

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

THALITA FERNANDES DA COSTA

ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS DE  
PROGRAMAS DE SAÚDE DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Brasília, DF  
2015

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana  
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto Ellery  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Diana Vaz de Lima  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

THALITA FERNANDES DA COSTA

ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS DE  
PROGRAMAS DE SAÚDE DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis e Atuariais da Faculdade de  
Economia, Administração e Contabilidade da  
Universidade de Brasília como parte dos  
requisitos para conclusão da disciplina Pesquisa  
em Ciências Contábeis e obtenção do grau de  
Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela  
seguinte comissão examinadora:

Aprovado em: 01/12/2015

Profa. Mariana Guerra, Dra.

Orientadora

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Universidade Brasília (UnB)

Brasília, 01 de dezembro de 2015.

# ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS DE PROGRAMAS DE SAÚDE DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

## **RESUMO**

O direito fundamental à saúde dos cidadãos é realizado por meio de vários programas e projetos governamentais. O foco deste trabalho é analisar os relatórios de auditorias do Tribunal de Contas da União (TCU) desses programas de governo na área da saúde, verificando suas similaridades e divergências. Para isso, foram coletados e analisados os 23 relatórios do TCU disponíveis aos cidadãos. Como conclusões, verificou-se que em todos os programas é relatada que a gestão dos projetos não está de acordo com o planejamento, ou seja, existem aspectos que estão fora do desejado. Foi observado para alguns anos a ausência de auditorias, e, para 2011 uma quantidade bem superior aos demais. Além disso, foi visto que, em sua maioria, os relatórios seguem o padrão de estrutura previamente divulgado pelo TCU.

**Palavras-chave:** Auditoria Operacional, TCU, Relatório, Programas de Saúde.

## **ABSTRACT**

The fundamental right to health of citizens is carried out through various government programs and projects. The focus of this paper is to analyze the reports of audits of the Court of Audit (TCU) of these government programs in health care, checking their similarities and differences. For this, the TCU 23 reports available to citizens were collected and analyzed. As conclusions, it was found that in all programs is reported that the management of projects is not in accordance with the planning, that is, there are aspects that are off the crossbar. It has been observed for some years the lack of audits, and in 2011 a good deal higher than the other. It was also seen that, in most cases, the reports follow the structure pattern previously reported by TCU.

**Key-words:** Operational audit, TCU, Report, Health Programs

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Relatórios elaborados por ano – variável (a).....	24
Quadro 2 - Medidas descritivas em relação as variáveis (b), (c), (g), (h) .....	24
Quadro 3 - Matriz de correlação das variáveis (b), (c), (g), (h).....	25
Quadro 4 - Números de auditores por relatório .....	26
Quadro 5 - Números de relatório por estrutura padrão.....	27
Quadro 6 - Médias dos Relatórios por Padrão.....	27

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	8
2	REFERENCIAL TEÓRICO .....	10
2.1	Auditoria .....	10
2.2	Classificação da Auditoria .....	11
2.3	Modalidades de Auditoria Governamental .....	12
2.4	Auditoria Operacional.....	12
2.4.1	Procedimentos de Auditoria Operacional.....	13
2.4.2	Planejamento .....	14
2.4.3	Projeto de Auditoria e Execução .....	15
2.4.4	Relatório de Auditoria .....	16
2.4.5	Monitoramento .....	17
2.5	Estudos Anteriores .....	18
3	METODOLOGIA .....	22
4	RESULTADOS .....	24
4.1	Análise descritiva quantitativa.....	24
4.2	Análise descritiva qualitativa do conteúdo .....	27
4.2.1	Unidades de Pronto Atendimento.....	28
4.2.2	Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas.....	29
4.2.3	Regulação Assistencial do SUS.....	29
4.2.4	Política Nacional de Atenção Oncológica .....	30
4.2.5	Farmácia Popular .....	31
4.2.6	Farmácia Básica.....	31
4.2.7	Atenção a Portadores de Coagulopatias .....	32
4.2.8	Ações de Vigilância Sanitária de Medicamentos .....	32
4.2.9	Assistência Farmacêutica Básica no Distrito Federal.....	33
5	CONCLUSÕES.....	34
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	36
	APÊNDICE A.....	40

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, um dos maiores gastos do Governo é com a saúde dos seus cidadãos, pois consiste em um dos direitos fundamentais dos mesmos e tem como finalidade determinar as condições mínimas de sobrevivência (SANTOS, 2012). Sendo assim, para controlar esses gastos de forma correta e transparente, para que não tenha desvio e corrupção desses recursos, existem alguns mecanismos utilizados pelas entidades para prevenção, como o próprio controle interno, além do controle externo realizado por outras instituições do governo (CGU, 2009).

O termo *audit* foi denominado para a área de saúde, em sua primeira vez, em 1956, através do Lambeck, com o objetivo de analisar os resultados originados por esses serviços e a qualidade dos processos, através da verificação direta do registro e do histórico clínico do usuário (CALEMAN, 1998). No Brasil, segundo Melo e Vaitsman (2008), não existe algo, na literatura, a respeito do início da auditoria na área da saúde pública, mas existem evidências da utilização dela pelo extinto Instituto Nacional de Assistência da Previdência Social – Inamps. Em 1988, a própria Constituição Federal (BRASIL, 1988) impôs a necessidade dos processos de auditoria.

O Tribunal de Contas da União (TCU) é o órgão de atuação do poder legislativo que realiza o controle externo do governo. Por meio de suas auditorias, o TCU verifica se os órgãos do governo estão alocando corretamente os recursos recebidos e encaminhados. Para Melo (2010), o TCU tem como principal função fiscalizar, por meio de auditorias e inspeções, todos os entes da Administração Pública, tanto direta quanto indireta. Essa fiscalização dentro dos órgãos é feita nos documentos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

Auditoria, segundo Sá (2000, p.25), é uma técnica contábil aplicada ao exame dos registros, demonstrações e de qualquer informação contábil, que visa apresentar opiniões, conclusões críticas e orientações sobre situação da empresa, pública ou privada, de eventos que já tenham acontecido ou que venham a acontecer.

Na administração pública, a Secretaria Federal de Controle Interno definiu auditoria como o conjunto de técnicas que visa analisar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação do dinheiro público por instituições de direito público e privado, mediante a comparação entre uma situação encontrada com critério técnico, legal ou operacional (BRASIL, 2001).



Nesse contexto, o presente trabalho tem foco na análise os relatórios apresentados pelo TCU nos últimos anos sobre auditorias feitas na área da saúde, para verificar se os projetos estão atendendo os cidadãos. Para análise, foram selecionados vinte e três relatórios de auditoria operacional, disponíveis para a população em geral no portal do TCU, sobre Programas de Governo relacionados à área da saúde.

Especificamente, o objetivo geral foi analisar o conteúdo e as estruturas dos relatórios apresentados pelo TCU na área da saúde, visando evidenciar suas principais similaridades e divergências. Como meios de alcançar o objetivo geral, o trabalho apresenta como objetivos específicos:

- Analisar as estruturas dos relatórios apresentados pelo TCU na área da saúde;
- Verificar as principais partes dos relatórios separadamente;
- Efetuar análise do conteúdo dos relatórios;
- Efetuar comparações de estrutura e conteúdo entre os relatórios selecionados.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: a Introdução, a qual consta uma breve contextualização sobre o tema e a apresentação dos objetivos do estudo. Após, tem-se o Referencial Teórico, onde foram abordados conceitos relativos a Auditoria e seus componentes, Auditoria Operacional e seus procedimentos. Em seguida, apresentam-se os métodos de análise qualitativa e quantitativa utilizados para a pesquisa. Na quarta parte, têm-se os resultados obtidos a partir da análise dos dados coletados. Por fim, são apresentadas as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas, seguidas das referências.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Auditoria

A auditoria é a comparação entre os fatos concretos e desejados com a intenção de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializando em relatórios de auditoria (ARAÚJO, 2006). Segundo Crepaldi (2013), a auditoria financeira é a análise de documentos, registros, inspeções e obtenção de informações, internas e externas, relacionados com o patrimônio, o que objetiva mensurar a exatidão e veracidade das demonstrações contábeis.

Na **esfera pública, a auditoria** é usada como uma ferramenta para qualificar a gestão dos agentes públicos, através de análise dos processos e resultados gerenciais e por meio de comparação entre uma postura encontrada com um critério técnico, legal ou operacional (CHAVES, 2011). Como a auditoria corrobora com o controle interno das organizações auditadas, e vem assumindo cada vez mais um papel de assessoria, mostra a importância da auditoria governamental como auxílio aos gestores para a otimização do gasto público. Para foco de estudo essa definição de auditoria na administração pública é mais relevante.

Para se ter algo mais concreto e válido, as auditorias são baseadas em normas, as quais, para Pinho (2007), são o conjunto de técnicas/procedimentos que visam orientar, de forma sistemática e racional, a realização da atividade de auditoria, ou seja, é o mecanismo balizador que o auditor tem para realizar seu trabalho e alcançar seus objetivos. No Brasil, as normas têm como parâmetro a literatura de organismos internacionais, como a INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores). O objetivo a que se direciona a auditoria, conforme a Instrução Normativa 16/1991 da Secretaria do Tesouro Nacional, é:

*Comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração pública, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, dando suporte ao pleno exercício da supervisão ministerial.*

Falando sobre o auditor, Crepaldi (2013) afirma que ele, antes de tudo, deve mostrar as fraquezas, especificando as causas e avaliando as consequências, apresentando uma solução que faça com que os responsáveis venham a agir. Um dos principais objetivos dos auditores

internos é apoiar as organizações na eliminação de desperdícios, simplificando tarefas e reduzindo custos.

Na iniciativa privada, o objetivo é otimizar os lucros e as respostas, onde a empresa depara-se com novos cenários que levam a preocupação com a eficácia e eficiência dos recursos. Já o setor público tem como objetivo principal a busca da eficiência, eficácia e economicidade das ações administrativas desenvolvidas pelos gestores públicos (ATTIE, 1998).

## **2.2 Classificação da Auditoria**

Segundo Crepaldi (2013), pode-se classificar auditoria de duas formas: interna e externa. Auditoria interna significa um controle gerencial que trabalha através da medição e avaliação da eficácia e eficiência de outros controles. Também é entendida como uma atividade de assessoramento à administração, quando do desempenho das atribuições definidas para cada área da entidade, mediante as diretrizes políticas e objetivos por ela determinados.

Attie (1998) disserta que auditoria interna é exercida por funcionários da própria empresa, permanentemente. Apesar do seu vínculo com a empresa, o auditor interno deve ter independência profissional, exercendo todas as funções do auditor externo, mas exigindo da empresa o cumprimento do que lhe cabe. Deve exercer a função de acordo com as normas de auditoria e sem vínculo com a empresa não deve tirar a independência profissional, sendo que a subordinação deve ser apenas no aspecto funcional.

Complementando a classificação da auditoria, Crepaldi (2013) afirma que auditoria externa se trata de um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo emitir um parecer sobre a adequação, de acordo com as normas da contabilidade, de como está a posição patrimonial, financeira e o resultado de recursos da entidade auditada.

Para Hames (2004), trabalhos de auditoria externa permitem emitir Relatórios de Recomendações aos clientes, com o objetivo de evidenciar a natureza dos problemas encontrados pelos auditores, as consequências causadas por esses problemas e o parecer da auditoria, recomendando mecanismos de correção a serem tomados. Resumindo, é possível dizer que a auditoria externa está mais focada em verificar a situação da instituição, enquanto que a auditoria interna se preocupa em assessorar a administração.

### **2.3 Modalidades de Auditoria Governamental**

Os tipos mais comuns de auditoria no Setor Público, em conformidade com a Instrução Normativa 16/1991 da Secretaria do Tesouro Nacional, são: auditoria de gestão, de programas e operacional. A auditoria de gestão tem finalidade de emitir opinião com o objetivo de verificar a regularidade das contas, a execução de convênios, contratos, acordos ou ajustes, a integridade na aplicação de recursos públicos e no gerenciamento de valores e outros bens da União ou a ela destinados (SOUZA, 2011).

Auditoria de programas, por sua vez, objetiva acompanhar, avaliar e examinar o andamento de programas e projetos específicos do governo, bem como a distribuição dos recursos. Vai além da auditoria de gestão, de modo que prevê maneiras gerenciais de controle e avaliação como eficácia e eficiência da ação pública, sem prejudicar o cumprimento da legislação existente (OLIVEIRA, 2010). Por fim, a auditoria operacional, conforme a Instrução Normativa 16/1991 da Secretaria do Tesouro Nacional, atua nas áreas inter-relacionadas do órgão e entidade, avaliando a eficácia dos resultados em relação aos recursos humanos, materiais e tecnológicos disponíveis, bem como a eficiência e economicidade dos controles internos existentes para a gestão do dinheiro público. A auditoria operacional ou de resultados/desempenho/performance surge como uma evolução da auditoria no Setor Público, chamando a atenção por ser mais atual, no qual exige da administração pública o alcance de resultados favoráveis beneficiando toda a sociedade (OLIVEIRA, 2010).

Assim, Araújo (2006) descreve que a auditoria operacional é a revisão metódica de programas, atividades ou segmentos operacionais dos setores públicos e privados, com o propósito de avaliar e comunicar se os recursos das organizações estão sendo usados corretamente, e se os objetivos operacionais estão sendo alcançados. Para fins desta pesquisa será abordado mais especificamente a auditoria operacional.

### **2.4 Auditoria Operacional**

Para o TCU (2010), a auditoria operacional é o exame independente e objetivo da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade das organizações, programas e atividades do governo, com o fim de promover melhorias na gestão pública. Segundo Araújo (2006), para compreender o conceito de auditoria operacional é necessário ter um breve conhecimento dos

elementos que a compõe, os quais levam à otimização de recursos: eficiência, economicidade, eficácia e efetividade. Feil (2007, *apud* ROCHA 2004) explica esses conceitos:

- Eficiência: tem como objetivo a obtenção de máxima produção com baixos recursos. Busca a máxima produtividade dos recursos disponíveis, sem comprometer a qualidade.
- Economicidade: consiste na investigação do recebimento e alocação de recursos adequados, nas quantidades que são necessárias e no momento correto. Refere-se à capacidade de gerir adequadamente os recursos à sua disposição.
- Eficácia: é a realização dos objetivos que foram programados, em relação a ação da entidade ou programa, conforme planejado. Refere-se aos objetivos e metas programados, confrontados com os realizados.
- Efetividade: é a busca dos resultados através de uma ação previamente determinada. Refere-se aos efeitos e impactos que são causados pela ação.

Assim, é constatado que os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, juntos, constituem o fundo de toda a auditoria operacional.

#### **2.4.1 Procedimentos de Auditoria Operacional**

O procedimento utilizado em uma auditoria operacional tem algumas semelhanças com os procedimentos das auditorias de regularidade<sup>1</sup>. Dentre os aspectos que as diferenciam, deve ser destacado o planejamento, principalmente por causa da sua importância para a obtenção dos resultados nas ações governamentais (FEIL, 2007). Segundo Araújo (2006), os procedimentos de auditoria operacional são os mecanismos utilizados pelo auditor para obter evidências ou provas de auditoria. Esses procedimentos são o conjunto de técnicas ou métodos que permitem obter os elementos de forma suficiente e adequada para fundamentar os comentários no relatório.

As auditorias operacionais devem ser bem planejadas, tendo em vista a obtenção de melhores resultados. Uma boa ou má preparação reside o êxito ou o insucesso de uma auditoria operacional (FEIL, 2007). Segundo Rocha (2004), além de determinar se o trabalho proposto é exequível e relevante, o planejamento tem como objetivo principal proporcionar uma visão

---

<sup>1</sup> De acordo com o Plano Anual de Auditoria do TCE/TO, auditoria de regularidade "é o exame e avaliação dos registros, demonstrações contábeis, contas governamentais, operações dos sistemas financeiros e cumprimento das disposições legais e regulamentares dos sistemas de controle interno".

integrada do auditado, fornecendo elementos suficientes para que se possa conhecer e conceber perfeitamente o trabalho a ser desenvolvido.

A equipe delimitará os objetivos e a extensão da auditoria, bem como a metodologia a ser utilizada (FEIL, 2007). O planejamento da auditoria deve seguir essas etapas (TCU, 2010): planejamento preliminar da auditoria; planejamento da auditoria; projeto da auditoria; relatório da auditoria; e, acompanhamento da auditoria.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010) apresenta que o processo da auditoria operacional começa com a escolha dos temas. Logo depois a definição do tema específico vem a fase de elaborar o projeto de auditoria com base no planejamento, o qual tem como objetivo detalhar as questões a serem investigadas, os procedimentos a desenvolver e os resultados esperados com a auditoria. Já na fase de execução é realizada a coleta de dados e a análise das informações e assim elaborar o relatório com os achados da auditoria e as conclusões. E por fim a etapa de monitoramento que é acompanhar se as recomendações do TCU foram atendidas e averiguar os benefícios.

#### **2.4.2 Planejamento**

No entendimento de Araújo (2006), o planejamento de auditoria é a fase inicial dos trabalhos, em que o auditor tem a compreensão do que lhe incumbe ser feito, as finalidades pretendidas e as questões a serem respondidas. No planejamento são identificados também, os pontos mais relevantes a serem abordados na avaliação, objetivando a ênfase na elaboração da metodologia de trabalho e o instrumento mais adequado para obter os dados e informações necessárias para cada questionamento ou área de interesse (FEIL, 2007). O planejamento, de acordo com Ferreira (1999), é um trabalho de preparação para um empreendimento, seguindo roteiro e métodos determinados.

Para o TCU (2010), o planejamento delimita o objetivo e o escopo de auditoria, define a estratégia metodológica a ser adotada e estima recursos, custos e prazo necessários para a auditoria, consistindo nas seguintes atividades: (a) análise preliminar do objeto de auditoria; (b) definição do objetivo e estrutura da auditoria; (c) especificação dos critérios de auditoria; (d) elaboração da matriz de planejamento; (e) validação da matriz de planejamento; (f) elaboração de mecanismos para a coleta de dados; (g) teste-piloto; e, (h) elaboração do projeto de auditoria;

O TCU (2010) também diz que a análise preliminar consiste na busca de informações relevantes sobre o objeto da auditoria, seu contexto e seu funcionamento, necessárias para a

formulação das questões de auditoria, obtidas de diversas fontes, inclusive trabalhos relevantes já realizados. Podem ser utilizadas técnicas de diagnóstico como análise SWOT, diagrama de verificação de risco, análise de stakeholder, mapa de produtos, indicadores de desempenho, mapa de processos, análise de Ishikawa, marco lógico e análise RECI. Segundo Batista et al. (2013), é praxe do TCU utilizar as técnicas análise bibliográfica, análise normativa e o painel de referência em todas as auditorias. O painel de referência é feito no final da fase de planejamento com a intenção de validar os papéis de trabalhos elaborados.

O manual de auditoria do TCU (2010) prevê os mecanismos de coleta e de análise de dados que serão usados na auditoria, que se baseiam na aplicação de metodologias e técnicas. A de coleta mais utilizada é o estudo de caso, que é utilizado para conhecer uma situação complexa. Como coleta de dados, é utilizado a entrevista, que pode ser individual, coletiva, padronizada, estruturada, não estrutura ou semi-estruturada; e o questionário, que é a coleta padronizada de grande número de unidades de pesquisas.

### **2.4.3 Projeto de Auditoria e Execução**

O projeto de auditoria é a última etapa do planejamento, sendo o fruto do planejamento (FEIL, 2007). Conforme Ferreira (1999), no projeto tem-se uma ideia referente a realizar ou executar algo, no futuro; plano intento, desígnio. Empreendimento a ser feito dentro de esquema específico, esboço ou risco de obra a se realizar. No projeto de auditoria deve ter as seguintes informações mostradas por Rocha (2004): o objetivo da auditoria; as técnicas e procedimentos que serão utilizados; os critérios para base de comparação, julgamento e apreciação de desempenhos; as etapas que serão cumpridas com os respectivos cronogramas de execução; e, a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

O projeto de auditoria é que fornece os passos específicos a serem seguidos de acordo com o plano de auditoria. Entretanto, para Araújo (2006), o projeto não deve limitar a criatividade do auditor, que é necessária em certas circunstâncias. Já a execução, conforme o mesmo autor, é a fase de aplicação dos procedimentos de auditoria, objetivando a obtenção de provas ou evidências que deverão constar no relatório de auditoria. É a fase em que o auditor realiza seus exames.

O trabalho de campo de uma auditoria operacional não difere muito de uma auditoria de regularidade (OLIVEIRA, 2008). Segundo Rocha (1990), em geral, qualquer auditoria tem como características a realização de análises e verificações, sistemáticas e objetivas, das

operações de uma entidade, cujos resultados depois serão consolidados em um relatório. A diferença básica entre a auditoria operacional e a auditoria de regularidade está nos objetivos pretendidos e na abrangência, pois a auditoria operacional é mais específico para cada caso, já a auditoria de regularidade tem um padrão mais consistente e estável.

Ainda conforme o TCU (2010), ao começar o trabalho de campo, é recomendável que a equipe faça uma reavaliação dos prazos estimados inicialmente no Projeto da Auditoria, agora já confrontados com a realidade do ambiente da auditoria. Se houver necessidade, deve propor um novo cronograma de atividades.

#### **2.4.4 Relatório de Auditoria**

Em qualquer auditoria o relatório é o produto final do trabalho da equipe. Assim, é fundamental que a equipe confira a sua preparação, com o cuidado e empenho necessário para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica desejado (ROCHA, 1990). Araújo (2006) explica que o relatório de auditoria operacional pode ser conceituado como a exposição fundamental de comentários de forma conclusiva, na qual são descritos os fatos de maior importância, denominados achados de auditoria. Por ser o resultado de um trabalho, se as recomendações, determinações e observações não forem apresentadas de forma clara e precisa o trabalho não terá muita utilidade (ARAUJO, 2006).

Rocha (2004) fala que o relatório na auditoria operacional, mesmo sendo estruturalmente semelhante aos dos demais tipos de auditorias, possui uma abrangência e uma profundidade que o diferencia destes. As conclusões de uma Auditoria Operacional, por exemplo, apresentam um grau de complexidade bem superior, pois deixam o campo das Ciências Contábeis para ser complementado pela Economia, pela Administração, pelas Engenharias, pela Medicina, pelas Ciências Sociais etc., sendo desta forma multidisciplinar (ROCHA, 1990).

O relatório, quando é algo mais abrangente, faz com que a equipe de auditoria tenha maior disciplina e rigor na elaboração, principalmente nas situações que evidenciam decisões sobre extinções, alterações jurídicas, privatizações, transferências e diversas outras. Assim, é de grande importância que a equipe, ao apresentar suas conclusões e recomendações, faça de forma clara e objetiva, a partir de evidências bem determinadas e documentadas, e, além disso, sempre de acordo com estudos e opiniões técnicas incontestáveis (ROCHA, 1990).



De acordo com Feil (2007), para a confecção do relatório de auditoria a equipe não pode se basear naqueles aspectos que impactem a imparcialidade e impessoalidade necessárias para a interpretação dos fatos, tais relatórios devem ser redigidos de forma clara e objetiva, evitando a duplicidade de interpretação.

Araújo (2006) explica que o relatório de auditoria tem grande importância para o responsável pela entidade auditada, assim como para o pessoal cujas atividades nas áreas envolvidas são nele abordadas e discutidas, visto que podem utilizá-lo como base para a tomada de decisões. Portanto, o relatório de auditoria operacional deve ser uma peça independente e completa em si mesma, tendo em vista que o seu entendimento não precise de quaisquer outros elementos, que não os que o compõem (TCU, 2010).

Conforme TCU (2004), o relatório de auditoria se divide em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: capa; folha de rosto; agradecimentos; resumo; lista de siglas; lista de figuras; lista de tabelas e sumário. O texto compõe-se de introdução; visão geral; capítulos que correspondem às questões de auditoria; análise dos comentários do gestor; conclusão; e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: apêndices; anexos; referências e glossário.

#### **2.4.5 Monitoramento**

Esta é a etapa de acompanhamento da auditoria, onde acontece o monitoramento da implementação das determinações e recomendações sugeridas no Relatório de Auditoria (TCU, 2010). Para o TCU (2010), quando da realização de auditorias de natureza operacional, a equipe busca levantar, juntos aos gestores responsáveis, características que possam colaborar para o desempenho do programa/projeto ou do órgão auditado, identificando melhorias pretendidas. Faz-se necessário garantir efetiva implementação das propostas de modo que os efeitos desejados possam ser alcançados.

Araújo (2006) compactua com a ideia do TCU quando expõe que após a discussão dos achados de auditoria e a entrega do relatório, o auditor deve acompanhar as recomendações de modo a garantir a eficácia do seu trabalho. Assim, a atividade de monitoramento tem uma importância central. Conforme TCU (2010) trata-se de acompanhar as providências tomadas dentro do órgão ou programa/projeto auditado em resposta às recomendações apresentadas pelo Tribunal, comunicando-se com os gestores responsáveis, de forma a maximizar a probabilidade com que estas recomendações sejam adequadamente adotadas.

Além de verificar a evolução do desempenho das instituições auditadas, o monitoramento e o acompanhamento permitem a realimentação do sistema, a medida em que fornece aos gestores o retorno que eles precisam para verificar se as ações que estão sendo adotadas têm contribuído para os resultados desejados sejam alcançados (FEIL, 2007).

## 2.5 Estudos Anteriores

Existem poucos trabalhos publicados a respeito da análise de relatório de auditoria operacional de programas de saúde do TCU. A seguir são apresentadas algumas pesquisas similares realizadas anteriormente. Batista et al. (2013) buscou verificar as avaliações de programas feitas pelo TCU, no período de 2000-2012, evidenciando os critérios no manuseio dos dados coletados, bem como os padrões utilizados pelo órgão responsável pelo controle externo. A pesquisa é exploratória, com abordagem qualitativa, quantitativa, e estudo de caso. Relevou que as 17 avaliações contaram com 121 auditores, sendo 65,29% do gênero masculino e o emprego de 17 tipos de técnicas de diagnósticos, predominando a entrevista e a pesquisa postal/eletrônica. Concluiu que as avaliações de programas realizadas se converteram em subsídio para o melhoramento dos caminhos da gestão pública na área da saúde.

Albuquerque (2006) buscou responder como as auditorias operacionais feitas pelo TCU estão sendo realizadas e quais os principais desafios da administração pública. O objetivo foi analisar se as auditorias operacionais estavam cumprindo o seu papel de contribuir para a melhoria da ação do governo, através das recomendações, e de garantir informações sobre o desempenho dos programas. Para atingir o objeto utilizou-se estudo de caso da experiência do TCU na realização de auditorias operacionais. Os resultados foram que os relatórios de auditoria, inclusive os recomendando medidas para o aprimoramento das práticas administrativas, não contemplam, por falta de carência de dados, avaliações sobre os resultados e impactos dos programas de políticas públicas.

Graciliano (2010) objetivou evidenciar como as auditorias operacionais do TCU têm colaborado no processo de *accountability* das instituições auditadas, utilizando a busca de sugestões e críticas do TCU nas auditorias operacionais. Conceituou-se auditoria operacional e *accountability* aplicada ao setor público. Os resultados foram que o controle externo da administração pública pode ultrapassar a conformidade de procedimentos, colaborando para a evolução do desempenho nos órgãos auditados, quando é utilizado a auditoria operacional.

Andrade (2008) avaliou o grau de adesão dos gestores públicos às recomendações resultantes das auditorias operacionais realizadas pelo TCU. Escolheu como estudo de caso analisar dois relatórios finais de monitoramento. A partir da análise concluiu que há adesão dos agentes às recomendações do TCU, mesmo que haja uma demora na implementação das recomendações. Concluiu-se também que o monitoramento aplicado pelo TCU é efetivo, tendo o papel relevante no cumprimento das recomendações pelos gestores.

Hedler e Torres (2009) propuseram um modelo de meta-avaliação que se aplica a auditoria operacional do TCU, meta-avaliando os critérios, padrões, validade e confiabilidade das auditorias operacionais. Abordaram o conceito de auditoria, avaliação e meta-avaliação. Os resultados foram que a auditoria operacional tem força para avaliar o contexto e checar as características dos programas, e existe fraquezas relacionadas a aplicação de técnicas e métodos de auditoria. Com os estudos concluíram diversas dificuldades metodológicas para a realização das auditorias.

Feil (2007) buscou avaliar o programa de auditoria operacional quanto à sua aplicação pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), em termos de resultados alcançados na fiscalização da gestão pública. A pesquisa teve como objetivo analisar se as auditorias operacionais estão cumprindo o seu papel de contribuir para a evolução do desempenho da ação do governo. Os resultados analisados mostram que a implantação da auditoria operacional pelo TCE/SC ainda não atingiu sua forma plena em termos de desempenho e resultados.

Nobrega (2008) objetivou avaliar a eficácia de um modelo de auditoria operacional, realizada para auditar sistemas de saúde de municípios, do Sistema Único de Saúde no Estado do Rio de Janeiro. Buscou responder se essa auditoria é um método válido para auditar o desempenho do SUS. Foram usadas dois referenciais: os critérios e paradigmas da auditoria operacional e o método de avaliação de serviços de saúde idealizado por Avedis Donabedian<sup>2</sup>. Utilizou-se do mecanismo de estudo de caso da vivência do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ) com a realização de auditorias operacionais. Os resultados confirmaram as hipóteses de estudo e revelaram que a auditoria operacional é uma maneira válida para a sua finalidade.

---

<sup>2</sup> Autor armênio, radicado nos EUA que descreveu em obra publicada na década de 60 do Século XX, critérios básicos para a avaliação da qualidade com que são produzidos e ofertados os serviços de saúde.

Macêdo (2008) objetivou identificar de que forma as informações geradas pelo controle social e contabilidade poderiam ser utilizadas para o processo de auditoria operacional. Depois da revisão bibliográfica ficaram delimitados os aspectos relevantes quanto a importância da *accountability* para o desenvolvimento da democracia. Conclui-se que as informações geradas pelo controle social e contabilidade apenas podem ser usadas para suportar o processo de auditoria operacional nas fases de planejamento, não suportando o processo de conclusão.

Oliveira (1996) desenvolveu auditoria operacional como sendo o foco da pesquisa. Informa as etapas sobre a auditoria operacional no controle interno e externo e evidencia um caminho para a tomada de decisão do auditor e do dirigente. Concluiu que é importante observar as técnicas dos dirigentes e auditores governamentais para que obtenha um controle preventivo dos recursos públicos cada vez mais adequado, assim fazendo com que o País cresça mais.

Padilha e Matsuda (2011) buscaram avaliar a qualidade do atendimento de enfermagem de uma Unidade de Terapia Intensiva para Adultos, utilizando-se o escopo de uma auditoria operacional. Concluíram que existe uma urgência em executar ações de educação progressiva no serviço investigado, pois a qualidade da maioria dos itens de cuidados não foi atestada.

Ayach, Moimaz e Garbin (2013) objetivaram analisar as atividades da auditoria no Sistema Único de Saúde (SUS) na saúde bucal, tentando demonstrar as ações do governo. Fizeram análise documental e levantamento bibliográficos sobre os sistemas de auditoria e o papel do auditor. Os resultados encontrados foram que o papel do auditor odontológico é abrangente no gerenciamento do sistema. Concluíram que há poucos estudos relacionados a auditoria odontológica no SUS e que a auditoria é um método administrativo de confiança e essencial para os gestores nas ações de saúde.

Barcellos e Santos (2009) buscaram, por meio de revisão bibliográfica, destacar o papel do auditor como ferramenta para gestão, planejamento, monitoramento e avaliação de ações e serviços de saúde, mostrando a função do auditor não só fiscalizadora, mas também a função educadora. Concluíram que a avaliação e o controle na saúde são instrumentos fundamentais de monitoramento das políticas de saúde para definir os objetivos da instituição, a alocação de recursos e adequação das ações. Concluíram também que a auditoria é um instrumento para avaliar a qualidade dos serviços de saúde prestados à população.

Tajra et al. (2014) apresentam uma revisão da literatura a partir de pesquisa bibliográfica na plataforma da Biblioteca Virtual em Saúde objetivando caracterizar as pesquisas sobre auditoria no SUS. Os resultados obtidos foram a insuficiência de estudos voltados para a

auditoria no SUS e a necessidade de divulgação dos relatos para consolidação do processo de trabalho em saúde pública.

Conforme exposto os estudos anteriores foi encontrado apenas um trabalho relacionado a área de Saúde do TCU, existindo alguns estudos sobre auditoria da saúde, mas não relacionados a este órgão de controle. Sobre auditoria operacional existem alguns estudos voltado para TCU, assim como foi visto acima.

### 3 METODOLOGIA

Este trabalho caracteriza-se como descritivo, que, para Andrade (2002), preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-lo, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência do pesquisador. Assim, esta pesquisa realiza a análise dos conteúdos e estruturas dos relatórios realizados pelos auditores do TCU com foco na área da saúde. Os relatórios foram coletados através do site do TCU, que é acessível a qualquer cidadão, totalizando vinte e três relatórios, alternando áreas auditadas, porém todas dentro do tema escolhido auditoria da saúde. O espaço amostral empregado compreende os anos de 1998 a 2013.

Após a leitura inicial, a fim de comparar cada um dos vinte e três relatórios, foram analisadas suas estruturas, como estão dispostas as principais partes dos relatórios, a quantidade de páginas, quantidade de auditores, entre outros conteúdos, considerados relevantes. Posteriormente, foi realizada uma análise de conteúdo nos nove últimos relatórios publicados que compreende os anos de 2010 a 2013, para verificar o objetivo, a metodologia e as características mais específicas do conteúdo relatado.

Especificamente, os vinte e três relatórios de auditoria operacional coletados através do portal do TCU relacionados a programa de saúde são:

1. Unidades de Pronto Atendimento 2013
2. Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre drogas 2011
3. Regulação Assistencial do SUS 2011
4. Política Nacional de Atenção Oncológica 2011
5. Farmácia Popular 2011
6. Farmácia Básica 2011
7. Atenção a Portadores de Coagulopatias 2011
8. Ações de Vigilância Sanitária de Medicamentos 2011
9. Assistência Farmacêutica Básica no Distrito Federal 2010
10. Fundação Nacional de Saúde 2008
11. Ação de Atenção a Portadores de Coagulopatias 2007
12. Programa Doação, Captação e Transplante de Órgãos e Tecidos 2006
13. Ação Vigilância, Prevenção e Controle da Hanseníase e outras Dermatoses 2005
14. Ações de Atenção à Saúde Mental 2005
15. Programa Nacional de Controle da Malária 2004

16. Ação Assistência Financeira para Aquisição e Distribuição de Medicamentos Excepcionais 2004
17. Programa Nacional de Saúde Escolar 2002
18. Programa de Saúde da Família 2002
19. Monitoramento e Prevenção da Mortalidade Materna 2001
20. Incentivo ao Combate das Carências Nutricionais 2000
21. Programa Nacional de Imunizações 1999
22. Programa Nacional de Controle da Tuberculose 1999
23. Alocação de Recursos do Programa do Dengue para os Municípios mediante Convênios 1998

Para fins de análise descritiva quantitativa, foram usados todos os vinte e três relatórios, e para fins de análise descritiva qualitativa foram utilizados os nove últimos relatórios publicados, abrangendo os anos de 2010 a 2013.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Análise descritiva quantitativa

A partir da análise dos relatórios, foram elaborados quadros resumos com diversas informações relativas a cada documento, com foco inicialmente no quantitativo das características analisadas. As informações referem-se a: (a) ano de publicação do relatório; (b) quantidades de páginas; (c) número de partes em que estão divididos, as partes padrões (as mais frequentes); (d) período de duração da auditoria; (e) abrangência - se são de âmbito nacional, regional e institucional; (f) números de gráficos, tabelas e figuras existentes; (g) números de estados que foram visitados na auditoria; e (h) números de auditores. O Quadro 1 apresenta o quantitativo de relatórios por ano.

Quadro 1 - Relatórios elaborados por ano – variável (a)

Ano	Quantidade	%	Ano	Quantidade	%
2013	1	4	2004	2	9
2011	7	30	2002	2	9
2010	1	4	2001	1	4
2008	1	4	2000	1	4
2007	1	4	1999	2	9
2006	1	4	1998	1	4
2005	2	9			

Fonte: elaborado pela autora.

Observa-se pelo Quadro 1 que a quantidade de relatórios realizado por ano segue um padrão. É possível observar que há uma grande discrepância no ano 2011, no qual dos vinte e três relatórios analisados sete foram feitos nesse ano. Observa-se também que nem todos os anos foram realizadas auditorias, ou ainda, que foram feitas auditorias que não estão publicadas no portal o TCU. O Quadro 2 apresenta as principais medidas descritivas por número de páginas (b), partes (c), número de estados (g) e número de auditores (h).

Quadro 2 - Medidas descritivas em relação as variáveis (b), (c), (g), (h)

Variáveis/Med. Descr	Páginas	Partes	Nº de Estados	Nº de Auditores
Média	82,78	8,22	7,56	4,87
Desvio Padrão Amostra	30,86	1,54	3,37	2,7
Coefficiente de Variação	0,37	0,19	0,45	0,55

Fonte: elaborado pela autora.



Pode-se verificar que a média do número de páginas é de 82,78. Quanto a dispersão, verifica-se que a variável que possui menor variabilidade é Partes, com coeficiente de variação de 19%, e a que possui maior é o Número de Auditores, com coeficiente de variação de 55%.

Para observar a correlação entre as variáveis, tem-se no Quadro 3 a matriz de correlação linear das variáveis número de páginas (b), partes (c), número de estados (f) e número de auditores (g).

Quadro 3 - Matriz de correlação das variáveis (b), (c), (g), (h)

	Págs.	Partes	Estados	Auditores
Págs.	1	0,354908	0,536190001	-0,15901
Partes	0,354908	1	0,23395236	0,149513
Estados	0,53619	0,233952	1	-0,26164
Auditores	-0,15901	0,149513	-0,261643842	1

Fonte: elaborado pela autora.

No geral o coeficiente de correlação entre as variáveis é baixo, com o máximo de 0,53, o que demonstra que nenhuma variável apresenta comportamento que se correlaciona linearmente com outra. A correlação mais alta (próxima a 0,70) se deu entre Estados e Número de páginas, com coeficiente de correlação de 0,536 e coeficiente de determinação de 28,7% - o que significa que as variações no número de estados explicam em 28,7% as variações no número de páginas, o que é uma explicação baixa.

Alguns resultados também não foram intuitivos, visto que se esperava correlação positiva em todas as variáveis, considerando que o aumento de uma refletisse no aumento da outra. No entanto, verificam-se correlações negativas entre número de auditores com o número de páginas e com o número de estados, sendo que neste último caso a correlação negativa é de 0,26, - o que mostra que o aumento do número de estados tem comportamento contrário ao aumento do número de auditores. Por outro lado, como essa correlação negativa foi baixa e a quantidade de relatórios avaliadas foi pequena, pode-se considerar mais adequadamente que as variáveis são independentes, ou seja, não tem relação entre si. O Quadro 4 apresenta o quantitativo de auditores que compõe cada relatório.

Quadro 4 - Números de auditores por relatório

<b>Nomes</b>	<b>Auditores</b>	<b>Nomes</b>	<b>Auditores</b>
Unidades de Pronto Atendimento	6	Ação Vigilância, Prevenção e Controle da Hanseníase e outras Dermatoses	7
Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre drogas	5	Ação Assistência Financeira para Aquisição e Distribuição de Medicamentos Excepcionais	3
Regulação Assistencial do SUS	4	Programa Nacional de Controle da Malária	3
Política Nacional de Atenção Oncológica	4	Ações de Atenção a Saúde Mental	3
Farmácia Popular	4	Programa Nacional de Saúde Escolar	16
Farmácia Básica	4	Programa de Saúde da Família	5
Atenção a Portadores de Coagulopatias	4	Monitoramento e Prevenção da Mortalidade Materna	4
Ações de Vigilância Sanitária de Medicamentos	4	Incentivo ao Combate das Carências Nutricionais	6
Assistência Farmacêutica Básica no Distrito Federal	2	Programa Nacional de Imunizações	4
Fundação Nacional de Saúde	6	Programa Nacional de Controle da Tuberculose	5
Programa Doação, Captação e Transplante de Órgãos e Tecidos	3	Alocação de Recursos do Programa do Dengue para os Municípios mediante Convênios	5
Ação de Atenção a Portadores de Coagulopatias	5		

Fonte: elaborado pela autora.

Pelo Quadro 4, observa-se que para a maioria das auditorias de programas a equipe é composta por 4 auditores, contemplando 8 auditorias. Nota-se que, em geral, há uma variação bem pequena no quantitativo das equipes. Porém, para o relatório Programa Nacional de Saúde Escolar constatou-se uma equipe composta por 16 auditores, 4 vezes mais do que o padrão encontrado. Esse fato pode ter ocorrido devido a abrangência dessa auditoria, que foi realizada em várias localidades, contendo auditores de cada região. A média geral foi de 4,86 auditores por relatório.

Posteriormente, buscou-se analisar, por meio do índice, as partes que mais são apresentadas nos relatórios, que são as seguintes: I – Introdução; V – Visão Geral; Cg- Comentários do gestor; C- Conclusão e P – Proposta de encaminhamento. Observa-se que em todos os relatórios é possível encontrar as partes de introdução e proposta de encaminhamento. A existência ou não de cada uma das outras partes nos relatórios cria a possibilidade de diversas estrutura de relatórios. O Quadro 5 apresenta o quantitativo por estrutura observada nos relatórios.

Quadro 5 - Números de relatório por estrutura padrão

Estrutura	Quantidade	%
IVCgCP	12	52
ICgCP	8	35
ICgP	1	5
ICP	1	4
IP	1	4

Fonte: elaborado pela autora.

A estrutura com maior frequência foi o IVCgCP, existente em doze relatórios, em acordo com o Manual de Auditoria Operacional do TCU, o qual dispõe sobre a estrutura recomendada para a parte textual do relatório de auditoria operacional. Destacou-se também o padrão ICgCP em oito relatórios. A única diferença entre estes dois é que este último não possui a visão geral do relatório. Houve algumas exceções de relatórios ainda mais simplificados que não são recomendados por faltarem partes importantes para a compreensão do relatório. O Quadro 6 apresenta as médias das principais variáveis analisadas para os principais padrões de relatório.

Quadro 6 - Médias dos Relatórios por Padrão

Estrutura	Páginas	Partes	Gráficos/Figuras/Tabelas	Números de Estados
IVCgCP	99,25	8,67	24,33	9,00
ICgCP	70,50	8,38	18,86	5,17

Fonte: elaborado pela autora

Observa-se que os resultados corroboram a ideia de que a estrutura de relatório ICgCP, mais simples e que não possui a visão geral, possui médias de páginas inferiores aos da estrutura IVCgCP em todas as variáveis analisadas. Por exemplo, verifica-se que o número de estados abrangidos pelos relatórios de estrutura ICgCP é de 5,17 estados, enquanto há uma média de 9 estados para a estrutura mais completa, inferindo-se que relatórios com abrangência geográfica menor pode prescindir de uma visão geral.

#### 4.2 Análise descritiva qualitativa do conteúdo

Com base nos relatórios de auditoria analisados, ver descrição nas subseções abaixo, observou-se que os objetivos das auditorias são em sua maioria avaliar os programas

específicos, sendo assim, por se tratarem de assuntos diferentes não foi encontrado um padrão, variando de acordo com cada relatório.

Quanto à metodologia, as mais utilizadas são as técnicas: visitas de estudos, questionários e entrevistas. Além dessas outras temos a análise bibliográfica, análise normativa e o painel de referências que não foram inseridas, porque são utilizadas em todos os relatórios. O relatório do programa Política Nacional de Atenção a Oncologia foi o que mais utilizou técnicas, apresentando nove diferentes. Os relatórios dos programas Assistência Farmacêutica Básica no Distrito Federal, Ações de Vigilância Sanitária de Medicamentos, Regulação Assistencial do SUS e Farmácia Básica foram os que utilizaram menos, com apenas duas técnicas.

Já em relação aos achados de auditoria, verifica-se que todos demonstram que existe uma má gestão, seja pelos órgãos responsáveis ou pelos funcionários das instituições. Pode-se observar várias irregularidades encontradas, como prestador de serviços sem contrato formal, banco de dados desatualizados, a falta de capacitação dos profissionais envolvidos, a rotatividade com que eles são trocados e a pouca experiência no local em que são alocados. Além da falta de capacitação, existe também a falta de profissionais especializados em determinadas áreas.

A falta de recursos em alguns programas e o desvio de finalidade de verba, que não era usado para o programa que se é destinado, também foram alguns problemas encontrados. Há também programas com recursos, mas pela má gestão acabam não alcançando o objetivo desejado. Outro problema é a falta de divulgação dos programas para a população e até mesmo a falta de conhecimento de alguns profissionais sobre a existência do mesmo, afetando também o objetivo do programa.

#### **4.2.1 Unidades de Pronto Atendimento**

O objetivo da auditoria foi avaliar a implementação da ação implantação, construção e ampliação de Unidades de Pronto Atendimento (UPA) quanto ao bom uso dos recursos públicos. Como metodologias foram usadas as técnicas de diagrama de Ishikawa; análise SWOT; mapa de produtos; análise de stakeholders; árvore de Problemas; visitas de estudos; questionário e entrevistas.

As análises feitas pela equipe de auditoria verificaram que existe deficiência de articulação entre as UPAs e o resto da rede de atenção às urgências e emergências, o que

prejudica o atendimento à população. Identificou-se também deficiências nas capacitações e educações dos profissionais médicos. Os médicos contratados pelas UPAs não possuem experiência na área de urgência e emergência, e que também existe alta rotatividade de médicos, o que prejudica a população.

Ficou evidenciado que existem deficiências nos mecanismos de controle pela Secretaria de Atenção à Saúde para acompanhar a implantação e o funcionamento das UPAs. A Secretaria de Atenção à Saúde não criou rotinas de trabalho que possibilitam o controle das construções das novas UPAs, assim foram acumuladas documentações atrasadas de obras e pendentes de regularização.

#### **4.2.2 Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas**

A auditoria buscou avaliar as principais ações relativas ao tratamento, prevenção e reinserção social do dependente de álcool e outras drogas desenvolvidas pelos diversos órgãos do Governo Federal. As metodologias utilizadas foram análise SWOT e DVR, mapa cognitivo; árvore de problemas; visitas de estudos, teste-piloto e questionário. As análises que foram feitas pela equipe identificaram que a principal fragilidade nas ações de tratamento é a insuficiência da rede de Centros de Atenção Psicossocial, especialmente a especializada no tratamento de dependentes de álcool, crack e de outras drogas.

Verificou-se a necessidade de oferecer capacitação aos seus profissionais no tema relacionado ao álcool, crack e outras drogas, já que é ausente nas grades curriculares dos cursos superiores disciplinas que abordam com profundidade necessária o assunto. Recomenda-se ampliar a capacitação para os educadores públicos, poderia ser ofertada capacitação para que o educador seja capaz de identificar situações de uso de álcool e outras drogas.

#### **4.2.3 Regulação Assistencial do SUS**

O objetivo da auditoria foi analisar a regulação assistencial dos procedimentos de internação hospitalar. Como metodologias foram utilizadas as técnicas visitas de estudos e questionário. Verificou-se que a Programação Pactuada Integrada não está consolidada como norteador da regulação assistencial, por ausência de atualização física e financeira pela maioria de secretarias de saúde. Além disso, é alta a proporção de prestadores de serviços sem instrumento contratual formalizado.

O processo de regulação assistencial do Sistema Único de Saúde (SUS) tem a eficiência comprometida por falta de integração na gestão dos complexos reguladores, por não compartilhar as informações quanto a disponibilidade de leitos, ocasionados pela falta de gestão administrativa dentro dos hospitais. O relatório de auditoria constatou que existem oportunidades de aperfeiçoamento na regulação assistencial do SUS, e propõe medidas saneadoras ou indutoras para a evolução do Programa Pactuação Integrada.

#### **4.2.4 Política Nacional de Atenção Oncológica**

O objetivo da auditoria foi avaliar os aspectos mais diretamente relacionados com as deficiências na prestação da assistência oncológica aos pacientes do SUS e com as dificuldades de acesso tempestivo desses pacientes aos diagnósticos e aos tratamentos oncológicos, em especial, à quimioterapia, à radioterapia e às cirurgias, considerados procedimentos hospitalares de alta complexidade. As metodologias utilizadas foram entrevistas, questionários, estudo de caso, análise stakeholders, mapa de produtos e impacto; análise Recri; diagrama de Ishikawa, análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco.

Evidenciou-se que os mecanismos existentes para o controle e adequação da rede de atenção oncológica não têm sido suficientes para adequá-la às reais necessidades de atendimento. Essa situação de insuficiência permanente da rede de atendimento acaba inviabilizando a possibilidade de tratamento a consideráveis contingentes da população brasileira que dele necessita.

Outra carência que foi verificada com as análises realizadas diz respeito à insuficiência de determinados tipos de especialistas, fundamentais para a prestação de assistência oncológica de qualidade. Também, há as limitações e as deficiências da atenção básica em saúde para a identificação precoce de casos suspeitos de câncer, que se depreende da grande quantidade de diagnósticos tardios da doença. Esses problemas demonstram a necessidade de medidas com o objetivo de qualificar a formação e a capacitação dos profissionais que atuam na atenção primária e diretamente na assistência oncológica. Um aspecto muito relevante que também ficou demonstrado a partir das análises desenvolvidas é a carência de indicadores confiáveis de tempestividade dos atendimentos e de sobrevivência dos pacientes tratados.

#### **4.2.5 Farmácia Popular**

O objetivo da auditoria foi avaliar a operacionalização dessa ação governamental e os mecanismos de controle existentes para coibir potenciais erros e fraudes. As metodologias aplicadas foram visita de estudo; entrevistas; questionários; estudo de caso; análise envoltória de dados. As metodologias utilizadas foram entrevistas e estudos de casos.

A equipe de auditoria verificou que existe oportunidade de atuação do Ministério da Saúde em melhorar o acesso de parcela da população brasileira ao programa nas próximas etapas de expansão. O principal objetivo do programa, que é complementar a acessibilidade da população a medicamentos básicos, não estaria sendo atingido de forma equilibrada em todas as regiões do país.

Conclui-se que apesar de ter tido um crescimento de estabelecimentos credenciados no programa, até mesmos naquelas áreas em que não tinham nenhum, o programa ainda não alcança o resultado desejado. Dentro do Sistema Autorizador de Vendas nota-se que deve existir uma evolução no controle interno do programa para combater desvios de recursos ainda existentes, banco de dados desatualizados, falta de conhecimento e prática dos operadores alocados dentro dos estabelecimentos credenciados, entre outras irregularidades. Sobre a análise no Departamento de Assistência Farmacêutica notou-se a incapacidade de selecionar estabelecimentos para ‘malha fina’ e a baixa quantidade de estabelecimentos inseridos nesse mecanismo.

Assim, por ser um programa que grande parte da população se beneficia com a distribuição desses medicamentos, tem-se a necessidade de que esse controle seja praticado da melhor maneira possível evitando o maior número de erros e atingindo a maior quantidade de cidadãos.

#### **4.2.6 Farmácia Básica**

O objetivo da auditoria foi analisar a implantação e operacionalização da assistência farmacêutica básica, avaliando a eficiência na gestão dos recursos pelos entes estaduais e municipais e os controles realizados pelo Ministério da Saúde. As metodologias utilizadas foram entrevistas e estudos de casos.

A equipe de auditoria verificou que a gestão da assistência farmacêutica dos medicamentos do programa farmácia básica ainda é muito precária, dificultando assim o

controle de fluxo dos medicamentos a serem distribuídos a população, acarretando em desperdícios e desvios. O único instrumento de monitoramento é o Relatório Anual de Gestão, que ainda não possuem informações de como formular essas prestações de contas e controle dos medicamentos.

#### **4.2.7 Atenção a Portadores de Coagulopatias**

A auditoria teve como objetivo avaliar se o Ministério da Saúde tem garantido aos pacientes acesso a níveis satisfatórios de medicamentos e quais os entraves à obtenção da quantidade necessária de medicamentos. Como metodologia foram aplicadas entrevistas; visitas de estudos; mapa de processo e árvore de problemas.

Ficou demonstrado que o país passou e ainda persiste em uma grande crise de abastecimento dos medicamentos para Coagulopatias. Constatou que os medicamentos que tem em estoque são somente para a sobrevivência dos pacientes com essa doença e não tem competência para inseri-los na sociedade. Agravando mais ainda esse cenário, além de não se ter um planejamento de compras desses medicamentos e não se ter uma produção nacional, mostra a grande dependência do país em empresas internacionais capazes de fornecer os medicamentos, pois elas barram no processo burocrático de participar das licitações existentes no país, que para piorar é bem demorado.

#### **4.2.8 Ações de Vigilância Sanitária de Medicamentos**

O objetivo da auditoria está dividido em três partes: investigar a oportunidades de melhoria de desempenho na atuação na Anvisa quanto à manifestação sobre as petições impetradas, atendimento às solicitações de inspeção e fluxo interno de informações na área de medicamentos; investigar os pontos críticos na atuação dos serviços estaduais de vigilância sanitária e por fim, investigar os riscos de fragilização do sistema de controle da qualidade de medicamentos, com ênfase no suporte de laboratórios e no sistema de notificação de reações adversas e queixas técnicas. As metodologias utilizadas foram questionários e entrevistas.

A auditoria constatou como negativo a dificuldade operacional em entregar no prazo as inspeções solicitadas, mesmo que o quantitativo tenha aumentado ultimamente; a falta de confiabilidade no Sistema Datavisa por ser tratar de um sistema limitado e muitas vezes desatualizado; a fiscalização da qualidade dos medicamentos distribuídos e a possibilidade de



amadurecimento do processo de notificação para o Sistema Notivisa. Observou-se, também, que há meios de melhorar a comunicação intra-gerencial para um melhor gerenciamento dos medicamentos, e de positivo constatou uma melhora no processo de avaliação da qualidade intrínseca dos medicamentos na fase de pré-registro, muito disso, devendo-se a publicação de norma específica que informa os passos a serem seguidos.

#### **4.2.9 Assistência Farmacêutica Básica no Distrito Federal**

O objetivo da auditoria foi analisar a implantação e operacionalização da assistência farmacêutica básica no Distrito Federal, avaliando a eficiência na gestão dos recursos. Foram aplicadas as metodologias entrevistas e visitas de estudos.

A auditoria verificou que a falta de medicamentos que existem e os prolongados períodos que se passam, é por questões gerenciais e não por falta de recursos orçamentários. A Secretaria de Saúde do Distrito Federal compra os medicamentos com valor superior ao que é recebido pelo Fundo Nacional de Saúde para custear a assistência farmacêutica. A diferença do valor de compra e recebimento não é custeado pela Secretaria de Saúde do Distrito Federal, e sim com recursos que deveriam ser usados para outros programas de saúde.

A má gestão influencia na ausência de informações a respeito dos pacientes que recebem os medicamentos e a sua quantidade, o que facilita os desvios de medicamentos. Por problemas operacionais, o sistema informatizado não tem funcionado adequadamente, o que acaba não tendo o benefício esperado e tendo que fazer lançamentos em fichas de controle em papel.

Outro problema que afeta os pacientes a receber os medicamentos é a falta de divulgação e comunicação da SES/DF sobre o programa e de conhecimento de alguns médicos a respeito dele.

## 5 CONCLUSÕES

Os programas de saúde criados para os cidadãos brasileiros foram importantes medidas para cumprir o dever de o mesmo dar assistência à sobrevivência de seus cidadãos. Porém, por se tratar de recursos públicos, é necessário ter controle sobre eles. Sendo assim, a auditoria operacional realizada pelo TCU nos programas de saúde do governo para brasileiros é de grande importância para os beneficiados, pois através desse mecanismo é possível verificar caso tenha algo fora do escopo. Mesmo com todos esses programas beneficiando os brasileiros, observa-se dificuldades de se alcance de metas.

Pelos resultados da análise quantitativa, observou-se que o maior índice de auditorias realizadas nos programas de governo da saúde foi no ano de 2011, totalizando 7 relatórios dentre todos os 23 analisados do site do TCU, disponíveis para todos os cidadãos. Outro dado importante que foi observado é que a maioria dos relatórios estão seguindo em sua estrutura de relatório aquela divulgada pelo TCU como padrão. Foi observado também, que a quantidade de páginas existentes em cada relatório não tem relação com o número de partes no qual está dividido, nem com o número de estados abrangidos no relatório, nem com o número de auditores da equipe, para qual de forma inesperada constatou-se uma relação negativa. Por outro lado, a quantidade de páginas existentes apresenta correlação com a complexidade do programa auditado.

Já na análise de conteúdo, qualitativa, dos relatórios do TCU para a área da saúde, observa-se que todos programas têm muito a melhorar em sua execução, uma vez que parte dos programas apresentam inconsistências, desvios de recursos, falta de produtos, falta de conhecimento dos operadores, falta de comunicação entre as partes, falta de divulgação de normas, ou seja, resumindo, parecem apresentar uma má gestão.

Essa má gestão é constatada na análise qualitativa dos relatórios, os quais, mesmo com objetivos diversos, apontaram em suas conclusões mecanismos para aperfeiçoar o programa específico. Nesse sentido, os relatórios podem facilitar o alcance a meta desses programas, que é contemplar o máximo de brasileiros necessitados possível.

Para posteriores pesquisas, seria interessante analisar por que tiveram tantas auditorias no ano de 2011 na área da saúde, se teve alguma medida do governo que alavancou as fiscalizações, se foi por causa da troca de governo, entre outros aspectos. Outra sugestão é utilizar a mesma metodologia apresentada neste trabalho, porém comparando diferentes áreas de programas do governo, verificando em qual área tem a maior incidência de auditorias, como

estão distribuídas no país, se seguem um padrão previamente determinado, entre outras possibilidades.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União.** 2006. Disponível em < <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/8765>> Acesso: 01/10/2015

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: Noções Práticas.** 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE, Telma Alves de. **Análise da implementação de recomendações em processos de auditoria operacional do TCU.** 2008. Disponível em < <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/17976>> Acesso: 07/11/2015

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional.** 3ª edição, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006

ATTIE, William. **Auditoria - Conceito e Aplicações,** 3.ed.São Paulo: Atlas 1998.

AYACH, Carlos; MOIMAZ, Suzely Adas Saliba; GARBIN, Cléa Adas Saliba. **Auditoria no Sistema Único de Saúde: o papel do auditor no serviço odontológico.** Saúde e Sociedade, p. 237-24, 2013. Disponível em < <http://repositorio.unesp.br/handle/11449/15420>> Acesso: 16/10/2015

BARCELLOS, Valéria Figueiredo; SANTOS, Letícia Costa. **Auditoria em saúde: uma ferramenta de gestão.** 2009. Disponível em < <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/29978>> Acesso: 23/10/2015

BATISTA, EDIMILSON MONTEIRO et al. **As Avaliações de Programas Públicos Realizadas pelo TCU na Área de Saúde.** 2013. Disponível em < <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos142014/269.pdf>> Acesso: 10/10/2015

BRASIL. **Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.** Brasília, 1988.

BRASIL. Controladoria-Geral. **O vereador e a fiscalização dos recursos públicos municipais.** Brasília: CGU, 2009.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>> Acesso: 05/11/2015

CALEMAN, G.; SANCHEZ, M.C.; MOREIRA, M.L. Auditoria, **Controle e Programação de Serviços de Saúde**, v.5, n.3, p.45-72, São Paulo, Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo, Série Saúde & Cidadania, 1998.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público - Fortalecimento dos Controles Internos - Com Jurisprudência do TCU.** 2. ed. Revista e Atualizada. 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2013.

FEIL, Leandro. **Auditoria Operacional na gestão pública:** Estudo de caso do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina - TCE/SC. 2007. Monografia no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

FERREIRA, Aurélio B de Holanda. **Novo Aurélio – O dicionário da língua portuguesa.** Editora Nova Fronteira. Rio de Janeiro, 1999.

GRACILIANO, Erivelton Araújo et al. **Accountability na administração pública federal:** contribuição das auditorias operacionais do TCU. *Pensar Contábil*, v. 12, n. 47, 2010.

HAMES, Gisele. **A importância da auditoria interna no processo decisório das organizações.** Monografia no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2004.

HEDLER, Helga Cristina; TORRES, Cláudio Vaz. **Meta-avaliação de Auditorias de Natureza Operacional da avaliação de Auditorias de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União Tribunal de Contas da União.** 2009. Disponível em <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/1367>> Acesso: 28/10/2015

MACÊDO, João Marcelo et al. **O controle social e a contabilidade gerando informações para auditoria operacional.** 2008. Disponível em <<http://www.etcnico.com.br/paginas/mef16564.htm>> Acesso: 21/10/2015

MELO, M.B.; VAITSMAN, J. **Auditoria e avaliação no Sistema Único de Saúde**. São Paulo em Perspectiva, São Paulo, Fundação Seade, v. 22, n. 1, p. 152-164, jan./jun. 2008.

MELO, Verônica Vaz de. **Tribunal de contas: história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11198](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11198)>. Acesso: 01/11/2015

NÓBREGA, Sérgio Wilson Sefer. **Auditoria operacional aplicada a sistemas municipais de saúde: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**. 2008. Disponível em < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3602>> Acesso: 18/10/2015

OLIVEIRA, Alci Malaquias de. **Controle e auditoria governamental com enfoque em auditoria operacional**. 1996. Disponível em < [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/IPremio/control/MHsiafp2PTN/OLIVEIRA\\_Alci\\_Malaquias.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/IPremio/control/MHsiafp2PTN/OLIVEIRA_Alci_Malaquias.pdf)> Acesso: 12/11/2015

OLIVEIRA, Xerles Xavier de. **Auditoria Governamental**. Dissertação de Pós-graduação da Universidade Gama Filho. Brasília, 2010.

PADILHA, Elaine Fátima; MATSUDA, Laura Misue. **Qualidade dos cuidados de enfermagem em terapia intensiva: avaliação por meio de auditoria operacional**. 2011. Disponível em < <http://bases.bireme.br/cgi-bin/wxislind.exe/iah/online/?IsisScript=iah/iah.xis&src=google&base=BDENF&lang=p&nextAction=lnk&exprSearch=22846&indexSearch=ID>> Acesso: 11/11/2015

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de Auditoria: auditoria contábil, outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria Operacional no Setor Público – Apostila da IVº Programa de Capacitação em Metodologia da Auditoria Operacional no Setor Público**. Florianópolis, 2004.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **A função da auditoria operacional na avaliação e controle de entidades governamentais**. Revista do Tribunal de Contas da União. **Brasília**, v. 2144, p. 67-79, 1990. Disponível em <

<http://www.betatreinamento.com.br/visita/Funcao%20da%20Audit%20Op.htm> > Acesso: 19/10/2015.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, Mayara Araujo dos. **Direito Fundamental à saúde e a responsabilidade solidária entre os entes federativos**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 106, nov 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12431](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12431)>. Acesso: 12/10/2015

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. Instrução Normativa nº 16 /1991. **Define conceitos, diretrizes e estabelece as normas de auditoria do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal**. STN, 1991.

SOUZA, Rubens. **Auditoria**. 1 Ed. São Paulo: Audio, 2011.

TAJRA, Fábio Solon et al. **Análise da produção em auditoria e saúde pública a partir da base de dados da Biblioteca Virtual da Saúde**. 2014. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/sdeb/v38n100/0103-1104-sdeb-38-100-0157.pdf>> Acesso: 11/10/2015

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Avaliação de Programas de Governo**. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/avaliacao-de-programas-de-governo/fiscalizacoes-realizadas/saude/>>. Acesso em 13/11/2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: Autor, Coordenadoria de Fiscalização e Controle. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Roteiro para Elaboração de Relatórios de Auditoria**. TCU, 2004. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A14D78C1F1014D7957C8EA2E82>>. Acesso em: 15/10/2015

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS - TCE/TO. **Tribunal de Contas realiza auditorias de regularidade**. TCE/TO, 2013. Disponível em <[http://www.tce.to.gov.br/sitetce/index.php?option=com\\_k2&view=item&id=356:tribunal-de-contas-realiza-auditorias-de-regularidade&Itemid=64](http://www.tce.to.gov.br/sitetce/index.php?option=com_k2&view=item&id=356:tribunal-de-contas-realiza-auditorias-de-regularidade&Itemid=64)> Acesso em: 15/10/2015

## APÊNDICE A

Programas	Ano	Pags	Partes	Padrão	Duração	Nacional/Regional/ Institucional	Graficos/Tabelas/ Figuras	Nº de Estados	Audidores
Unidades de Pronto Atendimento	2013	70	8	IVCgCP	2012/2013	N	15	5	6
Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre drogas	2011	90	8	IVCgCP	2010/2011	N	25	-	5
Regulação Assistencial do SUS	2011	116	9	ICgCP	-	N	36	9	4
Política Nacional de Atenção Oncológica	2011	137	7	IVCgCP	-	N	24	7	4
Farmácia Popular	2011	68	7	ICgCP	-	N	20	3	4
Farmácia Básica	2011	92	7	IVCgCP	-	N	12	10	4
Atenção a Portadores de Coagulopatias	2011	88	10	IVCgCP	-	N	16	-	4
Ações de Vigilância Sanitária de Medicamentos	2011	53	8	IVCgCP	2010/2011	N	13	13	4
Assistência Farmacêutica Básica no Distrito Federal	2010	34	9	ICgCP	2008/2010	R	11	-	2
Fundacao Nacional de Saude	2008	68	7	ICP	2000/2007	-	50	-	6
Acao de Atenção a Portadores de Coagulopatias	2007	75	8	IVCgCP	2005/2006	N	21	9	5
Programa Doacao, Captacao e Transplante de Orgaos e Tecidos	2006	138	9	IVCgCP	-	N	30	6	3
Acao Vigilancia, Prevencao e Controle da Hanseniose e outras Dermatoses	2005	128	11	IVCgCP	1999/2005	N	66	12	7
Acoes de Atencao a Saude Mental	2005	120	10	IVCgCP	-	N	19	13	3
Programa Nacional de Controle da Malária	2004	100	9	IVCgCP	-	N	24	9	3
Acao Assistencia Financeira para Aquisicao e Distribuicao de Medicamentos Excepcionais	2004	100	9	IVCgCP	-	N	27	6	3
Programa Nacional de Saude Escolar	2002	67	10	ICgCP	2000/2001	N	16	-	16
Programa de Saude da Familia	2002	66	9	ICgCP	1999/2001	N	24	2	5
Monitoramento e Prevencao da Mortalidade Materna	2001	99	6	ICgCP	-	N	10	7	4
Incentivo ao Combate das Carencias Nutricionais	2000	57	7	ICgCP	-	N	15	6	6
Programa Nacional de Imunizacoes	1999	57	10	ICgCP	-	N	-	4	4
Programa Nacional de Controle da Tuberculose	1999	45	6	ICgP	-	N	1	-	5
Alocacao de Recursos do Programa do Dengue para os Municipios mediante Convenios	1998	36	5	IP	-	N	12	-	5
<b>Média</b>		<b>82,78</b>	<b>8,2174</b>					<b>7,5625</b>	<b>4,869565</b>
<b>Desvio Padrão Amostra</b>		<b>30,86</b>	<b>1,5361</b>					<b>3,365882747</b>	<b>2,701924</b>
<b>Coefficiente de Variação</b>		<b>37%</b>	<b>19%</b>					<b>45%</b>	<b>55%</b>
<b>Coefficiente de Correlação</b>			<b>0,3549</b>					<b>0,335284449</b>	<b>-0,15901</b>