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controle internos e das informações fiscais, contábeis, financeiras e operacionais da entidade (NBC.12, p.3).*

Segundo Araujo (2008 apud HALLER, 1985), a auditoria interna nas empresas americanas tem conseguido notáveis avanços nas auditorias operacionais relacionadas à economicidade e a eficiência, mas avançaram muito pouco no que se refere à medição da eficácia, principalmente pela dificuldade de se estabelecer indicadores para sua aferição.

A seguir apresentamos as bases teóricas e conceituais das auditorias interna e de natureza operacional que se cruzam neste estudo, no qual foram estudadas as auditorias internas de natureza operacional.

## 2.1 AUDITORIA INTERNA

Após a crise econômica de 1929, foi criado nos Estados Unidos o Comitê May, com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa, tornando obrigatória a Auditoria Contábil Independente nos demonstrativos financeiros dessas empresas.

Esses auditores independentes no desenrolar de suas atividades, necessitavam ter acesso a informações e documentos que levassem ao conhecimento mais profundo e análises das diferentes contas e transações. Para tanto, foram designados funcionários da própria empresa. Estava lançada a semente da Auditoria Interna, pois os mesmos, com o decorrer do tempo, foram aprendendo e dominando as técnicas de Auditoria e utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração da empresa.

Depois da fundação do The Institute of Internal Auditors, em New York, a auditoria interna passa a ser vista de maneira diferente. De um corpo de funcionários de linha, quase sempre subordinados a contabilidade, pouco a pouco, passou a ter um enfoque de controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia e a efetividade da aplicação dos controles internos. O seu campo de ação funcional foi estendido para todas as áreas da empresa, e, para garantir sua total independência, passou a ter subordinação direta à alta administração da organização (Portal UnB).

A finalidade da auditoria é desenvolver um plano de ação que auxilie a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistêmica e disciplinada para a avaliação e melhora da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações e resultados de uma organização.

Portanto, o objetivo da auditoria Interna pode ser definido como o de

avaliar e prestar ajuda a alta Administração e desenvolver adequadamente suas atribuições, proporcionando-lhes análises, recomendações e comentários objetivos, acerca das atividades examinadas (VIEIRA, 2007).

Como visto anteriormente, a auditoria interna é habitualmente executada por uma unidade interna da própria instituição, é uma função de assessoria, não exercendo autoridade direta sobre os outros membros da organização.

Para que a independência da auditoria interna seja resguardada, deve estar subordinada ao órgão colegiado de maior nível na organização. Sua estrutura administrativa deverá estar diretamente subordinada ao conselho de administração ou outro órgão equivalente ou superior.

A liberdade de que a auditoria interna é investida para revisar e avaliar as normas, os planos, procedimentos e registros não isentam os demais membros da organização das responsabilidades que lhes foram designadas. Sua independência é condição essencial para se obter resultados positivos nos trabalhos desenvolvidos.

Esta independência tem dois aspectos principais: o apoio que lhe delega a administração deve ser fator suficiente para assegurar um amplo campo de ação e atenção adequada aos resultados de seus trabalhos e recomendações bem como a efetivação das medidas sugeridas; o segundo aspecto é que a auditoria, através de seus auditores internos, não deve planejar nem implantar procedimentos, escriturar registros, ou ter participação em atividades que, normalmente, devem revisar e avaliar.

Segundo Raupp (1999, p.11) a XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade realizada em Porto Rico, em agosto de 1999, estabeleceu que a auditoria interna deve focar os seguintes pontos:

- Conformidade entre as ações de nível estratégico, tático e operacional;
- Consecução dos objetivos, metas e planos da empresa;
- Eficiência na obtenção e uso dos recursos financeiros, materiais e humanos;
- Qualidade das informações contábeis;
- Organização interna e procedimentos;

- Adequação e cumprimento das normas;
- Cumprimento da legislação;
- Segurança física e lógica;
- Proteção dos ativos;
- Prevenção de erros, desperdícios e fraudes.

Além destes enfoques, autores como Cruz (2002), Gil (1999), Gonçalves (1993) e Silva (2002), explicitam que devem ser observados ainda os seguintes critérios:

- Integridade e confiabilidade das informações e registros;
- Integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, e da sua efetiva aplicação pela empresa;
- Eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; e.
- Compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

Para Raupp (1999) a Conferência Interamericana de Contabilidade definiu, também, que o produto da Auditoria Interna deve ser o diagnóstico sobre o processo auditado, acompanhado das não conformidades e/ou melhorias porventura identificadas, com a finalidade de subsidiar o gerente responsável por sua gestão.

## 2.2 AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL

Segundo Araújo (2008) a palavra de origem inglesa *accountability* não possui uma tradução literal no Brasil. Mais do que uma palavra para traduzi-la falta, na verdade, o próprio conceito. *Accountability* vai além do conceito de responsabilidade, pois traz em sua essência a noção de dever, de comprometimento, de obrigatoriedade de resposta, de prestar e render contas.

É o compromisso "ético e moral" de se responder por uma responsabilidade delegada. Não é simplesmente a prestação de contas, é a *obrigação de prestar contas*.

Na Administração Pública, o termo *accountability* projeta a prestação de contas do gestor para além dos limites formais da burocracia, responsabilizando-o perante a sociedade e pressupondo mecanismos de salvaguarda dos ativos públicos contra excessos de poder. Tem três propósitos principais, que devem ser utilizados no sentido de "responsabilização" dos agentes políticos, dirigentes e servidores públicos pelo resultado de sua gestão, perante os atores sociais e políticos aos quais prestam contas, quais sejam:

- direcionar e orientar a ação administrativa;
- aferir o desempenho e os resultados;
- garantir sua probidade e integridade.

*Accountability* transcende o conceito de prestação de contas tradicional. Está relacionada à noção de governança, à capacidade do governo de atender as demandas da sociedade, à transparência das ações do poder público e à responsabilidade dos agentes políticos e administradores públicos pelos resultados da ação estatal.

Pode-se afirmar também que, não obstante as diversas definições existentes, a auditoria operacional é a ação independente de um terceiro para verificar se os aspectos da economicidade, eficiência e eficácia foram obedecidos numa relação de *accountability*, emitindo comentários e sugestões pertinentes (ARAÚJO, 2008, p.39).

O mesmo autor coloca que a revisão das Normas de Auditoria Governamental, realizada pelo GAO em 2003 apresenta os seguintes tipos de auditoria:

- Auditoria Contábil: para assegurar se as dimensões contábeis são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- Certificações: examinar, revisar ou realizar procedimentos acordados sobre dada matéria. A matéria sob exame pode tomar variadas formas, incluindo análise histórica, e podem alcançar

temas contábeis ou não-contábeis, podendo também, fazer parte de uma auditoria contábil ou de uma auditoria operacional;

- Auditorias Operacionais: abrangem uma ampla variedade de objetivos, inclusive os relativos à avaliação da efetividade e dos resultados de um programa; à economicidade e eficiência. Podem ter ampla ou restrita finalidade de trabalho e implicam distintos níveis de análise, investigação ou avaliação; e geralmente apresentam achados, conclusões e recomendações, gerando como resultado um relatório.

Como a auditoria operacional está voltada para a identificação das oportunidades para se alcançar maior economicidade, eficiência e eficácia, para que possamos entender o conceito de auditoria operacional temos que entender o significado de economicidade, eficiência e eficácia. Segundo definição do Dicionário Michaelis, as três palavras, no sentido genérico, são termos que se inter-relacionam e são definidas como:

- Economicidade: é um substantivo feminino, composto pelas palavras econômico+(i)+dade e quer dizer "*qualidade do que é econômico*" que por sua vez deriva do grego *oikonomicos* e é definido como "*1-relativo à economia, [...], 3-que gasta pouco em relação ao serviço prestado*";
- Eficácia: deriva do latim *efficacia*, significa "*qualidade daquilo que produz o resultado esperado*";
- Eficiência: deriva do latim *efficientia*, significa "*capacidade de produzir um efeito; eficácia*".

Em administração os três termos ganham definição técnica, representando formas de se avaliar o desempenho de uma organização e com significados diferentes.

A economicidade refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros pela organização em questão. Para se considerar este quesito, a empresa deve ter conhecimento dos recursos e condições de comparar com padrões preestabelecidos.

É alcançada quando são adquiridos recursos adequados (em quantidade e qualidade) ao menor custo possível, considerando as condições de aquisição, ou seja, produzir mais utilizando os mesmos recursos e mantendo ou

melhorando o nível de qualidade. Não deve ser avaliada em função do resultado presente, mas no decorrer de determinado tempo.

A eficiência está relacionada a custo, a forma pela qual os meios são geridos. É a relação existente entre os bens e serviços consumidos (entradas) e os bens e serviços produzidos (saídas), ou seja, é a maximização dos resultados com recursos determinados ou a obtenção ou prestação de um bem ou serviço com o mínimo possível de recursos, mantendo a qualidade e quantidade desejada.

Quanto à eficácia, diz respeito ao atingimento dos objetivos e metas fixados nos programas de ação. É feita através da comparação entre os resultados realmente obtidos e os resultados esperados ou previstos nos planos ou programas de ação, independentemente da quantidade, qualidade e custo dos recursos envolvidos em atingir estes objetivos.

Para melhor entendimento dos conceitos de eficiência e eficácia, Araújo (2008), propõe as equações constantes na figuras 1 e 2. A equação mostrada pela figura 1 significa que a eficiência será atingida se, com os mesmos recursos (humanos, materiais, tempo, etc.) utilizados, conseguirmos mais resultados ou se conseguirmos o resultado esperado com menor esforço e menor custo.

$$\text{Eficiência} = \frac{\text{Resultados alcançados}}{\text{Recursos consumidos}}$$

**Figura 1** – Equação da Eficiência

Fonte: Araújo (2008, p.41)

Já a eficácia está diretamente relacionada à utilização racional dos recursos, ou seja, uma ação é considerada eficaz quando atinge os objetivos propostos, sejam eles materiais ou não.

$$\text{Eficácia} = \frac{\text{Resultados alcançados}}{\text{Resultados pretendidos}}$$

**Figura 2** – Equação da Eficácia

Fonte: Araújo (2008, p.41)

Assim, podemos resumir: se eficiência é meio; eficácia é fim; se eficiência é fazer bem; eficácia é fazer o que é certo.

Portanto, a definição de auditoria operacional apresentada pela Intosai retrata a sua abrangência quando afirma que "*é a auditoria de economicidade, eficiência e eficácia com que a entidade auditada utiliza seus recursos no desempenho de suas atribuições*".

Para Serpa (2007), a auditoria operacional tem a missão de assegurar à efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade, e a sua atuação nesse aspecto, "*[...] pode ser tão importante para o crescimento da administração pública quanto o combate à corrupção*".

Segundo Araújo (2008) para alcançar os seus objetivos à auditoria operacional é desenvolvida basicamente em quatro estágios: planejamento, execução, relatório e acompanhamento (figura 3).



**Figura 3** – Estágios da auditoria operacional

Fonte: Araújo (2008, p.76)

O planejamento representa, em média, 40% do tempo despendido numa auditoria operacional e é nessa fase que se definem os objetivos e se identificam as questões a serem respondidas pela auditoria, conforme definido na figura 4.

Deve ser enunciado de forma clara e resumida o aspecto a ser focado pela auditoria, de acordo com o levantamento de auditoria previamente realizado.

<b>QUESTÃO DE AUDITORIA</b>		Especificar os termos chave e o escopo da questão: período de abrangência; população alvo; área geográfica.
<b>INFORMAÇÕES REQUERIDAS</b>		Identificar as informações necessárias para responder a questão de auditoria.
<b>FONTES DE INFORMAÇÃO</b>		Identificar as fontes de cada item de informação.
<b>ESTRATÉGIAS METODOLÓGICAS</b>		Especificar as comparações a serem feitas, as técnicas amostrais a serem utilizadas: estudo de caso; pesquisa; delineamento experimental; delineamentos quase experimentais; delineamentos não experimentais.
<b>Métodos de</b>	<b>COLETA DE DADOS</b>	Especificar os métodos de coleta a serem empregados, quais sejam: entrevistas (estruturadas ou não estruturadas); questionário enviado pelo correio; observação direta; dados secundários.
	<b>ANÁLISE DE DADOS</b>	Especificar as técnicas a serem utilizadas na análise de dados, quais sejam: estatística descritiva; análise qualitativa; análise de conteúdo; outras.
<b>LIMITAÇÕES</b>		Especificar as limitações relativas: à estratégia metodológica adotada; à qualidade das informações; às condições operacionais de realização do trabalho.
<b>O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER</b>		Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados a partir da estratégia metodológica adotada.

**Figura 4** – Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria  
**Fonte:** TCU (2000).

Para Araújo (2008) como a auditoria operacional não repousa sobre normas explícitas, muitas vezes torna-se necessária a utilização de outras ferramentas, tais como: estudo de caso, delineamentos experimentais, análise de risco. O principal procedimento adotado na coleta de dados da auditoria operacional é a entrevista, podendo ser utilizados também questionários e formulários.

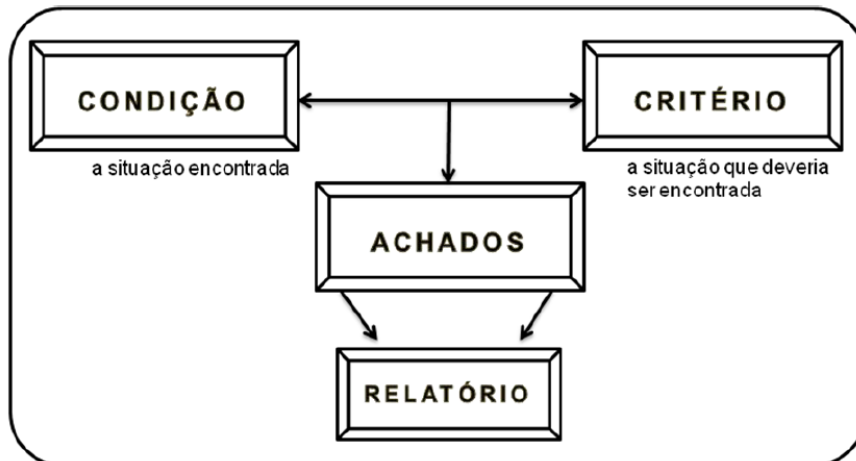
Outro item importante na execução dos trabalhos de auditoria é o "papel de trabalho" no qual são anotadas todas as evidências obtidas pelo auditor, constituindo-se no principal subsídio do relatório.

Araújo (2008, p.117) entende que o relatório de auditoria operacional é a

fase final do processo auditorial e consiste uma narração ou descrição ordenada e minuciosa dos fatos que foram constatados, com base em evidência concreta, durante os exames de auditoria operacional.

No transcorrer dos trabalhos de auditoria podem ser identificados pontos - negativos ou positivos - que devem ser relatados à administração. Estes pontos são chamados de constatações, observações ou achados de auditoria e ocorrem quando uma determinada condição não está em sintonia ou em

conformidade com um determinado critério. Portanto, a condição é a situação encontrada (ou fato ocorrido) e o critério é a situação ideal (que deveria ocorrer). A figura 5 demonstra o processo de identificação de um achado.



**Figura 5** – Achados de auditoria

Fonte: Araújo (2008, p.116)

A Portaria no 63/96 do Tribunal de Contas da União define o relatório de auditoria operacional como:

documento contendo as comprovações, conclusões e, eventualmente, recomendações que a instituição de fiscalização ou auditor considera útil levar ao conhecimento da entidade fiscalizada ou de qualquer outra autoridade competente.

Não existem no Brasil normas específicas para a elaboração de relatórios da auditoria operacional, mas os relatórios têm significativa importância para os gestores dos órgãos auditados, assim como para as áreas que são nele analisadas e discutidas, visto que podem utilizá-lo como base para tomada de decisões. O acompanhamento é o topo da pirâmide que demonstra os estágios da auditoria operacional (figura 3) e não se encontra literatura indicando a metodologia a ser utilizada.

### 3 JUSTIFICATIVA

A auditoria está envolvida com o processo de gestão, pois ao gerar e interpretar, em seus relatórios, informações que são elementos essenciais aos gestores, aponta em suas recomendações as implementações necessárias à melhoria dos processos e o monitoramento de controles, com vistas a dar apoio ao processo de gestão nas áreas auditadas.

Ao longo da preparação deste trabalho, notou-se a insuficiência de literatura sobre o acompanhamento das recomendações das auditorias, pois o enfoque principal é sempre a realização das auditorias e a emissão dos relatórios com as recomendações.

Quando encontrada na literatura, a descrição do acompanhamento das recomendações das auditorias não puderam ser utilizadas como referência para a presente pesquisa por não conter a percepção do serviço auditado.

A verificação de como vem sendo interpretada ou aplicada às recomendações feitas pela auditoria é fundamental para contribuir com o aprofundamento desta temática, principalmente pela falta de literatura nesta área.

Outro fator relevante é buscar conhecer a percepção dos gerentes sobre a auditoria e identificar se as recomendações constantes nos relatórios das auditorias internas operacionais têm contribuído para melhorar a gestão dos serviços auditados.

Mas foi, principalmente, a inquietação da autora em relação à falta de literatura sobre o acompanhamento das auditorias realizadas e o intuito de contribuir para o crescimento dos estudos na área de auditoria interna de natureza operacional, que a motivou a realizar esta pesquisa.

## 4 OBJETIVOS

Na Introdução foram apresentadas às questões interrogadoras da pesquisa e para respondê-las foram definidos os objetivos:

### 4.1 OBJETIVO GERAL

**Analisar a percepção dos gerentes de um hospital público sobre as auditorias internas operacionais realizadas em suas gerências nos anos de 2007 e 2008.**

### 4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para dar sustentabilidade ao objetivo geral, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as estratégias utilizadas na divulgação e implantação das recomendações.
- Relacionar as facilidades e dificuldades encontradas pelos serviços auditados para implantar as recomendações.
- Identificar as contribuições e os resultados alcançados pelos serviços auditados após a implantação das recomendações.
- Conhecer a percepção dos gerentes dos serviços auditados sobre a auditoria interna;
- Conhecer o significado da auditoria interna para os gerentes dos serviços auditados;
- Recomendar ações de melhoria a partir do resultado das entrevistas com gerentes.

## 5 METODOLOGIA

Neste capítulo será descrita a metodologia utilizada na pesquisa, incluindo o tipo de estudo, a definição dos participantes, coleta e análise dos dados.

### 5.1 TIPO DE ESTUDO

A metodologia de uma pesquisa pode ser entendida como o caminho escolhido para abordar a realidade (CARVALHO, 2008). Para atingir os objetivos propostos, e devido à necessidade de se trabalhar com uma metodologia que atinge um nível de realidade que não pode ser quantificado, optou-se pela abordagem qualitativa exploratória (MINAYO, 2004).

Garnica (1997 p.111) acredita que:

nas abordagens qualitativas, o termo pesquisa ganha novo significado, passando a ser concebido como uma trajetória circular em torno do que se deseja compreender, não se preocupando única e/ou aprioristicamente com princípios, leis e generalizações, mas voltando o olhar à qualidade, aos elementos que sejam significativos para o observador-investigador.

A metodologia qualitativa se concretiza no campo da subjetividade e do simbolismo e deve ser utilizada apenas para compreender fenômenos específicos e delimitáveis em relação ao seu grau de complexidade interna ao invés de preocupar-se com sua expressão quantitativa (MINAYO, 2004).

A realização de entrevistas permite ao pesquisador um mergulho em profundidade no tema a ser estudado, coletando indicações da maneira como cada participante percebe e entende sua realidade.

## 5.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ANÁLISE E DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

A pesquisa foi desenvolvida em um hospital escola público de grande porte, e a definição da população a ser entrevistada foi realizada através dos relatórios de auditoria interna.

Na fase inicial da pesquisa foi definido o universo a ser pesquisado, ou seja, qual o período a ser analisado e quais auditorias seriam analisadas. Após ser definido os anos de 2007 e 2008 como período de abrangência, procedeu-se ao levantamento das auditorias internas realizadas.

Para a identificação das auditorias internas operacionais buscaram-se todos os relatórios emitidos pela Auditoria Interna na Instituição no período definido, relacionando os relatórios e o assunto (referência) por eles tratados. No ano de 2007 foram realizadas dezessete auditorias internas e em 2008 vinte e seis, totalizando quarenta e três auditorias internas.

Na primeira seleção, foram descartados vinte relatórios que se referiam a:

- controle de frequência (04 em 2007 e 02 em 2008);
- furtos (03 em 2007 e 01 em 2008);
- denúncias diversas (03 em 2007 e 02 em 2008) e;
- outros motivos (01 em 2007 e 04 em 2008).

Refeita a relação, identificaram-se vinte e três auditorias internas de cunho operacional que foram objetos desta pesquisa, sendo seis realizadas no ano de 2007 e dezessete em 2008.

Em alguns casos as auditorias realizadas envolveram duas ou mais gerências, dois ou mais gerentes da mesma diretoria ou de diretorias diferentes. Nestes casos as entrevistas foram realizadas com todos os gerentes envolvidos.

Após a definição das auditorias objetos do estudo, chegou-se a um total de doze gerentes a serem entrevistados, com a possibilidade de entrevistar o diretor superintendente e os diretores das áreas envolvidas: administrativo, clínico e de enfermagem.

Os entrevistados foram identificados pela abreviatura utilizada usualmente na identificação das diretorias da instituição pesquisa, seguida de um número que corresponde ao número de ordem da entrevista realizada naquela

diretoria. Assim a identificação DC\_03 identifica o terceiro gerente entrevistado da Diretoria Clínica; DA\_xx identifica os gerentes da Diretoria Administrativa; e DE\_xx os gerentes da Diretoria de Enfermagem.

A figura 6 apresenta o total de gerentes que poderiam ser entrevistados, conforme as diretorias identificadas nos relatórios de auditoria interna.

Relatórios de Auditoria Interna Operacional	Diretorias Envolvidas	Pessoas a serem entrevistadas
01.007.101/2007	DE + DC	2
01.008.102/2007 e 01.014.103/2007	DC	1
01.012.104/2007	DA	1
01.016.105/2007	DA <sup>(a)</sup>	1
01.017.106/2007, 01.011.107/2008, 01.012.108/2008 e 01.013.109/2008	DE <sup>(b)</sup> + DC <sup>(c)</sup>	2
01.025.110/2008	DE <sup>(b)</sup> + DC <sup>(c)</sup>	-
01.004.111/2008, 01.005.112/2008 e 01.008.113/2008	DA	1
01.009.114/2008	DC	1
01.010.115/2008 e 01.019.116/2008	DC	1
01.014.117/2008	DA	1
01.016.118/2008, 01.023.119/2008 e 01.024.120/2008	DA <sup>(a)</sup> + DE <sup>(b)</sup> + DC <sup>(c)</sup>	-
01.017.121/2008 e 01.018.122/2008	DA <sup>(a)</sup> + DA	1
01.026.123/2008	DA <sup>(a)</sup> + DE <sup>(b)</sup> + DC <sup>(c)</sup>	-
Diretores a serem entrevistados (se necessário)	DS + DC + DE + DA	4
<b>Total de gerentes e diretores a serem entrevistados</b>		<b>16</b>

(a) (b) (c) = mesmos gerentes

**Figura 6** – Quadro com a identificação dos relatórios de auditoria interna operacional, as diretorias envolvidas e número de gerentes/diretores que poderiam ser entrevistados.

**Fonte:** elaboração própria.

Gaskell (2004) afirma que na pesquisa qualitativa o propósito não é contar pessoas e suas opiniões, mas a diversidade de informações sobre um assunto. Sendo assim, a realização de mais entrevista não é garantia de melhor qualidade e de uma compreensão mais apurada sobre determinado fenômeno. Isso porque, segundo o mesmo autor, existe um número limitado de opiniões acerca da realidade, uma vez que as representações não surgem exclusivamente dos indivíduos; essas são também produtos de processos sociais. Além disso, um número muito grande de entrevistas poderia comprometer a qualidade da análise,

pois o material resultante seria demasiado extenso para ser analisado em profundidade.

Neste estudo tínhamos a possibilidade de realizar dezesseis entrevistas, com doze gerentes de serviços e quatro diretores da instituição sediadora da pesquisa. Para Minayo (2004), o número ideal de entrevistas é aquele que permite ao pesquisador explorar o fenômeno sob várias dimensões.

### 5.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Em auditoria, existe distinção nos níveis de relacionamento entre o auditor e o auditado, assim nas auditorias operacionais é normal que o auditado veja o relatório e sobre o mesmo emita pontos de concordância e divergência. Pode haver, dentro dos limites adequados e de conformidade com técnicas apropriadas, consultas ao auditado durante as análises (CRUZ, 2002).

Para Araújo (2008) o auditor deve acompanhar a aceitação de suas recomendações, de modo a garantir a eficácia do seu trabalho, contudo não existe na doutrina auditorial a descrição dos procedimentos que devem ser adotados durante essa fase.

A preparação da entrevista é uma das etapas mais importantes da pesquisa, requerendo tempo e exigindo alguns cuidados, tais como: o planejamento da entrevista, que deve levar em consideração o objetivo a ser alcançado; a escolha do entrevistado, que deve ser alguém que conheça ou seja familiarizado com o tema a ser pesquisado; a oportunidade da pesquisa, onde deve ser verificada a disponibilidade do entrevistado em conceder a entrevista; as condições favoráveis para o entrevistado, como a garantia de sigilo de sua identidade e de suas opiniões e por fim, a organização do roteiro ou formulário com as questões a serem abordadas.

Na pesquisa qualitativa, dificilmente define-se, em um primeiro momento, o número de sujeitos que serão entrevistados. A quantidade de entrevistas vai depender da qualidade das informações coletadas e, também, da profundidade e da reprodução ou das divergências dessas informações. Enquanto surgirem novos dados, a coleta deve continuar (DUARTE, 2002).

Neste trabalho optou-se por entrevistar todos os gerentes responsáveis pelas gerências nas quais foram realizadas as auditorias internas operacionais nos anos de 2007 e 2008. Foram realizadas 11 entrevistas porque um dos gerentes, no momento da entrevista, se recusou a participar da pesquisa. Ao final das onze entrevistas definiu-se por não ouvir os diretores da instituição.

Araújo (2008) afirma que, na pesquisa qualitativa aplicada à auditoria, a entrevista pode ser realizada de três formas: entrevista não totalmente estruturada, que não impõe uma ordem rígida de formulações; entrevista semi-estruturada, com um roteiro básico, podendo o entrevistador fazer alterações e adaptações; e por fim entrevista padronizada ou estruturada: que deve ser seguido rigorosamente um formulário preestabelecido.

Elaborar roteiros de entrevistas e formular perguntas possa, inicialmente, parece tarefa simples, mas, quando disso depende a realização de uma pesquisa, a tarefa fica muito difícil.

Neste estudo, a pesquisa utilizou a forma de entrevista semi-estruturada, que propicia ao entrevistado a possibilidade de discorrer sobre o tema proposto. Por outro lado, o pesquisador deve seguir um conjunto de questões previamente definidas, mas em um contexto muito próximo ao de uma conversa informal.

O roteiro da entrevista constava de doze perguntas descritivas visando verificar o resultado das auditorias realizadas nas gerências e a sua percepção da auditoria (Apêndice A).

Neste tipo de pesquisa, o pesquisador deve ficar atento para dirigir, no momento que achar oportuno, a conversa para o assunto que o interessa, fazendo perguntas adicionais para esclarecer questões que não ficaram claras ou ajudar a retomar o contexto da entrevista, caso o entrevistado comece divagar sobre outros assuntos.

Todos os entrevistados entenderam ser oportuno que a entrevista fosse realizada na instituição sediadora. Alguns optaram por seus locais de trabalho, outros em comparecer ao local de trabalho da pesquisadora com a alegação de ser um local mais tranquilo para se conversar.

As entrevistas foram realizadas pela pesquisadora nos meses de novembro e dezembro de 2009, segundo a disponibilidade dos entrevistados e com uso de gravador.

Antes do início das gravações, foram destinados alguns minutos para uma conversa informal, agradecimento por participar da pesquisa e esclarecimento sobre a pesquisa e seus aspectos legais e éticos. Foi entregue ao entrevistado o roteiro das questões que seriam abordadas para que tivesse conhecimento prévio do assunto a ser debatido.

O uso do gravador como instrumento de pesquisa pode, em alguns casos, causar inibição ou constrangimento ao entrevistado. No desenrolar desta pesquisa ocorreram situações singulares ao ligar o gravador: desde aquele que se sentiu extremamente constrangido, respondendo com pouquíssimas palavras ao que deixou de lado a timidez natural e divagou por assuntos diversos, não reconhecendo as tentativas da pesquisadora em retomar a questão da entrevista.

À medida que as perguntas vão sendo repetidas para diferentes pessoas, em ambientes diferentes, e passamos a ouvir a nossa própria voz nas gravações realizadas, se torna possível avaliar criticamente nosso próprio desempenho e ir corrigindo-o, mas o entrevistado não tem essa oportunidade.

Ao término de cada entrevista ocorreu nova conversa informal com agradecimentos pela contribuição do entrevistado. Foi feito, também, anotações sobre o desenvolvimento da entrevista. Estas anotações foram utilizadas para melhor compreensão do que estava sendo referido pelos entrevistados.

A transcrição foi feita integralmente pela própria pesquisadora que as revisou duas vezes para conferir a fidedignidade das falas. O tempo de duração das entrevistas variou entre 10 e 60 minutos e a transcrição ocupou entre 03 e 12 laudas. As fitas utilizadas nas gravações e as transcrições das entrevistas serão incineradas ao término do trabalho.

Para a verificação dos resultados foi realizada a análise das entrevistas utilizando as práticas de análise de conteúdo preconizadas por Bardin.

#### 5.4 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

Métodos qualitativos fornecem dados muito significativos e densos, mas, também, muito difíceis de serem analisados. Entretanto, só se tem idéia da

dimensão dessa afirmação quando se está diante de seu próprio material de pesquisa e se sabe que é preciso dar conta dele.

A análise qualitativa deve implicar na imersão do pesquisador nas informações contidas nas entrevistas, com o objetivo de procurar sentido e compreensão nos dados coletados (GASKELL, 2004). Por isso, na análise das entrevistas foi utilizado o método de análise de conteúdo preconizada por Bardin.

Ponto importante na análise de conteúdo é a respeito de quem irá executar as análises. Freitas e Janissek (2000, p.17) destacam:

Normalmente solicita-se a um terceiro (aluno, auxiliar, etc.) que realize a única codificação, quando ela poderia ser rica em aprendizado caso feita pessoalmente pelo analista ou pesquisador. Essa atividade exige a leitura de cada uma das respostas, gerando nesse processo, novas idéias de análise e uma riqueza de compreensão e percepção sem iguais para o analista responsável.

Cabe ressaltar que no presente trabalho toda a análise foi realizada pela pesquisadora.

A utilização da análise de conteúdo tem como objetivo compreender criticamente o sentido das comunicações, seu conteúdo manifesto ou latente, as significações explícitas ou ocultas, o que tende a valorizar o material analisado, especialmente quando a interpretação tiver como parâmetro o contexto social e histórico de onde foi produzido (BARDIN, 1979).

A análise de conteúdo propõe técnicas que auxiliam no processo de fragmentar e reagrupar as falas e pensamentos dos entrevistados. Com a técnica de análise categorial é possível reunir diversos pensamentos e idéias (unidades de registro ou temas) em grupos maiores (categorias), considerando-se as afinidades e disparidades entre os temas e dependendo dos critérios de classificação, do que se procura e o que se espera encontrar (BARDIN, 1979).

A articulação das unidades de registro, originárias da fragmentação das entrevistas, por meio das categorias selecionadas é de fundamental importância para a interpretação dos dados (DUARTE, 2002).

Não existe neutralidade do pesquisador em relação à pesquisa, pois ao atribuir significados, seleciona o que lhe interessa no universo de informações disponíveis e interage com os dados obtidos e conhecimentos prévios (GARNICA,1997). Para isso, é fundamental que toda interpretação esteja

fundamentada nas entrevistas, de modo que as falas possam ser utilizadas para justificar conclusões advindas da análise (GASKELL, 2004).

Freitas e Janissek (2000, p.46) argumentam que as categorias analíticas formam o coração da análise de conteúdo e podem ser definidas como *rubricas significativas em função da qual o conteúdo será classificado e eventualmente quantificado*.

Ainda nas palavras destes autores, as categorias *devem se originar seja do documento objeto da análise, seja de certo conhecimento geral da área ou atividade na qual se insere*. Os subtemas ou subcategorias são subdivisões dos assuntos elencados nos temas ou categorias temáticas.

Nesta pesquisa será utilizada a análise de conteúdo descrita por Bardin (1979), obedecendo às seguintes etapas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados.

#### 5.4.1 Pré-Análise

A pré-análise é o momento de organizar o material, formular hipóteses ou questões norteadoras que vão fundamentar a interpretação final e é composta das seguintes fases:

- a) **Leitura flutuante**: é quando deve ser feita a primeira leitura. É o momento em que o pesquisador toma contato com o material e deixa-se impregnar pelas impressões. No presente estudo esta etapa foi constituída pela transcrição das entrevistas e aprofundamento da leitura das mesmas.
- b) **Constituição do CORPUS** da pesquisa, que se refere à etapa da transcrição das entrevistas da pesquisa e é preciso que o material seja organizado de forma a responder aos critérios de *exaustividade*: no qual é esgotada a totalidade da comunicação; *da representatividade*: na amostragem, devendo selecionar os documentos que realmente são representativos; *homogeneidade*: a escolha dos documentos deve estar baseada na mesma técnica e possuir as mesmas características; e

*pertinência*: os materiais selecionados devem adaptar-se ao conteúdo e objetivo da pesquisa. Para fins da constituição do corpus deste estudo foram utilizadas as transcrições das entrevistas realizadas.

- c) **Formulação das hipóteses e objetivos**: onde a hipótese ou pressupostos é uma afirmação provisória que pretendemos examinar com os procedimentos de análise. Remete aos objetivos e ao que se espera alcançar com os resultados. O estabelecimento de hipóteses não é obrigatório; é possível trabalhar sem idéias pré-concebidas. Este estudo não utilizou hipóteses mas foi guiado pelas questões norteadoras e pelos seus objetivos.
- d) **Referenciação dos índices e elaboração dos indicadores**: é o momento de indicar os núcleos de significados que serão buscados nos discursos. O recorte do discurso pode ser feito considerando-se o nível semântico (tema) ou o lingüístico (frase). O indicador é um recurso utilizado para determinar a freqüência com que certas palavras, expressões e temas aparecem no discurso e pode ter um significado ímpar para o pesquisador que utiliza esta ferramenta. Neste estudo, utilizaremos o tema como direcionador da identificação dos núcleos de significado.
- e) **Preparação do material**: antes da análise propriamente dita, o material deve ser preparado formalmente. Esta é a última etapa da pré-análise e deve ser realizada com critérios rigorosos, procedendo-se às transcrições das entrevistas de maneira fiel ao que foi verbalizado.

Preparar o material é codificá-lo; os dados brutos são transformados e agregados em núcleos que permitem uma descrição exata das características do conteúdo.

Na pesquisa qualitativa, um momento de fundamental importância é a categorização, que é "uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero, com os critérios previamente definidos" (BARDIN, 1979).

A organização da codificação pode ser realizada por meio de classificação e agregação, constantes nos dados ordenados de acordo com suas semelhanças. Procede-se então o agrupamento dos núcleos de significado de forma a constituir-se em subcategorias e categorias.

#### 5.4.2 Exploração do Material

É o momento em que os dados brutos são codificados para se alcançar o núcleo de compreensão do texto, ou seja, nada mais é do que o cumprimento das decisões tomadas anteriormente.

Esta fase é trabalhosa, consistindo em procedimentos de codificação, classificação e categorização. Ao se definir a unidade de codificação, o próximo passo será classificá-las em blocos que expressem determinadas categorias, que confirmam ou modificam aquelas presentes nas hipóteses e referenciais inicialmente propostos (GODOY, 1995).

A codificação e a categorização dos dados abertos podem ser realizadas por recortes, contagem, classificação, agregação e em unidades de registros. Esta última representa as unidades de significação a serem codificadas e que se constituem na base para a subcategorização e categorização.

Categoria é um conceito que abrange elementos ou aspectos que possuem as mesmas características. Representa uma classificação dos elementos constantes nos dados, ordenados de acordo com as semelhanças; impõe então o registro do que cada unidade tem em comum com as outras.

Um conjunto de categorias possui qualidades como exclusão mútua, homogeneidade, pertinência, objetividade, fidelidade e produtividades.

#### 5.4.3 Tratamento dos Resultados

Nessa fase, que é a última da análise de conteúdo, apoiado nos dados brutos, o pesquisador deve torná-los significativos e válidos. Utilizando

técnicas quantitativas ou qualitativas, condensa os resultados em busca de tendências ou relações implícitas e realiza suas interpretações de acordo com as bases teóricas e objetivos propostos, ou identifica novas dimensões, porque o interesse é o conteúdo latente, o sentido que se encontra por trás do imediatamente apreendido (GODOY, 1995).

O tratamento dos resultados, para fins deste estudo, resultou nas seguintes categorias temáticas: estratégias utilizadas na divulgação das recomendações das auditorias; dificuldades, facilidades, contribuições e resultados percebidos na aplicação das recomendações; sentimentos e percepções vivenciadas em relação à auditoria; e por último o significado de auditoria para os gerentes dos serviços auditados. Os resultados gerados nesta pesquisa, que apresenta quatro categorias temáticas e treze subcategorias ou subtemas está detalhado no capítulo 6 Resultados e Discussão.

Daqui para frente trata-se de produzir resultados e explicações. Isso demanda esforço e leitura, para que as referências teórico-metodológicas sejam incorporadas de forma que se tornem lentes a dirigir o olhar, ferramentas invisíveis a captar sinais, recolher indícios, descrever práticas, atribuir sentido a gestos e palavras, entrelaçando fontes teóricas e materiais empíricos como quem tece uma teia de diferentes matizes (DUARTE, 2002).

## 5.5 ASPECTOS ÉTICOS DA PESQUISA

A pesquisa observou os princípios éticos contidos na resolução 196/96 do Conselho Nacional de Saúde e foi aprovada pelo parecer no 113/09 do Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade Estadual de Londrina (Anexo A).

No intuito de garantir o princípio ético e político, a pesquisadora realizou contato, pessoal ou por telefone, com todos os sujeitos da pesquisa para construir certa aproximação antes da realização da pesquisa.

Também foi solicitado a todos os entrevistados permissão para que a entrevista fosse gravada, e no intuito de zelar pelo anonimato dos entrevistados, foi apresentado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice B).

## 6 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo é destinado à análise das entrevistas e a discussão dos resultados das mesmas.

### 6.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

Participaram desta pesquisa 11 gerentes de serviço da instituição estudada, e a caracterização dos entrevistados encontra-se na figura 7.

N.Ord.	Sexo	Idade	Tempo		Escolaridade	Diretoria	Duração da Entrevista
			Serviço	Chefia			
1	Masc	52a	24a	17a	Especialista <sup>(2)</sup>	Clínica	20 min
2	Masc	56a	32a	3a6m	Especialista <sup>(3)</sup>	Administrativa	30 min
3	Fem	42a	16a	02a	Especialista <sup>(2)</sup>	Administrativa	10 min
4	Fem	44a	17a	02a	Especialista <sup>(1)</sup>	Enfermagem	26 min
5	Fem	43a	16a	7a6m	Especialista <sup>(2)</sup>	Clínica	30 min
6	Masc	51a	30a	02a	Especialista <sup>(1)</sup>	Administrativa	60 min
7	Fem	48a	16a	3a6m	Especialista <sup>(2)</sup>	Administrativa	20 min
8	Masc	45a	15a	45 dias	Especialista <sup>(1)</sup>	Clínica	20 min
9	Masc	63a	32a	2a6m	Mestre	Clínica	20 min
10	Fem	42a	15a	3a6m	Especialista <sup>(2)</sup>	Enfermagem	15 min
11	Masc	53a	31a	17a	Mestrando	Administrativa	20 min

( n ) - número de especializações de cada entrevistado

**Figura 7** – Quadro com a caracterização dos entrevistados.

Fonte: elaboração própria

As entrevistas tiveram uma duração média de 25 minutos, com o tempo variando entre 10 e 60 minutos. Dos 11 entrevistados, seis eram do sexo

masculino e cinco do sexo feminino, com média de idade de 49 anos, variando de 42 a 63 anos.

O tempo de serviço na instituição variou de 15 a 32 anos, com uma média de vinte e dois anos de serviço. O tempo no cargo de gerente de serviço variou de 45 dias a 17 anos, com uma média de cinco anos e seis meses.

Quanto à escolaridade todos eram graduados nas diversas áreas do conhecimento tais como medicina, direito, administração, enfermagem, serviço social, bioquímica, entre outros. Todos possuem curso de pós-graduação sendo um em nível de mestrado, um está cursando o mestrado, um cursou três especializações, cinco possuem dois títulos de especialistas e três fizeram uma especialização.

Dos onze entrevistados cinco eram lotados na Diretoria Administrativa, quatro na Diretoria Clínica e dois na Diretoria de Enfermagem.

Na interpretação dos resultados e na análise das entrevistas, ao se referir ao funcionário foi utilizado a palavra "servidor" por ser o termo correto na referência ao funcionário estatutário de instituições públicas.

Outro termo utilizado foi o de "gerente", que se refere ao responsável pelo serviço auditado, diferentemente do termo "gestor" que foi aplicado aos diretores da instituição.

## 6.2 A ESTRUTURA DAS ENTREVISTAS E AS CATEGORIAS ANALÍTICAS

No roteiro de entrevista as três primeiras perguntas devem ser entendidas como introdução ao assunto a ser abordado nas demais questões. A resposta à primeira pergunta deu o direcionamento da entrevista, porque ao responder afirmativamente se recebeu as recomendações contidas no relatório de auditoria realizada na sua Gerência a entrevista prosseguia normalmente, caso contrário passava para a 10ª questão.

Na primeira pergunta se recebeu as recomendações, as respostas foram:

- 10 disseram que receberam;
- 01 disse que não recebeu.

O entrevistado que respondeu negativamente justificou o não recebimento das recomendações por estar a pouco tempo no cargo de gerente.

A segunda pergunta trata da maneira como receberam estas recomendações, que foi respondida da seguinte forma:

- 06 entrevistados receberam através de Correspondência Interna;
- 02 entrevistados através de contato direto da Comissão de Avaliação e Controle de Processos e
- 02 receberam diretamente da auditoria.

Quanto à terceira pergunta, o que fez com as recomendações, podemos resumir em:

- dois responderam que leram;
- seis disseram que fizeram reunião com as equipes de trabalho;
- um respondeu que contactou outro serviço;
- um respondeu que complementou o trabalho e;
- um disse que recebeu e respondeu.

A análise das demais perguntas (de 04 a 12) possibilitou a construção das categorias analíticas conforme demonstra a Figura 8.



**Figura 8** – Quadro demonstrativo das categorias analíticas resultantes da análise das 11 entrevistas realizadas com os gerentes de serviços.

**Fonte:** elaboração própria.

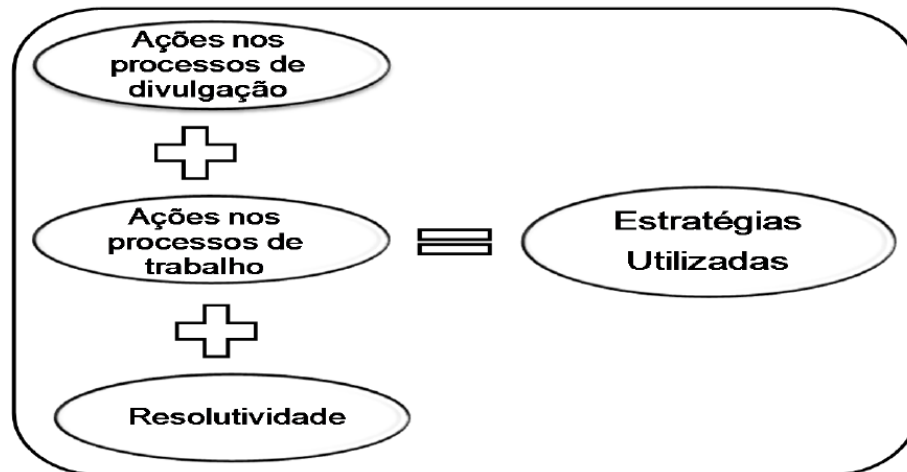
### 6.3 CATEGORIAS ANALÍTICAS

Com a análise das entrevistas foi possível à construção de quatro categorias analíticas, sendo a primeira denominada de Estratégias Utilizadas pelos Gerentes na Divulgação das Recomendações dos Relatórios de Auditoria, a segunda abordando as Dificuldades, Facilidades, Contribuições e Resultados Percebidos no Processo de Implantação das Recomendações dos Relatórios de Auditoria, a terceira categoria tratou dos Sentimentos e Percepções Vivenciadas pelos Gerentes em Relação à Auditoria e a última explicita os Significados de Auditoria para os Gerentes dos Serviços Auditados.

Com a finalidade de ser efetuada a análise didática, as quatro categorias analíticas foram separadas, mas mantêm uma íntima relação entre seus temas, demonstrando certa ambiguidade. Como exemplo, citamos a infraestrutura que aparece como dificuldade, facilidade e resultado.

#### 6.3.1 Estratégias Utilizadas pelos Gerentes na Divulgação das Recomendações dos Relatórios de Auditoria

A primeira categoria de análise abrange três subtemas, conforme demonstra a figura 9.



**Figura 9** – Estratégias utilizadas pelos gerentes entrevistados

#### 6.3.1.1 Ações nos processos de divulgação

O primeiro subtema descreve as estratégias adotadas pelos gerentes no tocante a metodologia das ações tomadas para a divulgação das recomendações dos relatórios de auditoria. Neste subtema, alguns gerentes responderam que realizaram reuniões com suas equipes para informar sobre as recomendações.

Uma reunião com as chefias das seções (DA\_05)

A nossa maior estratégia era fazer reunião [...] (DE\_01).

Segundo estes gerentes, nas reuniões de trabalho foram definidas as ações a serem implementadas no atendimento das recomendações dos relatórios de auditoria.

Foi conversado com o pessoal para poder adequar dentro das recomendações da auditoria (DE\_01)

Discutimos para ver se tinha alguma recomendação que era prioridade (DA\_05)

Percebe-se, também, que houve por parte de alguns gerentes, a preocupação em repassar para a equipe as informações constantes nas

recomendações da auditoria. Entretanto, outros não tiveram essa preocupação quando afirmaram que:

A gente vai acatar e vai tentar resolver (DC\_04).

Lemos e vimos o que era pertinente (DA\_02).

As medidas informadas pelos gerentes, por si só não representam uma estratégia que garanta resultados eficazes. O que vai garantir a manutenção das estratégias adotadas ou implementadas é a capacidade dos gerentes e subordinados em planejar adequadamente as medidas necessárias para correção das não conformidades apontadas e como implementar tais medidas.

Para que isso ocorra, é necessária a capacitação dos gestores e gerentes no pensamento estratégico e que esta capacitação seja estendida, pelo menos, aos níveis intermediários de comando.

Em recomendações recentes a Auditoria tem feito referências à necessidade dos gestores começarem a utilizar o planejamento estratégico como meio de enfrentar e resolver os problemas afetos a uma instituição deste porte.

Para Gionco (2006, p.36), todas as áreas da organização deveriam participar do planejamento estratégico e serem responsáveis pela elaboração de seus próprios planejamentos. Mas para implantar o planejamento estratégico, deve-se partir dos objetivos globais da empresa, analisando-se as variáveis que impactam no seu ambiente operacional, tanto no nível externo, que diz respeito às suas ameaças e oportunidades, como no interno, relacionado aos seus pontos fortes e fracos.

Malik e Schiesari (1998) enfatizam que a visão de longo prazo deve orientar as ações estratégicas da organização, preparando-a para enfrentar e responder as mudanças no ambiente externo. Para isso é necessário desenvolver planejamento estratégico que leve em consideração às tendências externas, a capacitação das pessoas, a gestão dos recursos humanos e financeiros, e principalmente o estabelecimento de metas que dê orientação e estímulo às pessoas para enfrentar os novos desafios.

Outros gerentes, ao receberem as recomendações dos relatórios de auditoria se preocuparam em conferir a veracidade do trabalho apresentado, conforme as afirmações:

Tentamos, primeiramente, levantar os dados (DA\_02).

Observou com bastante atenção: eram recomendações pertinentes e aplicáveis (DE\_01).

Neste momento os gerentes buscaram confrontar os dados ou informações apresentadas com a sua realidade e concluíram que as recomendações apresentadas eram passíveis de resolução.

A partir da constatação da aplicabilidade das recomendações, os gerentes perceberam a necessidade de interação com os demais servidores para a implementação das ações necessárias e usaram estratégias que variaram *de repassou para a equipe até a trabalhou com a equipe*, conforme a afirmação:

Foi repassado para a equipe e tentado melhorar a funcionalidade do serviço (DE\_02).

A gente socializou estas recomendações da auditoria com o grupo até para que todos tomassem conhecimento do que foi apontado (DC-02).

Nas falas dos gerentes fica clara a discussão com as equipes de trabalho demonstrando a importância do fato, principalmente quando se trata de um hospital de grande porte como é a instituição pesquisada.

O fato de alguns gerentes estarem discutindo as recomendações com as equipes e procurando encontrar a solução de forma conjunta, demonstra o amadurecimento no aspecto de se conseguir uma administração unida na sua área de atuação.

No entanto, apesar dos gerentes afirmarem que estão trabalhando em conjunto com as equipes, observa-se na prática do dia-a-dia que esta iniciativa ainda é incipiente, sendo utilizada por poucas gerências dentro da instituição.

As estratégias utilizadas para a divulgação juntamente com a avaliação das recomendações realizadas pelos gerentes, detectaram a necessidade de implementação de ações nos processos de trabalho.

A temática a seguir fala de algumas formas de realização desse trabalho conjunto relacionado com os processos de trabalho nos diferentes setores.

### 6.3.1.2 Ações nos processos de trabalho

Mudança na organização dos serviços, revisão dos processos de trabalho e implantação de controles foram algumas das ações nos processos de trabalho utilizadas pelas gerências para atendimento as recomendações, conforme as afirmações contidas nos comentários:

Mudou-se alguns processos de trabalho: retiramos serviços de alguns setores e passamos para outro setor para poder atender as recomendações (DA\_03).

Com a implantação do sistema de escala, de gestão de pessoal, facilitou muito o nosso processo de trabalho (DE\_01).

As medidas adotadas pelos gerentes demonstraram que em algumas situações estão utilizando o pensamento estratégico, como demonstrado nas ações tomadas nos processos de trabalho.

Processo de trabalho pode ser definido como um grupo de atividades realizadas numa sequência lógica com o objetivo de produzir um bem ou um serviço que atenda as necessidades e expectativas das partes interessadas (PALETTA, 2008).

Os processos de trabalho referidos pelos entrevistados podem ser classificados como processos gerenciais, pois estão focados nos gerentes e nas suas relações, incluindo as ações de medição e ajuste do desempenho.

Merhy (1998 p.132) ao fazer uma reflexão sobre as questões dos processos de trabalho em saúde analisa que as atuais políticas públicas se fazem acompanhar

...de uma prática institucional nos serviços de saúde marcada pela fragmentação do processo de trabalho, pelo descompromisso e alienação do conjunto dos trabalhadores com a produção de seus produtos e resultados, atingindo, assim, o principal núcleo cotidiano institucional que constrói o modo de operar com as necessidades de saúde, e que é o espaço micropolítico de gestão do processo de trabalho.

Segundo ele, para corrigir estas distorções, é necessária à mudança efetiva do processo de trabalho em saúde, incorporando novas questões ao nível

dos processos micropolíticos do trabalho em saúde. Aqui, micropolítica deve ser entendida como um processo de produção sempre a operar em alto grau de incerteza, ou como funcionam os contratos de relações que são feitos entre os vários agentes institucionais a atuar no interior das organizações de saúde.

Destaca ainda que, mais do que questionar o que ocorre nos serviços a partir de um modelo definido de processo de trabalho, deve-se desenvolver a capacidade de questionar o que está ocorrendo e com isso abrir espaço para a criação de modos novos e singulares de realizar o trabalho.

Ao se definir os processos de trabalho, abre-se a possibilidade de resolução de muitos dos problemas referidos pelos gerentes de serviço, sendo esta resolutividade o assunto a ser tratado no próximo subtema.

### 6.3.1.3 Resolutividade

O aprimoramento de controles, o reforço às orientações e dar os encaminhamentos necessários foram algumas das estratégias utilizadas pelos gerentes para dar resolutividade às recomendações.

A gente viu que tinha algumas coisas que era muito simples, então o que a gente fez foi reforçar as orientações internas (DA\_05).

A questão que eu já mencionei da redução de alguns processos de trabalho, principalmente administrativos (DC-02).

A estratégia que a gente usou foi conversar com os setores (DA\_01).

As estratégias são formuladas pelos líderes para direcionar a organização e seu desempenho, determinando sua posição competitiva. Elas são desdobradas em todos os níveis da organização, com planos de ação de curto e longo prazo. Recursos adequados são alocados para assegurar sua implementação. A organização avalia permanentemente a implementação das estratégias e monitora os respectivos planos e responde rapidamente as mudanças (FNQ, 2008a).

Nesta categoria analítica, vimos às estratégias adotadas pelos gerentes na resolução dos problemas apontados nas recomendações da auditoria.

Verificou-se, como já foi dito anteriormente, que as estratégias utilizadas não faziam parte de um planejamento global apontando para a necessidade de capacitação dos gestores e gerentes da instituição no pensamento estratégico.

Ao serem capacitados, os gestores conhecerão e poderão colocar em prática os princípios do pensamento estratégico, aumentando a amplitude do pensamento, aprendendo a olhar os cenários externos e as implicações na sua realidade, estar atento às mudanças culturais e principalmente, aprender a desenvolver uma visão de longo alcance e em longo prazo (TAJRA, 2007).

Dentro do pensamento estratégico existem alguns princípios que, em maior ou menor grau, estão sendo incorporados pelos gerentes entrevistados. Um destes princípios diz que tudo o que sabemos hoje pode não ser necessário ou útil no futuro, significando que devemos sempre *reaprender*. Com isso aprendemos a confrontar os resultados com as normas estabelecidas e então temos o segundo princípio: *a aprendizagem como vantagem competitiva* (TAJRA, 2007).

Ao analisarmos estes dois princípios observamos que foram aplicados pelos gerentes no desenvolvimento das ações no processo de divulgação e nos processos de trabalho.

No transcorrer das entrevistas alguns gerentes referiram que ao acatar as recomendações tinham dúvidas se dariam certo ou não. Com isto estavam aplicando outro princípio do pensamento estratégico: *competição pelas oportunidades*.

Os demais princípios do pensamento estratégico citado por Tajra (2007), não foram aplicados pelos gerentes, principalmente porque demandavam ações que deveriam ser planejadas e desenvolvidas pelos gestores e implantadas em conjunto com as gerências e demais servidores.

Os princípios acima mencionados se referem: *a energia da empresa*, no qual o comportamento e a cultura refletem o comportamento dos gestores da instituição; *a genética organizacional* formada pela cultura organizacional, pelos valores, crenças e princípios da organização; *velocidade da mudança* no qual o tempo gasto para transformar uma informação em oportunidade é fator determinante de sobrevivência da instituição; e que *a reestruturação e reengenharia* sozinhas não são garantias de resultados estratégicos positivos.

Quase todas as teorias sobre gestões estratégicas e sistemas de planejamento se baseiam em uma hierarquia estratégica em que as metas

corporativas norteiam as estratégias das unidades de serviços e estas estratégias orientam as táticas funcionais (HAMEL; PRAHALAD, 1994).

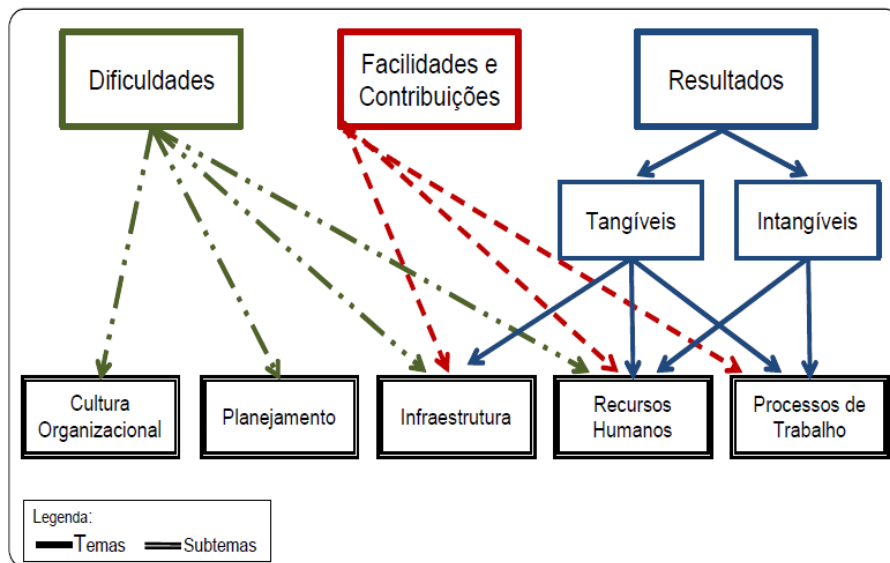
O objetivo da hierarquia estratégica é assegurar a consistência de toda a organização. Porém esta consistência deve ser obtida através de um propósito estratégico claramente articulado e não através de um planejamento inflexível e aplicado de cima para baixo (HAMEL; PRAHALAD, 1994).

Por isso, a instituição, ou melhor, os gestores da instituição, têm um longo caminho a percorrer até que suas decisões sejam baseadas em estratégias elaboradas e aplicáveis que resultem na melhoria de todos os níveis operacionais.

### 6.3.2 Dificuldades, Facilidades, Contribuições e Resultados Percebidos no Processo de Implantação das Recomendações dos Relatórios de Auditoria

O agrupamento desta categoria temática foi feito para facilitar a sua discussão, abordando temas comuns e relacionados. O entrelaçamento de temas e subtemas podem ser mais bem visualizados na figura 10.

Dentro do tema dificuldade dois subtemas não se repetem nos demais temas: cultura organizacional e planejamento. Os subtemas relacionados à infraestrutura e a recursos humanos são encontrados também nos temas facilidades, contribuições e nos resultados tangíveis, sendo que o segundo (recursos humanos) aparece, também, nos resultados intangíveis.



**Figura 10** – Dificuldades, Facilidades, Contribuições e Resultados Percebidos pelos gerentes entrevistados no processo de implantação das recomendações dos relatórios de auditoria.

Os termos facilidades e contribuições foram utilizados pelos gerentes como sinônimos uma da outra, porque as facilidades encontradas na aplicação das recomendações da auditoria se confundem com as possíveis contribuições que estas recomendações trouxeram.

Nas temáticas facilidades e contribuições aparecem também o subtema processo de trabalho que se repete nos resultados tangíveis e intangíveis.

Nesta categoria a descrição e análise dos resultados se pautarão nos subtemas agregadores das dificuldades, facilidades, contribuições e resultados percebidos pelos gerentes entrevistados.

A opção de iniciar a análise pela cultura organizacional seguido pelo planejamento foi feita considerando a importância dos subtemas, que além de relevantes constituem-se em necessidade nas instituições. Em seguida serão abordados os subtemas que tratam, no conjunto: infraestrutura, recursos humanos e processo de trabalho, sempre dentro dos enfoques das dificuldades, facilidades e contribuições e por fim dos resultados alcançados, sejam tangíveis ou intangíveis.

### 6.3.2.1 Cultura organizacional

Uma das primeiras dificuldades apontadas pelos gerentes é a **cultura organizacional** instituída que dificulta o planejamento e impacta na administração. Neste tópico os gerentes incluem a cultura da não realização do planejamento em todos os níveis da administração, a falta de comprometimento das pessoas de um modo geral e a necessidade de mudança na mentalidade dos servidores.

A fala de um gerente retrata bem a situação quando afirma que:

[...] se não houver comprometimento do pessoal, fecha o hospital (DA-03).

O que não é pertinente a minha área eu não faço, se é fulana que tem que passar o exame então ela que procure (DC-02).

O estudo da cultura organizacional proporciona uma compreensão mais aprofundada da condição humana nas organizações e fornece um quadro realista dos desafios diários da administração, abrindo caminhos para a reinterpretção de muitos conceitos e processos de administrar (COELHO, 2003).

Para Chiavenato (1979, pg.281) cultura organizacional "significa um modo de vida, um sistema de crenças, expectativas e valores, uma forma de interação e de relacionamentos típicos de determinada organização". Para o autor a única maneira viável para mudar os sistemas organizacionais dentro dos quais os homens trabalham e vivem é mudando a "*cultura*" da organização.

Conforme Hitt, Ireland e Hoskisson (2008, p.107) a cultura organizacional diz respeito ao *conjunto complexo de ideologias, símbolos e valores essenciais que é compartilhado por toda a empresa e que influencia a maneira como ela conduz os seus negócios*.

Na maioria das vezes a cultura organizacional é definida pela cultura do ambiente que a organização está inserida. Isto acontece pelo fato de que as pessoas não conseguem "deixar do lado de fora" seus valores, suas crenças e seus princípios pessoais, nem os da sociedade na qual estão inseridos (MANCIOLA, 2010).

Para essa autora, a criação de uma cultura organizacional que atenda os objetivos traçados pela organização deve começar pela delegação de responsabilidade e de autoridade as pessoas para que se sintam parte do processo. É uma comunicação feita através de um canal de duas mãos, entre a administração e os demais funcionários, permitindo o acompanhamento, a avaliação e o julgamento dos resultados de todos os processos desenvolvidos na organização.

A citação de Merhy (1998) no subtema ações nos processos de divulgação, também se aplica no subtema cultura organizacional ao afirmar que a atual prática institucionalizada nos serviços de saúde pelo descompromisso e alienação do conjunto dos trabalhadores com a produção dos seus produto e resultados, afeta o cotidiano institucional no qual é construído o espaço micropolítico da gestão dos processos de trabalho.

Ainda conforme este autor, organizar novos modos de gerir os serviços de saúde é um desafio para os gestores, pois tem que produzir ações que impactam na criação, manutenção, ou recuperação da saúde. E isto só será possível se os gestores aprenderem a desenvolver e aplicar as estratégias de planejamento.

Assim, as lacunas observadas na primeira categoria analítica sobre estratégias utilizadas apresentam coerência com os aspectos identificados na cultura institucional. Como não contam com uma cultura de planejamento sistematizado, as estratégias ficam soltas e sem fundamentação teórica. Desta maneira o próximo subtema a ser visto é o próprio planejamento que integra as dificuldades apontadas pelos gerentes.

### 6.3.2.2 Planejamento

O segundo subtema abordado na temática dificuldades é o planejamento na sua forma organizacional que abrange, na opinião dos gerentes, a reorganização das atividades, a falta de avaliação dos serviços realizados, as falhas na alimentação dos sistemas informatizados do hospital, principalmente quando cada gerência estabelece o seu próprio "modelo" de entrada de dados.

Em seu texto *Repensando o Planejamento*, Magalhães e Yamashita (2009, p.7), trazem diversas definições de planejamento. A primeira definição que

trazem é a feita por Ferrari (1979) que conceitua planejamento como um método *contínuo destinado à solução racional de problemas que afetam uma sociedade, espacialmente e temporalmente localizada e determinada, antecipando suas consequências num momento futuro.*

A segunda definição é a definição dada por Güell (1997), que o considera um método *sistemático de gerir mudanças com o propósito de competir vantajosamente, adaptar-se ao seu entorno, redefinir produtos e maximizar os benefícios.*

Ao apresentarem a terceira definição Magalhães e Yamashita (2009, p.7), apresentam a definição dada por Matus (1984,1993), que o define como *a tentativa de submeter à vontade do homem o curso encadeado dos acontecimentos cotidianos, que determinam uma direção e uma velocidade à mudança de um contexto.*

Para esses autores, um dos grandes desafios no processo de planejamento é a compreensão e a sistematização do objeto de planejamento, que muitas vezes é tratado como algo trivial, óbvio, mas que quando abordado adequadamente e com a devida atenção mostra-se extremamente complexo.

Para eles, o resultado do planejamento não é o plano em si, mas seus resultados, ou seja, a alteração no estado de coisas sobre o qual o planejamento se propôs a agir. Esse entendimento é vital para romper com a idéia de planejamento enquanto rito burocrático, e elevá-lo a efetivo instrumento de transformação e/ou controle da realidade.

Afirmam ainda, a importância de lembrar que o planejamento engloba um sistema em torno do qual diversos atores vão se comunicar, exercer suas pressões políticas, trocar informações. Desse modo, não pode ser construído fora de um processo participativo, com disseminação de conhecimentos e capacitação institucional. Não pode, portanto, ser o projeto de um só ator, mas um esforço coletivo e é fundamental que se tenha consciência desse fato.

Na realidade brasileira ainda não se visualiza de forma concreta um processo de planejamento que consiga integrar adequadamente as implementações operacionais e gerar um fluxo de informação que possibilite a gestão e o re-planejamento. O que se observa são esforços isolados, ainda não institucionalizados.

Para que essa integração se torne possível, é necessário que o planejamento se utilize de sistemas de informações padronizados.

E para que isso ocorra, a função da área de tecnologia de informação (TI), e de seus serviços, deve ser entendida como um meio para o sucesso de um plano estratégico e não como um fim em si mesmo. Deve-se admitir a necessidade de alinhamento da tecnologia com o planejamento, com os processos de trabalho e com as questões relativas às pessoas dentro das instituições (THIMMIG, 2008).

Ainda, segundo esse autor, a área de TI deve atuar como suporte à gestão do conhecimento, identificando, desenvolvendo e implantando tecnologias e sistemas de informação que forneçam o apoio necessário à comunicação organizacional e à troca de idéias e experiências entre os funcionários.

Quando se fala em planejamento não se pode deixar de abordar a avaliação institucional ou avaliação de desempenho institucional que são os métodos, instrumentos e/ou ferramentas adotados para a concretização do processo avaliativo (KURCGANT, et al. 2009).

Para isso, é necessária a definição de indicadores passíveis de análise e comparação com padrões internos e externos à instituição. Uma forma de avaliação e utilização de indicadores é a realizada através da acreditação hospitalar no qual é estabelecido padrões de avaliação da estrutura, dos processos e resultados em cada serviço de forma a refletir a qualidade do serviço prestado.

Ainda dentro do planejamento foi elencado como dificuldade a falta de governabilidade dos gerentes para a resolução dos problemas apontados nas recomendações, que fica caracterizado na seguinte fala:

O não acatamento das recomendações é porque você não tem a governabilidade sobre a totalidade das atividades (DA\_05).

nós demos algumas alternativas de encaminhamento, mas não foram aceitas pela coordenação do outro serviço (DC-02).

A falta de governabilidade alegada pelos gerentes retrata a falta de centralização na tomada de decisões e a conseqüente falta de delegação de poderes para que os problemas multissetores sejam resolvidos.

Conforme Santos (1996, p.10), deve-se entender por governabilidade

a capacidade de um sistema político em produzir políticas públicas que resolvam os problemas da sociedade, ou a capacidade dos governos de converter o potencial político de um dado conjunto de instituições e práticas políticas em capacidade de definir, implementar e sustentar políticas.

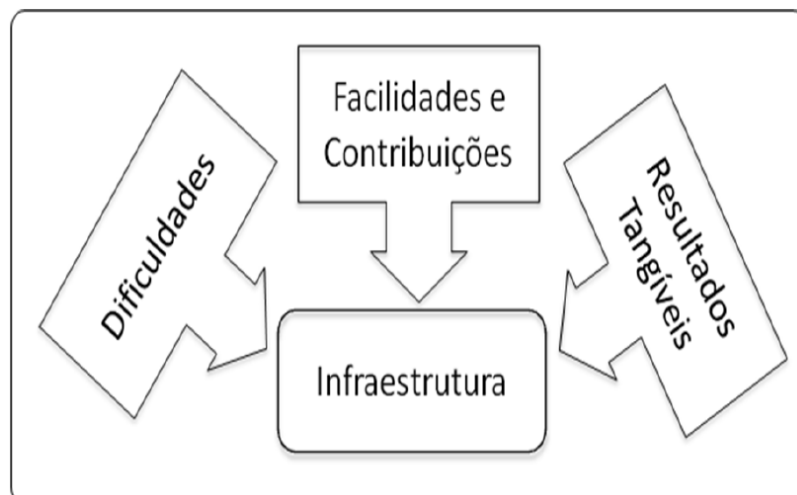
A alegação dos entrevistados de que as recomendações da auditoria não foram implementadas por não terem governabilidade, pode ter gerado dificuldades que impactaram na infraestrutura, que será o próximo subtema a ser analisado.

### 6.3.2.3 Infraestrutura

A questão de infraestrutura aparece como dificuldade, como facilidade ou contribuição e também como resultado, conforme demonstra a figura 11.

Os resultados foram divididos em dois grupos: Resultados Tangíveis, abrangendo infraestrutura, recursos humanos e processos de trabalho e em Resultados Intangíveis, que além de recursos humanos incluiu também os processos de trabalho.

Antes de discutir a infraestrutura, fez-se necessário definir o que é resultado e estabelecer a diferença entre tangível e intangível.



**Figura 11 – Infraestrutura**

O termo resultados refere-se aos efeitos das atividades produzidas pela organização no atendimento aos requisitos de seu modelo de gestão. Sua importância é evidenciada pela necessidade prática de demonstrar a passagem do “discurso para a ação”, mostrando a medição do desempenho, o cumprimento das metas e o posicionamento em relação ao atingimento dos objetivos estratégicos (FNQ, 2008c).

Em relação à diferença entre tangível e intangível, pode-se dizer que tangível é aquilo que pode ser administrado e medido de forma mais concreta, tais como equipamentos, materiais de consumo, matérias primas e os recursos humanos (pessoas) disponíveis na instituição. Quanto à intangível, pode-se afirmar que é tudo aquilo que resulta em melhorias perceptíveis e sentidas pelas pessoas envolvidas, mas que não podem ser medidas em termos materiais ou financeiros. Dentro das organizações, o intangível é o ativo invisível, ou aquilo que não é perceptível pelo tato, mas é o resultado das ações humanas e suas relações sociais (SANTOS, et al, 2006).

A infraestrutura quando apontada como dificuldade está se referindo às questões que compreendem a inadequação da área física utilizada por algumas gerências; os equipamentos e sistemas informatizados utilizados para o desenvolvimento dos trabalhos; o sistema de compras de equipamentos e insumos para a continuidade dos serviços e ainda a manutenção dos equipamentos necessários para o desenvolvimento das atividades diárias. Essas dificuldades ficam bem caracterizadas nas falas dos gerentes:

As condições que estamos trabalhando aqui é um em cima do outro, isso dificulta muito o trabalho (DA\_03).

Dificuldade do próprio setor, dificuldade de equipamentos, dificuldade de alguma coisa que não conseguimos implementar as recomendações (DC\_01).

Outros gerentes afirmaram que os sistemas informatizados desenvolvidos e implantados na instituição contribuíram para melhorar os controles internos das gerências. Estes sistemas permitiram melhor visualização das escalas de trabalho, possibilitaram melhoria no cuidado com os equipamentos e facilidade na emissão de relatórios.

Melhora em relação à escala e melhora em relação ao cuidado com os materiais e equipamentos (DE\_01)

A questão de relatórios, hoje a gente esta com o sistema informatizado (DC-02).

Como já foi citado anteriormente, a área de tecnologia de informação deve ser vista como uma ferramenta eficaz de gestão auxiliando os gerentes nos processos de trabalho e na administração dos recursos humanos dentro da sua área de influência. Deve, também, atuar como suporte à gestão do conhecimento, identificar, desenvolver e implantar tecnologias e sistemas de informação que forneçam o apoio necessário à administração e propicie a troca de idéias e experiências entre os gerentes e funcionários.

Ainda em relação às contribuições, os gerentes se referiram aos benefícios trazidos pela implantação de sistemas informatizados desenvolvidos de acordo com as necessidades de cada gerência.

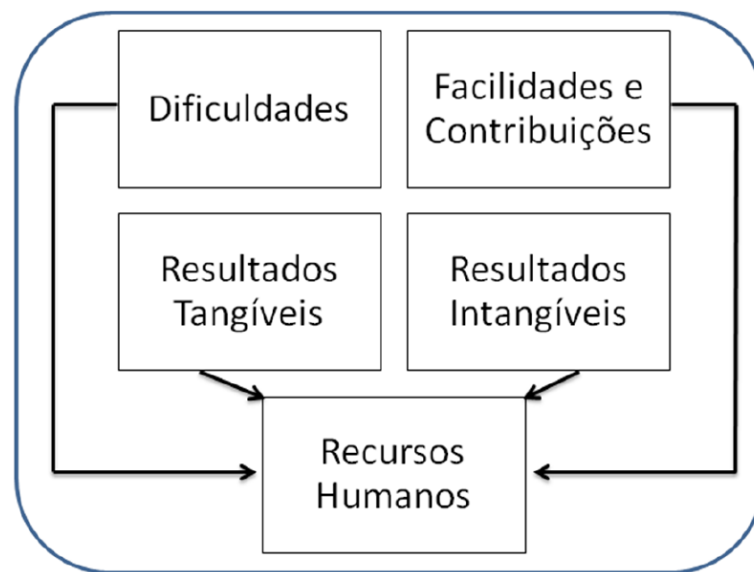
Ao final do mês já sai todos aqueles relatórios que fazíamos: relatório diário e relatório mensal manuscrito. Hoje não temos mais isso o programa já gera os dados e cada setor pega os dados pertinentes (DC-02).

Nós estamos tentando fazer uma mudança na questão do arquivo (DA-03)

Como vimos os problemas relacionados à informática ou aos sistemas informacionais possuem significados diferentes para os gerentes das áreas, ou seja: são apontados como dificultadores quando não se consegue a aquisição de melhores equipamentos, são considerados como facilitadores das atividades ao agilizar os controles e entendidos como resultado quando atendem às necessidades das áreas.

### 6.3.2.4 Recursos humanos

O subtema recursos humanos foi uma dificuldade na implantação das recomendações da auditoria e ao mesmo tempo se apresentou como facilitador e contribuiu para os resultados tangíveis ou intangíveis, conforme figura 12.



**Figura 12** – Recursos Humanos

Os problemas relacionados a recursos humanos revelaram-se como uma das grandes dificuldades para a implementação das recomendações e apontaram o alto índice de absenteísmo e a redução do quadro de pessoal como causas para o excesso de horas extras realizadas na instituição. Estas situações ficam evidentes conforme exemplificado na fala do gerente dos serviços:

O problema do absenteísmo é muito grande e eu não sei se pelo excesso de trabalho ou pelo sistema que facilita de não ser mandado embora, então todo funcionário pega pelo menos 3 atestados por mês (DE\_01).

A questão da hora extra: se você for fazer um levantamento de hora extra é uma situação complicada (DA-03)

O absenteísmo é conceituado como ausência não prevista do pessoal, e traz conseqüências negativas tanto para o desempenho institucional devido à perda da qualidade e de recursos financeiros, como para o profissional que pode apresentar desde perda da motivação para o trabalho à perda do significado que atribuía a este trabalho (KURCGANT, 2009).

Segundo Haddad (2004, pg. 102) quando se trata de recursos humanos deve-se observar que

o dimensionamento de pessoal deve ser feito observando-se o perfil da clientela assistida, a filosofia e a política da instituição, a estrutura física das unidades, os processos de trabalho realizados pelas equipes, a capacitação técnica dos trabalhadores, a jornada de trabalho e a análise das causas do absenteísmo, entre outros.

Furbino (2010) destaca que as pessoas devem ser consideradas um dos maiores patrimônios que a empresa possui. Logo, não basta somente saber selecioná-las, mas deve-se saber: recrutá-las; inseri-las nos departamentos certos; mantendo-as e as capacitando de forma contínua a exercerem as suas funções; tendo a sabedoria de conseguir retê-la; procurando atender às suas reais necessidades, anseios e expectativas. Que esta preocupação deve ser constante, pois é de importância decisiva no mundo dos negócios, uma vez que a empresa está nas "mãos" das pessoas que ali exercem as suas funções.

A limitação do conhecimento quanto às rotinas de trabalho e atividades desenvolvidas na gerência é ocasionado pela falta de uma visão global do trabalho e são atribuídas à falta de treinamento dos servidores, sendo consideradas dificuldades no atendimento das recomendações pelos gerentes. Tais considerações ficam explícitas quando alegam:

Se todo mundo conhecesse um pouco do outro (serviço), ficaria bem mais fácil pra trabalhar e resolver os problemas (DE\_02).

Você não dá muito valor à assinatura, carimbo. Pode mandar mil vezes bater carimbo, colocar data e ainda passa em branco (DA-03).

O treinamento deve ser um processo contínuo ao longo da vida das pessoas, exigindo constante atualização. Que o processo de aprendizado é trabalhoso e exige mudança de comportamento. Que a responsabilidade pelo

processo de aprendizagem deve ser compartilhada entre a empresa e as pessoas (TAJRA, 2007).

O conhecimento é considerado a maior commodity do século XXI e as empresas não devem investir somente em equipamentos (hardware) e procedimentos (software), mas também em pessoas ("humanware"), por serem os pilares com poder de alavancar ou arruinar as empresas (FURBINO, 2010).

Para essa autora, são as pessoas que garantem a competitividade, a sobrevivência e a solidez da empresa frente à competitividade. Que não adianta ter equipamentos e procedimentos se não forem comandados e executados por profissionais competentes.

Por ser um fator imprescindível para agregar qualidade no gerenciamento de recursos humanos, a política de desenvolvimento de recursos humanos deve definir prioridades e estabelecer as ações a serem complementadas na instituição. A qualificação dos trabalhadores deve estar voltada para o desenvolvimento do ser humano na sua integralidade e para atendimento das necessidades identificadas no trabalho (KURCGANT, et al, 2009).

A limitação do conhecimento citada como uma das dificuldades em atender as recomendações foi apontada em relatórios de auditoria, que uma gerência não conhece o trabalho desenvolvido na outra, ocasionando trabalho em duplicidade e apresentando resultados diferentes.

Para corrigir estas distorções há necessidade de treinamento dos gerentes e suas equipes de trabalho, bem como, a padronização dos processos de trabalho.

A instituição deve preocupar-se com a construção de ambientes favoráveis para a aprendizagem gerencial, estimulando a aprendizagem que ocorre no ambiente de trabalho, o que pode aumentar o desempenho gerencial sem aumentar os custos com treinamento.

O conhecimento é adquirido pelo indivíduo através da observação e experiência ao longo do tempo, vivenciando situações reais com outras pessoas e estudando documentos que registram conhecimentos de outras pessoas (THIMMIG, 2008).

Ainda dentro do subtema de recursos humanos os gerentes apresentaram como dificuldades relacionadas a esta área a resistência a mudanças por parte dos servidores. Esta resistência está relacionada a novas atividades

incorporadas ao dia-a-dia, a mudanças na rotina de trabalho ou ainda a necessidade de complementar o trabalho de outro.

[...] encontra alguma resistência e alguns questionamentos: por que vai ter que ser assim? (DC\_01).

[...] funcionários, sistema, tem resistência, tem funcionário que é complicado quando você fala pra ele que tem que mudar a rotina de trabalho (DA-03).

Os motivos para qualquer mudança em uma organização estão dentro da própria organização ou no ambiente que está inserida. São externos quando decorrem de fatores políticos, econômicos e sociais ou são internos quando são decorrentes da criação de novos processos organizacionais para a implantação de novos métodos de trabalho, em função do aumento da área física para implantação de novas unidades operacionais e da necessidade de redefinição e readequação do uso de pessoal.

Toda a mudança traz algum tipo de perda para as pessoas envolvidas porque tira as pessoas de sua área de conforto e as remete ao desconhecido (LOPES; STADLER; KOVVALESKI, 2003).

Assim, a resistência deve ser compreendida como um processo que não é vivenciado igualmente por todas as pessoas. Ela é relativa a cada pessoa e a cada momento em um determinado ambiente. Em uma equipe de trabalho, ela pode assumir formas grupais ou individuais, sendo sempre uma função do ambiente, ou seja, ela acontece no "entre" das fronteiras dos sujeitos. Fronteiras estas, do sujeito consigo mesmo ou com o grupo, ou do grupo para com um de seus membros ou com ele mesmo, como um todo e, ainda de todas essas possibilidades citadas anteriormente com o meio ambiente.

Segundo Freud, a resistência se refere a tudo o que se opõe ao acesso a conteúdos internos. Designa-se por um ato de oposição a novas descobertas e ao próprio desenvolvimento, na medida em que essa nova situação pode revelar desejos inconscientes ou um novo estágio de desenvolvimento, causando ao indivíduo um desconforto psicológico (LAPLANCHE; PONTALIS, 2001).

Afirmam, ainda, que é em si um mecanismo de defesa da angústia e da ansiedade experienciadas como insuportáveis pelo indivíduo. Não é um termo com uma única interpretação, como se fosse um processo global e independente.

Segundo Lopes, Stadler e Kovaleski (2003) para minimizar o sentimento de perda, o líder da mudança tem a função básica de explicitar ao máximo o porquê da mudança e evidenciar as oportunidades da nova situação, minimizando as resistências. As pessoas mudam e aceitam as mudanças quando confia no líder do processo de mudança, caso contrário tendem a fracassar em curto espaço de tempo.

No processo de mudança as pessoas envolvidas podem apresentar: recusa a mudança, por precisarem de mais informações a respeito do processo e de tempo para refletirem sobre essas mudanças; resistência à mudança, onde podem demonstrar sentimentos negativos e é preciso saber ouvi-las e acolher seus sentimentos e para isso é preciso convencimento e tempo; experimentação, onde é necessário definir prioridades de curto prazo e fazer o acompanhamento das ações; e por último, o comprometimento que deve ser mantido através do estabelecimento de metas de longo prazo e do incentivo ao trabalho em equipe (LOPES, STADLER; KOVALESK, 2003).

Em auditoria, a resistência às mudanças pode ser relacionada aos sistemas de informações que não apresentam decisões tomadas com base na sensibilidade e sim a partir da análise dos sistemas informacionais e mesmo aqui, o líder da mudança não deve impor sua vontade ao grupo, mas buscar entender os valores e crenças do grupo e incorporar a mudança neles (BORGES, 2007).

Ainda segundo este autor, quando as mudanças a serem realizadas se referem à gestão do conhecimento, pode gerar inúmeras resistências nos diversos níveis organizacionais. Desse modo, a má atuação dos gestores nas organizações, no sentido de consolidar o compartilhamento do conhecimento e seu desenvolvimento se reflete na cultura da organização, quando esta não trabalha objetivando eficiência e eficácia, pois cria dificuldades de relacionamento e integração com as estratégias da organização.

Para Lopes, Stadler e Kovaleski (2003), a cultura organizacional também pode ser alvo de mudança e neste caso, "costuma ser um processo longo e doloroso, pois a cultura da organização é formada ao longo de toda a existência da organização".

Portanto, a resistência a mudanças no ambiente institucional reflete diretamente nas relações humanas dentro do ambiente de trabalho, ocasionando as dificuldades relatadas pelos gerentes entrevistados, que é o próximo subtema a ser analisado.

As relações humanas no trabalho também integram o rol de dificuldades apontadas pelos gerentes. A ênfase é sobre a falta de diálogo entre as gerências (gerentes ou servidores), a falta de comunicação e de entrosamento no trabalho, que é caracterizada pelo gerente ao afirmar que:

As relações acabaram, todo mundo só sabe bater no outro (DA-03).

Faltou um pouquinho de entrosamento, comunicação (DC\_01).

Para se desenvolver um trabalho em equipe não basta juntar pessoas, treiná-las e colocar material de trabalho a disposição. É preciso construir e reconstruir continuamente as relações entre a equipe.

A palavra equipe está etimologicamente associada à realização de tarefas, de trabalhos compartilhados entre indivíduos, que do seu conjunto coletivo extraem o sucesso para a realização pretendida. Assim, o conceito de equipe consolida-se como um conjunto de pessoas que têm uma vinculação entre si para a realização de um objetivo comum (OLIVEIRA; SPIRI, 2006).

O trabalho em equipe, muitas vezes, possui uma conceituação mais técnica, em que o trabalho de cada área profissional é apreendido como conjunto de atribuições, tarefas ou atividades. No entanto, o trabalhar em equipe significa conectar diferentes processos de trabalhos envolvidos, com base no conhecimento acerca do trabalho do outro, valorizando a participação deste na produção de cuidados, construindo consensos quanto aos objetivos e resultados a serem alcançados coletivamente (RIBEIRO, PIRES; BLANK, 2004).

O resultado do trabalho em equipe é o resultado da somatória de vários fatores: liderança, comportamento, habilidades, esforço, respeito às diferenças e capacidade de aprendizagem baseada na experiência e conhecimento de outros integrantes da equipe (PFISTER JR., 2010).

No desenvolvimento do trabalho, o grupo deve conhecer, também, os seus clientes internos e externos e para obter um alto desempenho, deve

contribuir para o sucesso desses clientes, devendo para isso conhecer as necessidades e descobrir a melhor maneira de atendê-las.

Comunicar, entender, agir e resolver envolve interagir com os diferentes públicos: falar e ser entendido, ouvir e entender. A preocupação é com a troca e o processamento de informações para que o trabalho aconteça sem atritos, mal entendidos e outros ruídos de comunicação (PFISTER JR., 2010).

Na área da saúde, o trabalho em equipe implica em compartilhar do planejamento e da divisão de tarefas, cooperar, colaborar e interagir democraticamente, integrando os diferentes atores, saberes, práticas, interesses e necessidades.

Como vimos, o trabalho em equipe foi apresentado pelos entrevistados como dificuldade, mas a seguir vamos verificar que também foi classificado como facilidade.

Em relação à subtemática recursos humanos, o trabalho em equipe foi apontado como facilitador dos processos quando, na visão dos gerentes, ocorre à mobilização ou união das equipes de trabalho para resolução dos problemas citados nas recomendações da auditoria, ocorrendo, inclusive, o envolvimento de pessoas de outras áreas.

Querendo ou não há uma interação com a equipe, houve, por exemplo, interação da equipe com a clínica e com a administrativa [...] e isso foi positivo (DE\_02).  
A equipe como um todo teve envolvimento (DC\_02).

Com medidas que podem e devem ser adotadas para diminuir a resistência às mudanças dentro das gerências, com a conscientização dos benefícios de se trabalhar em equipe, a mobilização das equipes de trabalho tendem a se tornar rotineiras e não apenas para atender a uma recomendação da auditoria.

Os resultados tangíveis obtidos na área de recursos humanos foram alcançados através de realocação e mudanças de servidores e definição de níveis de responsabilidade. Com estas medidas os resultados puderam ser mensurados, conforme demonstrado na fala do gerente:

Se quiser fazer uma auditoria hoje lá no (setor), vai ver que está perfeito. Coloquei um funcionário a mais lá, está funcionando redondinho (DC\_01).  
Fizemos várias modificações no pessoal (DA\_03).

Nos resultados intangíveis encontrados dentro do subtema recursos humanos foi considerado como os gerentes sentiram a participação da equipe nos resultados das implementações das recomendações.

A gente percebe que as pessoas tomam um pouco mais de cuidado com as coisas que eram falhas, o que não estava adequado, o pessoal fica mais atento (DE\_02).

[...] e com isso conseguiu a participação do grupo como um todo (DC-02).

Os termos tangíveis e intangíveis foram definidos na introdução do subtema de infraestrutura, como um recurso não relacionado a recursos humanos. Aqui vemos uma análise dos mesmos termos voltada para a área de recursos humanos.

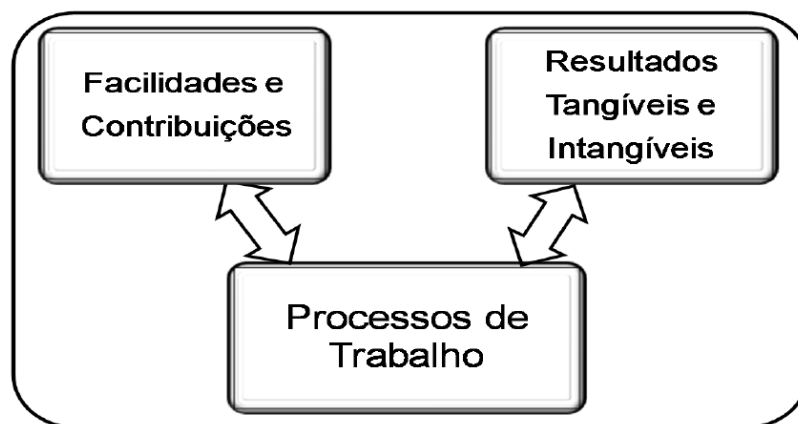
Embora os recursos humanos sejam físicos ou tangíveis, trata-se de um componente que é uma fonte de futuros benefícios intangíveis: habilidades, idéias e capacidade mental. Ao compartilhar conhecimentos individuais, pode-se gerar novos conhecimentos, inéditos e importantes para a empresa; dessa forma, quanto mais amplamente for utilizado o recurso, maior será o benefício para cada uma das partes. Em outras palavras, os ativos tangíveis exibem retornos decrescentes de escala, enquanto os intangíveis apresentam retornos crescentes de escala (SANTOS, et al, 2006).

A mobilização da equipe assegurando o equilíbrio e a harmonia no relacionamento com todas as partes interessadas é uma forma de assegurar o comprometimento dos servidores para a concretização das ações necessárias ao atendimento das recomendações da auditoria, mas compete aos gerentes avaliar as necessidades da equipe e encontrar a melhor forma de atendê-las.

O reconhecimento das necessidades da equipe e a viabilização de maneiras para atendê-las vão impactar na melhoria dos processos de trabalho.

### 6.3.2.5 Processo de trabalho

Como o subtema recursos humanos visto anteriormente, o processo de trabalho também foi analisado nos temas facilidades, contribuições e nas duas dimensões dos resultados: tangíveis e intangíveis, como demonstra a figura 13, que se encontra a seguir.



**Figura 13** – Processos de Trabalho

As dificuldades com o planejamento apontam também a necessidade de revisão nos processos de trabalho. A necessidade de avaliar e discutir as mudanças, de reorganizar as atividades, de conhecer a dinâmica de trabalho, são indicativos de como os processos de trabalho estão ultrapassados, na visão dos gerentes.

Os processos do hospital estão totalmente ultrapassados (DA-03).

Há necessidade de revisão no processo e até hoje não foi acatado. (DC-02).

Relembrando a definição de processo de trabalho feita no item ações nos processos de trabalho, onde consta que é "um grupo de atividades realizadas numa sequência lógica com o objetivo de produzir um bem ou serviço [...]". Podemos complementar esta definição dizendo que a identificação e o

mapeamento dos processos vão definir as necessidades e expectativas das partes interessadas, permitindo o planejamento de atividades, definição de responsabilidades e uso adequado dos recursos disponíveis (FNQ, 2008b).

Antes de realizar uma auditoria operacional os auditores devem fazer planejamento detalhado onde deve constar, entre outras coisas: as fases do trabalho, as pessoas envolvidas e todo material a ser analisado. Segundo uma das normas de auditoria, todo o trabalho de auditoria deve ser desenvolvido em equipe.

Na fase do planejamento devem ser detalhadas as estratégias que serão utilizadas, entre elas deve constar quem será entrevistado e como será feita a abordagem. É preciso o uso de diplomacia e cautela durante a abordagem dos entrevistados para não causar resistência ao trabalho de auditoria em andamento.

Se durante o desenvolvimento dos trabalhos for detectada alguma não conformidade, o auditor deve conversar com o serviço auditado e estabelecer prazo para correção da não conformidade. Se ao término do prazo o serviço não se manifestar, é elaborado o relatório de auditoria com as recomendações.

Portanto, o planejamento, o trabalho em equipe e o aprimoramento das relações humanas no trabalho devem fazer parte da rotina diária de trabalho da auditoria.

Do mesmo modo que na infraestrutura e em recursos humanos, neste subtema os gerentes apontaram como contribuições as medidas recomendadas que visassem facilitar os processos de trabalho. Essas contribuições abrangeram o acesso aos auditores; a propiciar maior visibilidade do trabalho desenvolvido nas gerências e sugestões de melhoria nos processos de trabalho.

Busquei muito a ajuda da auditoria em algumas condutas que a própria direção, às vezes, não tinha o caminho para dar (DA\_02).

(A auditoria) fez com que a gente norteasse o trabalho de uma forma mais visível (DA\_04).

Os resultados tangíveis alcançados nos processos de trabalho aqui são entendidos como os aperfeiçoamentos, alterações e mudanças realizadas nas rotinas de trabalho que impactaram na redução dos processos.

[...] a redução de alguns processos de trabalho, principalmente administrativos (DC-02).

Algumas rotinas tiveram que ser mudadas (DC\_01).

Para Tajra (2007) é preciso à revisão nos processos de trabalho para que a instituição promova inovações, ou seja, é necessário mudar a forma como as atividades são desenvolvidas para se adaptar as novas exigências do mercado. As mudanças nos processos de trabalho devem ter como foco a satisfação dos clientes internos ou externos, através de inovações e melhorias contínuas dos atuais processos.

Quanto aos resultados intangíveis, o processo de trabalho foi entendido como a consequência de ter levado gerentes e servidores a repensar as atividades desenvolvidas, a uma avaliação de condutas tomadas e como decorrência a adequação no gerenciamento dos serviços.

[...] é importante pra gente gerenciar de uma maneira mais adequada (DC\_04).

Se não dá para medir, pelo menos verifica se esta na conduta certa (DA\_02).

Na política de humanização em saúde, a gestão dos processos de trabalho é uma parte vital porque pressupõe o conhecimento e a consideração não só das questões macrossociais, políticas e econômicas, mas também de saberes e fazeres produzidos e legitimados no cotidiano dos trabalhadores da saúde e na concretização de suas práticas, que pode ser fonte de criatividade e também de resistência (FNQ, 2008b).

A transformação organizacional inclui o redesenho de processos de trabalho, que se torna inevitável quando as organizações empenham-se na reavaliação, recuperação de suas estratégias centrais, na reinvenção de seu conceito de empresa, de seus canais de comunicação etc..

Para analisar a dinâmica dos processos de trabalho em saúde e conceber possíveis intervenções no próprio ato do processo de trabalho, Merhy (1998) afirma que é fundamental reconhecer as intersecções criadas no ambiente de trabalho quando o agente produtor e suas ferramentas (conhecimentos, equipamentos, tecnologias) se encontra com o agente consumidor. Que é

necessário descobrir o tipo de intersecção e os motivos que operam nesse espaço para então interferir nos processos de trabalho em saúde.

Considerando que tanto as questões elencadas como dificuldades ou apontadas como facilidades giram em torno de temas comuns: cultura institucional, planejamento, infraestrutura, recursos humanos e processo de trabalho, podemos inferir que as ações voltadas para a resolução dos problemas precisam considerar estas dimensões.

Para que os relatórios possam ter recomendações que sejam adequadas aos serviços auditados, os auditores devem ter conhecimento da estrutura administrativa, da cultura organizacional, das tecnologias implantadas e as expectativas dos serviços (HADDAD, 2004).

A recomendação representa a opinião do auditor e reflete o grau de seu conhecimento e julgamento sobre as ações necessárias para corrigir as causas básicas das deficiências identificadas.

Nas duas últimas categorias analíticas encontramos as expressões utilizadas pelos gerentes para manifestar os sentimentos provocados pela auditoria, como percebem o trabalho e qual o significado da auditoria.

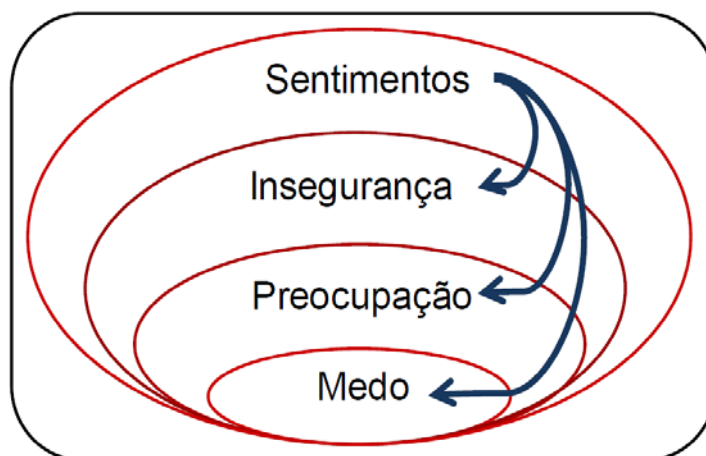
### 6.3.3 Sentimentos e Percepções Vivenciadas pelos Gerentes em Relação à Auditoria

Nesta categoria são retratados os sentimentos expressados pelos gerentes em relação à auditoria e quais foram as suas percepções em relação ao trabalho desenvolvido pela auditoria na instituição.

#### 6.3.3.1 Sentimentos dos Gerentes em Relação à Auditoria

Em relação aos sentimentos expressados pelos gerentes, as palavras que mais se destacaram no decorrer das entrevistas foram medo, preocupação e insegurança, conforme ilustrado na figura 14.

Tradicionalmente a auditoria é vista como uma atividade fiscalizatória, que provoca as mais diversas reações nas pessoas. A auditoria a ser realizada pode ser de qualquer modalidade (financeira, contábil, operacional, interna, etc.), mas sempre gerará o sentimento de insegurança e de medo quanto às informações coletadas, pois a partir do momento que um serviço é auditado ele está como que sob suspeição e a preocupação dominante é sobre o que se pode "descobrir" a seu respeito.



**Figura 14** – Sentimentos dos gerentes em relação à auditoria

]Na instituição pesquisada, os sentimentos de medo, preocupação e insegurança, expressados pelos entrevistados não são apenas consequência da falta de conhecimento ou de entendimento do que é auditoria.

Esses sentimentos justificam-se pela metodologia de trabalho adotada pela auditoria interna nos últimos anos, onde não ocorria a discussão das não conformidades com os serviços auditados e os servidores entrevistados sentiam-se pressionados pelos auditores.

O termo medo foi utilizado no sentido de que a auditoria é vista como um serviço de natureza fiscalizatória e punitiva, que só aparece nos momentos em que os problemas estão acontecendo.

A auditoria é uma coisa que todo mundo tem medo (DC\_03).

Fica com medo. Oh, vem à auditoria, Nossa Senhora. (DC\_01).

Estes sentimentos podem estar presentes quando a auditoria deixa de ser de caráter operacional e passa a ser fiscalizatória, no sentido de estar levantando as não conformidades com a finalidade de punição e não de melhoria nos processos de trabalho.

O uso da palavra preocupação foi usado no sentido de que a presença da auditoria dentro das gerências causa apreensão pela falta de conhecimento das atividades por ela desenvolvidas.

*Você se preocupa se assusta (DE\_01).*

*O pessoal tem um pouco de preocupação (DA\_04)*

Na atualidade não é admitido que a auditoria cause preocupação pela falta de informações sobre o seu papel nas instituições. Os auditores devem abrir as portas e apresentar a auditoria como um serviço que está para ajudar a instituição a identificar os seus problemas e a recomendar medidas para sua correção.

O termo insegurança foi o menos citado, mas utilizado no sentido de que a presença da auditoria gera insegurança nas pessoas quanto ao desenvolvimento dos serviços que estão sendo auditados.

Gera uma insegurança do que vai ser encontrado (DC-02)

No desenvolvimento de suas atividades a auditoria trata com pessoas (servidores) de todos os níveis hierárquicos e precisa delas para executar um bom trabalho. Portanto, tem que manter bom relacionamento com todos. Mas, muitas vezes, mesmo os profissionais tecnicamente preparados acreditam não ser possível atingir um bom resultado técnico sem pressionar alguém.

Uma escolha infeliz de palavras ou a indicação de que não está atendendo as expectativas, pode levar as pessoas a interpretar o auditor e conseqüentemente à auditoria, como um órgão repressor, criando resistência ao seu trabalho.

A análise acima, encontra respaldo em Crepaldi (2006, pg.7) quando afirma que o medo da auditoria é um fato importante, que por mais que os auditores se esforcem para serem vistos como “assessores” ou quando estão desenvolvendo suas atividades para atender a administração, ainda são vistos pelos auditados (servidores) com rejeição e como as pessoas temem serem fiscalizadas caracterizam os auditores com este estereótipo.

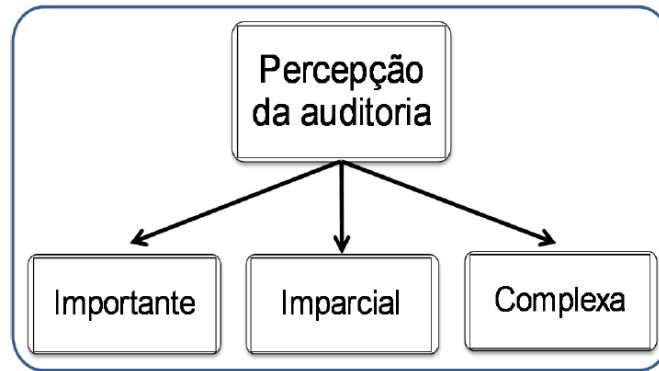
O mesmo autor coloca que devido à pretensão de descobrir fraudes ou irregularidades, o trabalho de auditoria fixou-se, durante sua história, como objeto de fiscalização e punição, e ainda, nos dias atuais percebemos resquícios desta concepção. Muitas vezes os auditores não percebem o clima de medo e poder que criam e exercem sobre as pessoas. Outras vezes, estimulam esses sentimentos para exercer sua autoridade. Também em função da carga de trabalho dos auditores muitas vezes não lhes sobeje tempo para trabalhar as relações com as pessoas.

Refere ainda que ao fazer uma análise profunda sobre o trabalho do auditor, verifica-se que sua missão é informar aos superiores do auditado os erros observados. O autor questiona: qual o funcionário que aprecia que seus erros sejam evidenciados? O auditor, nesse momento, representa uma ameaça. O temor das pessoas de terem seus erros divulgados e até expostos ao ridículo é sensível. Portanto, as pessoas mostram seus anseios em verificar se alguma tarefa de sua responsabilidade consta nos relatórios dos auditores.

Os sentimentos manifestados pelos gerentes estão relacionados à percepção que estes mesmos gerentes têm dos serviços auditados e que é o próximo subtema a ser analisado.

### 6.3.3.2 Percepções Vivenciadas pelos Gerentes

Em suas percepções, os gerentes utilizam termos como importante, imparcial e complexo para definir o trabalho desenvolvido pela auditoria, conforme figura a seguir.



**Figura 15** – Percepção dos gerentes sobre a auditoria

A auditoria interna foi considerada como importante para a quase totalidade dos entrevistados, por estar desenvolvendo um trabalho sério e relevante para a instituição.

É um trabalho importante (DE\_01).

A auditoria é importante, tem um papel importante (DA\_05).

Classificar a auditoria de imparcial revela a confiança dos gerentes de que os trabalhos estão sendo realizados sem direcionamentos e com isenção de opinião.

Vejo como algo positivo e necessário (DA\_02).

A auditoria deve ser feita de uma maneira imparcial (DC\_01).

A palavra complexa foi utilizada para descrever a necessidade de conhecimento das rotinas de trabalho e atividades desenvolvidas nos serviços auditados. Com isso sugerem que os auditores primeiro devem conhecer e entender a sistemática dos serviços para depois realizar a auditoria.

É um trabalho difícil se a pessoa não conhece a rotina da unidade (DE\_01).

Os termos utilizados pelos entrevistados ao darem os significados e suas percepções sobre a auditoria, apontaram a necessidade de que o auditor seja

visto como um assessor na organização e o auditado um usuário ou cliente interno da atividade de auditoria.

O auditor tem como matéria prima de seu trabalho a informação e o seu fluxo para a auditoria está diretamente relacionado com o grau de confiança que os gerentes depositam na auditoria.

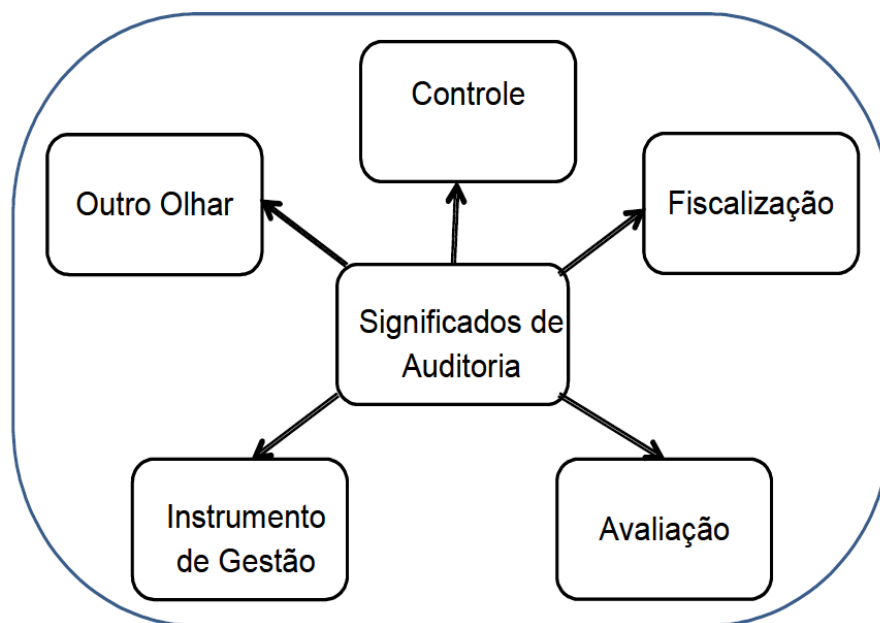
Segundo Crepaldi (2006, p.8), alguns auditores entendem a importância das pessoas e a importância da consecução de sua colaboração para desempenhar satisfatoriamente seu trabalho, uma vez que, a cada auditoria, ele precisa enfrentar um conjunto de regras novas e fazer questionamentos. Estes aconselham atitudes que podem ajudar a diminuir a tensão durante o trabalho de auditoria e fazer com que as pessoas cooperem no desenvolvimento de seu trabalho, como:

1. Fazer que as pessoas envolvidas compreendam que não estão sendo analisados os seus erros individuais e sim todo o sistema. Os erros só se tomam relevantes quando inseridos no contexto total do sistema e é preciso que o auditado explique como este funciona;
2. Definir corretamente a responsabilidade das pessoas sobre os fatos constatados, não as responsabilizando indevidamente, determinar por quais motivos possui todos os fatos e dados que sustentam suas afirmativas e ter um conhecimento abrangente dos sistemas e controles capaz de beneficiar o desempenho da unidade e não apenas corrigir os erros individuais.

Concordamos com os pressupostos colocados pelo autor e acreditamos que a auditoria só atinge sua plena eficácia ao se aliar aos gerentes da instituição e prestar o devido assessoramento para que eles possam otimizar seus recursos e atingir suas metas. Ao colocar isto em prática, a auditoria vai conseguir mudar o sentimento e a percepção que os gerentes têm em relação a ela e esta mudança vai refletir nos significados de auditoria.

### 6.3.4 Significados de Auditoria para os Gerentes dos Serviços Auditados

Qual o significado de auditoria para os entrevistados? Foram encontrados diversos termos utilizados pelos entrevistados que variaram de fiscalização a instrumento de gestão. Para fins de análise, os subtemas foram divididos em controle, fiscalização, avaliação, instrumento de gestão e outro olhar, conforme demonstrado na figura a seguir.



**Figura 16** – Significados de auditoria para os gerentes de serviço

#### 6.3.4.1 De controle

O termo controle foi utilizado pelos entrevistados para definir a necessidade de uma nova ferramenta de trabalho onde o controle gerencial é utilizado para verificar se os serviços estão sendo desenvolvidos ou não de acordo com as necessidades da instituição.

Hoje o controle faz parte de uma ferramenta administrativa (DC-02)

Refletir sobre como (a auditoria) faz você realizar uma análise um pouco diferente (DA\_05)

Para Chiavenato (2007) a palavra controle está associada a aspectos negativos nas organizações e na sociedade, sendo frequentemente utilizada no sentido de restrição, coerção, delimitação, reforço, direção, manipulação e inibição. Mas, segundo o mesmo autor, a finalidade do controle *é assegurar que os resultados das operações se ajustem aos objetivos estabelecidos* e deve ser entendido como algo universal, pois sempre esteve presente nas atividades humanas.

Segundo Quaglio (2002), inicialmente o controle pode significar restrições à individualidade das pessoas, pois estão implícitos vocábulos como: poder, controlar, governar, fiscalizar. Entretanto no ambiente empresarial a função controle significa um instrumento a serviço da administração da empresa, com o objetivo de atingir o desempenho desejado.

Controle é uma atividade administrativa que tem por objetivo medir e avaliar o desempenho da organização e propor, quando necessário, medidas corretivas (FARIA, 2004).

A função controle no ambiente institucional é importante ao permitir a verificação dos resultados obtidos, comparativamente a planos e padrões pré-estabelecidos, decorrentes das ações empreendidas pelos gestores no cumprimento das suas tarefas de organização e administração da entidade (QUAGLIO, 2002).

Os controles internos devem ser efetivos e consistentes com a natureza e a complexidade das atividades realizadas, e devem ser de responsabilidade dos gestores da instituição. Para isso deve, também, ter estabelecido os objetivos e procedimentos pertinentes ao controle, bem como, verificar sistematicamente a adoção e o cumprimento dos procedimentos definidos pelos gestores.

Dentro das instituições públicas os órgãos de controle não podem apenas optar pelo controle no estrito cumprimento da legalidade por parte das administrações públicas, devem tender cada vez mais para o controle da gestão onde deve avaliar o cumprimento de metas e objetivos estipulados pelos gestores (MARQUES; ALMEIDA, 2004).

A auditoria é a responsável em adequar, manter e preservar a qualidade dos controles internos na instituição. Já o objetivo da auditoria interna é o exame e a avaliação da eficiência e da eficácia dos sistemas de controle interno, bem como da qualidade do desempenho as áreas em relação às atribuições e aos

planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidos pelos gestores (VIEIRA, 2007).

Mas as técnicas e procedimentos de auditoria não podem ser os mesmos para todos os objetivos do controle, devendo alguns desses procedimentos ser adaptados aos fins pretendidos.

Para Faria (2004, pg. 104), o controle interno deve abranger as seguintes dimensões:

- padronização do processo de trabalho: quando fixa normas de procedimentos e estabelece prazos;
- padronização de habilidades: especifica a complexidade dos serviços e a qualificação do pessoal necessária ao seu desempenho;
- padronização de resultados: quando estabelece metas de desempenho, sejam elas quantitativas ou qualitativas;
- supervisão direta: quando define as chefias e a sua abrangência;
- sistema de informações: verifica o uso dos recursos informatizados, faz o acompanhamento e a divulgação das informações.

Na atualidade, onde a cada dia surgem novas formas de gestão, o controle se torna essencial para manter a relevância e transparência das informações na gestão pública onde a informação é dirigida ao elemento fundamental dos serviços públicos: o cidadão (MARQUES; ALMEIDA, 2004).

Mesmo considerando que o controle faz parte da vida da instituição, ressalta-se que ao entender que a auditoria atua apenas como controle revela que os gerentes possuem uma visão parcial do conceito de auditoria.

#### 6.3.4.2 De fiscalização

Outro significado manifestado pelos entrevistados retrata a auditoria como um órgão fiscalizador.

A palavra fiscalização é definida no dicionário Michaelis como “ação ou efeito de fiscalizar”. No mesmo dicionário a palavra fiscalizar é definida como “examinar, verificar: *fiscalizar a escrita*; velar por; vigiar: *fiscalizar o serviço*”.

Nas falas dos entrevistados percebe-se que o sentido dado ao termo fiscalização, é equivalente a definição usada em auditoria, ou seja, *observar a correta execução conforme regras previamente estabelecidas e examinar atentamente algo já realizado ou construído*.

O comentário de um dos entrevistados corrobora esta definição:

É fiscalizatória (DA-03)

Quando vem, vem como uma fiscalização (DC-02).

Os significados de controle e fiscalização abordados até o momento demonstram um conhecimento de auditoria bastante restrito, somente como órgão fiscalizador e controlador. Esta forma de compreender a auditoria conduz aos sentimentos já apresentados de medo, insegurança e, por vezes, até de revolta.

Identificam a auditoria como punitiva ou em outras situações delegam para ela a resolução dos problemas, não assumindo o seu papel de co-responsabilidade como gestor. Este pensamento encontra respaldo nas falas dos gerentes quando afirmam:

[...] a auditoria sendo punitiva (DC-03).

A auditoria tem se esforçado em dar uma boa resolutividade (DA-01).

A fiscalização, também pode ser entendida como o estabelecimento de normas, a fixação de padrões, o desenvolvimento e a manutenção de fluxo de informações e de outras atividades visando à eficácia e a eficiência da gestão pública. De uma maneira mais simples, pode ser interpretada como as medidas que devem ser adotadas para correção das não conformidades encontradas durante a realização de uma auditoria ou em situações detectadas no dia-a-dia.

Segundo Jund Filho (2002, p.73), no Brasil o uso do termo fiscalização aplicado aos gastos públicos está presente desde o ano de 1826 quando foi apresentado ao Senado do Império o Projeto de Lei para a criação de um Tribunal de Contas.

Conforme esse autor, as discussões sobre a criação do Tribunal de Contas duraram quase um século, devido às divergências entre os que defendiam a necessidade das contas públicas serem examinadas por um órgão independente, e os que combatiam essa idéia por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam.

O decreto nº 966-A de 07/11/1890 editado pelo então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, criava o Tribunal de Contas da União (TCU), norteado pelos princípios de autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia (JUND FILHO, 2002).

A instalação do TCU ocorreu quase três anos depois, em 17/01/1893 com a competência para realizar o exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União. A fiscalização fazia-se pelo sistema de registro prévio. Como se observa o conceito de atividade fiscalizatória ligado a auditoria vem desta época, e apesar das mudanças nas metodologias de trabalho e alterações na legislação, ainda permanece o estigma da auditoria ser um órgão ou uma atividade fiscalizatória.

#### 6.3.4.3 De avaliação

Outro significado apontado é o da avaliação que é uma das atribuições da auditoria. Para os gerentes entrevistados a avaliação é entendida como a averiguação dos fatos para posterior indicação de resolução, ou seja, a auditoria desempenhando as funções de uma comissão de sindicância, sugerindo sanções ou até intervindo no desenvolvimento das atividades.

Uma avaliação preventiva dos processos (DA\_03).

[...] algum tipo de problema, ele é averiguado de todo os ângulos (DE\_02).

Expor-se à avaliação é correr o risco de (e estar disposto a) ser considerado menos perfeito do que se gostaria. Ao mesmo tempo, é aumentar a probabilidade de ter, ao final, resultados melhores do que se teria sem ela. A

avaliação pode ser mais utilizada quando se trabalha com programa de qualidade, pois ele induz mais à reflexão do que a reprodução acrítica de técnicas e instrumentos prontos com antecedência (MALIK; SCHIESARI, 1998).

A avaliação, a melhoria dos processos de trabalho e dos processos de gestão é o resultado do aprendizado contínuo. Para que isto de fato ocorra, é preciso a adoção de práticas voltadas à melhoria dos processos organizacionais, envolvendo medição, análise, definição e resolução dos problemas.

A avaliação representa um instrumento de gestão fundamental à medida que subsidia o planejamento, proporcionando à formulação de intervenção, fazendo o acompanhamento de sua implementação, bem como os ajustes necessários a sua mensuração, aperfeiçoamento, mudança de rumo ou interrupção.

Na auditoria operacional a avaliação visa examinar a efetividade dos programas e projetos, priorizando os efeitos produzidos. Suas análises agregam dimensões que possibilitam o pronunciamento sobre a qualidade dos serviços prestados pela administração.

A avaliação deve também, averiguar os riscos do não alcance dos objetivos propostos, devendo considerar as eventuais limitações de escopo na realização de seus trabalhos e a extensão de sua responsabilidade. A avaliação destes riscos deve ser efetuada na fase do planejamento dos trabalhos e seus resultados devem ser oportunamente comunicados aos administradores da empresa (ARAÚJO, 2006).

Assim, o significado de avaliação demonstra uma visão mais ampliada de auditoria por parte dos entrevistados, o que indica a possibilidade de retroalimentação dos sistemas de informação com melhor planejamento da gerência e realização de análise dos processos organizacionais. Ao adotar estas práticas, os gerentes estão considerando que a auditoria é um instrumento de gestão, que é o próximo subtema a ser tratado.

#### 6.3.4.4 De instrumento de gestão

Os usuários dos serviços de saúde estão cada dia mais esclarecidos e conhecedores dos seus direitos e buscam um serviço que atenda as suas

necessidades e não temem apresentar suas opiniões sobre a qualidade do serviço a ele prestado.

[...] todas as missões, finalidades dos setores e da instituição estão voltadas para um serviço de qualidade no atendimento ao usuário (DC\_02).

Para que o discurso sobre a qualidade se torne realidade é necessário que a auditoria passe a ter o significado de instrumento de gestão. Para que isto ocorra é preciso à adoção de práticas efetivas voltadas para esta finalidade.

Diferindo do significado dado à avaliação, aqui a auditoria não tem poder de mando, mas é entendida como um órgão auxiliar da administração fazendo as pessoas a repensar as atividades, buscar informações e novos direcionamentos para encontrar outras soluções para os problemas que estão ocorrendo.

É uma nova ferramenta de gestão dos serviços (DC\_02). A auditoria auxilia a administração (DC\_04).

O interesse por ferramentas de gestão se justifica por um conjunto de expectativas conflitantes nos negócios: por um lado, continua havendo grande pressão por redução de custos impulsionados pela desaceleração de crescimento e recessão nos principais mercados mundiais; por outro lado, não é menor a exigência por crescimento, instância talvez não tão razoável em tempos recessivos. E, mais do que nunca, os gestores se vêem obrigados a entregar resultados de forma consistente (PALETTA, 2008).

A aplicação de ferramentas de gestão deve contribuir com a implementação da ação e são muito mais eficientes quando fazem parte de um esforço organizacional abrangente.

Entre os desafios dos gestores está à escolha das ferramentas de gestão de modo a obter sustentabilidade empresarial e o requisito essencial para tanto é aprender qual mecanismo usar, como e onde.

O planejamento estratégico por ser um processo abrangente e sistemático de perguntas e respostas sobre questões críticas com que se depara a equipe de gestores tornou-se uma ferramenta de gestão padrão para os mais diversos tipos de organizações.

Retomando o que já foi dito anteriormente, outras ferramentas de gestão que se tornaram conhecidas e estão sendo utilizadas pelas organizações são: a reengenharia que envolve a reestruturação dos processos para obter melhor produtividade; a gestão do conhecimento que desenvolve sistemas e processos para adquirir e dividir valores intelectuais e com isso dando origem ao capital intelectual das organizações; gestão de qualidade total que é a abordagem sistemática da qualidade que alinha os serviços em busca da satisfação dos clientes internos ou externos (PALETTA, 2008, p. 45).

A auditoria não está dentre as ferramentas de gestão mais utilizadas no Brasil, mas por ser uma atividade independente e objetiva que, por meio de aplicação de procedimentos específicos, pode e deve emitir comentários sobre o desempenho organizacional. A auditoria interna operacional, especificamente, tem a finalidade de examinar a regularidade, avaliar a eficiência da gestão administrativa, dos resultados alcançados e apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e dos controles internos das instituições auditadas.

Embora os gerentes deste estudo tenham expressado o significado de auditoria como uma ferramenta de gestão, poucos estudos revelam esta mesma visão entre os gestores. É importante ressaltar também que, embora presente, este significado não abrangeu a totalidade dos gerentes, tendo muitos deles ainda mantido a compreensão de auditoria como órgão de controle e fiscalização, como já foi discutido anteriormente.

Seria uma demonstração de mudança de mentalidade se os gestores incluíssem a auditoria no rol das ferramentas de gestão a serem implantadas nas instituições, pois teriam a disposição uma ferramenta que ajudaria na implementação e na correção de possíveis desvios de finalidade das demais ferramentas.

#### 6.3.4.5 De outro olhar

Outro olhar é mais um significado da auditoria para os gerentes dos serviços auditados. É o olhar de uma pessoa de fora sobre os problemas enfrentados diuturnamente e que passaram a ser considerados "normais" pelos

gerentes. É um "outro olhar" que consegue visualizar situações até então não detectadas.

São outros olhos que vão ver a mesma coisa de maneira diferente (DC\_01). [...]

situações que muitas vezes nós não enxergamos, aponta coisas que você não vê no teu dia a dia (DA-03).

Em auditoria, a expressão "outro olhar" pode ser considerada como uma avaliação externa ou uma auditoria externa, que são trabalhos desenvolvidos por empresas contratadas para avaliar ou auditar determinado serviço.

Como foi visto anteriormente no subtema avaliação, a auditoria operacional "[...] visa examinar a efetividade dos programas e projetos, priorizando os efeitos produzidos e suas análises agregam dimensões que possibilitam o pronunciamento sobre a qualidade dos serviços prestados pela administração [...]", e este objetivo pode ser um "outro olhar" sobre os problemas analisados internamente.

Este outro olhar é a possibilidade de revelar aspectos antes não evidenciados da realidade na qual se encontram inseridos. Demonstra, também, a maturidade dos gerentes, identificando como positivo receber um olhar de fora que pode contribuir para a melhoria do processo de trabalho.

Portanto, os significados identificados demonstram níveis de profundidade diferentes na concepção de auditoria e que os gerentes do estudo possuem compreensões e apreensões diferentes sobre o que é auditoria.

Por fim, podemos dizer que através de cada um dos olhares dos onze gerentes entrevistados, foram reveladas pequenas forças e exemplos singulares, que podem influenciar grandes mudanças no planejamento de futuras auditorias.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesse tópico faremos algumas considerações sobre o resultado da pesquisa, considerando os objetivos propostos no início desta, seguido de comentários gerais e algumas sugestões para a instituição pesquisada.

- **Quanto às estratégias utilizadas pelos gerentes na divulgação das recomendações dos relatórios de auditoria**

**Estratégias:** Os gerentes de serviço tomaram conhecimento dos relatórios por meio de correspondências internas, do contato direto com a Comissão de Avaliação e Controle de Processos e contato direto com o auditor responsável. Podemos observar que a maioria (55%) recebeu a correspondência interna e ressaltamos que um gerente não foi informado do relatório, justificando que estava há pouco tempo no cargo.

Quanto às formas de divulgação e implantação das ações recomendadas observa-se que as estratégias desenvolvidas e aplicadas pelos gerentes seguiram expectativas, disponibilidades e empenhos de cada um, visto que em nenhum momento os gestores sugeriram as medidas ou condutas que deveriam ser tomadas ou priorizadas. Cada gerente utilizou sua capacidade pessoal de planejamento para desenvolver as estratégias e com isso implantar as recomendações.

As respostas sobre estas maneiras individuais de divulgarem e iniciarem a implantação das recomendações foi agrupado em três temáticas: ações no processo de divulgação; ação no processo de trabalho e resolutividade. Estas temáticas abordam desde estratégias simples como a informação até ações mais planejadas visando à resolução dos problemas apontados.

- **Quanto às dificuldades, facilidades, contribuições e resultados percebidos no processo de implantação das recomendações dos relatórios de Auditoria**

**Dificuldades:** As dificuldades vivenciadas no processo de implantação das recomendações dos relatórios de auditoria apresentaram convergências que possibilitaram a discussão nas seguintes temáticas: cultura organizacional, planejamento, infraestrutura, recursos humanos e processo de trabalho.

Os problemas com a infraestrutura, com recursos humanos e com os processos de trabalho sugeriram a falta de envolvimento dos gestores com o serviço. Esta situação ficou mais clarificada quando da constatação da falta de planejamento institucional e este por sua vez, como um reflexo da própria cultura da organização em não se usar o planejamento organizacional.

Em relação a recursos humanos, o grande desafio apontado pelos entrevistados diz respeito à própria natureza da atividade humana e do trabalho em equipe, enfatizando que essas atividades são realizadas no contexto hospitalar. Referiram à intensidade do trabalho humano que reúne profissionais das mais diversas origens e qualificações e que precisam trabalhar em conjunto de forma coesa e harmoniosa. Assim, os resultados reiteram a necessidade de que o trabalho em equipe e multiprofissional precisam ser estimulados e, sempre que possível priorizado.

Quanto aos processos de trabalho, como muitas vezes devem acatar e cumprir dispositivos elaborados por outras instâncias do poder público pode implicar na limitação ou na falta de governabilidade para a tomada de ações necessárias a sua implementação.

Em suma, as dificuldades apresentadas, independente do subtema ao qual estavam relacionadas, poderão ser mais facilmente resolvidas se os gestores investirem no desenvolvimento e implantação do planejamento institucional, que deve priorizar o cumprimento do que está definido na sua missão e na sua visão. Ao ter esses valores disseminados na instituição é possível mudar a sua cultura e então elaborar e implantar o planejamento organizacional que deverá contemplar medidas para atendimento das não conformidades.

**Facilidades e Contribuições:** As facilidades e contribuições apareceram de maneira mais evidente nos temas infraestrutura, recursos humanos e processo de trabalho. Versaram sobre inovações na infraestrutura, principalmente nos serviços de informática, e em relação aos recursos humanos enfatizando a interação entre as equipes.

Desta forma, os subtemas relacionados à infraestrutura e recursos humanos que foram elencados como dificuldades também foram descritos como facilitadores no processo de implantação das recomendações da auditoria e apareceram, juntamente com os processos de trabalho, nos resultados apresentados pelas gerências.

**Resultados:** Os resultados mencionados pelos entrevistados foram agrupados em tangíveis e intangíveis, evidenciando as diferentes dimensões alcançadas tanto em relação aos recursos humanos e no processo de trabalho. Os resultados tangíveis demonstram ações mensuráveis relacionadas também ao tema infraestrutura.

- **Quanto aos sentimentos e percepções vivenciadas pelos gerentes de serviços em relação à Auditoria**

**Sentimentos:** As entrevistas revelaram que os gerentes de serviços vivenciaram sentimentos de insegurança, preocupação e medo em relação à Auditoria. Esses sentimentos expressos pelos gerentes relacionam-se à situações já vivenciadas junto à auditoria e também por situações que podem ser provocadas por esta.

**Percepções:** As percepções do trabalho desenvolvido pela auditoria na instituição, representado pelas impressões de cada um sobre determinados fatos ou sensações foram qualificados como importante, imparcial e complexa. Pode-se inferir pela leitura desses resultados que houve o reconhecimento, por parte dos gerentes, do trabalho desenvolvido e que este trabalho impactou na resolução das não conformidades.

- **Quanto aos significados de auditoria para os gerentes participantes do estudo**

**Significados:** Para alguns gerentes entrevistados, a auditoria tem o poder de controle, fiscalização e avaliação dos serviços, com o significado de imposição. Outros entenderam que a auditoria é um serviço que orienta e propõe a resolução dos problemas, tendo um significado de ajuda e não de cobrança.

Outro termo utilizado diz respeito a ser um instrumento de gestão, que demonstra a atualização dos gerentes em relação a outras formas de administrar que estão sendo desenvolvidas e implantadas em outras instituições.

Foram mencionados também os significados de auditoria como ferramentas de gestão. Desta forma este significado indica uma nova forma de administrar onde se devem aliar os objetivos organizacionais ao conhecimento das possibilidades existentes em termos de qualidade, mas sem perder a noção de que o limite do que pode ser feito deve ser dado pela própria instituição.

Por fim, o significado de auditoria também foi expresso como outro olhar. Esse significado remete a outras formas de compreender a realidade na qual está inserido e perceber situações antes não evidenciadas.

Finalmente, no sentido do que propôs este estudo, verifica-se que entre os entrevistados houve adesão às recomendações das auditorias internas operacionais realizadas nos anos de 2007 e 2008 na instituição pesquisada.

Ainda que nem todas as recomendações tenham sido postas em prática, quando da realização das entrevistas, todos expressaram a disposição para efetivação das mesmas.

Observou-se também, que o monitoramento das recomendações não deve ser apenas através da análise dos documentos encaminhados pelas gerências auditadas, mas deve ser realizado também “in loco”, já que o monitoramento tem papel importante para garantir a aplicação das recomendações.

Os relatórios de auditorias trouxeram um novo entendimento aos serviços auditados, ao apontarem uma série de situações de não conformidade, destacando problemas e sugerindo medidas saneadoras.

Para a elaboração deste trabalho foi realizada uma pesquisa qualitativa que permitiu a captação de aspectos que certamente não seriam obtidos através de método quantitativo. Não foi realizada análise quantitativa sobre o número de recomendações atendidas, mas novos trabalhos poderão ser desenvolvidos para avaliar estas questões sob a ótica quantitativa.

Outra questão que merece ser abordada em futuros estudos são as sugestões feitas pelos participantes da pesquisa acerca de contribuições para a melhoria dos serviços de auditoria.

Ressaltamos que ao realizar esta pesquisa, o aprendizado pessoal adquirido ao longo de todo o processo ultrapassou os objetivos do estudo. O conhecimento adquirido propiciou o entendimento de situações elencadas pelos participantes da pesquisa e o contato com as diferentes questões e diferentes olhares podem levar a implementação de melhorias nos serviços de auditoria e a novos estudos.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA PAULA, Maria Goreth Miranda. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1999.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

ARAÚJO, Paolo Giuseppe Lima de. **A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre o sistema de controle interno**: um estudo nas grandes empresas do Estado do Ceará. 2006. 145 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 19011**: diretrizes para auditorias de sistema de gestão da qualidade e/ou ambiental. Rio de Janeiro, 2002.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.

BORGES, Tiago Nascimento. Gerenciamento dos recursos humanos aplicados aos sistemas de informações Contábeis sob a Ótica da Gestão do Conhecimento. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p.117-137, jan./mar. 2007. Disponível em: <<http://face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/322>>. Acesso em: 10 jul. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1999.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de natureza de operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 05 jul. 2008

CARVALHO, Gisele dos Santos. **Pessoas vivendo com HIV/AIDS**: vivências do tratamento antiretroviral. 2008. 98 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) - Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2008.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de recursos humanos**. São Paulo: Atlas, 1979.

\_\_\_\_\_. **Administração: teoria, processo e prática**. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

COELHO, Elisabete A. **A Progressão continuada no ensino fundamental e a cultura dos professores**: Uma contribuição para o entendimento dos elementos constitutivos de uma cultura enquanto facilitadores e inibidores de mudança. 2003. 228 f. Tese (Doutorado) - Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, São Paulo, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC T 12. Resolução 986/2003*. 10 p. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Origem, evolução e desenvolvimento da auditoria**. Revista on-line Contábil & Empresarial Fiscolegis, outubro de 2006. Disponível em: <<http://netlegis.com.br>>. Acesso em: 10 jun.2010.

CRUZ, Flávio. **Auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DUARTE, Rosália. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, n.115, p. 139-154, mar. 2002.

FARIA, Irene Bonnassis Trenul de. **O processo administrativo tributário no município de Florianópolis**: execução e controle. 2004. 128 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Santa Catarina (UDESC), Florianópolis, 2004.

FREITAS, Henrique; JANISSEK, Raquel. **Análise léxica e análise de conteúdo**: técnicas complementares, sequenciais e recorrentes para exploração de dados qualitativos. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2000.

FUNDAÇÃO NACIONAL DE QUALIDADE: Excelência em Gestão. **Cadernos de Excelência: Estratégias e Planos**. São Paulo: Fundação Nacional da Qualidade, 2008a. Disponível em: <<http://www.fnq.org.br/site/722>>. Acesso em: 03 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. **Cadernos de Excelência: Processos**. Fundação Nacional da Qualidade, 2008b. Disponível em: <<http://www.fnq.org.br/site/722>>. Acesso em: 03 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. **Cadernos de Excelência: Resultados**. Fundação Nacional da Qualidade, 2008c. Disponível em: <<http://www.fnq.org.br/site/722>>. Acesso em: 03 jul. 2010.

FURBINO, Marizete. **Hardware, software e "humanware"**!. Disponível em: <<http://www.rh.com.br/>>. Acesso em: 18 abr. 2010.

GARNICA, Antonio Vicente Marafioti. Algumas notas sobre pesquisa qualitativa e fenomenologia. **Interface Comunicação, Saúde e Educação**, Botucatu, v. 1, n. 1, p. 109-122, 1997. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=1414-328319970002&script=sci\\_issuetoc](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=1414-328319970002&script=sci_issuetoc)>. Acesso em: 01 maio 2009.

GASKELL, George. Entrevistas individuais e grupais. In: BAUER, Martin; GASKELL, George. (Ed.). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som**: um manual prático. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2004. p. 64-89.

GIL, Antonio Loureiro de. **Auditoria operacional e de gestão**: qualidade da auditoria. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29. maio/jun. 1995.

GONÇALVES, Fernando. Auditoria operacional. In: ENCONTRO DE DIRIGENTES DE CONTROLE INTERNO, 1., 1993, Brasília: ENDICON - TCU. Disponível em: <[http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/9350/Auditoria\\_Operacional.pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/9350/Auditoria_Operacional.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 01 ago. 2008.

HADDAD, Maria do Carmo Lourenço. **Qualidade da assistência em enfermagem: o processo de avaliação em hospital universitário público.** 2004. 201 f. Tese (Doutorado em Enfermagem) - Escola de Enfermagem de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2004.

HAMEL, Gary; PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro.** *Harvard Business Scholl.* Sept. 1994. Disponível em: <<http://www.varaix.mit.tur.cu/tcsc/LibraWeb>>. Acesso em: 14 jun.2010.

HITT, Michael A; Ireland, R. Dumer; Hoskisson, Robert E. **Administração estratégica: competitividade e globalização.** 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2008.

JUND FILHO, Sérgio Lopes. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais.** 2002. 181 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2002.

KURCGANT, Paulina, et al. Indicadores de qualidade e a avaliação do gerenciamento de recursos humanos em saúde. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, São Paulo, v. 43, n. 2, p.1167-73, dez. 2009.

LAPLANCHE, Jean; PONTALIS, Jean Bertrand. **Vocabulário da psicanálise.** 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

LOPES, Paulo Cesar Barbosa; STADLER, Carlos César; KOVALESKI, João Luiz. Gestão da mudança organizacional. **Publ. UEPG Ciências Humanas, Ciências Sociais Aplicadas, Linguística, Letras e Artes**, Ponta Grossa, v. 11, n. 1, p. 51-57, jun. 2003. Disponível em: <<http://www.revistas2.uepg.br/index.php/humanas/article/view/491/492>>. Acesso em: 10 jul. 2010.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli Eliza Dalmazo Afonso de. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas.** São Paulo: EPU, 1986.

MAGALHÃES, Marcos Thadeu Queiroz; YAMASHITA, Yaeko. **Repensando o planejamento.** Texto para discussão no 04. Universidade de Brasília. 2009. Disponível em: <<http://www.ceftru.unb.br./institucional>>. Acesso em: 22 jun. 2010.

MALIK, Ana Maria; SCHIESARI, Laura Maria César. **Qualidade na gestão local de serviços e ações de saúde.** São Paulo: Instituto para o Desenvolvimento da Saúde, 1998.

MANCIOLA, Carolina. **Comunicação e Cultura**: de mãos dadas para o sucesso. Disponível em: <<http://www.rh.com.br>>. Acesso em: 17 jun. 2010.

MARQUES, Maria Conceição Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 94, n. 35, p. 84-95, maio/ago. 2004.

MERHY, Elias Emerson. O SUS e um dos dilemas: mudar a gestão e a lógica do processo de trabalho em saúde. In: TEIXEIRA, Sonia Fleury (Org.). **Democracia e Saúde**. São Paulo: CEBES/LEMOS, 1998.

MICHAELLIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

MINAYO, Maria Cecília Souza de. **O desafio do conhecimento**: pesquisa qualitativa em saúde. 8. ed. São Paulo: HUCITEC, 2004.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (Intosai). **Normas de auditoria**. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Salvador: TCE, 1995. 58p.

OLIVEIRA, Elaine Machado; SPIRI, Wilza Carla. Programa Saúde da Família: a experiência de equipe multiprofissional. **Revista de Saúde Pública**, São Paulo, v. 40, n. 4, p. 727-733, ago. 2006.

PALETTA, Francisco Carlos. **Tecnologia da Informação, inovação e empreendedorismo**: fatores críticos de sucesso no uso de ferramentas de gestão em empresas incubadas de base tecnológica. 2008. 189 f. Tese (Doutorado em Ciências na Área de Tecnologia Nuclear) - Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

PAULISTA, P. Henrique. **Desenvolvimento de software para apoio à realização de auditoria interna de sistema de gestão da qualidade**. 2009. 171 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Escola de Engenharia São Carlos, Universidade Federal de São Carlos, São Paulo, 2009.

PFISTER JR, Eugen Emil. **Equipes de alto desempenho**. Disponível em: <<http://www.rh.com.br>>. Acesso em: 30 abr. 2010.

PIMENTA, Luiz Carlos Pacheco. **Gerenciamento de programas de auditoria visando a certificação de Sistemas de Gestão Integrada (SGI)**: um estudo sobre a aplicação da norma ISSO 19011:2002. 77 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Sistemas de Gestão) - Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 2004.

PORTAL DE AUDITORIA. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br>>. Acessado em: 16 jun. 2010.

QUAGLIO, Walter Luiz. **Contribuição à estruturação da controladoria e proposição de um modelo de informações aplicáveis à atividade hospitalar.** 2002. 274 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

RAUPP, Elena Hahn. O papel do auditor Interno na gestão de riscos e de qualidade. In: **Conferência Interamericana de Contabilidade**, 23, 1999. Porto Rico. Disponível em: <[http://www.astecor.com.br/materia\\_tecnica/contador/auditoria.pdf](http://www.astecor.com.br/materia_tecnica/contador/auditoria.pdf)>. Acesso em: 10 jul. 2010.

RIBEIRO, Edilza Maria; PIRES, Denise; BLANK, Vera Lucia Guimarães A teorização sobre processo de trabalho em saúde como instrumental para análise do trabalho no Programa Saúde da Família. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, p. 438-46. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/csp/v20n2/11.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2010.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria.** São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, Maria Helena de Castro. **Governabilidade, governança e capacidade governativa:** algumas notas. Texto para discussão no 11. Brasília: MARE/ENAP, 1996, 20 f. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 11 jul. 2010.

SANTOS, José Luiz dos, et al. Ativos intangíveis: fonte de vantagem competitiva. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, p. 1-20, 2º sem. 2006. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto>>. Acesso em: 11 jul. 2010.

SERPA, Júlio César Lopes. **Auditoria operacional da administração pública.** 2007. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/v3/>>. Acesso em: 01 ago. 2008.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1o Semestre 2002. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555>>. Acesso em: 10 jul. 2010.

SPILLER, Eduardo Santiago, et al. **Gestão dos serviços de saúde.** 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

TAJRA, Sanmya Feitosa. **Gestão estratégica na saúde:** reflexões e práticas para uma administração voltada para excelência. 2. ed. São Paulo: Iátria, 2007.

THIMMIG, Rolando Antonio. **Aplicação da sistemografia para a elaboração da proposta de um método de acreditação de instituição de saúde.** 2008. 221 f. Tese (Doutorado em Engenharia Mecânica) - Faculdade de Engenharia Mecânica, Campinas, São Paulo, 2008.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE LONDRINA. **Regimento Geral.** Disponível em: <<http://www.uel.br/portal/>>. Acesso em: 26 out. 2007.

VIEIRA, Sérgio Arnor. A auditoria e os sistemas de controles internos no Brasil: Antecedentes e Evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p.175-193. 2007. Disponível em: <<http://www3.mackenzie.br/editora/index.php/File/801/495>>. Acesso em: 22 jun. 2010.

## APÊNDICES

## APÊNDICE A

### ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA A PESQUISA "AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL: PERCEPÇÃO DOS GERENTES DE UM HOSPITAL PÚBLICO"

**Identificação do entrevistado:**

Nome: \_\_\_\_\_

e-mail: \_\_\_\_\_

Idade: \_\_\_\_\_ Sexo: \_\_\_\_\_

Tempo de serviço na UEL/HU: \_\_\_\_\_ Tempo no cargo atual: \_\_\_\_\_

Diretoria: \_\_\_\_\_

Função: \_\_\_\_\_

Escolaridade \_\_\_\_\_ Curso: \_\_\_\_\_

Data da entrevista: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2009. Início as \_\_\_\_h \_\_\_\_ Término as \_\_\_\_h \_\_\_\_

Local da entrevista: \_\_\_\_\_

**Questões a serem respondidas:**

01.- Você recebeu as recomendações contidas no relatório de auditoria realizada na sua Gerência?

02.- De que maneira você recebeu estas recomendações? (reunião, CI, malote, etc.)

03.- O que você fez com as recomendações?  
(Fez algo -> continua; Não fez nada -> vai para a pergunta 9)

04.- Que estratégias você utilizou para executar as recomendações?

05.- Você teve facilidades para executar as recomendações?

06.- Você teve dificuldades para executar as recomendações?

07.- Percebeu algum resultado na sua gerência após o conhecimento das recomendações?

08.- Quais as contribuições das recomendações para você e para a sua gerência?

09.- Quais os motivos para o não acatamento das recomendações?

10.- O que significa a auditoria para você?

11.- Como você percebe o trabalho da auditoria?

12.- Que sugestões daria para melhorar os serviços da auditoria?

**Orientação para realização da entrevista quanto ao fluxo de utilização das questões:**

1- Se o entrevistado responder não para a primeira questão, passa para as perguntas 10, 11 e 12.

2- Se o entrevistado responder que não fez nada na terceira questão, passa para as perguntas 09, 10, 11 e 12.

**Observações a cargo do entrevistador: :** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## APÊNDICE B

### TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Eu \_\_\_\_\_, concordo em participar da pesquisa intitulada **Auditoria Interna Operacional: Percepção dos Gerentes de um Hospital Público**, que tem por objetivo principal analisar a percepção dos gerentes de um hospital público sobre as auditorias internas operacionais realizadas em suas gerências nos anos de 2007 e 2008.

Estou ciente de que as informações por mim fornecidas serão gravadas e transcritas na íntegra e são de caráter confidencial. Também estou ciente de que os resultados da pesquisa serão divulgados de forma global e anônima. Sei também que não efetuei e não receberei qualquer pagamento para participar desta pesquisa.

Dúvidas poderão ser esclarecidas com a própria pesquisadora, APARECIDA INÊS CEOLIN, através dos telefones (43)3371 2xxx e (43)9947 xxxx.

Entendo que tenho a liberdade de aceitar ou não a participar da pesquisa ou de deixar de responder as questões da entrevista no momento em que eu quiser sem qualquer prejuízo para mim ou para minha família.

Londrina, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2009.

Assinatura do entrevistado \_\_\_\_\_

Assinatura do pesquisador \_\_\_\_\_


Obs.: Este termo será preenchido em duas vias, ficando uma via com o entrevistado e a outra com a pesquisadora.

## **ANEXOS**

## ANEXO A



**COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA ENVOLVENDO SERES HUMANOS**  
 Universidade Estadual de Londrina/ Hospital Universitário Regional Norte do Paraná  
 Registro CONEP 268

Parecer PF Nº 113/09 CAAE Nº 0105.0.268.000-09 FOLHA DE ROSTO Nº 261751	Londrina, 23 de outubro de 2009.
<p align="center">PESQUISADOR: APARECIDA INÊS CEOLIN          MESTRADO PROFISSIONAL/CCS</p>	
<p>Prezada Senhora:</p> <p align="center">O "Comitê de Ética em Pesquisa Envolvendo Seres Humanos da Universidade Estadual de Londrina/ Hospital Universitário Regional Norte do Paraná" (Registro CONEP 268)– de acordo com as orientações da Resolução 196/96 do Conselho Nacional de Saúde/MS e Resoluções Complementares, avaliou o projeto:</p> <p align="center"><b>“ANÁLISE DO RESULTADO DAS RECOMENDAÇÕES CONTIDAS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO”</b></p>	
<p>Situação do Projeto: <b>APROVADO</b></p> <p>Informamos que deverá ser comunicada, por escrito, qualquer modificação que ocorra no desenvolvimento da pesquisa, bem como deverá apresentar ao CEP/Uel relatório final da pesquisa.</p>	
<p align="center">Atenciosamente,</p> <p align="center">   <b>Prof.ª. Dra. Ester M.O. Dallia Costa</b>          Coordenadora          Comitê de Ética em Pesquisa-CEP/Uel       </p>	