

**INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA**  
**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA**

# **RELATÓRIO DE ESTÁGIO**

## **AUDITORIA INTERNA**



Judite Cordeiro Silva, ISCAC N.º 11364  
Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública  
Especialização em Conformidade

Coimbra, 2016

**MESTRANDA**

Judite Cordeiro Silva

**ÁREA DE ESTÁGIO**

Auditoria Interna

**ENTIDADE ACOLHEDORA**

Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE

**DURAÇÃO DO ESTÁGIO**

5 de janeiro de 2015 a 9 de setembro de 2015

**ORIENTADOR DE ESTÁGIO**

Georgina Morais

**ORIENTADOR DA ENTIDADE ACOLHEDORA**

Ana Mafalda Costa

Coimbra, 2016

***O verdadeiro progresso não pode ser feito num ambiente em conflito ou fricção  
Descobrir o problema só é metade da batalha  
A outra metade é implementar a recomendação***

STEPHEN KEATIN, HONEYWELL

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser o autor deste Relatório de Estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação.

Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio, a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor, constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação deste Relatório.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao longo da minha vida e do meu percurso académico, muitas pessoas me apoiaram na concretização dos meus objetivos. Desejo expressar os meus sinceros agradecimentos a todos os que contribuíram das mais variadas formas para a realização do presente relatório, que representa mais uma vitória.

As minhas primeiras palavras de agradecimento vão para os meus pais, família, namorado e amigos, pelo apoio incondicional, pela compreensão e por terem acreditado sempre nas minhas capacidades.

Às minhas orientadoras, Dra. Georgina Morais e Dra. Ana Mafalda Costa, o meu sincero obrigado pelo apoio, disponibilidade e grande profissionalismo evidenciados, sem a ajuda das quais não teria sido possível concluir esta etapa.

Por fim, mas não menos importante, gostaria de agradecer a todos os docentes do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra que contribuíram para a minha formação académica, e a todos os colaboradores do Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE que me acolheram e contribuíram para o meu percurso profissional.

A todos, muito obrigada!

## RESUMO

O Setor Empresarial do Estado tem sofrido profundas alterações nos últimos anos e cada vez mais é exigida uma maior transparência na aplicação dos recursos públicos. Esta transparência consegue-se com o auxílio da Auditoria Interna, uma vez que é uma ferramenta de controlo formada por um conjunto de procedimentos e técnicas que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controlos internos e das informações financeiras e operacionais. A Auditoria Interna tem evoluído ao longo do tempo e atualmente inclui nas suas competências a identificação, análise e avaliação de riscos, contribuindo para que os principais objetivos do negócio sejam concretizados. Cada vez mais a auditoria acrescenta valor às entidades, uma vez que compreende todos os processos e através da supervisão do sistema de controlo interno, identifica os riscos associados a cada área e toma medidas para corrigir eventuais entraves aos objetivos a que a entidade se propõe. Como atividade independente consegue ainda priorizar as áreas mais críticas, nas quais irá incidir com mais cuidado o seu trabalho.

O presente relatório de estágio integra a etapa final do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, no qual se pretende expor um enquadramento teórico da Auditoria Interna, relacionar a Auditoria Interna com os hospitais, e principalmente, explicar as atividades desenvolvidas como estagiária no Serviço de Auditoria Interna, no Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE. É importante salientar que as auditorias internas realizadas ao longo do estágio pretendem demonstrar a aplicabilidade do Processo de Auditoria Interna, esquematizado e explicado no enquadramento teórico.

**Palavras-Chave:** Auditoria Interna, Controlo Interno, Hospitais EPE

## ABSTRACT

The State's Business Sector has undergone profound changes in recent years and increasingly it is required a greater transparency in the application of public resources. This transparency is achieved with the aid of internal audit, since it is a tool of control, made up of a set of procedures and techniques whose aim is to examine the integrity, adequacy and effectiveness of internal controls and financial and operational information. Internal audit has evolved over time and currently includes within its powers the identification, analysis and risk assessment, contributing to the achievement of the main business objectives. More and more the audit adds value to the entities, comprising all processes and through the supervision of the internal control system, it identifies the risks associated with each area and takes steps to correct any obstacles to the objectives that the entity aims to achieve. As an independent activity can still prioritize the most critical areas in which will focus its work more carefully.

This report of training course is part of the final step of the Master in Public and Business Audit, in which the aim is to expose a theoretical framework of internal audit, to relate the internal audit with the hospitals and, particularly, to explain the activities developed as a trainee at the Internal Audit Service, in Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE. It is important to note that internal audits carried out during the traineeship seek to demonstrate the applicability of the internal audit process, outlined and explained in the theoretical framework.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Control, Hospitals EPE

## ÍNDICE

|                                                                                       |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------|
| ACRÓNIMOS E SIGLAS .....                                                              | VIII |
| ÍNDICE DE FIGURAS .....                                                               | X    |
| ÍNDICE DE TABELAS .....                                                               | XI   |
| INTRODUÇÃO .....                                                                      | 1    |
| CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO DA AUDITORIA INTERNA .....                         | 3    |
| 1.1 - Breve Evolução Histórica .....                                                  | 3    |
| 1.2 - Origem e Evolução do Conceito .....                                             | 6    |
| 1.3 - Princípios Orientadores para a Prática Profissional de Auditoria Interna.....   | 11   |
| 1.3.1 - Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna..... | 12   |
| 1.3.2 - Definição de Auditoria Interna.....                                           | 13   |
| 1.3.3 - Código de Ética.....                                                          | 13   |
| 1.3.4 - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.....   | 15   |
| 1.4 - Controlo Interno .....                                                          | 20   |
| 1.5 - O Processo de Auditoria Interna .....                                           | 23   |
| CAPÍTULO II - AUDITORIA INTERNA NOS HOSPITAIS EPE.....                                | 38   |
| 2.1 - Enquadramento dos Hospitais EPE.....                                            | 38   |
| 2.2 - A Função de Auditoria Interna nos Hospitais EPE .....                           | 44   |
| 2.3 - Controlo Interno nos Hospitais EPE.....                                         | 49   |
| CAPÍTULO III - AUDITORIA INTERNA NO HOSPITAL DISTRITAL DA FIGUEIRA DA FOZ, EPE.....   | 55   |
| 3.1 - Apresentação da Entidade Acolhedora .....                                       | 55   |
| 3.1.1 - Enquadramento Histórico .....                                                 | 55   |
| 3.1.2 - Enquadramento Institucional.....                                              | 56   |
| 3.1.3 - Missão, Visão e Valores.....                                                  | 59   |
| 3.1.4 - Estrutura Organizacional.....                                                 | 60   |
| 3.2 - Atividades Desenvolvidas no Serviço de Auditoria Interna.....                   | 63   |
| 3.2.1 - Acolhimento no HDFF,EPE .....                                                 | 63   |

|                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.2.2 - Faturação: Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras.....   | 65  |
| 3.2.2.1 - Planeamento .....                                         | 65  |
| 3.2.2.2 - Execução .....                                            | 75  |
| 3.2.2.3 - Comunicação .....                                         | 86  |
| 3.2.2.4 - <i>Follow-up</i> .....                                    | 90  |
| 3.2.2.5 - Condicionantes/Sugestões.....                             | 91  |
| 3.2.3 - Existências: Auditoria aos Armazéns Avançados .....         | 93  |
| 3.2.3.1 - Planeamento .....                                         | 93  |
| 3.2.3.2 - Execução .....                                            | 100 |
| 3.2.3.3 - Comunicação.....                                          | 105 |
| 3.2.3.4 - <i>Follow-up</i> .....                                    | 111 |
| 3.2.3.5 - Condicionantes/Sugestões.....                             | 112 |
| 3.2.4 - Conselho da Prevenção e da Corrupção - PGRIC .....          | 113 |
| 3.2.5 - Relatório e Contas .....                                    | 117 |
| 3.2.6 - Relatório de Governo Societário .....                       | 119 |
| 3.2.7 - Regulamento de Comunicação Interna de Irregularidades ..... | 121 |
| CONCLUSÃO .....                                                     | 123 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....                                    | 125 |
| APÊNDICES .....                                                     | 131 |
| ANEXOS .....                                                        | 153 |

## ACRÓNIMOS E SIGLAS

AA - Armazéns Avançados

ACSS - Administração Central do Sistema de Saúde

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

ARS - Administração Regional de Saúde

CAAT's - *Computer assisted audit techniques*

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CPC - Conselho de Prevenção da Corrupção

CSA - *Control Self-Assement*

DGTF - Direção-Geral do Tesouro e Finanças

ECIIA - *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*

EPE - Entidade Pública Empresarial

ERM - *Enterprise Risk Management*

ERS - Entidade Reguladora da Saúde

EUA - Estados Unidos da América

GCCI - Grupo Coordenador do Sistema de Controlo Interno

GHAF - Gestão Hospitalar de Armazém e Farmácia

HDFF,EPE - Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE

IAS - Indexante de Apoios Sociais

IFAC - *International Federation of Accountants*

IGAS - Inspeção Geral das Atividades em Saúde

IGF - Inspeção Geral de Finanças

IIA - *The Institute of Internal Auditors*

INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde

INTOSAI - *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions*

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

IPPF - *International Professional Practices Framework*

LCPA - Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso

MCDT - Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica

NA - Normas de Atributos

ND - Normas de Desempenho

NI - Normas de Implementação

PAA - Plano Anual de Auditoria

PDA - *Personal Digital Assistant*

PGRCIC - Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

PR - Prática Recomendada

PWC - PricewaterhouseCoopers

SA - Serviço de Aprovisionamento

SGD - Serviço de Gestão de Doentes

SGF - Serviço de Gestão Financeira

SICC - Sistema de Informação Centralizado de Contabilidade

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNS - Sistema Nacional de Saúde

SONHO - Sistema Integrado de Informação Hospitalar

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

SPMS - Serviços Partilhados do Ministério da Saúde

ST+i - Serviços Técnicos de Informática

ULS - Unidades Locais de Saúde

UTAM - Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial

## ÍNDICE DE FIGURAS

|                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Figura 1 - Nova Estrutura Internacional para a Prática Profissional de Auditoria Interna..... | 12  |
| Figura 2 - Processo de Auditoria Interna.....                                                 | 23  |
| Figura 3 - Universo e distribuição geográfica dos hospitais EPE.....                          | 46  |
| Figura 4 - Estrutura do Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas .....              | 50  |
| Figura 5 - Organograma do HDFF,EPE.....                                                       | 62  |
| Figura 6 - Listagem de utentes admitidos às urgências .....                                   | 77  |
| Figura 7 - Listagem de episódios isentos.....                                                 | 77  |
| Figura 8 - Listagem de recibos da urgência .....                                              | 78  |
| Figura 9 - Exemplos de recibos anulados da urgência .....                                     | 79  |
| Figura 10 - Listagem das consultas marcadas e registadas .....                                | 81  |
| Figura 11 - Listagem das consultas sem agendamento.....                                       | 82  |
| Figura 12 - Listagem de episódios isentos.....                                                | 82  |
| Figura 13 - Listagem de recibos das consultas .....                                           | 83  |
| Figura 14 - Exemplos de recibos anulados das consultas .....                                  | 84  |
| Figura 15 - Listagem de consultas marcadas e não registadas .....                             | 85  |
| Figura 16 - Exemplo AA .....                                                                  | 97  |
| Figura 17 - Listagem de encomendas internas dos serviços consumidores .....                   | 102 |
| Figura 18 - Listagem de artigos de material de consumo clínico – por serviço .....            | 102 |
| Figura 19 - Exemplo de etiquetas de nível de reposição e de código de barras.....             | 104 |
| Figura 20 - Exemplo de <i>stock</i> de artigo superior ao limite máximo.....                  | 106 |
| Figura 21 - Exemplos de etiquetas de artigos nos AA .....                                     | 106 |
| Figura 22 - Exemplos de etiquetas incorretas nos serviços .....                               | 109 |
| Figura 23 - Exemplo de acondicionamento dos artigos .....                                     | 110 |

## ÍNDICE DE TABELAS

|                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela 1- Evolução da definição de Auditoria Interna .....                                    | 8   |
| Tabela 2 - Código de Ética do IIA.....                                                        | 14  |
| Tabela 3 - Síntese das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna | 17  |
| Tabela 4 - Valor das taxas moderadoras .....                                                  | 68  |
| Tabela 5 - Matriz de Riscos e Controlos - Cobrança de taxas moderadoras.....                  | 74  |
| Tabela 6 - Base de dados das urgências.....                                                   | 76  |
| Tabela 7 - Teste ao valor das taxas moderadoras recebidas diariamente na urgência .....       | 79  |
| Tabela 8 - Base de dados das consultas .....                                                  | 80  |
| Tabela 9 - Teste ao valor das taxas moderadoras recebidas diariamente nas consultas .....     | 84  |
| Tabela 10 - Registo e acompanhamento de recomendações .....                                   | 91  |
| Tabela 11 - Matriz de Riscos e Controlos - AA .....                                           | 99  |
| Tabela 12 - Base de dados dos AA.....                                                         | 101 |
| Tabela 13 - Registo e acompanhamento de recomendações .....                                   | 112 |

## INTRODUÇÃO

O presente relatório de estágio representa a etapa final do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. O estágio decorreu no Serviço de Auditoria Interna do Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE<sup>1</sup> (HDFF,EPE), de janeiro a setembro de 2015. A opção pela realização de estágio deveu-se ao facto de ser uma oportunidade para aplicar os conhecimentos e competências desenvolvidas teoricamente.

Na atual conjuntura económica e financeira, em que todos os dias surgem elevadas restrições orçamentais, as entidades têm grandes desafios para conseguirem uma economia, eficiência e eficácia<sup>2</sup> do dinheiro público, o que impõe um acrescido rigor de gestão. A Auditoria Interna pode constituir um importante instrumento para a gestão alcançar os objetivos, uma vez que, faculta análises, informações e recomendações inerentes às atividades auditadas. O auditor conhece todos os processos da entidade, e focaliza os seus planos de auditoria nas áreas de maior risco<sup>3</sup>, onde identifica os pontos fracos, determina as causas e avalia as consequências, e faz uma proposta das recomendações para a melhoria do processo em causa. Ao melhorar os processos além de garantir o bom funcionamento da entidade, consegue uma entidade mais eficaz e eficiente, e por sua vez, convence a Administração a tomar cada vez mais medidas de melhoria ou corretivas. Por conseguinte, o auditor interno assume um papel preponderante no seio da entidade, indo ao encontro das expectativas, cada vez mais exigentes, de todas as partes interessadas, destacando-se assim como um instrumento de monitorização e controlo mais adequado e eficiente para fazer face às necessidades de gestão e responder às solicitações em ambiente hospitalar. O papel do auditor interno viu-se reforçado com a alteração de Regime do Setor Empresarial do Estado, visto que as entidades veem-se obrigadas a dispor de um Serviço de Auditoria Interna.

---

<sup>1</sup> EPE - Entidades Públicas Empresariais, são as pessoas coletivas de direito público, com natureza empresarial, criadas pelo Estado para prossecução dos seus fins, segundo o art.º 56, Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

<sup>2</sup> Economia, Eficiência e Eficácia é a ótica de triplo “E”. “Economia é a procura de procedimentos de gestão visando a obtenção apropriada da quantidade e qualidade de recursos físicos, humanos e financeiros ao mais baixo custo. Eficiência visa o equilíbrio entre os bens fornecidos ou os serviços prestados e os correspondentes recursos para os produzir. Eficácia visa avaliar se uma atividade está a conseguir alcançar os seus objetivos” (Pinheiro, 2014, p. 43).

<sup>3</sup> O risco refere-se à incerteza da ocorrência de um evento que possa ter impacto na consecução de objetivos. O risco é medido em termos de impacto e probabilidade, segundo a PR 2210-1: Objetivos do trabalho de auditoria.

Contudo, um auditor num hospital público tem dificuldades acrescidas, uma vez que é enquadrado no Setor Empresarial do Estado, que se trata de um segmento de mercado sujeito a constantes inovações de procedimentos médicos, técnicos e tecnológicos, com inúmera legislação, regulamentação e pressões, quer políticas quer sociais, em que as plataformas informáticas alteram frequentemente e em que o negócio envolve um elevado volume de transações. Um auditor num hospital público deve considerar estes aspetos para a sua estratégia de auditoria.

O presente relatório divide-se em três capítulos, ao longo dos quais se pretende demonstrar a função de Auditoria Interna no âmbito hospitalar. No primeiro capítulo será apresentada uma componente teórica da Auditoria Interna, com referência a uma breve evolução histórica e evolução do conceito de Auditoria Interna. São também enunciados os Princípios Orientadores para a Prática Profissional de Auditoria Interna, e como o principal instrumento de Auditoria Interna é o controlo interno, é feita uma breve menção do mesmo. De notar que o presente relatório é baseado nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna sendo apresentado ainda no primeiro capítulo, o Processo de Auditoria Interna com base sobretudo nas referidas normas. No segundo capítulo será efetuada uma ligação entre a Auditoria Interna e os hospitais EPE, com destaque para as características da função de Auditoria Interna nos hospitais EPE. O terceiro capítulo é constituído por dois grandes subcapítulos, a apresentação da entidade acolhedora e as atividades desenvolvidas no Serviço de Auditoria Interna. A apresentação da entidade acolhedora é composta por um enquadramento histórico, institucional e com referência dos serviços disponíveis aos utentes no HDFF,EPE. O subcapítulo das atividades desenvolvidas no Serviço de Auditoria Interna aborda uma componente prática, consequência da aprendizagem durante o estágio. Das atividades desenvolvidas destaca-se a Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras e a Auditoria aos Armazéns Avançados.

# **CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO DA AUDITORIA INTERNA**

Este capítulo tem como objetivo enquadrar a atividade de Auditoria Interna bem como os seus conceitos chave. Neste sentido, apresenta-se uma breve evolução histórica da Auditoria Interna e origem e evolução do conceito. Seguidamente faz-se referência aos Princípios Orientadores dos auditores internos e ao Controlo Interno. Por fim, é apresentada uma descrição, ainda que sumária, do Processo de Auditoria Interna.

## **1.1 - Breve Evolução Histórica**

A Auditoria Interna como a conhecemos hoje é o resultado de um conjunto de acontecimentos ao longo dos tempos, que impulsionaram o crescimento desta profissão, tornando possível a evolução do seu papel dentro das organizações.

“Existem referências bíblicas (1800 a.C. a 95 d.C.) a controlos internos e à realização de auditorias de surpresa. Também durante o Império Romano era efetuada uma atividade semelhante à auditoria pois os imperadores frequentemente incumbiam os seus funcionários de realizarem inspeções à contabilidade das províncias”, segundo Costa (2010, p.55).

De acordo com Moraes e Martins (2013, p. 89), “em 1164, existiam, em Itália, auditores profissionais ao serviço da Catedral de Milão, e, em 1581, foi criada em Veneza a primeira associação de auditores profissionais com caráter oficial”.

Com a Revolução Industrial (em 1756, na Inglaterra), expandiu-se o capitalismo, o que propiciou grande impulso para a profissão de auditor. Assim, “a partir do final do século XIX, os auditores começaram a praticar a contabilidade e a auditoria como hoje são entendidas. Isto surgiu devido ao grande incremento das empresas industriais e comerciais, as quais começaram a sentir a necessidade de implementar bons procedimentos contabilísticos e eficientes medidas de controlo interno”, segundo Costa (2010, p.56). De acordo com Moraes e Martins (2013, p. 89), o objetivo da auditoria “era detetar erros, irregularidades e fraudes, através de uma análise detalhada das transações”. Mas, com a evolução no tempo, e

consequentemente a evolução das empresas, tornou-se necessário a conceção de complexos sistemas de controlo interno. Nesse sentido, “em torno dos anos 40/50, impôs-se nos Estados Unidos da América (EUA), a ênfase na revisão do controlo interno empresarial” e por sua vez, “a busca da fraude deixou de ser o principal objetivo”.

Um grande marco na história da Auditoria Interna foi em 1941, nos EUA, onde foi criado o *The Institute of Internal Auditors* (IIA), que serviu de apoio aos profissionais da área, veio dar credibilidade ao trabalho por eles desenvolvido e principalmente veio garantir um futuro à profissão. Segundo Marçal e Marques (2011, p.62), “em 1947, surge pela primeira vez o «*Statement of Responsibilities of Internal Auditor*» do IIA, alargando o âmbito das auditorias para além das áreas económico-financeiras, estendendo-se às áreas operacionais”. O IIA continuou empenhado em desenvolver os meios necessários para que a profissão e os seus profissionais fossem valorizados, e “em 1948 foram aprovados os primeiros *Standards of the Professional Practice of Internal Auditing*, normas orientadoras do exercício da profissão de auditor interno. Estas foram revistas aproximadamente três décadas mais tarde (1981), reforçando as responsabilidades do auditor interno dentro da organização, em conformidade com as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna e com as normas de conduta do Código de Ética do IIA”.

“Em 1982, surgiu na Europa o *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA)”, que representa a profissão de Auditoria Interna na Europa, “com sede na Bélgica”, segundo Moraes e Martins (2013, p. 90).

Em Portugal, à semelhança do que aconteceu com o IIA, surgiu da associação de profissionais da área, o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), criado em 1992, adotando o lema do IIA “*progress through sharing*”, que significa o desenvolvimento dos conhecimentos e da prática da Auditoria Interna pela divulgação, pelos auditores e para os auditores, de todos os desenvolvimentos e descobertas que se vão realizando.

De acordo com Moraes e Martins (2013, p. 90), em 1999, “o conceito de Auditoria Interna foi atualizado de forma a cobrir todas as funções a desempenhar pelo auditor interno, incluindo a gestão de risco e os processos de *governance*”. Consequentemente, originando um “ajustamento no Código de Ética em 2000, e uma reforma das normas vigentes a partir de 2001”.

Em 2002, a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) na secção 404 – avaliação do controlo interno pela gestão, reforça o controlo interno na informação que se disponibiliza aos mercados e recomenda que todas as organizações avaliem o seu sistema de controlo interno, reforçando assim, o papel e a importância da Auditoria Interna, uma vez que é ao auditor que compete avaliar se o controlo interno é eficaz.

“Em 2004, o IIA publicou uma declaração sobre a função de Auditoria Interna no *Enterprise Risk Management* (ERM), emitido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), focalizada nas atividades de gestão de risco”, de acordo com Morais e Martins (2013, p. 90). Em 2008, o IIA publicou uma reformulação aprofundada das normas, sendo estas atualizadas novamente em 2012<sup>4</sup>.

Segundo Marçal e Marques (2011, p. 62), “nos últimos anos, o papel do auditor tem-se ampliado gradualmente, de tal forma que, hoje, podemos afirmar que contribui para que na maior parte dos casos, os erros sejam eliminados na origem em vez de virem a ser detetados posteriormente, bem como para um crescente grau de economia, eficiência e eficácia. O auditor de hoje não é só um técnico contabilístico, mas sobretudo um técnico conhecedor de sistemas e técnicas de organização”.

---

<sup>4</sup> Atualmente encontra-se disponível (de 1 de fevereiro a 30 de abril de 2016) para discussão uma versão de rascunho das normas, disponível em: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/2016-Standards-Exposure-Markup-Portuguese.pdf> (consultado em 15-03-2016). E espera-se que em Janeiro de 2017, seja publicada uma nova versão das referidas normas.

## 1.2 - Origem e Evolução do Conceito

A Auditoria Interna surge, a partir do conceito amplo de auditoria. “Etimologicamente a palavra auditoria tem a sua origem no verbo latino *audire*, o qual significa “ouvir”, conduzindo à criação da palavra auditor (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte. Uma vez que, nos primórdios da auditoria, os auditores tiravam as suas conclusões fundamentalmente com base nas informações que verbalmente lhes eram transmitidas”, de acordo com Costa (2010, p.49). Segundo o Tribunal de Contas (1999, p.22), existem diversos conceitos de auditoria, face a essa situação houve a preocupação de dar à auditoria uma definição que tivesse uma aceitação generalizada. Neste sentido, são de realçar as ações de harmonização realizadas a nível internacional pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), e a nível das Instituições Superiores de Controlo, pela *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), entre outros.

O IFAC define auditoria como:

“uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

O conceito da INTOSAI está mais voltado para o controlo das finanças públicas, e encontra-se inserido e reproduzido nos glossários elaborados por muitos dos seus membros, nomeadamente, no glossário dos termos comuns utilizado no âmbito do controlo externo pelos Tribunais de Contas de Portugal e da União, tendo definido auditoria como:

“um exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

O Tribunal de Contas (1999, p.23) define auditoria como:

“um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor a formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

Morais e Martins (2013, p.19) definem auditoria como:

“o processo sistemático de objetivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados”<sup>5</sup>.

“Os auditores independentes, para o pleno desempenho da sua atividade, necessitavam de ter acesso a informações, documentos e ativos físicos, que os conduzissem ao conhecimento mais profundo e à análise das diferentes contas e transações. Assim, foram designados quadros da própria organização para efetuarem essas auditorias, originando uma segmentação do mercado de auditoria independente (financeira), estando assim lançada a ‘semente’ da Auditoria Interna”, de acordo com Moraes (2004, p.3).

A agressividade da competitividade obrigou a auditoria a alargar cada vez mais o seu âmbito de trabalho, e a evolução do conceito de Auditoria Interna, permite verificar que a Auditoria Interna tem vindo a ser moldada, de modo a acompanhar um meio empresarial cada vez mais complexo. Durante muitos anos, a Auditoria Interna assumiu uma posição nas organizações com enfoque fundamental no controlo, como podemos ver pela definição do IIA, de 1978, em que a Auditoria Interna é vista como:

“ uma função de avaliação independente, estabelecida dentro de uma organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço à própria organização. O objetivo da auditoria interna é auxiliar os membros da organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades. Com este fim, a auditoria interna fornece-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às atividades objeto de revisão. O objetivo da auditoria interna inclui a promoção de um controlo eficaz a custos razoáveis”.

Em 1999, o IIA atualiza este conceito e define Auditoria Interna como:

“uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”.

---

<sup>5</sup> De acordo com Moraes e Martins (2013, p. 19), esta definição corresponde à tradução livre do *Auditing Concepts Committee, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review*, Vol. 47 1972, p.18.

Assistimos assim, à evolução do paradigma<sup>6</sup> de Auditoria Interna com enfoque no controlo para um paradigma com enfoque na gestão de risco. Segundo Castanheira (2014, slide 20), e tendo em conta as definições supra referidas, compara-se no quadro abaixo a evolução da definição de Auditoria Interna.

Tabela 1- Evolução da definição de Auditoria Interna

| Anterior definição                                                                              | Atual definição                                                    | Constatações                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (...)função de avaliação independente (...)<br>estabelecida dentro de uma organização (...)     | (...) atividade independente, de avaliação objetiva (...)          | “estabelecida dentro de uma organização” foi excluída na nova definição, refletindo a realidade do crescimento do <i>outsourcing</i> . O IIA reconhece que a auditoria interna exclusivamente dentro da própria organização nem sempre permite alcançar os objetivos. Pois há medida que a atividade abrange novos serviços, torna-se difícil assegurar, dentro da organização, o <i>Know How</i> necessário a custos razoáveis. O IIA também reconhece que a auditoria interna deve ser gerida a partir de dentro da organização e que um departamento suficientemente desenvolvido pode melhor servir as suas necessidades. |
| (...) função de avaliação (...)                                                                 | (...) atividade (...) de avaliação objetiva e de consultoria (...) | A inclusão da consultoria na atual definição, embora não consensual, tem subjacente o facto de muitos departamentos de auditoria prestarem serviços de consultoria. O IIA reconhece que a consultoria contribui para acrescentar valor e, para que os serviços de auditoria interna sejam fortemente reconhecidos pela gestão estratégica. Por outro lado, os auditores internos têm o desafio de fornecerem serviços de consultoria sem comprometerem a independência e objetividade dos serviços tradicionais ( <i>assurance</i> ) de auditoria.                                                                            |
| (...) auxiliar os membros da organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades (...) | (...) assiste a organização na consecução dos seus objetivos (...) | A nova definição eleva o enfoque da auditoria interna ao nível da organização, em contraste com o enfoque anterior em auxiliar responsabilidades individuais. Desta forma, a nova definição pretende alinhar os auditores internos com os fatores críticos de sucesso de uma organização.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

Fonte: Adaptado de Castanheira, 2014, slide 20-22

Se comparamos a anterior definição de Auditoria Interna com a atual, podemos constatar que inicialmente considerava-se a Auditoria Interna apenas como uma função para examinar e avaliar as atividades numa organização, centrando-se, principalmente, no funcionamento eficaz do sistema de controlo interno da organização. Na atual definição, o auditor interno é considerado como alguém capaz de acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, através de uma avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação, conduzindo o auditor a um papel mais influente no futuro das organizações.

As organizações estão em permanente evolução, e a auditoria deve adequar o seu papel de modo a corresponder às novas exigências que podem surgir. Segundo Gonçalves (2008, p. 32), “estamos perante uma nova abordagem, que visa alinhar os objetivos estratégicos, com os

<sup>6</sup> Paradigma é “um conjunto de regras ou um modo de visualizar o mundo. Pessoas diferentes com paradigmas diferentes, perante o mesmo conjunto de dados”, tiram diferentes conclusões, segundo Mcnamee & Selim, 1998, citados por Castanheira, 2014, slide 10.

mecanismos de identificação dos riscos, sua avaliação, gestão e acompanhamento quer pelos auditores internos, auditores externos e membros das comissões de auditoria ou órgãos com características semelhantes”.

“Graças ao novo conceito, a Auditoria Interna ampliou as suas valências, uma vez que, para além da habitual análise dos controlos internos, passa a identificar e a analisar os riscos, de modo a mitigá-los. Por conseguinte, a Auditoria Interna começa a adotar uma postura pró-ativa, de olhos postos no futuro, ajudando, deste modo, a organização a contornar todas as suas dificuldades, atuando mais por antecipação do que como resposta a situações menos favoráveis”, segundo Barreiro (2007) citado por Lima (2014, p.20).

Assim, com base no mais recente conceito, Lima (2014, p.20), “conclui que a Auditoria Interna:

- É encarada como um meio para diagnosticar os riscos inerentes ao negócio e às eventuais perdas decorrentes do mesmo;
- Começou a ajudar a gestão a desempenhar as suas funções, de forma mais eficaz, através do seu apoio na gestão de risco, controlo interno e governação”.

Para Marçal e Marques (2011, p. 69), “a atividade de Auditoria Interna, consiste em fornecer análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável. Assim, os auditores internos deverão revelar fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão”.

Para Pinheiro (2005) citado por Teixeira (2006, p. 28), “o papel da Auditoria Interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das atividades/subprocessos e contribuir, necessariamente, com propostas de ações corretivas, numa lógica de criação de valor-cliente e valor-acionista. Outro aspeto primordial da Auditoria Interna é a sustentação da realização de ações de auditoria, enquadrada num plano de ações, baseado numa matriz de risco, num código de conduta e em observância das normas profissionais estabelecidas pelo IIA”.

Resumidamente, a Auditoria Interna tem evoluído constantemente ao longo dos tempos. Antigamente, era vista como um meio de prevenir a ocorrência de erros, irregularidades e fraude. Posteriormente o seu conceito evoluiu para a avaliação do sistema de controlo interno,

e atualmente a Auditoria Interna é mais virada para a gestão de risco. Hoje é considerada como uma atividade que acrescenta valor à organização, através de uma avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação. Um auditor interno hoje, tem os olhos postos no futuro, planeia as ações de auditoria nas áreas de maior risco para a organização, propõem soluções para os problemas com base numa relação custo-benefício, e acompanha e avalia a implementação das recomendações, sempre numa perspetiva de acrescentar valor à organização. Um auditor interno, tem uma visão ampla do negócio, o que se revela uma excelente oportunidade para reforçar alguns sistemas e procedimentos mais frágeis e melhorar métodos de trabalho com vista a uma maior eficiência e eficácia.

## 1.3 - Princípios Orientadores para a Prática Profissional de Auditoria Interna

O IIA, de acordo com Marçal e Marques (2011, p. 62), “tem ajudado os seus membros a conhecer os critérios geralmente aceites para a prática da Auditoria Interna, nomeadamente através da:

- Adoção de um Código de Ética<sup>7</sup>;
- Aprovação das normas de responsabilidade para os auditores internos;
- Estabelecendo programas de formação contínua<sup>8</sup>;
- Desenvolvendo técnicos especializados, através da partilha de conhecimentos;
- Instituinto um programa de certificação<sup>9</sup>.

O IIA está constantemente à procura de critérios geralmente aceites para a prática da Auditoria Interna, nesse sentido, recentemente, definiu a missão de Auditoria Interna, que indica o que a auditoria interna pretende realizar dentro de uma organização.

### Missão da Auditoria Interna

Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliações, assessoria e conhecimentos baseados no risco.

A missão da Auditoria Interna faz parte integrante de uma Nova Estrutura<sup>10</sup> Internacional para a Prática Profissional de Auditoria Interna (*International Professional Practices Framework* (IPPF)), conforme mostra a figura abaixo, que contém dois tipos de orientações:

---

<sup>7</sup> O Código de Ética estabelece os princípios e as expectativas que regem o comportamento dos indivíduos e das organizações na condução da Auditoria Interna. Descreve os requisitos mínimos de conduta e comportamento esperado, ao invés de atividades específicas.

<sup>8</sup> Segundo a PR 1230.1: Formação profissional contínua, os auditores internos deverão aperfeiçoar os seus conhecimentos, capacidades e outras competências através de um desenvolvimento profissional contínuo. Este pode obter-se através da filiação e participação em associações profissionais, participação em conferências, seminários, cursos universitários, programas de formação interna e participação em projetos de pesquisa.

<sup>9</sup> As certificações do IIA são: CIA (*Certified Internal Auditor*), CRMA (*Certification in Risk Management Assurance*), CFSA (*Certified Financial Services Auditor*), CGAP (*Certified Government Auditing Professional*), CCSA (*Certification in Control Self-Assessment*) e recentemente a QIAL (*Qualification in Internal Audit Leadership*).

<sup>10</sup> Com esta nova estrutura surgem os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, e surgiu ainda a missão da Auditoria Interna.

- Obrigatórias<sup>11</sup> (inclui, os Princípios fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, a definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna);
- Recomendadas<sup>12</sup> (inclui, as Guias de Implementação/Práticas Recomendadas<sup>13</sup> e os Guias Suplementares/ Guias Práticos<sup>14</sup>).



Fonte: IIA

Figura 1 - Nova Estrutura Internacional para a Prática Profissional de Auditoria Interna

### 1.3.1 - Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

Os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna são os elementos chave que descrevem a eficácia da Auditoria Interna. Os Princípios Fundamentais apoiam o Código de Ética e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

<sup>11</sup> A conformidade com as orientações obrigatórias é essencial para a assunção das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de Auditoria Interna de forma eficaz.

<sup>12</sup> As orientações recomendadas não se destinam a dar resposta definitiva a situações individuais específicas, e como tal, é destinada a ser utilizada como orientação. Espera-se que os auditores internos competentes utilizem o seu juízo profissional ao fazerem uso destas orientações.

<sup>13</sup> Os Guias de Implementação/Práticas Recomendadas relacionam-se com abordagens, metodologias e considerações, mas não detalham processos e procedimentos. Incluem práticas relacionadas com questões específicas de natureza geográfica ou setorial, tipos de compromissos específicos e questões legais ou regulamentares.

<sup>14</sup> Os Guias Suplementares/Guias Práticos proporcionam uma orientação detalhada para a condução das atividades de Auditoria Interna. Incluem processos detalhados e procedimentos, tais como ferramentas e técnicas, programas e abordagens passo-a-passo, incluindo exemplos explicativos.

Neste sentido, os princípios fundamentais<sup>15</sup> são:

- Demonstrar integridade;
- Demonstrar competência e diligência profissional;
- Ser objetiva e encontrar-se livre de influências (independente);
- Ser alinhada com as estratégias, objetivos e os riscos da organização;
- Estar posicionada de forma apropriada e contar com os recursos adequados;
- Demonstrar qualidade e melhoria contínua;
- Comunicar de forma eficaz;
- Proporcionar uma avaliação com base nos riscos;
- Ser perspicaz, proativa e estar focada no futuro;
- Promover a melhoria organizacional.

### 1.3.2 - Definição de Auditoria Interna

Uma das orientações obrigatórias é a definição de Auditoria Interna, como referido no subcapítulo 1.2, a Auditoria Interna é uma atividade independente<sup>16</sup>, de avaliação objetiva<sup>17</sup> e de consultoria<sup>18</sup>, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

### 1.3.3 - Código de Ética

“A profissão de Auditoria Interna, fundamentada na fiabilidade da governação, gestão de risco e controlo, tem como pilar o Código de Ética”, segundo Moraes e Martins (2013, p. 52). Neste

---

<sup>15</sup> IIA, Tradução livre.

<sup>16</sup> “Examina as informações com independência e isenção”, segundo Moraes e Martins (2013, p. 19). Consultar definição de independência no ponto 1.3.4.

<sup>17</sup> “Avalia a entidade sem preconceitos, em que as conclusões de auditoria são baseadas em procedimentos”, segundo Moraes e Martins (2013, p. 19). Consultar definição de objetividade no ponto 1.3.4.

<sup>18</sup> Muitas vezes os auditores internos são consultores, fornecendo aconselhamento, assistência e soluções em várias matérias.

sentido, os auditores internos observam o Código de Ética da organização e o Código de Ética do IIA, traduzido e publicado em Portugal pelo IPAI. O seu objetivo é promover uma cultura ética na profissão de Auditoria Interna.

O Código de Ética do IIA foi adotado em 13 de dezembro de 1968, sendo a última revisão com data de junho de 2000, aplicando-se quer às entidades quer aos indivíduos, que prestem serviços de Auditoria Interna, e o seu incumprimento poderá conduzir a uma ação disciplinar.

O Código de Ética está dividido em duas partes, os princípios básicos e as regras de conduta, apresentados na tabela abaixo. A tabela abaixo explana os princípios de ética usualmente aceites, nomeadamente, integridade, objetividade, confidencialidade e competência, princípios pelos quais se deverá pautar a conduta pessoal e profissional do auditor interno.

Tabela 2 - Código de Ética do IIA

| Princípios                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Regras de Conduta                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>INTEGRIDADE</b><br><br>A integridade dos auditores internos gera confiança e, por conseguinte, proporciona o fundamento para confiar no seu julgamento                                                                                                                                                                                                                                             | Os auditores internos deverão:<br>* executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade.<br>* respeitar as leis e divulgar o que se espera que seja feito ao abrigo das leis e da profissão.<br>* respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização.<br><br>Os auditores internos não deverão:<br>* em consciência, participar em atividades ilegais, ou em atos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a organização.                                                                                                                                    |
| <b>OBJETIVIDADE</b><br><br>Os auditores internos manifestam o mais elevado grau de objetividade profissional ao coligirem, avaliarem e comunicarem a informação sobre a atividade ou processo em análise. Os auditores internos fazem uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e os seus julgamentos não são influenciados por interesses particulares e por opiniões alheias. | Os auditores internos deverão:<br>* divulgar todos os fatos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das atividades em análise.<br><br>Os auditores internos não deverão:<br>* participar em qualquer atividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume que possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui atividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização.<br>* aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume que possa prejudicar o seu julgamento profissional. |
| <b>CONFIDENCIALIDADE</b><br><br>Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade da informação que recebem e não divulgam a informação sem a devida autorização, exceto em caso de obrigação legal ou profissional de o fazer.                                                                                                                                                                 | Os auditores internos deverão:<br>* ser prudentes na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades.<br><br>Os auditores internos não deverão:<br>* utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>COMPETÊNCIA</b><br><br>Os auditores internos aplicam os conhecimentos, técnicas e experiência necessárias no desempenho dos serviços de Auditoria Interna.                                                                                                                                                                                                                                         | Os auditores internos deverão:<br>* aceitar apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência.<br>* desempenhar os serviços de Auditoria Interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.<br>* continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.                                                                                                                                                                                                                              |

Fonte: Tradução de IIA

### 1.3.4 - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

“As auditorias internas devem ser levadas a cabo, segundo normas<sup>19</sup> técnicas previamente definidas, facto que visa essencialmente não só, dar credibilidade às próprias auditorias, como também salvaguardar a responsabilidade dos auditores”, segundo Marçal e Marques (2011, p.70). Neste sentido, os auditores internos, no desenrolar das suas ações, devem cumprir as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (*Standards of the Professional Practice of Internal Auditing*), da responsabilidade do IIA, e traduzidas pelo IPAI.

A revisão e o desenvolvimento de normas é um processo contínuo, sujeito a uma extensa consulta e discussão, a nível internacional, antes da sua publicação. São disponibilizadas versões de rascunho<sup>20</sup>, na página *web* do IIA, assim como são distribuídos a todos os institutos afiliados ao IIA, de modo a serem obtidos comentários e sugestões. Estas normas têm como objetivo:

- Delinear os princípios básicos que representam a prática de Auditoria Interna;
- Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de Auditoria Interna de valor agregado;
- Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da Auditoria Interna;
- Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

A estrutura das normas é dividida entre:

- Normas de Atributos (NA) - relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que executam Auditoria Interna;
- Normas de Desempenho (ND) - descrevem a natureza da Auditoria Interna e fornecem os critérios de qualidade que permitem avaliar o seu desempenho;
- Normas de Implementação (NI) - fornecidas adicionalmente às NA e ND, proporcionando uma orientação aplicável a casos específicos de trabalhos de auditoria, classificados como auditoria (A) ou consultoria (C).

---

<sup>19</sup> Norma é uma declaração profissional emitida pelo Conselho de Normas de Auditoria Interna, que enumera os requisitos para o desempenho de uma vasta gama de atividades de Auditoria Interna, e para a avaliação do desempenho da Auditoria Interna.

<sup>20</sup> Como referido anteriormente, atualmente encontra-se disponível (de 1 de fevereiro a 30 de abril de 2016) para discussão a seguinte versão de rascunho: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/2016-Standards-Exposure-Markup-Portuguese.pdf> (consultado em 15-03-2016).

Segundo Pinheiro (2014, p.238), “o IIA possui um conjunto de interpretações<sup>21</sup> das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, que são um instrumento de ajuda importante para os auditores internos, não só como um processo de normalização dos conceitos utilizados na função, mas também são um passo para promover a troca de ideias, num mundo de informação em permanente mutação e recheado de novos desafios”.

Assim, “as NA, ND e as NI são objeto de Guias de Implementação/Práticas Recomendadas (PR), que constituem orientações facultativas e representam as melhores práticas reconhecidas pelo IIA para assuntos específicos relacionados com cada uma delas”, de acordo com Morais e Martins (2013) citado por Vicente (2011, p. 18). Na tabela seguinte é apresentada uma síntese das normas.

---

<sup>21</sup> As normas interpretativas SIAS – *Statement on Internal Auditing Standards*, em janeiro de 2004 passaram a designar-se *Implementation Standard*, na sua tradução o IPAI utiliza a expressão Práticas Recomendadas, e atualmente designadas de *Implementation Guidance*.

Tabela 3 - Síntese das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

|            | Normas                                                                                                                                      | Normas de Implementação                                    | Guias de Implementação/<br>Práticas Recomendadas    |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Atributo   | NA 1000 - Objetivo, autoridade e responsabilidade                                                                                           | NI 1000.A1, NI 1000.C1-1                                   | IG 1000 (suspende PR 1000-1)                        |
|            | NA 1010 - Reconhecimento da definição de auditoria interna, do código de ética e das normas no estatuto da auditoria interna                |                                                            |                                                     |
|            | NA 1100 - Independência e objetividade                                                                                                      |                                                            |                                                     |
|            | NA 1110 - Independência organizacional                                                                                                      | NI 1110.A1                                                 | PR 1110-1                                           |
|            | NA 1111 - Interação direta com o conselho                                                                                                   |                                                            | PR 1111-1                                           |
|            | NA 1120 - Objetividade individual                                                                                                           |                                                            | PR 1120-1                                           |
|            | NA 1130 - Impedimentos à independência e objetividade                                                                                       | NI 1130.A1, NI 1130.A2, NI 1130.C1, NI 1130.C2             | PR 1130-1, PR 1130.A1-1, PR 1130.A2-1               |
|            | NA 1200 - Competência e adequado cuidado profissional                                                                                       |                                                            | PR 1200-1                                           |
|            | NA 1210 - Competência                                                                                                                       | NI 1210.A1, NI 1210.A2, NI 1210.A3, NI 1210.C1             | PR 1210-1, PR 1210.A1-1                             |
|            | NA 1220 - Adequado cuidado profissional                                                                                                     | NI 1220.A1, NI 1220.A2, NI 1220.A3, NI 1220.C1             | PR 1220-1                                           |
|            | NA 1230 - Desenvolvimento profissional contínuo                                                                                             |                                                            | PR 1230-1                                           |
|            | NA 1300 - Programa de auditoria e melhoria da qualidade                                                                                     |                                                            | PR 1300-1                                           |
|            | NA 1310 - Requisitos do programa auditoria e melhoria da qualidade                                                                          |                                                            | PR 1310-1                                           |
|            | NA 1311 - Avaliações internas                                                                                                               |                                                            | PR 1311-1                                           |
|            | NA 1312 - Avaliações externas                                                                                                               |                                                            | PR 1312-1, PR 1312-2, PR 1312-3, PR 1312-4          |
|            | NA 1320 - Relatórios sobre o programa de auditoria e melhoria da qualidade                                                                  |                                                            |                                                     |
|            | NA 1321 - Utilização de "conformidade com as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna"                        |                                                            | PR 1321-1                                           |
|            | NA 1322 - Divulgação de não conformidade                                                                                                    |                                                            |                                                     |
| Desempenho | ND 2000 - Gestão da atividade de auditoria interna                                                                                          |                                                            |                                                     |
|            | ND 2010 - Planejamento                                                                                                                      | NI 2010.A1, NI 2010.A2, NI 2010.C1                         | PR 2010-1, PR 2010-2                                |
|            | ND 2020 - Comunicação e aprovação                                                                                                           |                                                            | PR 2020-1                                           |
|            | ND 2030 - Gestão de recursos                                                                                                                |                                                            | PR 2030-1                                           |
|            | ND 2040 - Políticas e procedimentos                                                                                                         |                                                            | PR 2040-1                                           |
|            | ND 2050 - Coordenação                                                                                                                       |                                                            | PR 2050-1, PR 2050-2, PR 2050-3                     |
|            | ND 2060 - Informação à direção e ao conselho                                                                                                |                                                            | PR 2060-1                                           |
|            | ND 2070 - Fornecedor de serviços externos e responsabilidade da entidade pela auditoria interna                                             |                                                            |                                                     |
|            | ND 2100 - A natureza do trabalho                                                                                                            |                                                            |                                                     |
|            | ND 2110 - Governo                                                                                                                           | NI 2110.A1, NI 2110.A2                                     | IG 2110 (suspende PR 2110-1, PR 2110-2, PR 2110-3)  |
|            | ND 2120 - Gestão do risco                                                                                                                   | NI 2120.A1, NI 2120.A2, NI 2120.C1, NI 2120.C2, NI 2120.C3 | PR 2120-1, PR 2120-2, PR 2120-3                     |
|            | ND 2130 - Controlo                                                                                                                          | NI 2130.A1, NI 2130.C1                                     | PR 2130-1, PR 2130.A1-1, PR 2130.A1-2               |
|            | ND 2200 - Planejamento do trabalho                                                                                                          |                                                            | PR 2200-1, PR 2200-2                                |
|            | ND 2201 - Considerações sobre o planejamento                                                                                                | NI 2201.A1, NI 2201.C1                                     |                                                     |
|            | ND 2210 - Objetivos do trabalho                                                                                                             | NI 2210.A1, NI 2210.A2, NI 2210.A3, NI 2210.C1, NI 2210.C2 | PR 2210-1, PR 2210.A1-1                             |
|            | ND 2220 - Âmbito do trabalho                                                                                                                | NI 2220.A1, NI 2220.A2, NI 2220.C1, NI 2220.C2             |                                                     |
|            | ND 2230 - Afetação dos recursos                                                                                                             |                                                            | PR 2230-1                                           |
|            | ND 2240 - Programa de trabalho                                                                                                              | NI 2240.A1, NI 2240.C1                                     | PR 2240-1                                           |
|            | ND 2300 - Execução do trabalho                                                                                                              |                                                            | PR 2300-1                                           |
|            | ND 2310 - Identificação da informação                                                                                                       |                                                            |                                                     |
|            | ND 2320 - Análise e avaliação                                                                                                               |                                                            | PR 2320-1, PR 2320-2, PR 2320-3, PR 2320-4          |
|            | ND 2330 - Documentação da informação                                                                                                        | NI 2330.A1, NI 2330.A2                                     | PR 2330-1, PR 2330.A1-1, PR 2330.A1-2, PR 2330.A2-1 |
|            | ND 2340 - Supervisão do trabalho                                                                                                            |                                                            | PR 2340-1                                           |
|            | ND 2400 - Comunicação dos resultados                                                                                                        |                                                            | PR 2400-1                                           |
|            | ND 2410 - Critérios para a comunicação                                                                                                      | NI 2410.A1, NI 2410.A2, NI 2410.A3, NI 2410.C1             | PR 2410-1                                           |
|            | ND 2420 - Qualidade das comunicações                                                                                                        |                                                            | PR 2420-1                                           |
|            | ND 2421 - Erros e omissões                                                                                                                  |                                                            |                                                     |
|            | ND 2430 - Utilização da expressão "realizado em conformidade com as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna" |                                                            |                                                     |
|            | ND 2431 - Divulgação de não conformidade                                                                                                    |                                                            |                                                     |
|            | ND 2440 - Divulgação dos resultados                                                                                                         | NI 2440.A1, NI 2440.A2, NI 2440.C1, NI 2440.C2             | PR 2440-1, PR 2440-2, PR 2440.A2-1                  |
|            | ND 2450 - Opinião global                                                                                                                    |                                                            |                                                     |
|            | ND 2500 - Supervisão                                                                                                                        | NI 2500.A1, NI 2500.C1                                     | PR 2500-1, PR 2500.A1-1                             |
|            | ND 2600 - Comunicação da aceitação dos riscos                                                                                               |                                                            |                                                     |

Legenda: A - Auditoria; C - Consultoria

Fonte: Adaptado de IIA

Nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, estão expressas algumas características essenciais à prática profissional e figura do auditor interno, entre as quais, a independência<sup>22</sup> e objetividade<sup>23</sup>, indo ao encontro dos princípios do Código de Ética. Segundo a PR 1100-1: Independência e objetividade, a atividade de Auditoria Interna deverá ser independente, e os auditores internos deverão ser objetivos no desempenho do seu trabalho. Os auditores são independentes quando podem exercer o seu trabalho livre<sup>24</sup> e objetivamente.

A independência permite aos auditores internos fornecer julgamentos imparciais e sem preconceitos essenciais à adequada condução das auditorias. Uma comunicação regular com o Conselho de Administração, Comité de Auditoria ou outra entidade governativa apropriada, ajuda a assegurar a independência e proporciona uma forma de o Conselho de Administração e o responsável da Auditoria Interna se manterem mutuamente informados sobre matérias de interesse comum.

O responsável pela Auditoria Interna deverá reportar perante um indivíduo na organização com suficiente autoridade, para promover a independência e para assegurar uma ampla cobertura de auditoria, uma adequada consideração dos relatórios de auditoria e uma apropriada ação sobre as recomendações de auditoria, isto é, para que a função de Auditoria Interna cumpra com as suas responsabilidades, segundo a PR 1110-1: Independência orgânica.

Assim, a Auditoria Interna<sup>25</sup>, segundo Moraes e Martins (2013, p.101), “depende do órgão de gestão posicionado ao mais alto nível, com autoridade suficiente dentro da entidade para:

- Não cortar o alcance das auditorias a realizar;

---

<sup>22</sup> A independência é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de Auditoria Interna conduzir as responsabilidades de maneira imparcial.

<sup>23</sup> A objetividade exige que os auditores internos realizem auditoria de tal forma que eles próprios acreditem honestamente no resultado do seu trabalho e que não estabeleçam compromissos que afetem de modo significativo a qualidade. Os auditores internos não devem ser colocados em situações em que se sintam incapazes de emitir julgamentos profissionais objetivos. Se um auditor interno aceitar uma remuneração ou oferta de um empregado, cliente, fornecedor ou sócio da entidade, além de não ser considerado ético, pode criar a aparência de que houve impedimento à objetividade. Considera-se também que a objetividade é prejudicada quando um auditor interno avalia uma atividade perante a qual foi responsável durante o ano precedente, segundo a PR 1130.A1-1.

<sup>24</sup> Exercer o trabalho de forma livre é quando o auditor interno tem autoridade suficiente, uma vez que, depende do Conselho de Administração, para realizar o seu trabalho sem interferências e com a colaboração dos auditados, segundo a PR 1100-1.

<sup>25</sup> Poderá ser apresentada por diversos nomes, departamento de Auditoria Interna, Gabinete de Auditoria Interna, Serviço de Auditoria Interna e Direção de Auditoria Interna.

- Aperfeiçoar a adequada objetividade ao rever as conclusões, deficiências e sugestões mencionadas nas informações;
- Permitir que as informações sejam distribuídas aos responsáveis máximos da entidade;
- Fomentar a implantação das recomendações sugeridas no trabalho de auditoria”.

Normalmente, a Auditoria Interna é posicionada como órgão de *staff* da direção ou do Conselho de Administração, e com apoio, se existir, da Comissão de Auditoria<sup>26</sup>, permitindo ter a capacidade para realizar auditorias integradas nos vários domínios da organização. Este posicionamento e apoio por parte dos órgãos de gestão, permite obter a colaboração dos auditados e realizar o trabalho livre de interferências ao determinar o âmbito da auditoria interna, desempenho do trabalho e a comunicação de resultados, segundo a PR 1110-1: Independência orgânica.

De acordo com Teixeira (2006, p.32), a dependência do órgão de gestão posicionado ao mais alto nível é “praticamente respeitada na maioria das organizações” em que está implementada a Auditoria Interna, contudo o “importante é garantir uma boa relação desta, com todos os restantes serviços, sendo para tal necessário que exista um conhecimento generalizado sobre a sua existência, suas funções, objetivos e meio”.

---

<sup>26</sup> Comissão de Auditoria constitui uma comissão especializada com competências definidas em matéria de supervisão da informação financeira da organização e de acompanhamento permanente da atividade do auditor externo, do auditor interno e dos sistemas de controlo interno.

## 1.4 - Controlo Interno

Assim como o conceito de auditoria, também o conceito de controlo interno tem vindo a evoluir ao longo do tempo, sendo utilizado pela primeira vez, em 1949, pelo AICPA, que definiu que o controlo interno:

“compreende o plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguarda dos seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contabilísticos, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”.

O Tribunal de Contas (1999) define controlo interno como:

“uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

De acordo com Pinheiro (2014, p. 99), as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna vão em direção ao modelo do COSO<sup>27</sup>. Segundo Moraes e Martins (2013, p. 28), o COSO apresentou uma definição universalmente aceite, e define controlo interno como:

“um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da entidade com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:

- Eficácia e eficiência dos recursos;
- Fiabilidade da informação;
- Cumprimento das leis e normas estabelecidas”.

No modelo do COSO, qualquer sistema de controlo interno deve ajustar-se às características da organização, e adotar os procedimentos adequados à concretização dos objetivos definidos, minimizando os riscos associados. O COSO baseia-se em cinco componentes de controlo

---

<sup>27</sup> O COSO foi criado em 1985 e fornece orientações sobre ERM, controlos internos e dissuasão da fraude. Foi concebido para melhorar o desempenho organizacional e de governança e reduzir a dimensão da fraude nas organizações. Para mais informação consultar: <http://www.coso.org/>.

interno, ambiente de controlo<sup>28</sup>, avaliação de risco<sup>29</sup>, atividade de controlo<sup>30</sup>, informação e comunicação<sup>31</sup>, e supervisão<sup>32</sup>. Exerce a componente de supervisão, a nível interno, o Conselho de Administração, a Auditoria Interna e o Fiscal Único, ou seja, é na componente de supervisão que a função de auditoria se enquadra. É importante realçar que cada um dos cinco componentes de controlo deve ser avaliado antes que seja emitida uma opinião sobre a eficácia do sistema de controlo interno da uma organização.

Os auditores internos e externos fornecem medidas, embora diferenciadas, de garantia em relação à eficácia dos processos de gestão de riscos e controlo nas diversas atividades e funções da organização, segundo a PR 2120.A1-1: Avaliação e reporte dos processos de controlo. Assim, a “Auditoria Interna tem a seu cargo a grande responsabilidade de avaliar o controlo interno, no que diz respeito à funcionalidade dos diversos setores da organização, e como objetivo final emitir a sua opinião de forma sustentada”, segundo Lima (2014a, p.9).

O auditor interno desenvolve um plano de auditoria, de forma a assegurar a obtenção da evidência necessária para efeitos da avaliação da eficácia dos processos de controlo, uma vez que, é durante o ano<sup>33</sup> que obtém informação que lhe permite emitir uma opinião sobre a adequação e eficácia dos processos de controlo. Portanto, o grande desafio do auditor é avaliar

---

<sup>28</sup> O ambiente de controlo constitui a base para todos os outros componentes. É o que melhor traduz a consciência dos colaboradores em relação ao controlo interno e à importância deste para a entidade. Ou seja, é o que emana no meio da organização influenciado pela história e clima da organização, são “os atributos individuais, incluindo integridade, valores éticos e competência que caracterizam o funcionamento de uma entidade”, de acordo com Gomes (2014, p.13).

<sup>29</sup> A avaliação de risco refere-se ao processo de identificar e analisar os fatores que possam afetar a consecução dos objetivos e determinar qual a melhor forma de os gerir. Os fatores podem ser por exemplo, reestruturações empresariais, novos colaboradores, novos sistemas de informação, entre outros, de acordo com Gomes (2014, p.14).

<sup>30</sup> A atividade de controlo consiste na execução de políticas e procedimentos para assegurar que os objetivos são alcançados e que os riscos são minimizados, de acordo com Gomes (2014, p.14).

<sup>31</sup> A informação e comunicação é fundamental para que os controlos sejam compreendidos, implementados e efetivos. É necessário identificar, recolher e comunicar a informação em tempo útil, para que cada colaborador possa assumir as suas responsabilidades. Esta componente compõe-se por infraestruturas, *software*, pessoas, procedimentos e dados, de acordo com Gomes (2014, p.14).

<sup>32</sup> A supervisão consiste em mecanismos para acompanhamento das atividades, de modo a permitir avaliar se o sistema de controlo interno está a funcionar de forma eficaz ao longo do tempo, se este se aplica a toda a organização, se está voltado para os objetivos da organização e se são tomadas medidas corretivas sempre que existam inconformidades. Esta componente constitui uma importante responsabilidade do órgão de gestão uma vez que é este que define e mantém o controlo interno numa base permanente, de acordo com Gomes (2014, p.14).

<sup>33</sup> À medida que os trabalhos progridem, os auditores internos deverão, em tempo oportuno, comunicar aos diversos níveis de gestão os resultados do seu trabalho, para que se possa exercer uma rápida ação destinada a corrigir ou mitigar as consequências de falhas ou fraquezas de controlo encontradas, segundo a PR 2120.A1-1.

a eficácia do sistema de controlo da organização, com base no agregado de avaliações individuais<sup>34</sup>. Contudo, segundo Lima (2014a, p. 13), os auditores não devem descurar que “deverão reunir provas documentadas para sustentar as suas observações e o conhecimento do controlo interno, podendo ser baseadas na aplicação de questionários de controlo interno, fluxogramas, através de métodos descritivos sobrevividos da expressão por escrito da realidade do controlo interno, ou mistos (junção de métodos descritivos e de fluxogramas)”.

Para Costa (2010, p. 223), “nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno, ainda que rudimentar”. Segundo Moraes e Martins (2013, p. 30), “não existe nenhum sistema de controlo interno padronizado, no entanto deve assentar na relação custo-benefício. A responsabilidade pela implementação do sistema de controlo interno cabe ao órgão de gestão, enquanto que a sua avaliação cabe ao auditor”.

O *Treadway Commision* (1987) citado por Lima (2014a, p.12) “divulgou um relatório em que enfatiza a importância dos controlos internos na redução das ocorrências de fraudes em divulgações financeiras”. É de salientar que o controlo não extingue a possibilidade de fraude e erros, contudo é uma ferramenta preventiva. A PR 1210.A2-1: Identificação de fraude, refere que o principal mecanismo para o desencorajamento da fraude é o controlo. Assim, examinando e avaliando a adequação e eficácia do sistema de controlo interno, de acordo com a extensão da exposição ou do risco potencial nos vários segmentos das operações da organização, os auditores internos ajudam no desencorajamento da fraude.

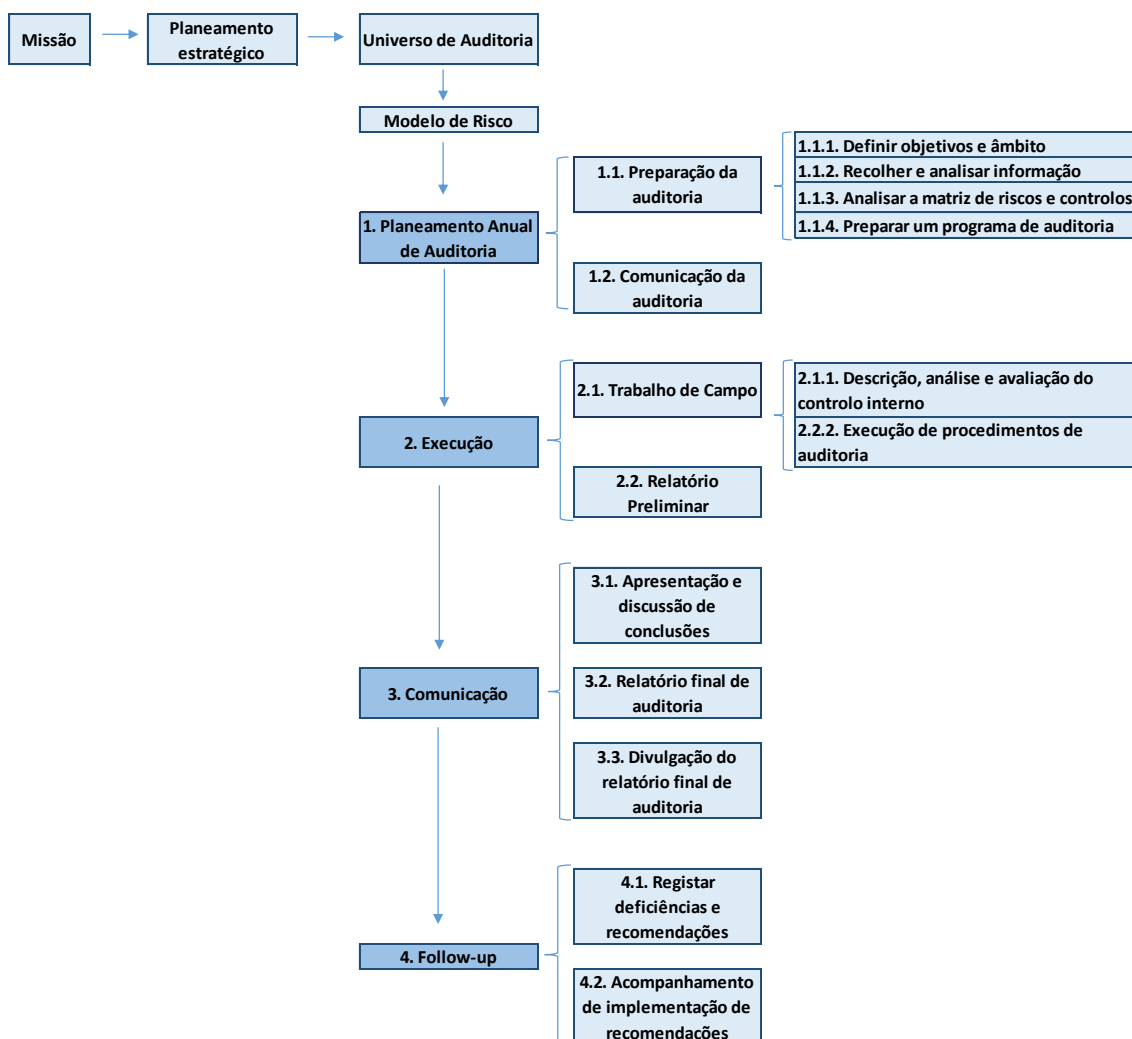
É de realçar que o controlo interno deve ter um carácter preventivo e ser permanentemente exercido, para poder garantir uma segurança razoável. Contudo, a organização não fica imune à ocorrência de erros, irregularidades ou fraudes, pois existem vários fatores, quer internos, quer externos, que podem distorcer todo o sistema de controlo interno. A crescente complexidade das organizações exige um fortalecimento do sistema de controlo interno, para que se minimize os riscos da organização e se atinja os objetivos definidos.

---

<sup>34</sup> Segundo a PR 2120.A1-1: Avaliação e reporte dos processos de controlo.

## 1.5 - O Processo de Auditoria Interna

A existência das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna garante qualidade técnica e eficiência às auditorias. De uma forma geral, qualquer auditoria assenta em quatro fases, planeamento, execução, comunicação e *follow-up*. Neste sentido, e com base nas normas apresenta-se esquematicamente o Processo de Auditoria Interna.



Fonte: Elaboração própria, baseado em Castanheira (2014), slides 19, 29 a 47

Figura 2 - Processo de Auditoria Interna

Um estudo da PwC (2015, p.7) refere que a maioria das funções de Auditoria Interna identificou a necessidade de adicionar mais valor às organizações, contudo não estão a explorar como adicionar valor de modo a atingir a missão da organização.

De acordo com Castanheira (2014a, slide 19), “o universo da auditoria deve incluir componentes do plano estratégico da organização. Ao incorporar componentes do plano estratégico da organização o universo da auditoria considerará e refletirá os objetivos de negócio globais. Nesse sentido, o planeamento anual da auditoria deve ser extraído do universo de auditoria, utilizando para o efeito um modelo de risco<sup>35</sup>”.

Tendo em conta o Processo de Auditoria Interna apresentado na figura acima, será exposto as linhas principais de cada uma das quatro fases de auditoria. É de realçar que em algumas fases é efetuada referência ao setor da saúde, uma vez que é nele que este relatório se enquadra.

## 1. PLANEAMENTO ANUAL DE AUDITORIA

O responsável pela Auditoria Interna deve estabelecer um Plano Anual de Auditoria (PAA<sup>36</sup>) baseado na avaliação do risco, para determinar as prioridades da atividade de Auditoria Interna, de forma consistente com os objetivos da organização<sup>37</sup>. Assim, a finalidade da avaliação de risco durante a fase de planeamento da auditoria é identificar áreas relevantes da atividade a auditar e estabelecer prioridades<sup>38</sup>. As prioridades da atividade de auditoria<sup>39</sup> deverão ter em conta:

- As datas e os resultados da última auditoria;
- A avaliação atualizada dos riscos e eficácia dos processos de gestão do risco e controlo;
- Solicitações do Conselho de Administração, Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) e outras entidades no âmbito do controlo e regulação;
- Índice de cumprimento do plano de desempenho do ano anterior;
- Questões atuais relativas ao governo organizacional;
- As modificações significativas na organização;
- Oportunidades de obtenção de benefícios operacionais;

---

<sup>35</sup> “O modelo de risco deverá estar intimamente relacionado com os objetivos expressos nos principais documentos da organização, como por exemplo, a missão, isto assegura que os riscos do negócio que constam do modelo são os riscos de maior importância para o sucesso da organização”, segundo Castanheira (2014a, slide 19).

<sup>36</sup> O PAA indica quais as atividades/auditorias que a atividade de Auditoria Interna propõem realizar durante o ano.

<sup>37</sup> Segundo a PR 2010-1: Planeamento.

<sup>38</sup> Segundo a PR 2210-1: Objetivos do trabalho de auditoria.

<sup>39</sup> Segundo a PR 2010-1: Planeamento e a ACSS (2007, p. 23).

- As modificações e as capacidades do pessoal de auditoria.

Contudo, os PAA devem ser flexíveis para incluir solicitações não previstas à atividade de Auditoria Interna. De notar que todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades no interior da organização estão sujeitos às avaliações dos auditores internos, segundo a PR 2100-1: Natureza do trabalho.

De acordo com Oliveira (2015, p.14) na sua intervenção do III Fórum de Auditoria Interna na Saúde, as principais áreas ou processos objeto de controlo para 2015, constando assim nos PAA dos hospitais EPE são:

- Serviço de transporte de doentes;
- Inventário e gestão de imobilizado;
- Gestão de *stocks* de material clínico e medicamentos;
- Procedimentos de aquisição de bens e serviços;
- Processos de contratação de trabalhadores médicos;
- Implementação de contabilidade analítica;
- Cumprimento das regras e procedimentos da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso (LCPA);
- Verificação de saldos de caixa;
- Implementação do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas (PGRCIC);
- Verificação da implementação de procedimentos/mecanismos de controlo interno;
- Isenções e pagamentos de taxas moderadoras;
- Cumprimento do regulamento de horário, assiduidade e registo biométrico;
- Verificação dos procedimentos de codificação;
- Monitorização da prescrição médica;
- Avaliação de comunicação interna de irregularidades.

Segundo Morais e Martins (2013, p. 144 e 145), o “facto de planear antecipadamente o trabalho a realizar é fator determinante para o êxito do trabalho de auditoria. O PAA deverá conter:

- Os locais das auditorias e respetivos interlocutores da entidade, áreas ou processos a auditar;
- O cálculo aproximado dos custos a incorrer em consequência da execução da auditoria;

- O cálculo do tempo que se irá despendar para executar a auditoria, tendo em conta o tempo necessário para a ação complementar de seguimento (*follow-up*<sup>40</sup>) das recomendações formuladas, com o objetivo de corrigir as deficiências encontradas;
- A elaboração de um cronograma que inclua as datas previstas, duração e as equipas;
- Como, quando e a quem serão comunicados os resultados de auditoria”.

Posteriormente à aprovação do PAA, estando já definida a área a auditar com base na sua prioridade, o auditor interno deve preparar a auditoria.

### 1.1. Preparação da Auditoria

#### 1.1.1. Definir os objetivos e âmbito do trabalho de auditoria

É essencial para qualquer auditoria definir os objetivos e âmbito do trabalho. Os objetivos da auditoria são declarações genéricas desenvolvidas pelos auditores, os quais definem o que se pretende alcançar com o trabalho de auditoria.

O âmbito geral do trabalho de Auditoria Interna, segundo a PR 2100-1: Natureza do trabalho, deverá proporcionar à gestão uma garantia razoável de que:

- a gestão de risco é eficaz;
- o sistema de controlo interno é eficaz e eficiente;
- o processo de governo é eficaz no que respeita ao estabelecimento e preservação de valores, fixação de objetivos, monitorização da atividade e do desempenho e à definição dos graus de responsabilidade.

Segundo Castanheira (2014a, slide 32), o âmbito do trabalho deve contemplar as atividades a considerar na auditoria, bem como o período a analisar.

#### 1.1.2. Recolher e analisar informação

Previamente ao início da fase de execução da auditoria, a equipa deve apreender, confirmar e ampliar os conhecimentos do que vai auditar, segundo a ACSS (2007, p.30). Para tal, deve ser

---

<sup>40</sup> O *follow-up* tem como objetivo o acompanhamento da implementação das recomendações efetuadas pela equipa de auditoria. O *follow-up* encontra-se mais detalhado no ponto 4 do Processo de Auditoria Interna.

recolhida e analisada informação<sup>41</sup> de forma a avaliar potenciais impactos no âmbito da auditoria:

- Ordens de serviço, políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos e contratos relevantes para a auditoria;
- Manuais de utilização dos sistemas que suportam as atividades no âmbito da auditoria;
- Literatura técnica e autorizada apropriada à atividade;
- Informação orçamental e resultados operacionais das áreas no âmbito da auditoria;
- Informação organizacional, como por exemplo, o organograma com informação das unidades de estrutura, descrição de funções/ tarefas e fluxogramas de processos;
- Atas do Conselho de Administração;
- Detalhe sobre as modificações recentes nas atividades no âmbito da auditoria;
- Papéis de trabalho<sup>42</sup> e resultados de outras auditorias, incluindo as de terceiros, como por exemplo, o trabalho dos Auditores Externos, já executado ou em curso, Tribunal de Contas, Inspeção Geral das Atividades em Saúde (IGAS) e Inspeção Geral de Finanças (IGF), entre outros;
- Ficheiros de correspondência para verificar potenciais factos relevantes de auditoria.

A PR 2210.A1-1: A avaliação do risco na fase de planeamento, refere ainda que para obter informação, deve-se realizar uma visita ao local, para se familiarizar com as atividades, riscos e controlos, e para solicitar comentários e sugestões aos auditados. Esta visita destina-se a obter informação, sem a verificação detalhada da atividade a auditar. Sendo que os principais objetivos são:

- Compreender a atividade a auditar;
- Identificar áreas significativas que necessitem de atenção especial;
- Obter informação para ser utilizada no decorrer da auditoria;
- Determinar se é necessário prolongar a auditoria.

---

<sup>41</sup> Segundo Castanheira (2014a, slide 33), PR 2210.A1-1: A avaliação do risco na fase de planeamento e a ACSS (2007, p.30).

<sup>42</sup> Pela PR 2330-1 - Documentação da informação, os auditores internos devem documentar, através de papéis de trabalho, as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria. Os papéis de trabalho fornecem o suporte principal para o relatório de auditoria interna; ajudam no planeamento, realização e revisão das auditorias; facilitam revisões por terceiros; fornecem uma base para a avaliação do programa de controlo de qualidade da atividade de auditoria interna; fornecem suporte em circunstâncias tais como reclamações de seguros, casos de fraude e ações judiciais; ajudam no desenvolvimento profissional do pessoal de auditoria interna e demonstram o cumprimento pela atividade de auditoria interna das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

Como refere Lawrence Sawyer citado por Pinheiro (2013, p.7), “recolher e analisar informação assemelha-se aos procedimentos utilizados por um viajante que parte para um país desconhecido e por esse facto toma algumas medidas consideradas adequadas, tal como a consulta prévia do mapa para escolher o percurso, a análise de livros referente à região, fala com as pessoas que já conhecem o país. Assim, quanto mais conhecimentos assimilar, mais facilmente poderá a viagem ser um sucesso e corresponder aos objetivos traçados”.

### **1.1.3. Analisar a matriz de riscos e controlos atualizada**

Segundo Castanheira (2014a, slide 34), “as matrizes de riscos e controlos constituem uma fonte de informação de elevada relevância para o trabalho da equipa de auditoria, uma vez que permitem:

- A identificação dos riscos e análise dos resultados da sua avaliação no sentido de identificar os riscos com maior nível de exposição;
- A identificação dos controlos que se encontram implementados nos diversos processos da organização, com o objetivo de mitigar os riscos identificados.

No entanto a equipa de auditoria deverá, na fase de planeamento, identificar riscos adicionais não considerados nas matrizes de riscos e controlos”.

Os hospitais EPE, como reforço adicional das medidas do sistema de controlo interno, e de acordo com a Recomendação n.º 1/2009 do Conselho de Prevenção da Corrupção, elabora um PGRIC<sup>43</sup>, o qual inclui uma matriz de riscos.

### **1.1.4. Preparar um programa de auditoria<sup>44</sup>**

A equipa de auditoria deve preparar um programa de auditoria, tendo por base, a recolha de informação, as matrizes de riscos e controlos (caso existam matrizes para as atividades a auditar), e a identificação de outros riscos não considerados nas matrizes, de forma a estabelecer a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria. A determinação da

---

<sup>43</sup> Informações adicionais sobre o PGRIC encontram-se desenvolvidas no capítulo III, subcapítulo 3.2.4.

<sup>44</sup> Um programa de trabalho (de auditoria), segundo Moraes e Martins (2013, p. 145 e 146), “é um plano detalhado de práticas comuns de auditoria e da avaliação prévia do controlo interno e da gestão de risco, baseada nas normas e políticas estabelecidas pela entidade e nas Normas Internacionais de Auditoria Interna geralmente aceites. O programa de auditoria é uma orientação, e a sua aplicação não assenta em critérios rígidos, podendo a equipa de auditoria usá-lo com uma razoável flexibilidade, ajustando-o aos factos ocorridos”.

natureza e extensão dos procedimentos de auditoria compreende a seleção da quantidade e qualidade dos procedimentos a executar e a combinação adequada dos vários tipos de testes/procedimentos<sup>45</sup>.

Um programa de auditoria<sup>46</sup> deve:

- Documentar os procedimentos do auditor interno na recolha, análise, interpretação e documentação da informação obtida durante a auditoria;
- Declarar os objetivos da auditoria;
- Estabelecer o âmbito e o grau de teste necessário para alcançar os objetivos da auditoria em cada fase do trabalho;
- Identificar os aspetos técnicos, os objetivos da atividade, os riscos, processos e as transações que vão ser analisadas;
- Declarar a natureza e extensão dos testes necessários;
- Ser preparado antes do início do trabalho e modificado, quando apropriado, no decorrer do trabalho de auditoria.

## 1.2. Comunicação da auditoria

Posteriormente à preparação do programa de auditoria, o responsável pela Auditoria Interna deve comunicar ao responsável da atividade a auditar, o âmbito, a data de início e de fim dos trabalhos e a equipa de auditoria.

Para Moraes e Martins (2013, p. 147), “de acordo com a dimensão da entidade e/ou atividade de auditoria, a comunicação da auditoria poderá ser mais ou menos formal, e com maior ou menor antecedência”, contudo, esta política deverá estar devidamente estabelecida.

Um dos meios de comunicar é através de uma reunião inicial, onde poderão ser discutidos<sup>47</sup>:

- Os objetivos planeados da auditoria e o âmbito do trabalho;
- O calendário do trabalho de auditoria;
- Os auditores internos designados para realizar a auditoria;

---

<sup>45</sup> Segundo a ACSS (2007, p.31).

<sup>46</sup> Segundo a PR 2200-1: Planeamento da auditoria.

<sup>47</sup> Segundo a PR 2200-1: Planeamento da auditoria.

- O processo de comunicar no decorrer da auditoria, incluindo os métodos, os prazos e as entidades responsáveis;
- Condições do negócio e operações da atividade em análise, incluindo modificações recentes verificadas na gestão e nos sistemas;
- Preocupações ou quaisquer solicitações da gestão;
- Questões de particular interesse ou preocupação para o auditor interno;
- Descrição dos processos de reporte da atividade de Auditoria Interna e do *follow-up*.

As questões discutidas durante a reunião bem como, quaisquer conclusões a que se tenha chegado, devem constar dos papéis de trabalho de auditoria.

## 2. EXECUÇÃO

Na fase de execução, os auditores internos utilizam procedimentos de auditoria ao procurar, identificar e examinar a informação. Os auditores internos devem identificar informação suficiente<sup>48</sup>, fidedigna<sup>49</sup>, relevante<sup>50</sup> e útil<sup>51</sup> para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria e fornecer uma base sólida para os resultados da auditoria, segundo a PR 2310-1: Identificação da informação.

Segundo Pires (2010, p.60), “a fase execução constitui o *core* da auditoria interna, uma vez que é nesta fase que, entre outras ações, se efetuam todos os tipos de testes aos procedimentos de controlo interno, para assim se poderem retirar informações suficientes que permitam retirar elações sobre o funcionamento global do sistema de controlo interno da entidade ou de uma determinada área ou processo específico. É também nesta fase que se detetam alguns tipos de risco, ao ser feita a análise dos controlos existentes e, quais as consequências da sua não aplicação ou das falhas dos mesmos”.

---

<sup>48</sup> Informação suficiente é factual, adequada e convincente no sentido de que uma pessoa informada e prudente chegaria às mesmas conclusões a que o auditor chegou, segundo a PR 2310-1.

<sup>49</sup> Informação fidedigna é de confiança e a melhor informação possível de ser obtida através da utilização de técnicas de auditoria apropriadas, segundo a PR 2310-1.

<sup>50</sup> Informação relevante suporta as conclusões e recomendações da auditoria e é consistente com os objetivos da mesma, segundo a PR 2310-1.

<sup>51</sup> Informação útil é obtida pelo auditor e ajuda a organização a atingir os seus objetivos, segundo a PR 2310-1.

## 2.1. Trabalho de Campo

### 2.1.1. Descrição, análise e avaliação do controlo interno

Segundo Moraes e Martins (2013, p. 156), “para realizar uma Auditoria Interna, é necessário efetuar análises muito detalhadas dos procedimentos e sistemas de controlo da entidade a fim de avaliar se estão alinhados com os objetivos, minimizando o risco. Uma forma, talvez a mais simples, de o auditor obter informação acerca do funcionamento do controlo interno da entidade é efetuar indagações, observações, leitura dos manuais de controlo interno, de procedimentos, de instruções internas e informações similares, dialogando também com os responsáveis de certas áreas da entidade”.

Para Moraes e Martins (2013, p. 157), “tanto os auditores como os gestores necessitam de utilizar técnicas e ferramentas que ajudem a avaliar os processos de gestão de risco e de controlo, como técnicas e ferramentas, podemos recorrer a:

- Questionários de controlo interno - questões acerca de aspetos básicos do sistema, e no geral, uma resposta negativa evidência uma fraqueza de controlo;
- Método descritivo - descrição detalhada das características do sistema que se está a avaliar;
- Método de fluxogramas - representa graficamente o encadeamento das operações, identificando os documentos que se utilizam, que serviços os emitem e quem os verifica, isto é, regista o fluxo de informação desde uma fonte original de entrada, através de uma série de etapas, até ao seu arquivo;
- Método misto - conjugação do método descritivo com o de fluxogramas;
- Metodologia de autoavaliação (CSA<sup>52</sup>) - assenta em questionários, respondidos individualmente, recolhidos, tratados e analisados que evidenciam uma avaliação global do sistema”.

### 2.1.2. Execução de procedimentos de auditoria

Após se ter avaliado o sistema de controlo interno, deve-se ajustar o programa de auditoria tendo por base a informação recolhida nas reuniões efetuadas. E uma vez ajustado o

---

<sup>52</sup> CSA - *Control Self-Assement* é um processo que permite aos diferentes gestores e auditores participarem na revisão dos controlos existentes (presentes e futuros) para adequação, recomendação, concordância e implementação de melhorias nos controlos existentes.

programa, procede-se à execução dos procedimentos de auditoria programados e documentação dos seus resultados, de modo a obter prova de auditoria.

Os procedimentos de auditoria são os meios para atingir os objetivos da auditoria. Tanto os objetivos como os procedimentos de auditoria deverão orientar-se para os riscos associados com a atividade a auditar, segundo a PR 2210-1: Objetivos do trabalho de auditoria.

Segundo a ACSS (2007, p.38), deverão ser adotados os seguintes procedimentos, para a execução dos testes de auditoria<sup>53</sup> (testes de controlo<sup>54</sup> ou testes substantivos<sup>55</sup>):

- “Inspeção de registos ou documentos - consiste em examinar registos ou documentos, quer internos ou externos. A inspeção de registos e documentos proporciona prova de auditoria de variados graus de fiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte, e no caso de registos e documentos internos, sobre a eficácia dos controlos sobre a sua produção;
- Inspeção de ativos tangíveis - consiste num exame físico dos ativos. A inspeção de ativos tangíveis pode proporcionar prova de auditoria fiável com respeito à sua existência, mas não necessariamente acerca de direitos e obrigações da entidade ou da valorização dos ativos. A inspeção de elementos individuais de inventário acompanha geralmente a observação da contagem do inventário;
- Observação - consiste em “olhar” para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por outros. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento no qual a observação tem lugar e pelo facto de que o ato de ser observado pode afetar como o processo ou procedimento é executado;

---

<sup>53</sup> Segundo Morais e Martins (2013, p.158), “em função dos testes a realizar o auditor interno decide se analisa todo o universo ou se recorre a amostragem, utilizando técnicas adequadas aos testes”.

<sup>54</sup> Os testes de controlo “são aqueles que são realizados para obter prova de auditoria sobre os sistemas de controlo interno, com vista a constatar a sua existência, avaliar se a sua conceção é adequada, devendo esta visar a prevenção e/ou deteção e correção de distorções materialmente relevantes, e avaliar o seu funcionamento eficaz ao longo do tempo”, segundo a ACSS (2007, p.31).

<sup>55</sup> Os testes substantivos “são realizados para obter prova de revisão a fim de detetar distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras”, segundo a ACSS (2007, p.31). “Os testes substantivos são de dois tipos, testes substantivos de revisão analítica e outros testes substantivos. Os testes substantivos de revisão analítica consistem na análise e na ponderação de informações diversas (económico-financeiras) incluindo rácios, tendências, variações a períodos homólogos ou orçamento com vista a identificar assuntos ou dados financeiros anormais que requeiram especial atenção ou investigação. Os outros testes substantivos consistem na execução de procedimentos detalhados de análise de evidência para efeitos de auditoria, nomeadamente, circularizações, contagens físicas, exame de documentos de suporte e reconciliações bancárias, teste de valorimetria e exatidão aritmética de operações, entre outros”.

- Inquérito - consiste em obter informação de pessoas conhecedoras, dentro ou fora da entidade e é um procedimento de auditoria que é extensivamente usado e muitas vezes complementado pela execução de outros procedimentos de auditoria. O inquérito pode ser formal (por escrito) ou informal (verbal) sendo a avaliação das respostas uma parte integrante deste processo. Em alguns casos, as respostas de indagações proporcionam um fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos de auditoria adicionais;
- Confirmação - é um tipo específico de indagação, ou seja, o processo de obter uma declaração de informação ou de uma condição existente diretamente de uma terceira parte. As confirmações são usadas frequentemente em relação a saldos de contas e aos seus componentes, mas não necessitam serem restritas a esses itens. As confirmações são também usadas para obter prova de auditoria acerca da ausência de certas condições.
- Reexecução - consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou de registos. Este pode ser executado por intermédio do uso da tecnologia de informação. A reexecução é a execução independente de procedimentos ou controlos do auditor que foram originariamente executados como parte do controlo interno da entidade, quer manualmente quer por intermédio do uso de CAAT's<sup>56</sup> ou por testes de simulação;
- Procedimentos analíticos - consistem em avaliações de informação financeira feita por relacionamentos plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos também englobam a investigação de flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou se desviem significativamente de quantias previsíveis".

As evidências recolhidas não podem ser alteradas pelo auditor, uma vez que deixariam de ter validade para constituir prova das conclusões de auditoria, segundo Castanheira (2014a, slide 42).

---

<sup>56</sup> CAAT's - *Computer assisted audit techniques* são técnicas ou programas de computador especializados para gerar amostras, importar dados, sumarizar e testar os controlos, condições e processos implantados nos sistemas através das amostras que selecionamos, segundo [https://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria\\_de\\_sistemas](https://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria_de_sistemas) (consultado em 29-10-2015).

## 2.2. Relatório Preliminar

Uma vez executados os procedimentos de auditoria, o auditor interno elabora um relatório preliminar com as principais conclusões e recomendações resultantes do trabalho de campo, tendo como objetivo a recolha de comentários.

## 3. COMUNICAÇÃO

O auditor interno ao estar “na posse de prova suficiente e adequada, incluindo a eficácia dos sistemas de controlo interno e de risco, está em condições de elaborar as conclusões e efetuar recomendações”<sup>57</sup>, segundo Moraes e Martins (2013, p. 159).

A comunicação deverá ser “realizada após a finalização do trabalho e fecho de todas as conclusões e recomendações pela equipa de auditoria”, segundo Castanheira (2014a, slide 44).

Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria através de um relatório, segundo a PR 2400-1: Considerações legais ao comunicar os resultados. Segundo a PR 2060-1: Informação para a direção e o conselho, os relatórios deverão salientar as revelações e as recomendações mais significativas<sup>58</sup> da auditoria e deverão informar de quaisquer desvios relevantes em relação à programação do trabalho de auditoria aprovado, planos de pessoal e orçamentos financeiros, e o motivo destes desvios.

### 3.1. Apresentação e discussão de conclusões

Segundo a ACSS (2007, p.38), antes da emissão do relatório final de auditoria, o auditor interno deverá discutir e rever as observações e recomendações com o auditado, recorrendo um *draft*

---

<sup>57</sup> As recomendações podem sugerir abordagens para corrigir ou melhorar o desempenho, como forma de orientação para a gestão conseguir atingir os objetivos.

<sup>58</sup> As revelações mais significativas de auditoria são aquelas condições que, na opinião do responsável da Auditoria Interna, poderão afetar adversamente a organização. As revelações significativas podem incluir condições relacionadas com irregularidades, atos ilegais, erros, ineficiências, perdas, ineficácia, conflitos de interesse e pontos fracos de controlo, segundo a PR 2060-1.

do relatório. As discussões e revisões<sup>59</sup> ajudam a assegurar que não se verificaram mal entendidos ou incompreensões de factos, dando a oportunidade ao auditado para esclarecer pontos específicos e para expressar pontos de vista sobre as observações e recomendações, segundo a PR 2440-1: Os destinatários dos resultados do trabalho.

Segundo a supracitada PR, o auditor interno deverá discutir as conclusões e as recomendações com os níveis de gestão apropriados, antes de emitir o relatório final.

### **3.2. Relatório final de auditoria**

Posteriormente às discussões e revisões do relatório de auditoria, o auditor está em condições de emitir um relatório final.

### **3.3. Divulgação do relatório final de auditoria**

Os relatórios de auditoria deverão ser distribuídos aos membros da organização, capazes de assegurar que aos resultados da auditoria seja dada a devida consideração, isto significa que, deverá ser enviado àqueles que estejam em posição de tomar ações corretivas ou assegurar que ações corretivas sejam tomadas, segundo a PR 2440-1: Os destinatários dos resultados do trabalho. Assim, o relatório final de auditoria deverá ser distribuído aos responsáveis de cada unidade auditada, ao nível hierárquico mais elevado e também pode ser distribuído a terceiros cujo envolvimento ou interesse seja manifesto, tais como Auditores Externos. Contudo, segundo Moraes e Martins (2013, p. 169), “poderá existir informação que não é apropriada para divulgação a todos os destinatários do relatório, por ser confidencial, reservada ou relacionada com atos impróprios ou ilegais”.

---

<sup>59</sup> Pela PR 2440-1, os participantes nas discussões e revisões devem normalmente incluir os indivíduos que tenham conhecimento detalhado das operações e aqueles que possam autorizar a implementação de ações corretivas.

#### 4. FOLLOW-UP<sup>60</sup>

O *follow-up* é a última fase da auditoria, que “tem como objetivo o acompanhamento da implementação das recomendações efetuadas pela equipa de auditoria”, segundo Castanheira (2014a, slide 47). Segundo Pires (2010, p. 61) “é considerada uma parte fundamental do trabalho de auditoria, pois, se não for desenvolvida, as recomendações resultantes do relatório poderão não ser seguidas da forma mais conveniente podendo assim degenerar numa perda do valor que se pretendia obter com o trabalho”. Em suma, esta fase da auditoria é de “facto a monitorização, com o intuito de assegurar que o plano de ações será cumprido de forma a otimizar todo o processo, permitindo assim a verificação efetiva das ações de melhoria ou corretivas”.

##### 4.1. Registar deficiências e recomendações

O auditor interno deve “documentar as conclusões e recomendações da auditoria num repositório específico, que permita acompanhar a implementação das recomendações, tendo por base a antiguidades das mesmas, a sua prioridade e a identificação dos responsáveis pela sua implementação”, segundo Castanheira (2014a, slide 47).

Algumas observações e recomendações feitas podem ser tão relevantes que requeiram uma ação imediata por parte dos responsáveis dos processos. Tais condições devem ser monitorizadas pela Auditoria Interna até serem corrigidas, devido ao efeito que possam ter na organização, segundo a PR 2500: Monitoramento do processo.

##### 4.2. Acompanhamento de implementação de recomendações

É essencial um “acompanhamento da implementação de recomendações e atualização do repositório das mesmas, no sentido de identificar todas as recomendações que já se encontram em curso, por implementar ou implementadas”, segundo Castanheira (2014a, slide

---

<sup>60</sup> *Follow-up* é definido como um processo pelo qual os auditores internos determinam a adequação, eficácia e oportunidade das ações tomadas pela gestão sobre as revelações e recomendações, incluindo aquelas feitas pelos auditores externos ou outros, segundo a PR 2500.A1-1: O processo “*Follow-up*” (acompanhamento posterior).

47). A auditoria deve “assumir um papel proativo e promover junto dos operacionais a implementação das recomendações, que serão a melhor solução para eliminar as fragilidades de controlos identificados”, segundo Pinheiro (2014, p. 218).

Contudo, segundo a PR 2600: Comunicação da aceitação de riscos, a gestão é a responsável por decidir qual a ação apropriada a tomar em relação às revelações e recomendações reportadas pelos auditores. Conforme a PR 2060-1: Informação para a direção e o conselho, a gestão pode decidir assumir o risco de não corrigir as questões reportadas, por razões de custo ou outras considerações.

O trabalho do auditor interno considera-se concluído quando as recomendações são implementadas e se confirma que as mesmas traduzem num acréscimo de valor para a organização.

## **CAPÍTULO II - AUDITORIA INTERNA NOS HOSPITAIS EPE**

### **2.1 - Enquadramento dos Hospitais EPE**

Até à Reforma de 1990, todos os hospitais do Sistema Nacional de Saúde (SNS) conheceram apenas a gestão pública tradicional. A Lei Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto), na Base XXXVI, definiu que a gestão das unidades de saúde deve obedecer, na medida do possível, a regras de gestão empresarial e permitir a realização de experiências inovadoras de gestão. Em 2002, procedeu à primeira alteração à Lei de Bases da Saúde, a Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, e aprovou o novo Regime Jurídico da Gestão Hospitalar. Estabeleceu que os hospitais públicos passariam a poder revestir a natureza de Sociedades Anónimas de capitais exclusivamente públicos ou de estabelecimentos públicos, dotados de personalidade jurídica, autonomia administrativa, financeira e patrimonial e natureza empresarial. Na sequência da referida lei, e marcando a evolução dos estatutos dos hospitais públicos, o XV Governo Constitucional procedeu à transformação de 36 estabelecimentos hospitalares em 31 Sociedades Anónimas, de forma a realçar a autonomia de gestão do SNS.

Em 2005, verificou-se uma nova mudança no estatuto dos hospitais públicos, através do Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, que procede à concretização da transformação em Entidades Públicas Empresariais os 31 hospitais aos quais havia sido atribuído o estatuto de Sociedade Anónima de capitais exclusivamente públicos pelo Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho. O Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, para além de criar as Entidades Públicas Empresariais, estabeleceu o regime jurídico e aprovou os estatutos aplicáveis a todas as unidades de saúde com a natureza de EPE. Uma vez que, o Governo considera que as unidades de saúde integradas no SNS devem estar sujeitas a um regime jurídico que, atendendo ao serviço público por elas prestado, permita uma maior intervenção ao nível das orientações estratégicas de tutela e superintendência, a exercer pelos Ministros das Finanças e da Saúde, necessária ao adequado funcionamento do conjunto das instituições do SNS quer ao nível operacional quer ao nível da racionalidade económica das decisões de investimento. Por outro lado, deve ser inequívoca a natureza pública das instituições do Estado prestadoras de cuidados de saúde, havendo que compatibilizar este princípio com os instrumentos de gestão mais adequados à natureza específica das suas atividades. Neste sentido, o modelo mais adequado à prossecução daqueles objetivos é o de EPE, nos termos do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, revogado pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro,

alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro, que redefiniu o conceito de empresa pública enquanto modalidade autónoma de organização institucional do Setor Público Estadual.

As recomendações do Tribunal de Contas no âmbito do controlo interno das Entidades Públicas Empresariais do setor da saúde, a par das modificações recentemente introduzidas ao Estatuto do Gestor Público<sup>61</sup>, justificaram uma nova alteração da legislação, com o Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, que alterou o Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro<sup>62</sup>. Assim, o Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro veio modificar o regime jurídico e os estatutos dos hospitais e centros hospitalares com natureza de Entidades Públicas Empresariais integradas no SNS. Mais recentemente, de forma a incluir no seu âmbito a realidade das Unidades Locais de Saúde (ULS, EPE), o Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, veio a ser alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, o qual procede à harmonização dos estatutos das ULS, EPE, clarificando o regime aplicável a estas entidades, que ficam sujeitas ao mesmo regime dos hospitais, EPE, aplicando-se subsidiariamente o Regime Jurídico do Setor Público Empresarial<sup>63</sup>, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

De acordo com os respetivos diplomas criadores e estatutos por estes aprovados, os hospitais EPE apresentam uma uniformidade de aspetos, dos quais se destacam:

- a) Os hospitais EPE são pessoas coletivas de direito público de natureza empresarial dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, nos termos do Regime Jurídico do Setor Empresarial do Estado e das Empresas Públicas, e do artigo 18.º do anexo da Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro;
- b) Os hospitais EPE regem-se pelo regime jurídico aplicável às Entidades Públicas Empresariais, com as especificidades constantes dos próprios diplomas criadores e dos seus estatutos, bem como aos respetivos regulamentos internos e às normas em vigor para o SNS, neste caso, desde que compatíveis com as normas constantes do diploma criador;

---

<sup>61</sup> O Estatuto do Gestor Público foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 8/2012, de 18 de janeiro, e retificado pela Declaração de Retificação n.º 2/2012, de 25 de janeiro.

<sup>62</sup> O Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, foi alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 50-A/2007, de 28 de fevereiro, 18/2008, de 29 de janeiro, 176/2009, de 4 de agosto, e 136/2010, de 27 de dezembro.

<sup>63</sup> Com a entrada em vigor do novo regime, pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro, passa a integrar o Setor Público Empresarial, para além do Setor Empresarial do Estado, também o Setor Empresarial Local.

- c) O hospital EPE tem por objeto principal a prestação de cuidados de saúde à população, designadamente aos beneficiários do SNS e aos beneficiários dos subsistemas de saúde, ou de entidades externas que com ele contratualizem a prestação de cuidados de saúde, e a todos os cidadãos em geral.
- d) Os hospitais EPE estão sujeitos à superintendência do Ministro da Saúde<sup>64</sup> e aos poderes de tutela conjunta do Ministério das Finanças e da Saúde;
- e) Os hospitais EPE são financiados nos termos da Base XXXIII da Lei de Bases da Saúde, aprovada pela Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, isto é, são financiados pelo Orçamento do Estado;
- f) A efetivação desse financiamento é através do pagamento dos atos e atividades mediante a celebração de contratos-programa com a Administração Regional de Saúde (ARS) territorialmente competente, mas precedidos de autorização dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da saúde, tendo como referencial os preços praticados no mercado para os diversos atos clínicos. Ou seja, os hospitais EPE são financiados pelo Orçamento de Estado por contrapartida da execução do contrato-programa;
- g) O contrato-programa estabelece: a atividade contratada; os objetivos e metas qualitativas e quantitativas; a calendarização das metas; os meios e instrumentos para prosseguir os objetivos, designadamente de investimento; os indicadores para avaliação do desempenho dos serviços e do nível de satisfação dos utentes e as demais obrigações assumidas pelas partes, tendo como referencial os preços praticados no mercado para os diversos atos clínicos;
- h) O modelo de acompanhamento do contrato-programa e os instrumentos de monitorização, acompanhamento e avaliação do desempenho assistencial de base populacional são definidos pelo Conselho Diretivo da ACSS;
- i) O endividamento dos hospitais EPE não pode exceder em qualquer momento o limite de 30 % do respetivo capital estatutário;
- j) Os hospitais EPE têm como órgãos sociais, o Conselho de Administração, o Fiscal Único e o Conselho Consultivo. O Conselho de Administração é composto pelo presidente e no máximo de quatro vogais, sendo um dos membros o diretor clínico e outro o enfermeiro-diretor;

---

<sup>64</sup> O Ministério da Saúde pode delegar nos Conselhos Diretivos da ACSS e da ARS territorialmente competente, nos termos do anexo III, do n.º 2 do art.º 6 do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro.

- k) A gestão financeira e patrimonial dos hospitais EPE rege-se por um conjunto de instrumentos de gestão previsional, nomeadamente, planos plurianuais e anuais de atividades, de investimento e financeiros, com um horizonte de três anos; orçamento anual de investimento; orçamento anual de exploração, desdobrado em orçamento de proveitos e orçamento de custos; orçamento anual de tesouraria; balanço previsional; contratos-programa externos e contratos-programa internos;
- l) Os hospitais EPE têm obrigatoriamente de constituir uma reserva legal (não inferior a 20%) e uma reserva para investimentos;
- m) Os hospitais EPE seguem o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) até que estejam verificadas as condições para a transição para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), nos termos a definir por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da saúde. Neste sentido, o Despacho n.º 1507/2014, de 16 de janeiro estabelece como base de apresentação de contas do exercício de 2014 das Entidades Públicas Empresariais da área da saúde, o SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Atendendo às dificuldades verificadas à adaptação ao novo referencial contabilístico, o Despacho n.º 3016-A/2015, de 23 de março, dos Gabinetes da Secretária de Estado do Tesouro e do Secretário de Estado da Saúde, veio proceder ao alargamento do prazo para apresentação de contas em SNC, passando este a ser obrigatório apenas nas contas do exercício de 2015.
- n) Os hospitais EPE anualmente, com referência a 31 de dezembro de cada ano, elaboram um conjunto de instrumentos de prestação de contas, nomeadamente, o relatório do Conselho de Administração e proposta de aplicação dos resultados; o relatório sobre a execução anual do plano plurianual de investimentos; o balanço e demonstração de resultados; a demonstração de fluxos de caixa; a relação dos empréstimos contraídos a médio e longo prazo; a certificação legal de contas e o relatório e parecer do fiscal único.

Com as exigências constantes do “Memorando de Entendimento”<sup>65</sup> celebrado no âmbito do Programa de Assistência Económica e Financeira, entre Portugal, o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu, levaram a que nos dois últimos anos se tenham verificado significativas alterações legislativas em matéria de estruturação

---

<sup>65</sup> “Memorando de Entendimento” também conhecido como “Memorando de Políticas Económicas e Financeiras” ou “Plano da Troika”.

administrativa do país. Integra este conjunto de alterações, o Regime Jurídico do Setor Empresarial do Estado, até então regulado pelo Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, como anteriormente referido, viu-se revogado pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro. O referido Decreto-Lei, no seu n.º 2, refere que, os hospitais EPE são submetidos ao controlo da IGF e sujeitos à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas, como reforça o disposto na alínea b) do n.º 2 do art.º 2º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas<sup>66</sup>. O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras. Contudo, no âmbito do novo regime, os poderes de controlo passam a ser exercidos não apenas pela IGF e pelo Tribunal de Contas, mas também pela Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial<sup>67</sup>, entidade criada para dar apoio técnico ao membro do Governo responsável pela área das finanças. Também exerce controlo sobre os hospitais EPE a IGAS, que segundo o Decreto-Lei n.º 33/2012, de 13 de fevereiro<sup>68</sup>, mantém a sua vocação de instância de controlo em todos os domínios da prestação dos cuidados de saúde. Assim, a IGAS tem como missão auditar, inspecionar, fiscalizar e desenvolver a ação disciplinar no setor da saúde, com vista a assegurar o cumprimento da lei e elevados níveis técnicos de atuação em todos os domínios da atividade e da prestação dos cuidados de saúde desenvolvidos quer pelos serviços, estabelecimentos e organismos do Ministério da Saúde, ou por estes tutelados, quer ainda pelas entidades privadas, pessoas singulares ou coletivas, com ou sem fins lucrativos. No referido Decreto-Lei é alargado o âmbito de atuação ao nível da auditoria, passando a incluir a prestação de serviços regulares de Auditoria Interna a todas as instituições, serviços, estabelecimentos e organismos do Ministério ou por estes tutelados.

---

<sup>66</sup> Lei 98/97, de 26 de agosto, republicada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, alterada pelas Leis n.ºs 35/2007, de 13 de agosto; 3-B/2010, de 28 de abril; 61/2011, de 7 de dezembro, 2/2012, de 6 de janeiro e 20/2015, de 9 de março.

<sup>67</sup> A Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial (UTAM), designada por Unidade Técnica, foi criada pelo art.º 68 do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro. A Unidade Técnica tem como missão prestar apoio técnico ao membro do Governo responsável pela área das finanças, no exercício da função acionista das empresas do Setor Empresarial do Estado, bem como dos seus poderes de acompanhamento e monitorização do Setor Empresarial Local, em articulação com o membro do Governo responsável pela área das autarquias locais, tendo em vista o equilíbrio económico e financeiro do Setor Público Empresarial. Deve contribuir globalmente para a melhoria da qualidade da gestão aplicada no Setor Público Empresarial e para assegurar a monitorização e avaliação das boas práticas de governação, segundo o Decreto-Regulamentar n.º 1/2014, de 10 de fevereiro, alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 3/2014, de 9 de julho. Para mais informações sobre esta Unidade Técnica consultar, <http://www.utam.pt/>.

<sup>68</sup> O Decreto-Lei n.º 33/2012, de 13 de fevereiro, veio concretizar o esforço de racionalização estrutural consagrado no Decreto-Lei n.º 124/2011, de 29 de dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.ºs 126/2014, de 22 de agosto, e 127/2014, de 22 de agosto, que aprova a Lei Orgânica do Ministério da Saúde.

Esta alteração no Regime Jurídico do Setor Empresarial do Estado demonstra que o “Memorando de Entendimento” tem vindo a deixar marcas na Administração Pública portuguesa, permitindo um maior controlo das contas públicas.

## 2.2 - A Função de Auditoria Interna nos Hospitais EPE

Atendendo à complexidade da gestão dos hospitais EPE e aos deveres especiais que impedem os gestores públicos no domínio da criação e manutenção de um sistema de controlo e vigilância organizativa e funcional, reconheceu-se a importância de reforçar os mecanismos de controlo interno da atividade dos hospitais EPE, em benefício das boas práticas de gestão empresarial e de uma atuação mais eficiente e transparente da governação. Neste sentido, o Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, previu no seu n.º 1 do art.º 17 da seção III do Capítulo II, que nos hospitais EPE devia existir um auditor. Contudo, este Decreto-Lei viu-se alterado pelo Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro<sup>69</sup>, o qual criou o Serviço de Auditoria Interna, na própria estrutura orgânica dos hospitais EPE. Consequentemente, incrementando novas exigências de qualificação, capacitação jurídica e experiência profissional adequada para a designação do auditor interno e incentivando à especialização dos agentes envolvidos. Este diploma veio contribuir consideravelmente para a entrada da função de Auditoria Interna neste tipo de organizações.

No sentido de obter informação adequada para o desenvolvimento das suas competências, o Serviço de Auditoria Interna tem acesso livre a registos, documentação, computadores, instalações e pessoal do hospital, com exceção dos registos clínicos individuais dos utentes.

Ao Serviço de Auditoria Interna, segundo o art.º 17 da seção III do Capítulo II, do anexo II do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, compete a avaliação dos processos de controlo interno e de gestão de riscos, nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático e de recursos humanos, contribuindo para o seu aperfeiçoamento contínuo. De um modo mais concreto, o Serviço de Auditoria Interna deve:

- a) Fornecer ao Conselho de Administração análises e recomendações sobre as atividades revistas para melhoria do funcionamento dos serviços;

---

<sup>69</sup> O Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 50-A/2007, de 28 de fevereiro, 18/2008, de 29 de janeiro, 176/2009, de 4 de agosto, e 136/2010, de 27 de dezembro, foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, que por sua vez foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro.

- b) Receber as comunicações de irregularidades sobre a organização e funcionamento do hospital EPE apresentadas pelos demais órgãos estatutários, trabalhadores, colaboradores, utentes e cidadãos em geral;
- c) Elaborar o Plano Anual de Auditoria Interna<sup>70</sup>;
- d) Elaborar anualmente um Relatório sobre a atividade desenvolvida, em que se refiram os controlos efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar.

O Plano Anual de Auditoria e o Relatório Anual de Auditoria são aprovados e submetidos pelo Conselho de Administração à ACSS, à Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF), à IGAS e à IGF, até 15 de dezembro e 15 de março de cada ano, respetivamente. No âmbito da sua atividade, o Serviço de Auditoria Interna colabora com a ACSS e a IGAS.

Compete ao auditor interno receber as comunicações de irregularidades, fomentando uma cultura de maior transparência e responsabilização da governação hospitalar. Mediante proposta do Serviço de Auditoria Interna, deve ser aprovado, pelo Conselho de Administração do hospital EPE, um regulamento que defina as regras e procedimentos de comunicação interna de irregularidades<sup>71</sup>, através do qual possam ser descritos factos que indiciem:

- a) Violação de princípios e disposições legais, regulamentares e deontológicas por parte dos membros dos órgãos estatutários, trabalhadores, fornecedores de bens e prestadores de serviços no exercício dos seus cargos profissionais;
- b) Dano, abuso ou desvio relativo ao património do hospital EPE ou dos utentes;
- c) Prejuízo à imagem ou reputação do hospital EPE.

Pelo art.º 17-A da seção III do Capítulo II do anexo II, do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, os hospitais EPE dispõem de um sistema de controlo interno e de comunicação de irregularidades, competindo ao Conselho de Administração assegurar a sua implementação e manutenção, e ao auditor interno a responsabilidade pela sua avaliação.

---

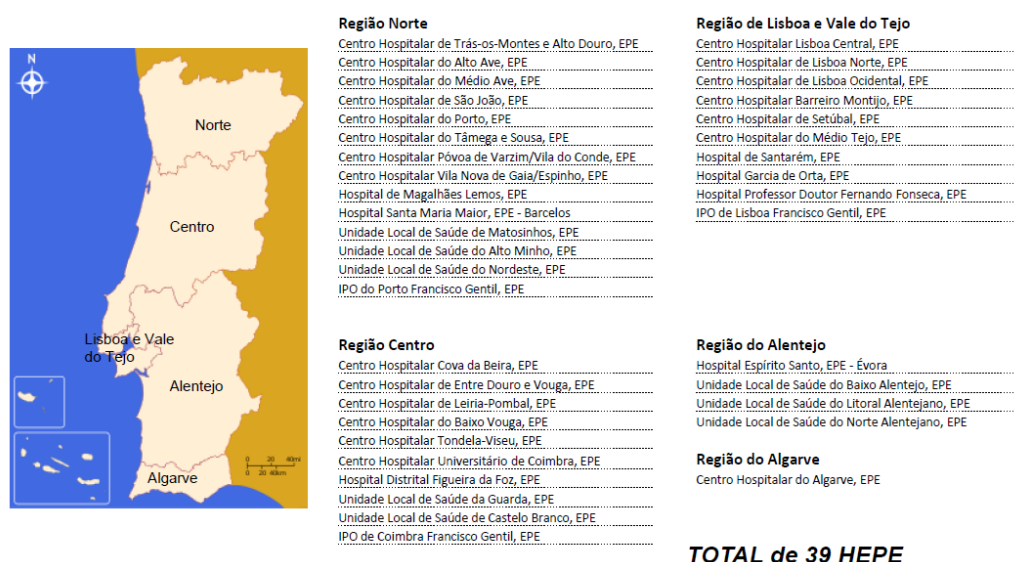
<sup>70</sup> O responsável da Auditoria Interna deve comunicar, para análise e aprovação, o PAA e os recursos necessários, incluindo alterações significativas, à direção e ao Conselho. O responsável da auditoria deve também comunicar o impacto das limitações de recursos, segundo a PR 2020-1: Comunicação e aprovação. De qualquer modo, o responsável deve assegurar que os recursos de Auditoria Interna são apropriados, suficientes e eficazmente aplicados para o cumprimento do plano, segundo a PR 2030-1: Gestão de recursos.

<sup>71</sup> Informações adicionais sobre o Regulamento de Comunicação Interna de Irregularidades encontram-se desenvolvidas no capítulo III, subcapítulo 3.2.7.

Em termos orgânicos, pelo n.º 13 do art.º 17 da seção III do Capítulo II do anexo II, do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, o Serviço de Auditoria Interna, depende do Presidente do Conselho de Administração. A direção do Serviço de Auditoria Interna compete a um auditor interno, que exerce as respetivas funções pelo período de cinco anos, renovável por iguais períodos, até ao limite máximo de três renovações consecutivas ou interpoladas, e é apoiado tecnicamente nas suas funções por um máximo de três técnicos auditores. Os técnicos que integrem o Serviço de Auditoria Interna devem possuir um curso superior adequado ao exercício das suas funções.

De acordo com Oliveira (2015, slide 12) na sua intervenção do III Fórum de Auditoria Interna na Saúde, existem 39 hospitais EPE em Portugal, conforme mostra a figura abaixo.

### ***Universo e distribuição geográfica dos Hospitais EPE***



Fonte: Oliveira (2015, slide 10)

*Figura 3 - Universo e distribuição geográfica dos hospitais EPE*

Nos 39 hospitais EPE perfazem um total de 49 auditores internos e técnicos auditores, dos quais, 30 hospitais EPE têm apenas um auditor, e à data encontrava-se um hospital EPE sem auditor, contudo, estava a decorrer um processo de recrutamento. Na sua intervenção Oliveira (2015, slide 11), refere que a meta da ACSS são 156 auditores, estando portanto, a função de Auditoria Interna nos hospitais EPE muito longe do desejável, prevendo-se ainda um grande caminho a percorrer.

Segundo o n.º 4 do art.º 17 da seção III do Capítulo II do anexo II, do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, o auditor interno é recrutado pelo Conselho de Administração, de entre individualidades que reúnam os seguintes requisitos:

- a) Qualificação técnica, competências e experiência em auditoria;
- b) Inscrição no organismo nacional que regule a atividade de Auditoria Interna (Instituto Português de Auditoria Interna).

O Conselho de Administração comunica à ACSS, à DGTF, à IGAS e à IGF a identidade do auditor interno e as datas de início e termo de funções. Contudo, não pode ser recrutado como auditor interno ou técnico do Serviço de Auditoria Interna quem tenha exercido funções de administração no próprio hospital EPE, nos últimos três anos, ou em relação ao qual se verifiquem outras incompatibilidades e impedimentos previstos na lei, sendo aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no art.º 414-A do Código das Sociedades Comerciais.

O auditor interno exerce as respetivas funções a tempo inteiro, de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna e gestão de riscos. A não renovação ou cessação antecipada de funções do auditor interno ocorre por deliberação fundamentada do Conselho de Administração, precedida de comunicação ao membro do Governo responsável pela área da saúde, ou de quem, para o efeito, detenha poderes delegados. A retribuição mensal ilíquida do auditor interno, incluindo suplementos remuneratórios, não pode ser superior a 85% do vencimento mensal ilíquido estabelecido para o vogal do Conselho de Administração.

A ACSS tem como missão assegurar a gestão dos recursos financeiros e humanos do Ministério da Saúde e do SNS, bem como das instalações e equipamentos do SNS, proceder à definição e implementação de políticas, normalização, regulamentação e planeamento em saúde, e em articulação com as ARS, coordenar a contratação da prestação de cuidados de saúde. Ou seja, a ACSS promove a organização das entidades prestadoras de cuidados de saúde em Portugal. Neste sentido, criou em 2007 um Manual de Auditoria Interna *standard*, contribuindo para a uniformização dos trabalhos de Auditoria Interna dentro dos hospitais (e/ou outras unidades de saúde com as devidas adaptações). O manual incide sobre os princípios, conceitos e técnicas de trabalho com exemplos de documentos, assim como questionários de controlo interno e programas de trabalho *standard*, de forma a facilitar a implementação da Auditoria Interna

como função de apoio à organização. Este manual foi um passo importante para a Auditoria Interna nos hospitais EPE, no entanto, tendo em conta a alteração de estatutos ocorrida nos hospitais EPE, o mesmo já deveria ter sido atualizado.

## 2.3 - Controlo Interno nos Hospitais EPE

O controlo interno no setor público é enquadrado pela Lei de Bases da Contabilidade pública<sup>72</sup>, que contém o Regime da Administração Financeira do Estado. Em 1992, surge o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho<sup>73</sup>, que contém as normas legais de desenvolvimento do referido regime. Com o Programa do XIII Governo, dá-se ênfase para o reforço e revisão do sistema de controlo financeiro, e nesse sentido o art.º11 da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro (Orçamento de Estado para 1997) incumbe o Governo de legislar de forma a estruturar o sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado. Nesse sentido, é publicado o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, até à mais recente legislação neste âmbito, a Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto<sup>74</sup>, com a nova reforma da Lei do Enquadramento Orçamental.

Assim, o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que criou o Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno, colocado na dependência do Governo e em especial articulação com o Ministério das Finanças. Este conselho tem como objetivo consolidar metodologias harmonizadas de controlo e estabelecer critérios mínimos de qualidade do sistema nacional de controlo interno, suscetíveis de garantir um elevado nível de proteção dos interesses financeiros do Estado. Isto é, promover a difusão de uma “cultura de controlo” em todos os níveis da administração financeira do Estado que permita a assunção de uma generalizada consciência da relevância do controlo como forma privilegiada de melhorar a gestão. Segundo o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, o controlo interno consiste:

“na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei”.

---

<sup>72</sup> Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro.

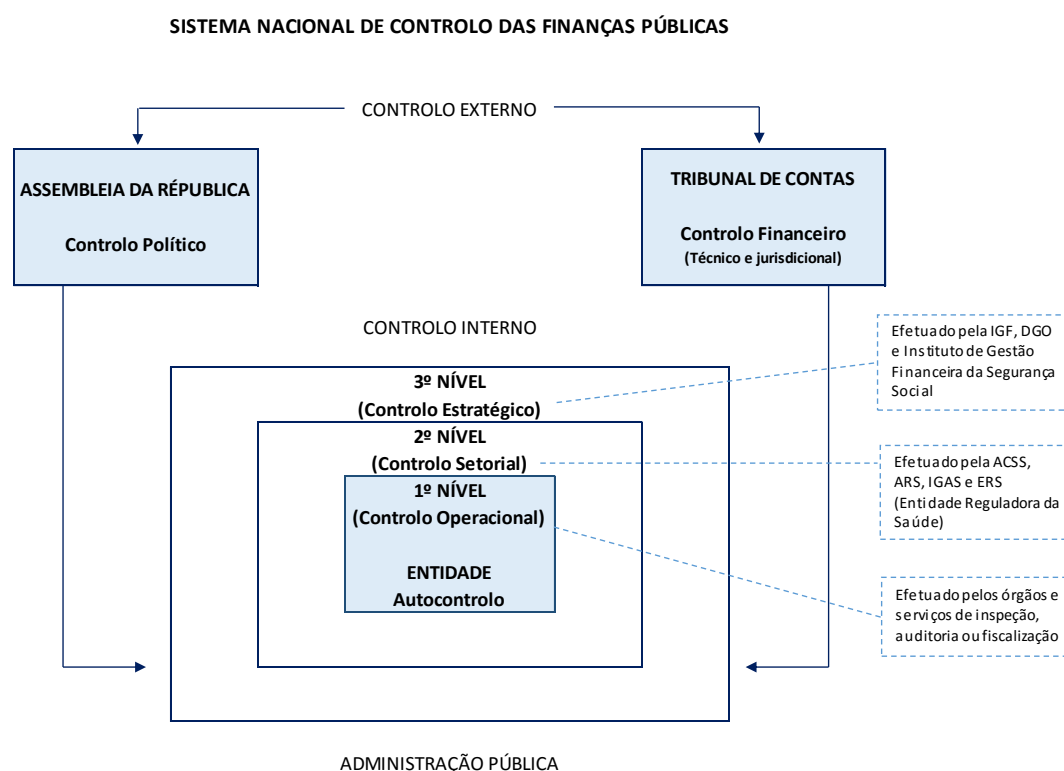
<sup>73</sup> O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, na alínea a), do n.º 1, do artigo 53.º referia que “a gestão orçamental dos serviços e organismos será controlada através das seguintes formas: a) autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos (...)”, este autocontrolo pode ser exercido pela Auditoria Interna.

<sup>74</sup> Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto com alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto, e pelas Leis n.º 23/2003, de 2 de julho, n.º 48/2004, de 24 de agosto, n.º 48/2010, de 19 de outubro, n.º 22/2011, de 20 de maio, n.º 52/2011, de 13 de outubro, n.º 37/2013, de 14 de junho e n.º 41/2014, de 10 de julho.

O supracitado Decreto-Lei refere que será estabelecido em Decreto-Regulamentar a disciplina operativa do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado e o modo de funcionamento do Conselho Coordenador, neste sentido foi emitido o Decreto-Regulamentar n.º 27/99, de 12 de novembro.

De acordo com Osório (2014, p.41), “um sistema de controlo interno público moderno coloca a ênfase na transparência, relativamente à prestação de contas e clara assunção de responsabilidades da gestão, bem como no interesse e execução das metodologias e normas respeitantes ao controlo financeiro, de forma a assegurar a boa administração dos recursos, gerar confiança, e credibilidade nacional e internacional”.

O sistema de controlo interno das finanças públicas integra a IGF, todas as inspeções-gerais dos vários ministérios, a Direcção-Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno.



Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas (1999, p. 25)

Figura 4 - Estrutura do Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas

De acordo com o Tribunal de Contas (1999, p.25) em Portugal, e como se pode verificar pela figura acima, o controlo na Administração Pública efetua-se segundo a estrutura do Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas, que inclui:

- a) Controlo externo:
  - i. O controlo político efetuado pela Assembleia da República, órgão a quem compete vigiar o cumprimento da Constituição e apreciar os atos do Governo e da Administração;
  - ii. O controlo financeiro cujo órgão máximo é o Tribunal de Contas;
- b) Controlo interno, de acordo com o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, realiza-se com o sistema nacional de controlo interno.

De acordo com Osório (2014, p. 41) e o art.º 4 do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, o sistema de controlo interno compreende três níveis de controlo:

- Operacional, efetuado pelo sistema de controlo interno ou autocontrolo da entidade, através da análise e acompanhamento das decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução das ações, e é constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade;
- Setorial, efetuado por um conjunto de entidades que avaliam o controlo operacional e a adequação de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos de cada ministério ou região. Especificamente no setor da saúde, em função do seu âmbito de ação, incluem-se no controlo setorial a ACSS, as ARS, a IGAS, e a ERS<sup>75</sup>;
- Estratégico, é horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado. É efetuado pela IGF, pela Direção Geral do Orçamento, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, que preferencialmente avaliam o controlo operacional e o controlo setorial, bem como o cumprimento das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa de Governo, as grandes opções do plano e o Orçamento de Estado.

---

<sup>75</sup> A ERS, entidade reguladora dedicada ao setor da saúde, foi criada pelo Decreto-Lei n.º 309/2003, de 10 de dezembro revogado pelo Decreto-Lei n.º 126/2014, de 22 de agosto, atendendo à diversificação de entidades públicas, sociais e privadas que operam no setor da saúde, onde se colocavam problemas de regulação similares em áreas fundamentais relativas à garantia da equidade e ao acesso dos utentes aos cuidados de saúde, ao cumprimento dos requisitos de qualidade e à garantia de segurança e dos direitos dos cidadãos. Assim, a ERS tem por objeto a regulação, a supervisão e o acompanhamento, da atividade dos estabelecimentos, instituições e serviços prestadores de cuidados de saúde, no que respeita ao cumprimento das suas obrigações legais e contratuais relativas ao acesso dos utentes aos cuidados de saúde, à observância dos níveis de qualidade e à segurança e aos direitos dos utentes.

Segundo Marçal e Marques (2011, p.18) “a generalidade dos subsistemas contabilísticos obriga à aprovação de um sistema de controlo interno”. Tendo em conta a especificidade do setor da saúde, a Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, procedeu à aprovação do POCMS, adaptado ao Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), com aplicação a todos os serviços e organismos do SNS e do Ministério da Saúde, de acordo com o n.º1 do art.º 5 do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, revogado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. No seu art.º 9 refere que as entidades públicas adotarão um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização, as políticas, os métodos, as técnicas e os procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das suas atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e integridade de todos os registos contabilísticos, e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

No que respeita ao setor da saúde, é fundamental levar a cabo uma utilização mais racional e eficiente dos recursos disponíveis para se continuar a garantir o direito à proteção da saúde. O que implica reforçar os princípios da responsabilização pelos resultados, da transparência da gestão dos dinheiros públicos e da imparcialidade objetiva e eficaz das decisões de política de saúde. Conter a evolução dos custos na saúde, através de uma atuação pragmática e célere ao nível do controlo da despesa e do combate à fraude, é um imperativo para que o Estado possa continuar a apoiar a satisfação das necessidades sociais. Neste enquadramento, importa que todas as entidades do setor da saúde, e muito particularmente aquelas que intervêm na monitorização, auditoria, fiscalização e controlo da despesa, no quadro da defesa da sustentabilidade do SNS, reforcem o seu envolvimento na arquitetura organizativa do sistema de controlo, na linha das recomendações do Tribunal de Contas<sup>76</sup>. Neste sentido, o Despacho n.º 6447/2012, de 15 de maio, constituiu um grupo de trabalho denominado Grupo

---

<sup>76</sup> O Tribunal de Contas tem vindo a pronunciar-se sobre a importância de se dispor de um modelo sistémico de controlo interno no Ministério da Saúde, integrado e coerente, entre entidades de monitorização, controlo e avaliação da situação económico-financeira e patrimonial, resultado de uma estratégia de controlo que clarifique, face às políticas e medidas definidas, quais as responsabilidades de cada interveniente, definindo objetivos e indicadores quantificados, com suporte em instrumentos de articulação e de partilha de informação, modelo para o qual deverá ser designada uma entidade responsável, de acordo com o preâmbulo do Despacho n.º 6447/2012, de 15 de maio. O Tribunal de Contas, segundo o art.º 50 da Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, com devidas alterações, mais recentemente a Lei n.º 20/2015, de 9 de março), também avalia os sistemas de controlo interno, aprecia a legalidade, economia, eficiência e eficácia da gestão financeira das entidades públicas empresariais e assegura a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e da aplicação dos recursos financeiros oriundos da União Europeia.

Coordenador do Sistema de Controlo Interno Integrado do Ministério da Saúde (doravante, Grupo Coordenador de Controlo Interno - GCCI), ao qual todos os serviços do Ministério da Saúde devem prestar a colaboração que lhes for solicitada. O GCCI tem o seguinte âmbito de ação:

- Concertar as entidades com intervenção na monitorização, acompanhamento, auditoria e controlo interno do Ministério da Saúde no sentido de assegurar o alinhamento do esforço de controlo com as grandes linhas de política do Ministério da Saúde que têm por objetivo a redução da despesa;
- Articular os dirigentes máximos das várias instituições envolvidas, nomeadamente a IGAS, a ACSS, a SPMS<sup>77</sup>, o INFARMED<sup>78</sup>, a ARS Norte, a ARS Centro, a ARS Lisboa e Vale do Tejo, a ARS Alentejo e a ARS Algarve, no sentido de elaborarem em conjunto um Plano de Controlo Interno Integrado do Ministério da Saúde, que defina, face aos principais objetivos de política do Ministério, objetivos individuais e indicadores de medida;
- Definir objetivos de controlo a curto, médio e longo prazo, com avaliação regular do nível de cumprimento;
- Propor medidas consideradas adequadas e imprescindíveis ao cumprimento dos objetivos da política de saúde definida pelo Governo, e que se insiram, designadamente, no quadro da estratégia de combate ao desperdício e à fraude no setor da saúde;
- Centralizar informação sobre irregularidades detetadas e sobre casos que tenham sido comunicados ao Ministério Público ou à Polícia Judiciária pelas entidades intervenientes;
- Habilitar o Ministro da Saúde com informação semestral, de interesse para a gestão estratégica e para eventuais estudos na área do combate às irregularidades e à fraude, designadamente a mencionada no ponto anterior, incluindo a identificação e análise dos riscos operacionais potenciadores de irregularidades e de ineficácia;
- Fomentar uma cultura de cooperação ativa entre os serviços e organismos do Ministério da Saúde que intervêm nas matérias objeto do referido despacho, abrangendo os respetivos órgãos de fiscalização, nomeadamente os Fiscais Únicos dos

---

<sup>77</sup> SPMS – Serviços Partilhados do Ministério da Saúde. Têm por missão centralizar, otimizar e racionalizar a aquisição de bens e serviços e disponibilizar serviços de logística, possuindo atribuições em matéria de estratégia de compras, procedimentos pré-contratuais, contratação pública, logística interna, pagamentos e monitorização de desempenho, segundo o Decreto-Lei n.º 19/2010, de 22 de março, diploma criador da SPMS.

<sup>78</sup> INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde.

Institutos Públicos e das EPE que integram o SNS, bem como os auditores internos destas últimas;

- Contribuir para o reforço da colaboração entre o Ministério da Saúde, o Ministério Público e a Polícia Judiciária.

As recomendações do Tribunal de Contas no que respeita ao controlo interno das EPE do setor da saúde, a par das modificações ao estatuto do gestor público, justificaram a alteração no regime jurídico e a aprovação dos estatutos dos hospitais e centros hospitalares de natureza empresarial integrados no SNS. Assim, no sentido de reforçar mecanismos de controlo interno, o art.º 17-A da seção III do Capítulo II do anexo II do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, estabelece que o sistema de controlo interno tem por base um adequado sistema de gestão de risco, um sistema de informação e de comunicação e um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção. O sistema de controlo interno compreende o conjunto de estratégias, políticas, processos, regras e procedimentos estabelecidos no hospital EPE com vista a garantir:

- Um desempenho eficiente da atividade que assegure a utilização eficaz dos ativos e recursos, a continuidade, segurança e qualidade da prestação de cuidados de saúde, através de uma adequada gestão e controlo dos riscos da atividade, da prudente e correta avaliação dos ativos e responsabilidades, bem como da definição de mecanismos de prevenção e de proteção do serviço público contra atuações danosas;
- A existência de informação financeira e de gestão que suporte as tomadas de decisão e os processos de controlo, tanto no nível interno como no externo;
- O respeito pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis, bem como pelas normas profissionais e deontológicas aplicáveis, pelas regras internas e estatutárias, regras de conduta e de relacionamento, orientações tutelares e recomendações aplicáveis de entidades externas como o Tribunal de Contas.

O auditor interno assume um papel importante relativamente ao funcionamento eficiente e adequado do sistema de controlo interno. Uma vez que, alerta a gestão para as limitações do sistema de controlo interno da entidade, e propõem medidas de melhoria ou corretivas.

## **CAPÍTULO III - AUDITORIA INTERNA NO HOSPITAL DISTRITAL DA FIGUEIRA DA FOZ, EPE**

### **3.1 - Apresentação da Entidade Acolhedora**

#### **3.1.1 - Enquadramento Histórico<sup>79</sup>**

A história do Hospital da Figueira da Foz remonta a 1839, onde a primeira unidade de tratamentos hospitalares surgiu integrada na Santa Casa da Misericórdia, fundada a 5 de dezembro.

Em 1959, os terrenos onde se encontra o atual edifício hospitalar foram cedidos a título precário e gratuito, para a construção do Sanatório Hélio-Marítimo da Figueira da Foz, terrenos estes que tinham sido cedidos em 1948, com destino à instalação de pavilhões para a colónia balnear.

Em 1970, a Junta Distrital de Coimbra fez a proposta para que o edifício hospitalar fosse cedido ao Ministério da Saúde e Assistência, o que veio a acontecer em 23 de março de 1971, com a criação do Centro Hospitalar de Coimbra, que integrou o Hospital Ortopédico e de Recuperação, até essa data chamado de Sanatório Hélio-Marítimo.

Pelo Despacho do Secretário de Estado da Saúde e Assistência, de 20 de março de 1972, o Hospital Concelhio da Figueira da Foz, a funcionar na Santa Casa da Misericórdia, passa a ser qualificado como Hospital Distrital.

O edifício do Hospital Ortopédico e de Recuperação manteve-se fechado durante mais de dez anos após a sua construção, até que a 6 de novembro de 1974 o hospital é desvinculado do Centro Hospitalar de Coimbra e convertido em Hospital Distrital Polivalente, permitindo a junção da ex-Casa da Mãe (Maternidade da Figueira da Foz) ao ex-Hospital da Misericórdia, tendo-se criado, desta forma, o suporte jurídico indispensável à regularização da situação.

---

<sup>79</sup> Informação recolhida do *site* do HDFF,EPE, disponível em: [http://www.hdfigueira.minsaude.pt/Hospital/Historia/?sm=1\\_0](http://www.hdfigueira.minsaude.pt/Hospital/Historia/?sm=1_0) (consultado em 02-08-2015).

Em Maio de 1975, deu-se a transferência de todos os serviços da Santa Casa da Misericórdia para o novo estabelecimento hospitalar.

A 10 de dezembro de 2002, o Hospital Distrital da Figueira da Foz passa para Sociedade Anónima com capitais exclusivamente públicos e assim permanece até 2005, ano em que é transformado em Entidade Pública Empresarial, pelo Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, que procede à concretização da transformação em Entidades Públicas Empresariais os hospitais com natureza de Sociedade Anónima abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho. Com o referido diploma, o hospital passou a designar-se Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE.

Em novembro de 2010, entrou em funcionamento um novo edifício para as consultas externas e para o serviço de urgência, o mesmo compreende dois pisos ligados fisicamente ao antigo edifício. O piso superior, com uma área de 1.928m<sup>2</sup> destina-se às consultas externas e permite centralizar num único espaço as consultas de diversas especialidades, assim como os exames complementares que lhe são afins, com vantagens para utentes e profissionais. O piso inferior com uma área de 1.382m<sup>2</sup> destina-se ao funcionamento do serviço de urgência. Este novo espaço, com o dobro da área anterior, permitiu melhorar a funcionalidade do serviço através da renovação e ampliação de zonas de trabalho, da circulação e permanência dos utentes e profissionais. É de salientar a criação de entrada e circuitos separados na urgência de pediatria e de adultos. Este edifício para além dos espaços afetos à prestação de cuidados conta ainda, com espaços comerciais que incluem um bar, quiosque e uma ótica.

### 3.1.2 - Enquadramento Institucional<sup>80</sup>

O HDFF, EPE tem a sua sede social na Gala, freguesia de S. Pedro, concelho da Figueira da Foz, e pelo Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro<sup>81</sup>, foi constituída pessoa coletiva de direito público de natureza empresarial dotada de autonomia administrativa, financeira e

---

<sup>80</sup> Informação recolhida do Relatório e Contas 2014 do HDFF, EPE.

<sup>81</sup> Como já foi referido, o Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 50-A/2007, de 28 de fevereiro, 18/2008, de 29 de janeiro, 176/2009, de 4 de agosto, e 136/2010, de 27 de dezembro, foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, que por sua vez foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro.

patrimonial nos termos do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro<sup>82</sup>, que veio revogar o Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro e respetivas alterações introduzidas, e do art.º 18 do anexo da Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro.

O capital estatutário do HDFF,EPE segundo o Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, perfazia 19.950.000,00€, contudo em 2010 verificou-se um reforço no montante de 1.000.000,00€, e em 2014, dois aumentos de capital no valor total de 6.100.000,00€, passando o capital estatutário de 20.950.000,00€ (2010) para 27.050.000,00€ (2014). O capital estatutário do HDFF,EPE é detido pelo Estado e foi aumentado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e da Saúde.

O HDFF, EPE encontra-se integrado na rede de prestadores de cuidados de saúde do SNS, devendo portanto assumir os compromissos no contexto do SNS, garantir o cumprimento da Lei de Bases da Saúde e alcançar as metas e objetivos estabelecidos com a Tutela.

Em 2014, a Portaria n.º 82/2014, de 10 de abril<sup>83</sup>, veio classificar as instituições hospitalares do SNS, assente em critérios de base populacional e complementaridade da rede hospitalar para a prestação de cuidados de saúde de elevada qualidade e proximidade. Neste sentido, os diferentes grupos de hospitais distinguem-se entre si pela natureza das suas responsabilidades, e quadro de valências exercidas<sup>84</sup>, isto é, pela complexidade da resposta oferecida à população servida, garantindo proximidade e hierarquização da prestação de cuidados. Com a referida portaria, o HDFF,EPE encontra-se classificado no grupo I, obedecendo às seguintes características:

- a) Área de influência direta para as valências existentes entre 75 mil habitantes e 500 mil habitantes, sem área de influência indireta<sup>85</sup>;

---

<sup>82</sup> Alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

<sup>83</sup> As instituições hospitalares e as respetivas ARS operacionalizam o cumprimento da presente portaria, até 31 de dezembro de 2015.

<sup>84</sup> Como previsto nos Estatutos do SNS (Decreto-Lei n.º 11/93, de 15 de janeiro), este determina que as instituições e os serviços integrados no SNS classificam-se segundo a natureza das suas responsabilidades e o quadro das valências efetivamente exercidas, no entanto, durante 21 anos (até 2014), nunca foi publicado qualquer sistema de classificação.

<sup>85</sup> As valências aumentam de acordo com a dimensão da população direta servida, quanto maior for a população servida, maior será o número de valências. Ou seja, os hospitais com área de 75 mil habitantes têm um conjunto de valências substancialmente diferente dos hospitais com uma população de 500 mil habitantes. O ajustamento das valências, após a Portaria n.º 82/2014, de 10 de abril, ocorre de forma faseada.

- b) Valências médicas e cirúrgicas<sup>86</sup> de, medicina interna, neurologia, pediatria médica, psiquiatria, cirurgia geral, ginecologia, ortopedia, anestesiologia, radiologia, patologia clínica, imunohemoterapia e medicina física e de reabilitação;
- c) Outras valências<sup>87</sup>, nomeadamente, oftalmologia, otorrinolaringologia, pneumologia, cardiologia, gastroenterologia, hematologia clínica, oncologia médica, radioterapia, infeciologia, nefrologia, reumatologia e medicina nuclear são incluídas no Grupo I, de acordo com um mínimo de população servida e em função de mapas nacionais de referenciação e distribuição de especialidades médicas e cirúrgicas;
- d) Não exerce as valências de genética médica, farmacologia clínica, imuno-alergologia, cardiologia pediátrica, cirurgia vascular, neurocirurgia, cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, cirurgia cardiorácica, cirurgia maxilofacial, cirurgia pediátrica, e neuroradiologia.

As instituições do Grupo I<sup>88</sup> estabelecem relações de referenciação com instituições do grupo II e grupo III para as áreas em que não tenham capacidade técnica ou recursos disponíveis, neste sentido, o HDFF,EPE estabelece frequentemente relações de referenciação com o Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE, que pertence ao grupo III e com o Instituto Português de Oncologia de Coimbra, Francisco Gentil, EPE, que pertence ao grupo IV-A.

No desenvolvimento da atividade hospitalar do HDFF,EPE estão presentes os critérios subjacentes à rede de referenciação dos doentes, à continuidade de cuidados, à articulação funcional com os cuidados de saúde primários e outras instituições do SNS. A área de influência do hospital, sem prejuízo do disposto nas redes de referenciação hospitalar no âmbito do SNS, abrange todo o concelho da Figueira da Foz e Montemor-o-Velho e parcialmente os concelhos de Soure, Cantanhede, Mira e Pombal.

---

<sup>86</sup> As instituições nas valências médicas e cirúrgicas devem prosseguir um modelo de organização em que haja a preferência para a agregação de especialidades em serviços ou departamentos de medicina interna ou cirurgia geral.

<sup>87</sup> A relação mínima entre a população e a oferta de “outras valências” é proposta pela ACSS e submetida para aprovação do membro do governo responsável pela área da saúde, até 30 de setembro de 2014. A abertura das valências referidas na alínea c) - “outras valências”, ausentes da carteira de cada instituição, ocorre sempre que exista disponibilidade de recursos humanos e desde que seja garantido o equilíbrio económico e financeiro da instituição.

<sup>88</sup> Para garantir a complementaridade e proximidade de cuidados, as instituições do grupo I e II podem propor a celebração de acordos com instituições de outros grupos mais diferenciados para a prestação de cuidados de saúde no âmbito das valências não disponíveis, com recurso aos mecanismos de mobilidade legalmente previstos, mediante prévia autorização da ACSS e após parecer da ARS respetiva.

A região centro do país é caracterizada por múltiplas unidades de saúde públicas e privadas que concorrem diretamente com o hospital, tornando-se fundamental a afirmação do HDFF, EPE na região enquanto unidade de saúde de referência, prestadora de cuidados diferenciados, de qualidade e em tempo oportuno. A política de qualidade do HDFF,EPE assenta na melhoria contínua dos cuidados, que deverá ser adequada às necessidades e expetativas dos utentes.

O HDFF,EPE pretende ainda garantir a sustentabilidade económica e financeira do hospital, através da promoção da eficiência na utilização dos recursos e da eficácia nos resultados.

### 3.1.3 - Missão, Visão e Valores<sup>89</sup>

O HDFF, EPE tem por missão a prestação de cuidados de saúde diferenciados, de qualidade, em articulação com os cuidados de saúde primários e demais hospitais integrados na rede do SNS, utilizando adequadamente os seus recursos humanos e materiais de acordo com os princípios de eficácia e eficiência, procurando a melhoria contínua dos cuidados tendo em conta as necessidades e as expetativas dos utentes.

O HDFF, EPE tem como visão ser um hospital de referência na região pela prestação de cuidados de saúde diferenciados e de qualidade, e autossustentável económico-financeiramente, com urgência médico-cirúrgica.

O HDFF, EPE e os seus profissionais assumem os seguintes valores e princípios:

- a) Respeito pela dignidade humana, diversidade cultural e pelos direitos dos utentes;
- b) Universalidade no acesso a cuidados de saúde e equidade no tratamento;
- c) Primazia à pessoa do utente;
- d) Honestidade, sinceridade e franqueza no relacionamento com os utentes, seus familiares e entre os profissionais;
- e) Elevados padrões de humanização, qualidade e competência técnica e científica dos serviços prestados;
- f) Espírito de equipa, integridade, confidencialidade, privacidade e cordialidade;

---

<sup>89</sup> Informação recolhida do Plano Estratégico 2013-2015 do HDFF,EPE e do Regulamento Interno do HDFF,EPE.

- g) A mudança como motor do desenvolvimento, focada nos seus profissionais;
- h) Eficácia e eficiência na utilização de todos os recursos ao seu dispor;
- i) Respeito pela tradição histórica e cultural do HDFF, EPE assumindo cada profissional o dever de contribuir positivamente para o seu engrandecimento;
- j) Responsabilidade social;
- k) Respeito pelo ambiente.

### 3.1.4 - Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional do HDFF, EPE assenta nas disposições constantes do Decreto-Lei nº 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, e está prevista no regulamento interno do HDFF, EPE. Assim, compõem a estrutura organizacional:

- a) Órgãos sociais;
- b) Órgãos de apoio técnico;
- c) Outros órgãos;
- d) Serviços prestadores de cuidados;
- e) Serviços de suporte à prestação de cuidados;
- f) Serviços de gestão e logística.

Os órgãos sociais do HDFF,EPE são o Conselho de Administração, o Fiscal Único, e o Conselho Consultivo.

Os órgãos de apoio técnico são o Serviço de Auditoria Interna, Comissão de Ética, Comissão de Farmácia e Terapêutica, Comissão de Informatização Clínica, Comissão de Qualidade e Segurança do Doente, Comissão de Coordenação Oncológica, Direção do Internato Médico, Gabinete de Codificação e Auditoria Clínica, e o Grupo Coordenador Local do Programa de Prevenção e Controlo de Infecção e Resistência aos Antimicrobianos.

Os outros órgãos são o Gabinete de Comunicação e Imagem e o Gabinete de Formação Contínua e Biblioteca.

Os serviços prestadores de cuidados desenvolvem as suas atividades nas linhas de produção de Internamento, Urgência Médico-Cirúrgica, Hospital de Dia, Ambulatório Cirúrgico e Consulta Externa. Os serviços prestadores de cuidados são a Anestesiologia, Cirurgia Geral, Especialidades Cirúrgicas (engloba as valências de Ginecologia/Obstetrícia, Oftalmologia, Otorrinolaringologia, Dermatologia e Urologia), Especialidades Médicas (engloba as valências de Pneumologia, Neurologia, Cardiologia, Gastrenterologia e Oncologia Médica), Medicina Física e Reabilitação, Medicina Interna, Ortopedia e Pediatria.

No hospital existem também unidades funcionais dos serviços prestadores de cuidados, que resultam da agregação especializada de recursos humanos e tecnológicos, com ganhos de qualidade técnica e assistencial, podendo existir por agregação de recursos de um único serviço ou por congregar recursos oriundos de diversos serviços. Nomeadamente, Unidade Funcional de Cirurgia de Ambulatório, Unidade Funcional de Hospital de Dia, Unidade Funcional de Serviço Domiciliário e Unidade de Internamento e Curta Duração.

Os serviços de suporte à prestação de cuidados são o Bloco Operatório, Equipa de Gestão de Altas, Gabinete do Utente, Imagiologia, Medicina Laboratorial, Serviço de Esterilização, Serviço Social, Serviços Farmacêuticos, Unidade de Consulta a Tempo e Horas, Unidade de Nutrição e Dietética e Unidade Hospitalar de Gestão de Inscritos para Cirurgia.

Os serviços de gestão e logística para intervenção em matérias específicas de interesse comum, são o Arquivo Clínico e Administrativo, Gabinete de Qualidade e Gestão de Risco, Gabinete de Gestão de Sistemas de Informação, Gabinete de Planeamento e Controlo de Gestão, Gabinete Jurídico e Contencioso, Serviço de Aprovisionamento, Serviço de Gestão de Doentes, Serviço de Gestão de Recursos Humanos, Serviço de Gestão Financeira, Serviço de Instalações e Equipamentos, Serviço de Segurança, Higiene e Saúde no Trabalho e Serviços Gerais.

Tendo em conta a estrutura organizacional, apresenta-se abaixo, o organograma do HDFF,EPE.

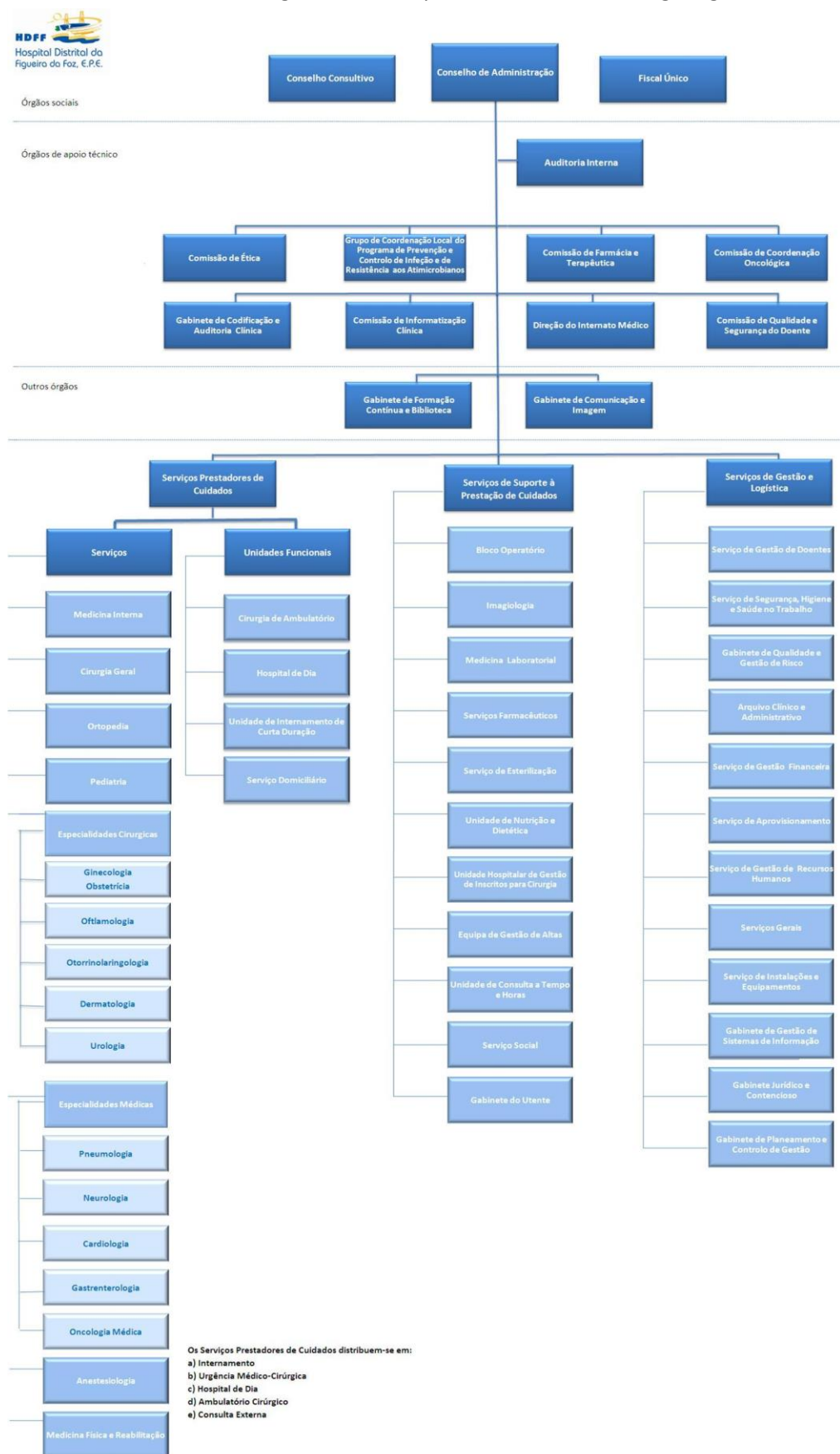


Figura 5 - Organograma do HDFF,EPE

## 3.2 - Atividades Desenvolvidas no Serviço de Auditoria Interna

Neste último subcapítulo, pretende-se descrever as atividades desenvolvidas ao longo do estágio no HDFF,EPE, atividades estas desenvolvidas no Serviço de Auditoria Interna.

Como preconizado para a execução de um trabalho de auditoria, também, o estágio deve estar assente num plano. Este contemplava as áreas de faturação e imobilizado, mas devido a uma solicitação do Serviço de Aprovisionamento, em vez de se analisar o imobilizado, o Serviço de Auditoria Interna efetuou ação sobre as existências<sup>90</sup>. Assim, das atividades desenvolvidas destaco duas ações de auditoria, as quais acompanhei todo o seu desenvolvimento:

- Faturação: Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras;
- Existências: Auditoria aos Armazéns Avançados.

No decorrer do estágio, além das auditorias referidas, foram realizadas algumas atividades complementares, contribuindo de forma gratificante para o meu percurso académico e profissional, entre as quais:

- Resposta a um questionário do Conselho da Prevenção e da Corrupção;
- Colaboração na elaboração do Relatório e Contas de 2014;
- Elaboração do Relatório de Governo Societário de 2014;
- Elaboração do Regulamento de Comunicação Interna de Irregularidades.

Para um melhor compreensão, apresento no Apêndice I, um cronograma com as atividades desenvolvidas e os seus *timings*.

### 3.2.1 - Acolhimento no HDFF,EPE

O estágio teve início no dia 5 de janeiro de 2015, foram apresentadas as instalações, os colegas de trabalho e as considerações a nível do funcionamento do HDFF,EPE, nomeadamente, através da apresentação do Regulamento Interno e do Código de Ética.

---

<sup>90</sup> De acordo com a rubrica do POCMS.

Os primeiros dias de estágio foram reservados à leitura do Manual de Serviço de Auditoria Interna da ACSS, o que se revelou importante a nível da ambientação à profissão e mais concretamente à realidade dos hospitais EPE.

Tendo em consideração as áreas de auditoria abordadas ao longo do estágio, as aplicações informáticas que tive oportunidade de explorar e que serviram de base para o Serviço de Auditoria são, nomeadamente:

- SICC – Sistema de Informação Centralizado de Contabilidade<sup>91</sup>;
- SONHO – Sistema Integrado de Informação Hospitalar<sup>92</sup>, versão 1;
- GHAF – Gestão Hospitalar de Armazém e Farmácia<sup>93</sup>.

Todo o trabalho de auditoria desenvolvido ao longo do estágio é suportado por papéis de trabalho, contudo, dada a confidencialidade de dados, apenas figurará ao longo do presente subcapítulo alguns documentos e mapas de trabalho, a título exemplificativo.

Enquanto estagiária de Auditoria Interna orientada pela responsável do Serviço de Auditoria Interna, único elemento do serviço, o estágio baseou-se num trabalho de equipa, com o objetivo de dar cumprimento do Plano Anual de Auditoria.

---

<sup>91</sup> O SICC tem como objetivo principal a recolha de informação contabilística e o reporte de informação. Neste contexto, efetua registos na contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, consagrando os princípios contabilísticos inerentes a estas três óticas contabilísticas e possibilitando a produção de mapas, definidos legalmente para a Direção Geral do Orçamento, Tribunal de Contas, ACSS, entre outros. Inclui, também, uma componente para conversão do relato contabilístico em POCMS para SNC. O SICC resultou do facto do SIDC (Sistema de Informação Descentralizado de Contabilidade), aplicação de contabilidade atualmente utilizada por cerca de 70% das entidades de saúde, e criada em 1989, possuir algumas limitações técnicas que dificultavam a implementação de melhorias propostas pelos utilizadores, e por vezes, se refletiam numa degradação de tempos de resposta da aplicação, de acordo com a informação do *website*: <http://spms.min-saude.pt/product/sicc/> (consultado em 19-09-2015).

<sup>92</sup> O SONHO é um sistema de informação para a gestão de doentes. O HDFF, EPE utiliza a versão 1, desenvolvida com o intuito de responder à crescente necessidade de tornar mais eficiente o trabalho administrativo nos hospitais. Na sua essência é um sistema ADT (*Admission-discharge-transfer*/Admissão-alta-transferência), que funciona como um pilar fundamental de referência de utentes e episódios nas instituições de saúde que o utilizam. No SONHO o que identifica principalmente o utente são o número de processo (que não existe para todos os utentes), e o número sequencial de episódio. O SONHO permite articular a informação clínica e não clínica, com o objetivo de possuir uma ferramenta de gestão que valorize os aspetos clínicos em equilíbrio com os indicadores de produção e económicos, de acordo com a informação do *website*: <http://portalcodgdh.minsaude.pt/index.php/SONHO> (consultado em 19-09-2015). O SONHO é constituído por vários perfis, nomeadamente, Taxas, Estatísticas, Faturação, Pré-Faturação e Contencioso.

<sup>93</sup> O GHAF é um sistema informático parametrizável, e desenvolvido tendo em consideração as especificidades das instituições de saúde, sendo que a responsabilidade técnica e a manutenção deste sistema é do ST+i (serviços técnicos de informática). O GHAF no HDFF,EPE é constituído por vários módulos, nomeadamente, Compras, Imobilizado, Concursos, Logística Interna e PREL (Prescrição Eletrónica).

### **3.2.2 - Faturação: Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras**

No intuito de dar cumprimento aos objetivos do Plano Anual de Auditoria, os primeiros meses no estágio incidiram na Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras. Para uma melhor compreensão esta auditoria será apresentada de acordo com o esquema do Processo de Auditoria Interna, exposto no capítulo I, subcapítulo 1.5 do presente relatório. Isto é, a Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras será descrita segundo os quatro aspetos essenciais para qualquer auditoria, planeamento, execução, comunicação e *follow-up*.

#### **3.2.2.1 - PLANEAMENTO**

O desenrolar desta auditoria sobre a área da Faturação, mais especificamente à Cobrança de Taxas Moderadoras encontra-se de acordo com o Plano Anual de Auditoria Interna do HDFF, EPE, que por sua vez tem como base a PR 2010-1: Planeamento.

##### **3.2.2.1.1 - Preparação da auditoria**

É fundamental para qualquer auditoria a sua preparação de modo a atingir os objetivos definidos de forma eficaz e eficiente.

##### **3.2.2.1.1.1 - Fundamento, objetivo e âmbito**

A prioridade atribuída a esta atividade assenta numa solicitação de 2014, por parte do Conselho de Administração do HDFF,EPE.

Os objetivos desta auditoria são:

- a) Verificar que as taxas moderadoras são cobradas no momento da prestação do serviço. Quando tal não seja possível, verificar se a morada do utente constante dos registos no SONHO existe e se encontra completa, para posterior solicitação de cobrança;

- b) Verificar que o valor cobrado de taxas moderadoras em cada atendimento em urgência, acrescido dos Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica (MCDT)<sup>94</sup> realizados no decurso do mesmo, não excede o montante de 50,00€.
- c) Verificar se há prova dos recibos anulados e respetiva justificação para anulação;
- d) Verificar que as isenções e dispensas<sup>95</sup> de taxas moderadoras concedidas são corretamente registadas e fundamentadas;
- e) Verificar se os números de episódios são sequenciais.

O âmbito da auditoria consiste em analisar os registos dos episódios que ocorreram no mês de janeiro e fevereiro de 2015. No mês de janeiro serão analisados os registos das urgências e no mês de fevereiro os registos das consultas externas<sup>96</sup>.

### 3.2.2.1.1.2 - Recolha de informação

Previamente à execução da auditoria é essencial para qualquer auditor, recolher e analisar informação sobre a atividade que vai auditar, neste sentido foi efetuada:

- Leitura do Manual de Procedimentos Administrativos e Contabilísticos da Produção do HDFF,EPE;
- Leitura e análise de legislação sobre as taxas moderadoras;
- Análise de circulares da ACSS;
- Pesquisa *online*<sup>97</sup>.

---

<sup>94</sup> MCDT é uma designação genérica que engloba exames laboratoriais, imagiológicos, colheita de amostras por meios mais ou menos invasivos, e ainda atos de tratamento variados, realizados em regime ambulatorio ou em internamento hospitalar, que têm sido objeto de estatísticas e de comparações para medir a produção dos serviços, e de faturação a terceiros, segundo o *website*: <http://portalcodgdh.min-saude.pt/index.php/MCDT> (consultado em 05-08-2015).

<sup>95</sup> É considerada dispensa de taxa moderadora quando os utentes acedem a prestações de cuidados de saúde que são inerentes ao tratamento de determinadas situações clínicas ou decorrem da implementação de programas e medidas de prevenção e promoção de cuidados de saúde, de acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 113/2011, de 29 de novembro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto. Para mais informações sobre as isenções/dispensas de taxas moderadoras consultar: <http://www.min-saude.pt/portal/conteudos/informacoes+uteis/taxas+moderadoras/requerimento+isencao.htm> (consultado em 05-08-2015).

<sup>96</sup> As consultas externas abrangem a observação clínica, o diagnóstico, a prescrição terapêutica, o aconselhamento ou a verificação da evolução do estado de saúde de um utente que não exija internamento hospitalar, e obriga sempre a um registo clínico e administrativo.

<sup>97</sup> O *website* da ACSS disponibiliza informações sobre as taxas moderadoras aos utentes em: <http://www.acss.min-saude.pt/DownloadsePublica%C3%A7%C3%B5es/TabelasImpressos/TaxasModeradoras/tabid/142/language/pt-PT/Default.aspx> (consultado em 05-08-2015).

Da informação recolhida destaca-se o regime das taxas moderadoras, e as categorias de isenção e dispensa de taxas moderadoras, as quais são apresentadas de seguida.

## Regime das Taxas Moderadoras

O Decreto-Lei n.º113/2011, de 29 de novembro<sup>98</sup>, republicado pelo Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, regula o acesso às prestações do SNS por parte dos utentes, no que respeita ao regime das taxas moderadoras e à aplicação de regimes especiais de benefícios. Estabelece ainda as categorias de isenção e dispensa do pagamento de taxas moderadoras, com base em critérios de racionalidade e discriminação positiva dos mais carenciados e desfavorecidos, ao nível do risco de saúde ponderado e ao nível da insuficiência económica.

As prestações de saúde, cujos encargos sejam suportados pelo orçamento do SNS, de acordo com o art.º 2 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, implicam o pagamento de taxas moderadoras nos seguintes casos:

- a) Nas consultas nos prestadores de cuidados de saúde primários, no domicílio, nos hospitais e em outros estabelecimentos de saúde públicos ou privados, designadamente em entidades convencionadas;
- b) Na realização de exames complementares de diagnóstico e terapêutica<sup>99</sup> em serviços de saúde públicos ou privados, designadamente em entidades convencionadas, com exceção dos efetuados em regime de internamento;
- c) Nos serviços de atendimento permanente dos cuidados de saúde primários e serviços de urgência hospitalar;
- d) No hospital de dia<sup>100</sup>.

Neste sentido, quando os utentes se dirigem às urgências e às consultas externas do HDFF,EPE, estes têm de pagar taxas moderadoras, exceto se beneficiarem de isenção ou dispensa de taxas moderadoras. Os valores das taxas moderadoras, de acordo com o n.º 1 do art.º 3 do

---

<sup>98</sup> O Decreto-Lei n.º113/2011, de 29 de novembro foi alterado pelos Decreto-Lei n.º 128/2012, de 21 de junho, Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto e Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril e pelas Leis n.ºs 66 -B/2012, de 31 de dezembro, e 51/2013, de 24 de julho.

<sup>99</sup> Os designados, MCDT'S.

<sup>100</sup> Hospital de dia é uma unidade orgânico-funcional de um estabelecimento de saúde, com espaço físico próprio e meios técnicos e humanos qualificados, onde o utente recebe cuidados de saúde de diagnóstico ou terapêutica de forma programada e permanece sob vigilância médica ou de enfermagem, por um período inferior a 24 horas, segundo a Portaria n.º 234/2015, de 7 de agosto.

Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, são aprovados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da saúde, revistos anualmente, sem prejuízo da devida atualização automática à taxa da inflação divulgada pelo Instituto Nacional de Estatística, relativa ao ano civil anterior. Neste sentido, a ACSS divulgou a Circular Normativa n.º 1/2015/DPS/ACSS, de 15 de janeiro, a qual atualiza o valor das taxas moderadoras de acordo com a taxa de inflação de 2014 (fixada em -0.3%). Assim, o valor das taxas moderadoras a aplicar pelas entidades responsáveis pela cobrança, a partir do dia 22 de janeiro de 2015, são os que constam da seguinte tabela.

Tabela 4 - Valor das taxas moderadoras

| Designação                                                                                                     | Taxa moderadora cobrada em 2013 | Taxa moderadora cobrada em 2014 | Taxa moderadora 2015                              |                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                |                                 |                                 | Valor resultante da aplicação da taxa de inflação | Valor da taxa moderadora a cobrar em 2015 (valor arredondado) |
| Consultas                                                                                                      |                                 |                                 |                                                   |                                                               |
| Consulta de medicina geral e familiar ou outra consulta médica que não a de especialidade                      | 5,00 €                          | 5,00 €                          | 5,00 €                                            | 5,00 €                                                        |
| Consulta de enfermagem ou de outros profissionais de saúde realizada no âmbito dos cuidados de saúde primários | 4,00 €                          | 4,00 €                          | 4,00 €                                            | 4,00 €                                                        |
| Consulta de enfermagem ou de outros profissionais de saúde realizada no âmbito hospitalar                      | 5,15 €                          | 5,20 €                          | 5,18 €                                            | 5,15 €                                                        |
| Consulta de especialidade                                                                                      | 7,75 €                          | 7,75 €                          | 7,73 €                                            | 7,75 €                                                        |
| Consulta de domicílio*                                                                                         | 10,30 €                         | 10,35 €                         | 10,32 €                                           | 10,30 €                                                       |
| Consulta médica sem a presença do utente*                                                                      | 3,10 €                          | 3,10 €                          | 3,09 €                                            | 3,10 €                                                        |
| Atendimento em Urgência (a)                                                                                    |                                 |                                 |                                                   |                                                               |
| Serviço de Urgência polivalente                                                                                | 20,60 €                         | 20,65 €                         | 20,59 €                                           | 20,60 €                                                       |
| Serviço de Urgência médico-cirúrgica                                                                           | 18,00 €                         | 18,05 €                         | 18,00 €                                           | 18,00 €                                                       |
| Serviço de Urgência básica                                                                                     | 15,45 €                         | 15,50 €                         | 15,45 €                                           | 15,45 €                                                       |
| Serviço de atendimento permanente ou prolongado                                                                | 10,30 €                         | 10,35 €                         | 10,32 €                                           | 10,30 €                                                       |
| Sessão de Hospital de Dia (b)                                                                                  |                                 |                                 |                                                   |                                                               |

\*No âmbito dos cuidados de saúde primários, o montante de taxas moderadoras a cobrar pela realização de consulta de domicílio e consulta médica sem a presença do utente é de 10,00 € e 3,00 €, respetivamente.

(a) Acrescem as taxas moderadoras de MCDT realizados no decurso do atendimento até um máximo de 50,00€

(b) Corresponde ao valor das taxas moderadoras aplicáveis aos atos complementares de diagnóstico e terapêutica realizadas no decurso da sessão até um máximo de 25,00€

Fonte: Circular Normativa n.º1/2015/DPS/ACSS, de 15 de janeiro

O valor das taxas moderadoras é arredondado para a metade de dezena de cêntimo imediatamente superior, sempre que aplicável, conforme o n.º 5 do art.º 3 da Portaria n.º 306-A/2011, de 20 de dezembro e a Circular Normativa n.º 5/2013/DPS, de 17 de janeiro da ACSS. Pelo n.º 2 do art.º 3 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, as taxas moderadoras não podem exceder um terço dos valores constantes da tabela de preços do SNS. Como indicado na nota (a) da tabela acima, cada atendimento em urgência, acrescido dos MCDT's realizados no decurso do mesmo, não pode exceder o valor de 50,00€ em taxas moderadoras.

As taxas moderadoras são cobradas no momento da realização das prestações de saúde, salvo em situações de impossibilidade do utente resultante do seu estado de saúde ou da falta de

meios próprios de pagamento, bem como de regras específicas de organização interna da entidade responsável pela cobrança, segundo o n.º 1 do art.º 7 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto. Pelo n.º 2 do art.º 7 do referido diploma, as taxas moderadoras são cobradas pela entidade que realize as prestações de saúde, salvo disposição legal ou contratual em contrário. Nos casos em que as taxas moderadoras não são cobradas no momento da realização do ato, o utente é interpelado para efetuar o pagamento no prazo de 10 dias subsequentes a contar da data da notificação, de acordo com o n.º 3 do art.º 7 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto. O não pagamento pelos utentes, no prazo de 10 dias seguidos após notificação para o efeito, das taxas moderadoras devidas pela utilização dos serviços de saúde num período de 90 dias, constitui uma contraordenação, punível com coima, segundo o n.º 1 do art.º 8-A do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, e de acordo com o n.º 6 do mesmo artigo, a contraordenação é punida com coima de valor mínimo correspondente a cinco vezes o valor das taxas moderadoras em dívida, mas nunca inferior a 30,00€, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no art.º 17 do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro<sup>101</sup>. A entidade competente para a instauração e instrução dos processos de contraordenação, bem como para aplicação da coima é a Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Serviço de Finanças do domicílio fiscal do infrator, de acordo com o n.º 8 do art.º 8-A do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto. Compete à Autoridade Tributária e Aduaneira, segundo o n.º 13 do referido diploma, promover a cobrança coerciva dos créditos compostos pelas taxas moderadoras, coima e custos administrativos, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Contudo, quando a dívida se encontrar prescrita, deixa de poder ser cobrada coercivamente ao utente, designadamente por meio de uma ação judicial ou extrajudicial de recuperação de créditos. As taxas moderadoras constituem receita dos serviços e estabelecimentos de saúde integrados no SNS, encontrando-se abrangidas pelo regime de cobrança específico previsto no Decreto-Lei n.º 218/99, de 15 de junho<sup>102</sup>, que estabelece o Regime de Cobrança de Dívidas pelas Instituições e Serviços Integrados no SNS em virtude dos cuidados de saúde prestados. De acordo com o referido diploma e a Circular Informativa n.º 26/2011, de 5 de julho da ACSS,

---

<sup>101</sup> O Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro foi alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 356/89, de 17 de outubro, 244/95, de 14 de setembro, 323/2001, de 17 de dezembro, e Lei n.º 109/2001, de 24 de dezembro.

<sup>102</sup> O Decreto-Lei n.º 218/99, de 15 de junho foi alterado pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

a prescrição da cobrança de taxas moderadoras é de três anos, contados da data da realização das prestações de saúde.

De acordo com Neto, Castilho e Cardoso (2013, p.2), “uma vez prescrita a dívida, a obrigação do seu pagamento resume-se a um mero dever de ordem moral e social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível. Desta forma, muito embora nada impeça, em teoria, que as dívidas prescritas possam ser alvo de cobrança pelo SNS, o facto é que, se o utente for notificado para proceder ao pagamento de taxas moderadoras já prescritas e optar por não o fazer, poderá, para o efeito, invocar o decurso do prazo de prescrição, podendo este argumento igualmente servir de fundamento para a dedução de oposição caso venha a ser posteriormente intentado um processo de execução para cobrança coerciva da dívida”.

Para evitar os casos de não cobrança de taxas moderadoras, as entidades responsáveis pela cobrança devem adotar procedimentos internos de operacionalização do sistema de cobrança, céleres e expeditos, dando prioridade, sempre que possível, à utilização de meios eletrónicos de cobrança ou notificação, nomeadamente através da instalação de sistemas e terminais de pagamento automático com cartão bancário, de acordo com o n.º 5 do art.º 7 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto.

### **Categorias de isenção e dispensa de taxas moderadoras**

O direito à proteção da saúde é realizado através de um SNS universal e geral, e tendo em conta as condições económicas e sociais dos cidadãos, tendencialmente gratuito, segundo a alínea a) do n.º 2 do art.º 64 da Constituição da República Portuguesa. Em concretização da imposição constitucional referida, a Lei de Bases da Saúde, aprovada pela Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, estabelece na alínea c) da Base XXIV, que o SNS caracteriza-se por ser tendencialmente gratuito para os utentes, tendo em conta as condições económicas e sociais dos cidadãos, e na Base XXXIV que são cobradas taxas moderadoras, no entanto, são isentos os grupos populacionais sujeitos a maiores riscos e os financeiramente mais desfavorecidos. Neste sentido, o Decreto-Lei n.º 113/2011, de 29 de novembro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril, deu cumprimento ao previsto na Lei de Bases da Saúde, tendo estabelecido as categorias de isenção e dispensa do pagamento de taxas moderadoras com base em critérios de racionalidade e discriminação positiva dos mais carenciados e desfavorecidos, ao nível do risco de saúde ponderado e ao nível da insuficiência económica. Assim, as categorias de isenção e

dispensa do pagamento de taxas moderadoras contribuem para uma maior justiça social, conferindo uma maior proteção a determinados grupos populacionais que se encontram em condições de especial vulnerabilidade e risco.

Nos cuidados de saúde hospitalares, de acordo com o disposto no n.º1 do art.º 4 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril, estão isentos do pagamento de taxas moderadoras:

- a) As grávidas e parturientes;
- b) Os menores;
- c) Os utentes com grau de incapacidade igual ou superior a 60 %;
- d) Os utentes em situação de insuficiência económica, bem como os dependentes do respetivo agregado familiar, nos termos do art.º 6 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril;
- e) Os bombeiros, quando em razão do exercício da sua atividade;
- f) Os doentes transplantados;
- g) Os militares e ex-militares das Forças Armadas que, em virtude da prestação do serviço militar, se encontrem incapacitados de forma permanente;
- h) Os desempregados com inscrição válida no centro de emprego auferindo subsídio de desemprego igual ou inferior a 1,5 vezes o indexante de apoios sociais (IAS) que, em virtude de situação transitória ou de duração inferior a um ano, não podem comprovar a sua condição de insuficiência económica nos termos previstos no art.º 6 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril, e o respetivo cônjuge e dependentes.
- i) Os jovens em processo de promoção e proteção a correr termos em comissão de proteção de crianças e jovens ou no tribunal, com medida aplicada no âmbito do artigo 35.º da Lei de Proteção de Crianças e Jovens em Perigo, aprovada pela Lei n.º 147/99, de 1 de setembro, alterada pela Lei n.º 31/2003, de 22 de agosto e pela Lei n.º 142/2015, de 8 de setembro, que não possam, por qualquer forma, comprovar a sua condição de insuficiência económica nos termos previstos no art.º 6 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril;
- j) Os jovens que se encontrem em cumprimento de medida tutelar de internamento, de medida cautelar de guarda em centro educativo ou de medida cautelar de guarda em instituição pública ou privada, por decisão proferida no âmbito da Lei Tutelar Educativa, aprovada pela Lei n.º 166/99, de 14 de setembro, alterada pela Lei n.º 4/2015, de 15 de janeiro, que não possam, por qualquer forma, comprovar a sua

- condição de insuficiência económica nos termos previstos no art.º 6 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril;
- k) Os jovens integrados em qualquer das respostas sociais de acolhimento por decisão judicial proferida em processo tutelar cível, e nos termos da qual a tutela ou o simples exercício das responsabilidades parentais sejam deferidos à instituição onde os jovens se encontram integrados, que não possam, por qualquer forma, comprovar a sua condição de insuficiência económica nos termos previstos no art.º 6 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril;
- l) Os requerentes de asilo e refugiados e respetivos cônjuges ou equiparados e descendentes diretos.

Nos cuidados de saúde hospitalares, de acordo com o disposto art.º 8 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril, é dispensada a cobrança de taxas moderadoras:

- a) Consultas de planeamento familiar e atos complementares prescritos no decurso destas;
- b) Consultas, sessões de hospital de dia, bem como atos complementares prescritos no decurso destas, no âmbito de doenças neurológicas degenerativas e desmielinizantes, distrofias musculares, tratamento da dor crónica, saúde mental, deficiências congénitas de fatores de coagulação, infeção pelo vírus da imunodeficiência humana/SIDA e diabetes;
- c) Consultas, sessões de hospital de dia, bem como atos complementares prescritos no decurso destas, no âmbito do tratamento e seguimento da doença oncológica;
- d) Cuidados de saúde respiratórios no domicílio;
- e) Cuidados de saúde na área da diálise;
- f) Consultas e atos complementares necessários para as dádivas de células, sangue, tecidos e órgãos;
- g) Atos complementares de diagnóstico realizados no decurso de rastreios organizados de base populacional e de diagnóstico neonatal, promovidos no âmbito dos programas de prevenção da Direção-Geral da Saúde;
- h) Consultas no domicílio realizadas por iniciativa dos serviços e estabelecimentos do SNS;
- i) Atendimentos urgentes e atos complementares decorrentes de atendimentos a vítimas de violência doméstica;
- j) Programas de tratamento de alcoólicos crónicos e toxicodependentes;

- k) Programas de tomas de observação direta;
- l) Vacinação prevista no programa nacional de vacinação e pessoas abrangidas pelo programa de vacinação contra a gripe sazonal;
- m) Atendimento em serviço de urgência, no seguimento de:
  - i. Referenciação pela rede de prestação de cuidados de saúde primários para um serviço de urgência;
  - ii. Admissão a internamento através da urgência.

### 3.2.2.1.1.3 - Analisar a matriz de riscos e controlos

O HDFF,EPE na sua matriz de riscos e controlos, integrante do PGRIC<sup>103</sup>, contempla alguns riscos associados à cobrança de taxas moderadoras. Mas, tendo em consideração os objetivos a que nos propomos, foram identificados riscos adicionais não contemplados na matriz do PGRIC, para estes recorreu-se a *Benchmarking*<sup>104</sup>. Neste sentido, os principais fatores de risco que podem comprometer os objetivos, são apresentados na tabela seguinte.

---

<sup>103</sup> O PGRIC do HDFF, EPE, encontra-se publicitado no *website* do HDFF,EPE, em: [http://www.hdfigueira.min-saude.pt/NR/rdonlyres/EB7D9EC0-5EF4-4C15-BC0F-84745578B728/28862/Plano\\_de\\_Corrupt%C3%A7%C3%A3o\\_20152016AprovadoemJunho2015.pdf](http://www.hdfigueira.min-saude.pt/NR/rdonlyres/EB7D9EC0-5EF4-4C15-BC0F-84745578B728/28862/Plano_de_Corrupt%C3%A7%C3%A3o_20152016AprovadoemJunho2015.pdf) (consultado em 08-08-2015).

<sup>104</sup> *Benchmarking* consiste na comparação com referências de mercado. Neste caso, o *benchmarking* foi utilizado para avaliar a probabilidade e o impacto de determinado risco. Contribuíram para essa avaliação as matrizes de riscos e controlos constantes dos PGRIC do Centro Hospitalar Entre o Douro e o Vouga, EPE; Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE; Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE; Centro Hospitalar de São João, EPE; Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE; Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE; Centro Hospitalar do Oeste; Centro Hospitalar Póvoa do Varzim/Vila do Conde, EPE; Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, EPE; Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE; Centro Hospitalar de Leiria, EPE; Hospital Santa Maria Maior, EPE; Hospital de Magalhães Lemos, EPE; Hospital Distrital de Santarém, EPE; Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE; Hospital Prof. Doutor Fernando Fonseca, EPE e Instituto Português de Oncologia de Coimbra Francisco Gentil, EPE.

Tabela 5 - Matriz de Riscos e Controlos - Cobrança de taxas moderadoras

| Riscos Identificados                                                                                                                                                                                                         | Probabilidade<br>(baixa, média, alta) | Impacto<br>(baixo, médio, alto) | Avaliação do Risco | Atividade de controlo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Utentes admitidos com informação insuficiente ou incompleta na sua identificação, nomeadamente, falta de morada, indicação do número de utente SNS, subsistema ou entidade terceira, com implicação no processo de faturação | Média                                 | Alto                            | Alto               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Providenciar que a informação de identificação seja total e mantida atualizada. O Serviço de Gestão de Doentes providencia a atualização da informação de utentes através de pedidos de informação ao utente ou ao respetivo centro de saúde</li> <li>• Criação de um procedimento de admissão de utentes e divulgação. A informação do utente deve ser verificada e atualizada pelo funcionário na admissão</li> </ul> |
| Taxas moderadoras não cobradas                                                                                                                                                                                               | Média *                               | Alto *                          | Alto               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementação de sistema de multibanco nos principais postos de cobrança</li> <li>• Rotatividade de pessoal em postos de cobrança de taxas moderadoras</li> <li>• Controlo sobre a taxa de cobrança</li> </ul>                                                                                                                                                                                                          |
| Desvio de taxas moderadoras                                                                                                                                                                                                  | Baixo *                               | Alto *                          | Médio              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Segregação de funções entre quem recebe e quem confere e entrega no Serviço de Gestão Financeira</li> <li>• Implementação de sistema de multibanco nos principais postos de cobrança</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                         |
| Episódios não faturados ou faturados incorretamente                                                                                                                                                                          | Baixo *                               | Médio *                         | Baixo              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar mensalmente que todos os episódios registados foram faturados</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Anulação indevida e/ou não autorizada de recibos e episódios de produção                                                                                                                                                     | Média                                 | Alto                            | Alto               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Controlo sobre anulações. As anulações têm de ser autorizadas pelas pessoas competentes (responsável serviço)</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Valores cobrados sem impressão do respetivo recibo                                                                                                                                                                           | Baixa                                 | Baixo                           | Baixo              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sensibilização junto dos utentes da obrigatoriedade dos serviços emitirem o recibo</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Admissão de doentes que possuem dispensa ou isenção de taxa moderadora, mas esta não é registada no SONHO (cobrança indevida)                                                                                                | Baixo *                               | Médio *                         | Baixo              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sensibilização junto dos utentes dos seus direitos</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Isenção ou dispensa indevida de taxas moderadoras                                                                                                                                                                            | Média                                 | Médio                           | Médio              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sensibilização junto dos funcionários para só isentar ou dispensar os utentes que apresentarem comprovativo de isenção/dispensa</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Registos de episódios de urgência/consulta que não no momento da admissão/realização                                                                                                                                         | Baixa *                               | Baixo *                         | Baixo              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sensibilização junto dos funcionários para os episódios de urgência e consulta serem efetivadas na admissão/realização de consulta</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Falhas na sequência dos episódios de urgência e consulta                                                                                                                                                                     | Baixa *                               | Baixo *                         | Baixo              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Teste sobre a sequência numérica dos episódios</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Episódios de produção não registados no sistema informático – integridade dos registos                                                                                                                                       | Baixa *                               | Baixo *                         | Baixo              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ações de sensibilização junto dos profissionais (médicos e outros responsáveis) da importância do registo total da produção</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

Legenda: \* Recurso a Benchmarking

Fonte: Elaboração própria

### 3.2.2.1.1.4 - Preparar um programa de auditoria

Tendo em consideração os objetivos, os riscos e os controlos, preparou-se o programa de auditoria, apresentado no Apêndice II, que recolhe as linhas gerais de atuação da atividade de auditoria, com o objetivo de medir e avaliar a economia, eficiência e eficácia da gestão nesta área.

### **3.2.2.1.2 - Comunicação da auditoria**

Para concluir a fase de planeamento da auditoria, o responsável pela Auditoria Interna, comunica aos responsáveis dos serviços envolvidos na auditoria, isto é, ao responsável do Serviço de Gestão de Doentes (SGD) e do Serviço de Gestão Financeira (SGF), que está previsto levar a cabo uma auditoria periódica à cobrança de taxas moderadoras, no mês de janeiro de 2015 nas urgências, e em fevereiro de 2015 nas consultas externas. Estando previsto o início da auditoria a 5 de janeiro e conclusão a 10 de abril. Esta comunicação, no HDFF,EPE é efetuada via *e-mail*, conforme Apêndice III.

### **3.2.2.2 - EXECUÇÃO**

Durante a fase de execução, o auditor deve ter acesso a todas as informações necessárias (registos, documentação, instalações, pessoas, etc.), pelo que eventuais limitações de âmbito devem ser claramente relatadas. É nesta fase que se avalia concretamente os controlos instituídos, após conhecimento do sistema de controlo interno.

#### **3.2.2.2.1 - Trabalho de campo**

O trabalho de campo deve ser executado tendo em conta o programa de auditoria aprovado.

##### **3.2.2.2.1.1 - Descrição, análise e avaliação do controlo**

Para se obter informações acerca do funcionamento do sistema de controlo interno, recorreu-se a diálogos com o responsável do SGD, a questionários de controlo interno ao SGD e ao SGF, conforme Apêndice IV e V, respetivamente, e ainda foram elaborados fluxogramas para as urgências e para as consultas externas, conforme Apêndice VI e VII, respetivamente, que representam graficamente o processo do utente no HDFF,EPE. Recorreu-se ainda a uma nova análise do Manual de Procedimentos Administrativos e Contabilísticos da Produção, de modo a confirmar alguns controlos existentes.

Através da informação recolhida nos questionários de controlo interno, fluxogramas e diálogos com o responsável do SGD, concluiu-se que a equipa de auditoria tem uma confiança razoável no sistema de controlo interno.

### 3.2.2.2.1.2 - Execução de procedimentos de auditoria

Nesta auditoria à cobrança de taxas moderadoras, foram analisados os registos de episódios dos trinta e um dias do mês de janeiro nas urgências, perfazendo um total de 7.265 episódios de urgência, e vinte e dois dias do mês de fevereiro<sup>105</sup> nas consultas externas, perfazendo um total de 8.243 episódios de consulta. Ou seja, no seu global foram analisados 15.508 registos de episódios.

Para uma melhor compreensão, e uma vez que cada serviço tem a sua especificidade, será exposto separadamente os procedimentos para as urgências e para as consultas externas.

#### 3.2.2.2.1.2.1 - URGÊNCIAS

Para a execução dos procedimentos, o ponto de partida foi a recolha dos episódios da urgência com vista à elaboração de uma base de dados, com as informações abaixo indicadas.

Tabela 6- Base de dados das urgências

|  |                 | <b>Ação de Auditoria</b><br><b>Número da ação</b> |                  | <b>Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras</b><br><b>1.PGD/SAI/2015/1</b> |                |               |                |                | <b>Auditoria Interna</b> |                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------|----------------|---------------|----------------|----------------|--------------------------|-----------------------------------|
| N.º Episódio de urgência                                                            | N.º de Processo | Nome do utente                                    | Isenção (Motivo) | Valor da taxa moderadora                                                   | Taxa foi paga? | Valor do MCDT | MCDT foi pago? | Data pagamento | N.º Recibo               | Identificação do utente completa? |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |
|                                                                                     |                 |                                                   |                  |                                                                            |                |               |                |                |                          |                                   |

Ao consultar o SONHO, e após exploração dos mapas existentes, verificou-se que nenhum mapa se adequava ao que se pretendia, o que originou uma condicionante ao normal

<sup>105</sup> Foram analisados vinte e dois dias do mês de fevereiro, uma vez que apenas se realizam consultas de segunda a sexta-feira, e aos sábados de quinze em quinze dias (apenas em algumas especialidades).

desenvolvimento dos trabalhos. Apenas se conseguia retirar um mapa com os “Doentes Admitidos e Destino”<sup>106</sup>, como mostra a figura abaixo, do qual seria possível retirar o n.º de episódio de urgência, data/hora de admissão, n.º de processo e nome do utente, permitindo elaborar uma listagem com todos os utentes admitidos às urgências.

Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe

Ministerio da Saude - IGI

Elaborado em 09/02/2015 as 14:15

Pag. 1/8

URGENCIA  
DOENTES ENTRADOS PELA URGENCIA

Periodo de 02/01/2015 a 02/01/2015

| Episodio | Data/Hora Admissao | Processo | Nome do Doente |
|----------|--------------------|----------|----------------|
| 15000244 | 02/01/2015 - 0:01  | 15000001 | ....           |
| 15000245 | 02/01/2015 - 0:23  | 96001034 | ...            |
| 15000246 | 02/01/2015 - 0:30  | 98000326 | ...            |
| 15000247 | 02/01/2015 - 0:45  | 97009127 | ...            |
| 15000248 | 02/01/2015 - 0:52  | 99000430 | ...            |

Figura 6 - Listagem de utentes admitidos às urgências

De modo a minimizar os esforços, retirou-se o mapa “Lista de Episódios Isentos”<sup>107</sup>, como mostra a figura abaixo, que nos indica o motivo da isenção, o n.º de episódio de urgência, o nome do utente, e o valor da isenção. Através do n.º de episódio foi possível cruzar com a listagem que obtivemos através do mapa anterior, identificando assim os utentes admitidos que estão isentos de taxas moderadoras.

Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe

Ministerio da Saude

Elaborado em 09/02/15 as 18:20

Pag. 1/6

URGENCIA  
LISTA DE EPISODIOS ISENTOS

Periodo de 02/01/2015 a 02/01/2015

Isencao: DESEMPREGADOS, INSCRITOS NOS CENTROS DE EMPREGO, CONJUGES E FILHOS MENORES DESDE QUE DEPENDENTES

| Episodio   | Nome do Doente | Valor |
|------------|----------------|-------|
| 15000231   | ...            | 3,90  |
| Sub-Total: |                | 3,90  |

Isencao: GRAVIDAS E PARTURIENTES

| Episodio   | Nome do Doente | Valor |
|------------|----------------|-------|
| 15000368   | ...            | 18,00 |
| 15000492   | ...            | 18,05 |
| Sub-Total: |                | 36,05 |

Figura 7 - Listagem de episódios isentos

Uma vez retirados estes dois mapas do SONHO, formou-se a base de dados para cada dia do mês, com o n.º de episódio, n.º processo, nome do utente, e se aplicável, o motivo e valor da

<sup>106</sup> O mapa dos “Doentes Admitidos e Destino” corresponde ao mapa 7 do módulo URG (urgência) do SONHO, através da consulta nos “Mapas Diários/Estatísticos”, no perfil “Estatística”.

<sup>107</sup> O mapa “Lista de Episódios Isentos” corresponde ao mapa 428 do módulo URG (urgência) do SONHO, através da consulta nos “Mapas Diários/Estatísticos”, no perfil “Estatística”.

isenção/dispensa de taxas moderadoras. Contudo, ainda haviam dados em falta, nesse sentido, consultou-se cada episódio de urgência (exceto, os episódios isentos de taxas moderadoras) de modo a registar:

- Valor da taxa moderadora e dos MCDT's pagos e/ou em dívida;
- No caso de valores terem sido pagos, a data de pagamento e respetivo n.º de recibo;
- Indicação se a identificação do utente se encontrava completa<sup>108</sup>.

Esta condicionante conduziu também a auditoria a um atraso na sua conclusão e consequentemente na emissão do relatório final.

Uma vez criada a base de dados com os registos dos episódios da urgência e tendo em consideração os objetivos inicialmente definidos, foram executados os seguintes procedimentos de auditoria:

1. Analisar se está completa a identificação do utente (incluindo, morada);
2. Confirmar a data de pagamento, n.º de recibo, n.º de episódio e o valor pago com a listagem de recibos<sup>109</sup> (figura abaixo);

Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe

Ministerio da Saude -IGIF

Elaborado em 11/02/15 as 14:28

Pag. 1/4

S E R V I C O de U R G E N C I A

LISTAGEM DE RECIBOS

Periodo das 00:00 as 23:59 do dia 02/01/2015

TODOS OS FUNCIONARIOS

Recibos Emitidos

Funcionario ...

| N. Recibo | No. Episodio | Valor |
|-----------|--------------|-------|
| 15000073  | 15000276     | 18,05 |
| 15000075  | 15000278     | 18,05 |
| 15000076  | 15000269     | 18,05 |
| 15000080  | 15000287     | 18,05 |
| 15000082  | 15000291     | 18,05 |
| 15000084  | 15000296     | 18,05 |
| 15000088  | 15000309     | 18,05 |
| 15000090  | 15000314     | 18,05 |
| 15000092  | 15000318     | 18,05 |
| 15000093  | 15000295     | 18,05 |

Figura 8 - Listagem de recibos da urgência

<sup>108</sup> A identificação do utente completa, neste caso, é relevante para uma posterior solicitação de cobrança. No caso de o utente ser isento de taxa moderadora, como não se solicita a cobrança, não é extremamente necessário esta informação, daí não terem sido consultados os episódios isentos de taxas moderadoras.

<sup>109</sup> O mapa "Listagem de Recibos Global (Urgência)" corresponde ao mapa 433 do módulo URG (urgência) do SONHO, através da consulta nos "Mapas Diários/Estatísticos", no perfil "Estatística. O mapa "Listagem de Recibos Global (Urgência)" engloba os recibos emitidos e os recibos anulados.

3. Confirmar os registos de recibos anulados com a listagem de recibos anulados<sup>110</sup>, e se o recibo anulado apresenta justificação da anulação;

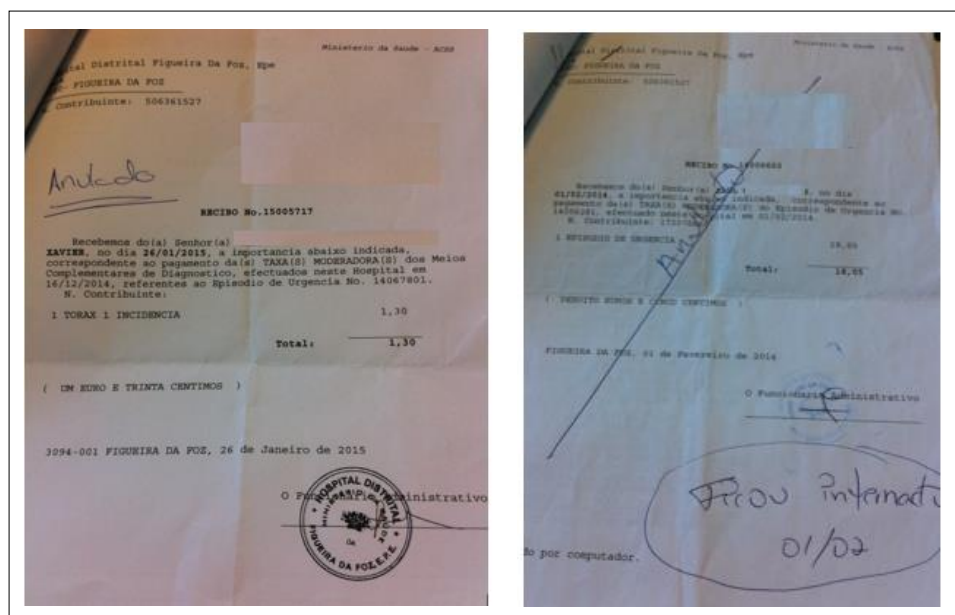


Figura 9 - Exemplos de recibos anulados da urgência

4. Testar o valor das taxas moderadoras recebidas diariamente, com recurso das tabelas abaixo apresentadas, com o objetivo da diferença ser nula;

Tabela 7 - Teste ao valor das taxas moderadoras recebidas diariamente na urgência



Ação de Auditoria

Número da ação

Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras

1.PGD/SAI/2015/1

TESTE: TAXAS MODERADORAS COBRADAS

| INFORMAÇÃO DA LISTAGEM DA CONTABILIDADE |       |
|-----------------------------------------|-------|
| Taxas Moderadoras - dia/janeiro         | VALOR |
| Episódios                               | - €   |
| MCDT'S Imag.                            | - €   |
| MCDT'S Lab.                             | - €   |
| TOTAL                                   | - €   |

| INFORMAÇÃO DA BASE DE DADOS               |       |
|-------------------------------------------|-------|
| Taxas Moderadoras e MCDT's - dia/janeiro  | VALOR |
| Episodios de dia/janeiro                  | - €   |
| Episódios de dias anteriores ao analisado | - €   |
| Episódios de anos anteriores              | - €   |
| TOTAL                                     | - €   |

DIFERENÇA

- €

<sup>110</sup> A listagem de recibos anulados vem no final da listagem dos recibos emitidos (mapa "Listagem de Recibos Global (Urgência)").

5. Confirmar o valor das taxas moderadoras recebidas diariamente, com o valor registado no extrato da conta 71227<sup>111</sup> - Prestações de Serviços - Taxas Moderadoras;
6. Verificar a alteração de preços das taxas moderadoras (ocorrida a 22 janeiro)<sup>112</sup>;

Uma vez efetuados os procedimentos de auditoria n.º 2, 3, 4 e 5, recorreu-se ao papel de trabalho apresentado no Apêndice VIII, para sintetizar a informação da cobrança de taxas moderadoras.

7. Testar se o valor cobrado de taxas moderadoras em cada atendimento em urgência, acrescido dos MCDT realizados no decurso do mesmo, não excede o montante de 50,00€;
8. Testar a sequência numérica dos episódios, com recurso ao papel de trabalho do Apêndice IX.

### 3.2.2.2.1.2.2 - CONSULTAS EXTERNAS

Para a execução dos procedimentos, o ponto de partida foi igualmente a recolha dos episódios das consultas externas com vista à elaboração de uma base de dados, com as informações abaixo indicadas.

*Tabela 8 - Base de dados das consultas*

|  <b>Ação de Auditoria</b><br><b>Número da ação</b> |                 | <b>Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras</b><br><b>1.PGD/SAI/2015/1</b> |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            | <b>Auditoria Interna</b>             |  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------|--------------------|--------------------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|------------|--------------------------------------|--|
| N.º Episódio de consulta                                                                                                              | N.º de Processo | Nome do utente                                                             | Primeira cons. (P)/<br>Cons. subsequente (S) /<br>Sem agenda | Especialidade | Iseção<br>(Motivo) | Valor da<br>taxa<br>moderadora | Taxa foi<br>paga? | Valor do<br>MCDT | MCDT foi<br>pago? | Data<br>pagamento | N.º Recibo | Identificação do<br>utente completa? |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |
|                                                                                                                                       |                 |                                                                            |                                                              |               |                    |                                |                   |                  |                   |                   |            |                                      |  |

<sup>111</sup> A conta 71227 - Prestações de Serviços - Taxas Moderadoras desdobra-se em 712271 - Consultas, 712272 - Urgência e 712276 - MCDT. Para confirmar o valor recebido diariamente, neste caso, foi consultado o extrato da conta 712272 - Taxas Moderadoras - Urgência e 712276 - Taxas Moderadoras MCDT.

<sup>112</sup> Conforme enunciado no Regime das Taxas Moderadoras do presente relatório, e de acordo com a Circular Normativa n.º 1/2015/DPS/ACSS, de 15 de janeiro, uma vez que, o HDFF,EPE é considerado um Serviço de Urgência Médico-Cirúrgica, o valor a cobrar de taxas moderadoras até 22 de janeiro de 2015 é de 18,05€ (valor da taxa moderadora de 2014), a partir de 22 de janeiro de 2015 (inclusive) é de 18,00€.

Assim como ocorreu para as urgências, também para as consultas externas nenhum mapa se adequava ao que se pretendia. Para criar a base de dados, recorreu-se ao mapa das consultas “Marcadas e Registadas”<sup>113</sup>, como mostra a figura abaixo, que nos dá uma listagem das consultas que foram marcadas e realizadas no HDFF,EPE, que engloba as consultas ditas “normais”<sup>114</sup>, as consultas urgentes<sup>115</sup>, e as consultas além vagas<sup>116 117</sup>. Da listagem abaixo podemos retirar a data da realização da consulta, a especialidade, o n.º de processo, o nome do utente, e se o utente ia realizar uma primeira consulta ou consulta subsequente<sup>118</sup>.

Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe

Ministerio da Saude - IGIF

Elaborado em 05/03/15 as 14:45

Pag. 1/1

Secretariado: BALCAO DE INSCRICOES

CONSULTAS MARCADAS

Especialidade CONS. ALERGLOGIA RESPIRATORIA - ...

Data da Consulta: 02/02/2015

Sala: BALCAO 2 - INSCRICOS

Consulta das: 14:30

| N.Processo | N. Ant.Proc. | Nome do Doente | Prox.Cons.    |
|------------|--------------|----------------|---------------|
| 25001877   | ---          | ---            | ___/___/___ P |

Especialidade CONS. CARDIOLOGIA - ...

Data da Consulta: 02/02/2015

Sala: CARDIOLOGIA

Consulta das: 10:30

| N.Processo | N. Ant.Proc. | Nome do Doente | Prox.Cons.    |
|------------|--------------|----------------|---------------|
| 23005253   | ---          | ---            | ___/___/___ P |
| 98000064   | 120435       | ---            | ___/___/___ S |
| 96007153   | 2775         | ---            | ___/___/___ S |

Figura 10 - Listagem das consultas marcadas e registadas

<sup>113</sup> O mapa “Marcadas e Registadas” corresponde ao mapa 149 do módulo CON (consulta) do SONHO, através da consulta nos “Mapas Diários/Estatísticos”, no perfil “Estatística”.

<sup>114</sup> Consultas ditas “normais” é quando um profissional de saúde avalia a situação clínica de uma pessoa e procede ao planeamento da prestação de cuidados de saúde. A consulta pressupõe um registo (marcação) que contenha a identificação da pessoa, a data e a hora, os profissionais envolvidos e as ações tomadas, podendo ser presencial e/ou mediada por tecnologias de informação, ou não presencial e ser realizada por um profissional de saúde ou por vários, segundo a Portaria n.º 234/2015, de 7 de agosto.

<sup>115</sup> As consultas urgentes são consultas agendadas pelo serviço de urgência e também podem ser consultas sem agendamento porque são consultas marcadas na hora.

<sup>116</sup> Um médico tem num dia três vagas para primeiras consultas e cinco vagas para consultas subsequentes, isto é, ao todo pode agendar 8 consultas. As consultas além vagas acontecem quando todas estiverem preenchidas (as 8 consultas) e se marcar outra consulta já é considerada uma consulta além vaga. No entanto, se vier do serviço de urgência já é definida como consulta urgente.

<sup>117</sup> Para uma melhor compreensão, recomenda-se a visualização do fluxograma das consultas, conforme Apêndice VII.

<sup>118</sup> Consulta subsequente é uma consulta que deriva da primeira consulta para verificação da evolução do estado do utente, para administração terapêutica ou preventiva, segundo o Tribunal de Contas (1999).

Contudo, além das consultas marcadas, podem ser realizadas consultas sem agendamento<sup>119</sup>, nesse sentido, retiramos do SONHO o mapa das “Consultas sem Agendamento”<sup>120</sup>, como mostra a figura abaixo, do qual podemos retirar a data da realização da consulta, a especialidade, o n.º de processo, o nome do utente, e se o utente ia realizar uma primeira consulta ou consulta subsequente, ou seja, os mesmos dados que a listagem das consultas “Marcadas e Registadas”.

|                                         |                           |                |             |
|-----------------------------------------|---------------------------|----------------|-------------|
| Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe | Ministerio da Saude -IGIF |                |             |
| Elaborado em 05/03/15 as 14:50          | Pag. 1/1                  |                |             |
| CONSULTAS SEM AGENDAMENTO               |                           |                |             |
| Especialidade: CONS. CIRURGIA - ...     |                           |                |             |
| Data da Consulta: 02/02/2015            |                           |                |             |
| <hr/>                                   |                           |                |             |
| N.Processo                              | N. Ant.Proc.              | Nome do Doente | Prox.Cons.  |
| 10000040                                | ...                       | ...            | .../.../... |

Figura 11 - Listagem das consultas sem agendamento

Assim como para a urgência, retirou-se o mapa “Lista de Episódios Isentos”<sup>121</sup>, como mostra a figura abaixo, que nos indica o motivo da isenção, o n.º de episódio de consulta, o nome do utente, e o valor da isenção. Este mapa tem como referência o n.º de episódio de consulta, por outro lado, mapa “Marcadas e Registadas” e “Consultas sem Agendamento” tem como referência do n.º de processo e não tem referência ao n.º de episódio de consulta. Nesse sentido, não é possível cruzar os mapas, consequentemente, não conseguimos identificar os utentes que estão isentos de taxas moderadoras.

|                                                                                                           |                     |        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|--------|
| Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe                                                                   | Ministerio da Saude |        |
| Elaborado em 05/03/15 as 15:12                                                                            | Pag. 1/12           |        |
| CONSULTA EXTERNA<br>LISTA DE EPISODIOS ISENTOS                                                            |                     |        |
| Periodo de 02/02/2015 a 02/02/2015                                                                        |                     |        |
| Isencao: DESEMPREGADOS, INSCRITOS NOS CENTROS DE EMPREGO, CONJUGES E FILHOS MENORES DESDE QUE DEPENDENTES |                     |        |
| Episodio                                                                                                  | Nome do Doente      | Valor  |
| 14050747                                                                                                  | ...                 | 2,70   |
| 15003575                                                                                                  | ...                 | 89,00  |
| 15008554                                                                                                  | ...                 | 7,75   |
| 15008574                                                                                                  | ...                 | 26,75  |
| 15008576                                                                                                  | ...                 | 7,75   |
| ...                                                                                                       | ...                 | ...    |
| Sub-Total:                                                                                                |                     | 133,95 |

Figura 12 - Listagem de episódios isentos

<sup>119</sup> Consultas sem agendamento é quando são marcadas consultas fora dos dias de agenda, por exemplo, o médico faz consultas às terças e quartas, mas quer passar receitas ou ver um utente na quinta, aí será marcada uma consulta sem agendamento.

<sup>120</sup> O mapa “Consultas sem Agendamento” corresponde ao mapa 157 do módulo CON (consulta) do SONHO, através da consulta nos “Mapas Diários/Estatísticos”, no perfil “Estatística”.

<sup>121</sup> O mapa “Lista de Episódios Isentos” corresponde ao mapa 425 do módulo CON (consulta) do SONHO, através da consulta nos “Mapas Diários/Estatísticos”, no perfil “Estatística”.

Uma vez retirados os mapas do SONHO, e visto que não conseguimos identificar os utentes isentos/dispensados de taxas moderadoras, formou-se a base de dados para cada dia do mês, com o n.º processo, nome do utente, indicação se o utente ia realizar uma primeira consulta ou consulta subsequente, e a especialidade da consulta. Efetuada esta base, consultou-se cada episódio de consulta de modo a registar:

- N.º de episódio;
- Motivo da isenção/dispensa, se aplicável;
- Valor da taxa moderadora e dos MCDT's pagos e/ou em dívida;
- No caso de valores terem sido pagos, a data de pagamento e respetivo n.º de recibo;
- Indicação se a morada do utente se encontrava completa.

Estas condicionantes voltaram a conduzir a auditoria a um atraso na sua conclusão e consequentemente na emissão do relatório final.

Uma vez criada a base de dados com os registos dos episódios das consultas externas e tendo em consideração os objetivos inicialmente definidos, foram executados os seguintes procedimentos de auditoria:

1. Analisar se está completa a identificação do utente (incluindo, morada);
2. Confirmar a data de pagamento, n.º de recibo, n.º de episódio e o valor pago com a listagem de recibos<sup>122</sup> (figura abaixo);

| Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe |              | Ministerio da Saude   |
|-----------------------------------------|--------------|-----------------------|
| Elaborado em 05/03/15 as 14:54          |              | Pag. 1/8              |
| S E R V I C O de C O N S U L T A        |              |                       |
| LISTAGEM DE RECIBOS                     |              |                       |
| Periodo de 02/02/2015 a 02/02/2015      |              | TODOS OS FUNCIONARIOS |
| Recibos Emitidos                        |              |                       |
| No. Recibo                              | No. Episodio | Valor                 |
| 15007172                                | 14057623     | 2,75                  |
| 15007173                                | 14061320     | 9,40                  |
| 15007174                                | 15007535     | 20,80                 |
| 15007175                                | 15008370     | 7,75                  |
| 15007176                                | 15008371     | 7,75                  |
| 15007177                                | 14057255     | 2,25                  |
| 15007178                                | 14057536     | 9,10                  |
| 15007179                                | 15008375     | 7,75                  |
| 15007180                                | 15008376     | 7,75                  |
| 15007181                                | 15008379     | 7,75                  |
| 15007182                                | 15008378     | 8,75                  |
| 15007183                                | 14084473     | 7,20                  |
| 15007184                                | 15005437     | 4,60                  |
| 15007186                                | 15008389     | 7,75                  |

Figura 13 - Listagem de recibos das consultas

<sup>122</sup> O mapa "Listagem de Recibos total p/ turno (Consulta)" corresponde ao mapa 422 do módulo CON (consulta) do SONHO, através da consulta nos "Mapas Diários/Estatísticos", no perfil "Estatística. O mapa "Listagem de Recibos total p/ turno (Consulta)" engloba os recibos emitidos e os recibos anulados. Com este mapa é gerado o mesmo output que o mapa "Listagem de Recibos Global (Urgência)".

3. Confirmar os registos de recibos anulados com a listagem de recibos anulados, e se o recibo anulado apresenta justificação da anulação;

Figura 14 - Exemplos de recibos anulados das consultas

4. Testar o valor das taxas moderadoras recebidas diariamente, com recurso das tabelas abaixo apresentadas, com o objetivo da diferença ser nula;

Tabela 9 - Teste ao valor das taxas moderadoras recebidas diariamente nas consultas

|                                                                                     |              |                                                                     |                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
|  |              | <b>Ação de Auditoria</b><br><b>Número da ação</b>                   | <b>Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras</b><br><b>1.PGD/SAI/2015/1</b> |
| <b>TESTE: TAXAS MODERADORAS COBRADAS</b>                                            |              |                                                                     |                                                                            |
| <b>INFORMAÇÃO DA LISTAGEM DA CONTABILIDADE</b>                                      |              | <b>INFORMAÇÃO DA BASE DE DADOS</b>                                  |                                                                            |
| <b>Taxas Moderadoras - dia/fevereiro</b>                                            | <b>VALOR</b> | <b>Taxas Moderadoras e MCDT's - dia/fevereiro</b>                   | <b>VALOR</b>                                                               |
| Episódios                                                                           | - €          | Episódios de dia/fevereiro                                          | - €                                                                        |
| MCDT'S Imag.                                                                        | - €          | Episódios de fevereiro de dias anteriores ao que estamos a analisar | - €                                                                        |
| MCDT'S Lab.                                                                         | - €          | Episódios de janeiro                                                | - €                                                                        |
| <b>TOTAL</b>                                                                        | <b>- €</b>   | Episódios de anos anteriores                                        | - €                                                                        |
|                                                                                     |              | <b>TOTAL</b>                                                        | <b>- €</b>                                                                 |
|                                                                                     |              | <b>DIFERENÇA</b><br><b>- €</b>                                      |                                                                            |

5. Confirmar o valor das taxas moderadoras recebidas diariamente, com o valor registado no extrato da conta 71227<sup>123</sup> - Prestações de Serviços - Taxas Moderadoras;

<sup>123</sup> A conta 71227 - Prestações de Serviços - Taxas Moderadoras desdobra-se em 712271 - Consultas, 712272 - Urgência e 712276 - MCDT. Para confirmar o valor recebido diariamente, neste caso, foi

6. Verificar a alteração de preços das taxas moderadoras (ocorrida a 22 janeiro);
7. Verificar nas consultas em que as especialidades são isentas ou dispensadas do pagamento de taxas moderadoras, se efetivamente foi reconhecida a sua isenção/dispensa;

Uma vez efetuados os procedimentos de auditoria n.º 2, 3, 4, 5 e 7 recorreu-se ao papel de trabalho apresentado no Apêndice X, para sintetizar a informação da cobrança de taxas moderadoras.

8. Confirmar se os utentes que faltaram às consultas constam no mapa “Marcadas e não Registadas”<sup>124</sup>, figura abaixo, que nos indica uma listagem dos utentes que faltaram à consulta que estava marcada;

|                                             |              |                           |            |
|---------------------------------------------|--------------|---------------------------|------------|
| Hospital Distrital Figueira Da Foz, Epe     |              | Ministerio da Saude -IGIF |            |
| Elaborado em 05/03/15 as 14:52              |              | Pag. 1/1                  |            |
| Secretariado: BALCAO DE INSCRICOES          |              |                           |            |
| CONSULTAS A REALIZAR                        |              |                           |            |
| Especialidade CONS. GASTROENTEROLOGIA - ... |              |                           |            |
| Data da Consulta: 02/02/2015                |              |                           |            |
| Sala: BALCAO 2 - INSCRICOS                  |              |                           |            |
| N.Processo                                  | N. Ant.Proc. | Nome do Doente            | Prox.Cons. |
| 27002922                                    | ...          | ...                       | __/__/__ S |
| 14003170                                    | ...          | ...                       | __/__/__ P |

Figura 15 - Listagem de consultas marcadas e não registadas

9. Testar a sequência numérica dos episódios, com recurso ao papel de trabalho do Apêndice XI.

### 3.2.2.2.2 - Relatório preliminar

Concluídos os procedimentos de auditoria, realizou-se um relatório com o levantamento das principais conclusões e recomendações do trabalho de campo efetuado.

consultado o extrato da conta 712271 - Taxas Moderadoras - Consulta e 712276 - Taxas Moderadoras MCDT.

<sup>124</sup> O mapa “Marcadas e não Registadas” corresponde ao mapa 160 do módulo CON (consulta) do SONHO, através da consulta nos “Mapas Diários/Estatísticos”, no perfil “Estatística”.

### 3.2.2.3 - COMUNICAÇÃO

Após elaboração de um *draft* do relatório, o auditor está em condições de discutir as suas conclusões e recomendações com o auditado, de modo a assegurar que não se verificam mal entendidos ou incompreensões de factos, segundo a PR 2440-1: Os destinatários dos resultados do trabalho.

#### 3.2.2.3.1 - Apresentação e discussão de conclusões

Em reunião com o Presidente do Conselho de Administração, Vogal Executivo, responsável do SGF, responsável do SGD, responsável do Gabinete de Gestão de Sistemas de Informação<sup>125</sup>, e responsável do Gabinete de Planeamento e Controlo de Gestão<sup>126</sup>, foram apresentadas e discutidas as principais conclusões da Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras, nomeadamente:

- 24% das taxas moderadoras e/ou MCDT's da urgência e 20% das taxas moderadoras e/ou MCDT's das consultas externas não foram cobradas no momento da prestação do serviço. As taxas moderadoras que não são cobradas no momento da efetivação das consultas e dos MCDT's, originam a sua cobrança *a posteriori*, implicando dispêndio de tempo, custos com o envio postal, e no caso de a morada ou outros dados do utente não estarem corretos, valores incobráveis.

Observação do Auditado: O responsável do SGD referiu que normalmente as taxas moderadoras não são pagas por indisponibilidade financeira ou falta de trocos.

Recomendação: Deve ser cumprido o que está estabelecido no n.º 1, do art.º 7 do Decreto-Lei n.º 117/2014, de 5 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2015, de 22 de abril, no que diz respeito às taxas moderadoras e/ou MCDT's serem cobrados no momento da realização das prestações de saúde, de modo a reduzir o volume de casos incobráveis. Para isso, devem ser realizadas ações de sensibilização aos funcionários dos secretariados clínicos, por forma à recomendação acima mencionada, ser cumprida.

---

<sup>125</sup> Presença na reunião, por solicitação do Serviço de Auditoria Interna, devido ao envolvimento deste serviço nas recomendações efetuadas.

<sup>126</sup> Presença na reunião, por solicitação do Conselho de Administração.

- A morada dos utentes no SONHO muitas das vezes encontra-se incompleta, assumindo algumas vezes a morada do HDFF,EPE.

Observação do Auditado: O responsável do SGD referiu que o sistema não deixa avançar para o próximo campo se a morada não estiver completa mas, muitas vezes os funcionários “forçam” a saída do SONHO, e este automaticamente assume a morada do HDFF,EPE.

Recomendação: Realizar ações de sensibilização aos funcionários dos secretariados clínicos para identificarem obrigatoriamente o utente com nome completo, morada completa, n.º SNS e subsistema de saúde.

- Foram identificados 18 recibos anulados na urgência em que apenas 8 recibos apresentam justificação, e 58 recibos anulados nas consultas externas em que apenas 24 recibos apresentam justificação. Tendo em conta as justificações, os recibos são anulados essencialmente por o respetivo episódio ser anulado ou por pagamento indevido, isto é, por os utentes serem isentos ou dispensados de taxas moderadoras.

Recomendação: Os recibos anulados vindos dos secretariados clínicos têm de conter os seguintes elementos obrigatórios:

- justificação da anulação;
- nome do funcionário legível (primeiro e último nome);
- número mecanográfico<sup>127</sup> do funcionário;

O recibo anulado original tem que estar na posse do SGF do HDFF, EPE e a anulação do recibo na aplicação SONHO deve ser efetuada “com devolução de dinheiro”.

- As isenções e dispensas concedidas são corretamente registadas e fundamentadas, com exceção das consultas de psiquiatria de seguimento clínico e consultas de pedopsiquiatria bem como atos complementares prescritos no decurso destas<sup>128</sup>, que

---

<sup>127</sup> O número mecanográfico do funcionário é um número interno atribuído a cada funcionário do HDFF,EPE.

<sup>128</sup> De acordo com a Circular Informativa n.º6/2012/CD, de 30 de janeiro de 2012 e Circular Normativa n.º 37/2011/UOFC, de 28 de dezembro de 2011, deveriam ser dispensadas de cobrança de taxas

na aplicação SONHO encontram-se como valores a cobrar. Os valores não são efetivamente cobrados ao utente, mas no seu processo, o valor aparece como dívida.

Recomendação: O responsável do Gabinete de Gestão de Sistemas de Informação deve parametrizar as consultas de psiquiatria e pedopsiquiatria como dispensadas de taxas moderadoras.

- Foram identificados 0,25% de episódios não sequenciais no mês de janeiro correspondendo a 18 episódios da urgência, e 5,73% de episódios não sequenciais no mês de fevereiro correspondendo a 472 episódios das consultas externas, para identificar estes episódios recorreremos aos papéis de trabalho conforme o Apêndice IX e XI. Relativamente à urgência, consultados os episódios, em 17 episódios, o SONHO devolveu-nos a mensagem “Não existe esse episódio de consulta”. Relativamente às consultas externas, consultados os episódios, em 215 episódios, o SONHO devolveu-nos a mensagem “Não existe esse episódio de consulta”, os restantes 257 episódios correspondem a consultas de um dia, mas que são registados na aplicação SONHO num dia posterior. A maioria corresponde a consultas de obstetria, perfazendo um total de 203 consultas e a consultas de serviço domiciliário, num total de 38.

Observação do Auditado: A responsável do SGD referiu que, nas urgências, os 17 episódios correspondem a anulações, normalmente por troca de identificação do utente na admissão. O outro episódio de urgência foi um registo de uma ficha de admissão do utente feita manualmente, com data de 15/12/2014. No que diz respeito às consultas externas, os 215 episódios correspondem a anulações, também normalmente por troca de identificação do utente na admissão.

Recomendação: Realizar ações de sensibilização aos funcionários dos secretariados clínicos para a admissão do utente na consulta ser efetuada no momento em que o utente se apresenta no HDFF,EPE, para a realização da mesma. Por forma a não originar consultas efetivadas num determinado dia e registadas em outra data diferente.

---

moderadoras as consultas externas de psiquiatria de seguimento clínico e consultas de pedopsiquiatria bem como atos complementares prescritos no decurso destas.

- Foi identificado no dia 18 de janeiro um episódio de urgência, em que o utente é considerado isento (isenção atribuída corretamente) mas, o valor associado à isenção é 18€, no entanto, deveria ser 18,05€. Visto que, o novo valor de taxa moderadora (18€) só se aplica a partir do dia 22 de janeiro de 2015 (inclusive), segundo a Circular Normativa n.º1/2015/DPS/ACSS.

Observação do Auditado: O responsável do Gabinete de Gestão de Sistemas de Informação referiu que é uma situação pontual, devido a testes no sistema.

Recomendação: Nada a recomendar.

- Foram identificadas 5 consultas com marcação, mas não há qualquer registo no SONHO de que a consulta tenha sido efetivada ou de que o utente tenha faltado, ou seja, não existe mais informação para além da marcação da consulta.  
Foram identificados 25 processos em que o médico não deu consulta (o médico faltou) mas, está considerado como se fosse o utente a faltar, constando da listagem de faltas.  
Foram ainda identificadas 2 consultas efetivadas e os utentes constam na listagem das faltas, contudo as duas situações cumulativamente não são possíveis.

Observação do Auditado: A responsável do SGD referiu que as situações identificadas são falhas administrativas no registo, uma vez que semanalmente, o registo das faltas é efetuado manualmente.

Recomendação: Elaboração informaticamente de um mapa para que a listagem das faltas seja automaticamente gerada.

- Foi identificado o pagamento de uma taxa moderadora a 25 de fevereiro de 2015 referente a um episódio de 21 de agosto de 2008. O prazo de prescrição é de 3 anos contados da data da prestação do serviço de saúde, logo, já se encontrava prescrita.

Recomendação: Nada a recomendar.

### **3.2.2.3.2 - Relatório final de auditoria**

Discutidas as observações, conclusões e recomendações de auditoria com os auditados, procedeu-se a elaboração do relatório final.

### **3.2.2.3.3 - Divulgação do relatório final de auditoria**

O relatório de auditoria foi distribuído ao Conselho de Administração, e como refere a PR 2440-1: Os destinatários dos resultados do trabalho, aos responsáveis das unidades auditadas, isto é, ao SGD e SGF.

### **3.2.2.4 - FOLLOW-UP**

Como refere a PR 2500.A1-1: O processo *Follow-up* (acompanhamento posterior), o responsável pela Auditoria Interna deverá estabelecer um processo *follow-up* para monitorar e assegurar que as ações da gestão foram eficazmente implementadas ou que os gestores de topo aceitam o risco de não tomar qualquer medida.

#### **3.2.2.4.1 - Registar deficiências e recomendações, e acompanhamento de implementação de recomendações**

Como meio de acompanhar o estado de implementação das recomendações, fez-se um registo das mesmas no papel de trabalho seguidamente apresentado.

Tabela 10 - Registo e acompanhamento de recomendações

|  <b>REGISTO DE RECOMENDAÇÕES</b> |                   | Auditoria Interna                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                       |                                |                         |             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------------|-------------------------|-------------|
| Ação de Auditoria                                                                                                 | N.º processo      | Recomendação                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Data de implementação | Responsável pela implementação | Estado de implementação | Observações |
| Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras                                                                          | 1. PGD/SAI/2015/1 | Realizar ações de sensibilização aos funcionários dos secretariados clínicos, por forma às taxas moderadoras e/ou MCDT's, serem cobrados no momento realização das prestações de saúde.                                                                                                                                                                                                                                                                               | Imediata              | Responsável SGD                | Implementado            |             |
| Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras                                                                          | 1. PGD/SAI/2015/1 | Realizar ações de sensibilização aos funcionários dos secretariados clínicos para identificarem obrigatoriamente o utente com nome completo, morada completa, n.º SNS e subsistema de saúde.                                                                                                                                                                                                                                                                          | Imediata              | Responsável SGD                | Implementado            |             |
| Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras                                                                          | 1. PGD/SAI/2015/1 | Os recibos anulados vindos dos secretariados clínicos têm de conter os seguintes elementos obrigatórios: <ul style="list-style-type: none"> <li>• justificação da anulação;</li> <li>• nome do funcionário legível (primeiro e último nome);</li> <li>• número mecanográfico do funcionário;</li> </ul> O recibo anulado original tem que estar na posse do SGF do HDFF, EPE e a anulação do recibo na aplicação SONHO deve ser efetuada "com devolução de dinheiro". | Imediata              | Responsável SGD                | Implementado            |             |
| Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras                                                                          | 1. PGD/SAI/2015/1 | O responsável do Gabinete de Gestão de Sistemas de Informação deve parametrizar as consultas de psiquiatria e pedopsiquiatria como dispensadas de taxas moderadoras.                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 31-07-2015            | Responsável GGSI               | Em curso                |             |
| Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras                                                                          | 1. PGD/SAI/2015/1 | Realizar ações de sensibilização aos funcionários dos secretariados clínicos para a admissão do doente na consulta ser efetuada no momento em que o utente se apresenta no HDFF, EPE.                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Imediata              | Responsável SGD                | Implementado            |             |
| Faturação: Cobrança de Taxas Moderadoras                                                                          | 1. PGD/SAI/2015/1 | Elaboração informaticamente de um mapa para que a listagem das faltas seja automaticamente gerada.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 31-07-2015            | Responsável GGSI               | Em curso                |             |

Segundo Morais e Martins (2013, p. 172), “a auditoria considera-se bem sucedida quando as suas recomendações são efetivamente implementadas e avaliada a sua eficácia”.

### 3.2.2.5 - CONDICIONANTES/SUGESTÕES

Na execução dos procedimentos de auditoria foram identificadas algumas condicionantes ao normal desenvolvimento dos trabalhos, e foram observadas algumas incoerências na designação dos mapas.

Condicionantes:

- Não se conseguiu gerar mapas do SONHO que facultassem todos os dados necessários à auditoria, nomeadamente, a descrição por n.º de episódio ou n.º de processo do valor da taxa moderadora e dos MCDT's pagos e/ou em dívida, e no caso de os valores terem sido pagos, a data de pagamento e respetivo n.º de recibo. E ainda a indicação se a identificação do utente se encontrava completa (incluindo morada).

- Além do SONHO não gerar mapas que facultem todos os dados necessários, existem mapas em que a base de referência é o n.º de episódio e outros em que é o n.º de processo, o que dificulta ainda mais o cruzamento de dados dos vários mapas, de forma a construir uma base de dados fiável.

#### Observações:

- Ao vermos os mapas disponíveis no SONHO aparece uma designação e posteriormente à execução do mapa, aparece outro nome (semelhante), por exemplo, o mapa 7 - “Doentes Admitidos e Destino” quando é executado diz “Doentes Entrados pela Urgência”, e o mapa 160 - “Marcadas e Registadas” quando é executado diz “Consultas Marcadas”.
- O mapa 433 - “Listagem de Recibos Global (Urgência)” e o mapa 422 - “Listagem de Recibos Total p/turno (Consulta)”, apesar de terem designações diferentes, o *output* é o mesmo, apenas um se refere às urgências e outro às consultas externas.

#### Sugestões:

- Foram elaboradas bases de dados para cada dia do mês, isto é, vários ficheiros. Na minha opinião, a base de dados deveria ter sido elaborada no mesmo ficheiro de modo a facilitar a execução dos procedimentos de auditoria, pois para a confirmação dos episódios pagos (procedimento de auditoria n.º2), confirmação dos recibos anulados (procedimento de auditoria n.º3) e teste ao valor das taxas moderadoras e/ou MCDT’s recebidos (procedimento de auditoria n.º4) recorria-se ao dia em que foi emitido ou anulado o recibo, muitas das vezes acontecia que um episódio de determinado dia era pago num momento posterior, e tínhamos de procurar o dia do episódio (dia de admissão do utente).
- Foram agregados os valores dos MCDT’s da Imagiologia e dos MCDT’s do Laboratório na base de dados, na minha opinião, deveriam ter sido desagregados de modo a possibilitar um maior controlo.

### **3.2.3 - Existências: Auditoria aos Armazéns Avançados<sup>129</sup>**

A 13 de abril, iniciou-se a segunda auditoria do ano de 2015 de modo a dar seguimento aos objetivos traçados pela Auditoria Interna. Assim como para a Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras, a Auditoria aos Armazéns Avançados (AA) também irá ser apresentada de acordo com o esquema do Processo de Auditoria Interna, exposto no capítulo I, subcapítulo 1.5 do presente relatório.

#### **3.2.3.1 - PLANEAMENTO**

O auditor deve desenvolver e documentar um plano para cada auditoria que no fundo constitui uma estratégia geral do seu trabalho.

##### **3.2.3.1.1 - Preparação da auditoria**

Planear e preparar uma auditoria no fundo é um processo contínuo e interativo durante todo o trabalho de auditoria. Uma vez que, podem surgir acontecimentos inesperados e o auditor pode necessitar de modificar a estratégia de auditoria.

##### **3.2.3.1.1.1 - Fundamento, objetivo e âmbito**

Esta auditoria sobre a área das Existências, mais especificamente aos Armazéns Avançados do Material de Consumo Clínico<sup>130</sup>, desenrolou-se devido a uma solicitação do responsável do Serviço de Aprovisionamento (SA). O objetivo do responsável do SA era verificar se as encomendas estão a ser satisfeitas de acordo com as encomendas solicitadas pelos serviços,

---

<sup>129</sup> Os armazéns avançados ou periféricos são as antigas arrecadações de cada serviço onde se encontravam armazenadas as existências. Atualmente os artigos que cada serviço utiliza encontram-se dispostos em armários, de forma organizada obedecendo a uma determinada codificação. Os artigos nos armazéns avançados são repostos segundo níveis máximos e mínimos, adaptados a cada serviço.

<sup>130</sup> Os armazéns avançados no HDFF,EPE estão divididos em material de consumo clínico (por exemplo, seringas, adesivos, luvas, sistema de colheita de sangue, etc.), material de consumo administrativo (por exemplo, tinteiros, papel, canetas, etc.), material de consumo hoteleiro (por exemplo, avental de plástico irreversível, papel higiénico, etc.) e material de manutenção e conservação (por exemplo, filtros anti contaminação, sal puro em pastilhas, etc.).

respeitando os limites máximos de reposição de cada artigo, e verificar se os artigos se encontram corretamente condicionados e identificados nos AA.

Nesse sentido, os objetivos desta auditoria são:

- a) Verificar se as encomendas são satisfeitas pelo SA conforme as encomendas dos serviços consumidores através do PDA<sup>131</sup>;
- b) Verificar se são encomendadas pelos serviços consumidores ou satisfeitas pelo SA quantidades de artigos superiores ao limite máximo;
- c) Analisar se existiam artigos com rutura de *stock*<sup>132</sup> ou com *stock* parado<sup>133</sup>;
- d) Verificar o método de encomenda dos artigos pelo serviço consumidor (via GHAF ou via PDA)<sup>134</sup>;
- e) Verificar a existência de etiquetas de código de barras e de etiquetas do nível de reposição nos AA dos serviços consumidores;
- f) Confirmar o nível de reposição das etiquetas dos AA com os níveis de reposição do GHAF;
- g) Avaliar a restrição de acessos aos AA;
- h) Verificar se os AA permitem a movimentação eficiente e eficaz dos materiais e se estão organizados de forma a condicionar adequadamente o material de consumo clínico.

O âmbito da auditoria consiste em analisar os registos das encomendas do material de consumo clínico em todos os serviços com AA, nomeadamente, Cirurgia, Medicina Interna, Pediatria, Especialidades Cirúrgicas, Especialidades Médicas, Esterilização, Medicina Laboratorial, Unidade de Cirurgia de Ambulatório e Hospital de Dia. A análise dos registos incidiu de janeiro de 2015 a julho de 2015.

---

<sup>131</sup> PDA (*Personal Digital Assistant*), assistente pessoal digital, é um computador de dimensões reduzidas dotado de grande capacidade computacional, cumprindo as funções de agenda e sistema informático de escritório elementar, com possibilidade de interconexão com um computador pessoal e uma rede informática sem fios (*Wi-fi*). Nos armazéns avançados tem essencialmente a função de leitor de código de barras dos artigos.

<sup>132</sup> Considera-se rutura de *stock* quando a quantidade encomendada é igual ao limite máximo do artigo, pois isso significa que não estava nenhum artigo no serviço.

<sup>133</sup> Segundo a opinião do responsável do material de consumo clínico é considerado *stock* parado para efeitos de AA, quando um artigo não é utilizado por um período de 3 meses. Uma vez que, o objetivo dos AA é para artigos com utilização muito regular.

<sup>134</sup> Nos serviços com AA as encomendas de material de consumo clínico são efetuadas através do PDA, em que o enfermeiro-chefe (por norma) solicita o material com recurso ao *picking* dos artigos (leitura ótica dos artigos através do código de barras, ou seja, *picking* é a atividade de recolha dos materiais de acordo com os pedidos, na quantidade certa, com o intuito de satisfazer as necessidades do serviço consumidor). Contudo, por vezes o sistema não funciona corretamente, e nesse caso, as encomendas são efetuadas através do GHAF.

### 3.2.3.1.1.2 - Recolha de informação

Previamente à execução da auditoria é essencial para qualquer auditor, recolher e analisar informação sobre a atividade que vai auditar, neste sentido foi efetuada:

- Leitura do Manual de Procedimentos Administrativos e Contabilísticos da Gestão de Existências – Logística;
- Leitura da Circular Informativa nº115/2009 - Implementação do Sistema de Armazéns Avançados no HDFF,EPE (conforme Anexo I);
- Pesquisa *online*.

Uma vez recolhida e analisada informação acerca dos armazéns avançados, segue-se um pequeno enquadramento dos mesmos.

### Enquadramento dos Armazéns Avançados

Para Crespo de Carvalho (2010) citado por Costa (2013, p. 12), a realidade dos hospitais públicos é caracterizada por:

- “Fracas infraestruturas com áreas de armazenagem compartimentadas;
- Processos pouco integrados e com muitas burocracias;
- Sistemas de informação apenas em termos contabilísticos;
- Falta de capacidade para controlar existências e consumos nos serviços clínicos;
- Grandes níveis de inventário (2 a 3 meses de material em *stock*);
- Pouca atenção na perspetiva estratégica das compras e no modelo de colaboração com os fornecedores, entre outros”.

A constante reposição de material de consumo clínico num meio hospitalar é essencial para o seu funcionamento. “O aumento dos custos relacionados com o material de consumo clínico, bem como o aumento da competitividade no setor da saúde, fez com que, no que diz respeito à gestão de *stocks*, as organizações se preocupassem em encontrar uma relação custo-eficiência, sem comprometer a qualidade do serviço”, segundo Callender & Grasman (2010) citado por Costa (2013, p.1). Um modo de conseguir essa relação é através da implementação de armazéns avançados, uma vez que estes permitem:

- Reduzir os níveis de *stocks* no armazém central e nos armazéns avançados;
- Maximização de espaço e consequente redução dos custos de armazenamento;
- Melhorar a eficiência das reposições;

- Reduzir o número de ruturas;
- Maior controlo dos prazos de validade dos artigos;
- Bloqueio por parte do sistema informático de encomendas superiores ao nível estabelecido para o serviço;
- Aumentar o controlo e rastreabilidade dos artigos desde a entrada em armazém até ao consumo;
- Disponibilizar informação dos consumos e das existências em tempo real.

Existe um conjunto de modelos de abastecimentos dos armazéns avançados adotados pelas unidades prestadoras de cuidados de saúde. De acordo com a Auditoria do Aprovisionamento das Unidades Hospitalares do SNS do Tribunal de Contas (2012, p. 25), os modelos logísticos da distribuição do material de consumo clínico existentes nas unidades hospitalares são semelhantes, baseando-se no sistema *kanban*. O modelo *kanban* visa a redução de *stocks*, eliminação de desperdícios, e aperfeiçoamento do processo produtivo. Funciona com um sistema informático ajustado às necessidades de cada entidade hospitalar, de forma a controlar e monitorizar os artigos através de um código de barras individualizado, desde a entrada no armazém até ao seu consumo, potenciando o *paper free* (supressão de suporte em papel). O sistema informático permite gerir o *stock* dos armazéns avançados, através da parametrização dos níveis máximos e mínimos dos artigos, e gera automaticamente uma encomenda (quando atingido o nível mínimo), o que reduz significativamente a utilização dos pedidos em papel e consequente a margem de erro nos registos dos consumos. Este sistema logístico considera a saída dos artigos do armazém central para os armazéns avançados apenas como uma transferência, sendo o consumo registado apenas quando o artigo é retirado do armazém avançado do serviço e administrado ao utente. O intuito deste modelo seria imputar os custos ao utente contudo, segundo a Auditoria do Aprovisionamento das Unidades Hospitalares do SNS do Tribunal de Contas (2012, p. 25), não se tem verificado a sua afetação ao utente. No HDFF,EPE o modelo de distribuição aproxima-se ao sistema *kanban*, contudo, a encomenda não é despoletada automaticamente pelo sistema informático e os custos também não são imputados ao utente.

No HDFF,EPE recebe-se os artigos dos fornecedores, e armazena-se no armazém central por famílias. Todos os materiais armazenados no armazém central estão associados a um código de barras a partir do momento que entram no armazém. As encomendas do material de consumo clínico são efetuadas normalmente pelo enfermeiro-chefe do serviço através do PDA.

Os assistentes operacionais do SA veem no PDA as encomendas recebidas até às 9h30<sup>135</sup> e a esta hora começam a fazer a leitura ótica dos artigos através dos códigos de barras e distribuem aos serviços o material de consumo clínico. Em cada armazém avançado existe um conjunto de armários<sup>136</sup> com divisórias onde se armazena só o material de consumo clínico utilizado pelo serviço, estando identificado em cada divisória o artigo que contém através da respetiva etiqueta de código de barras, conforme ilustra a figura abaixo. Além desta etiqueta, está uma etiqueta com o nível máximo de reposição, que corresponde ao máximo que cada divisória pode conter de determinado artigo. Este nível máximo é estabelecido com base na média dos consumos dos últimos meses do serviço. Cabe ao enfermeiro que retira o material do armazém avançado dar a baixa do artigo através do PDA, e nesse momento, o material é considerado como consumido e imputado o custo ao serviço. Assim, o sistema toma conhecimento do respetivo consumo ficando registado quando e qual o material consumido e em que quantidades. O registo do material consumido pelo enfermeiro assume um papel essencial para que o *stock* físico esteja de acordo com o *stock* informático, uma vez que a falta de registo provoca um desfasamento entre os *stocks*. O controlo visual permite evitar possíveis desfasamentos, e cabe também aos assistentes operacionais verificar se as quantidades de *stock* físico são iguais às quantidades de *stock* no sistema informático. Se não for o caso, deve-se fazer um inventário para apurar a razão das quantidades não corresponderem.



Figura 16 - Exemplo AA

<sup>135</sup> As encomendas posteriores às 9h30 são satisfeitas apenas no dia seguinte. Caso os enfermeiros tenham urgência nos artigos, fazem uma encomenda via GHAF.

<sup>136</sup> Nos armários tentou-se agrupar os artigos por família sempre que possível, por exemplo, família dos pensos (adesivos, pensos, compressas e ligaduras), família das colheitas (seringas, agulhas, agulhas com aleta, cateteres, etc.), entre outros.

Contudo, nem todos os materiais de consumo clínico estão em armazém avançado, por terem um baixo consumo. Nesses casos, as encomendas são efetuadas pelo GHAF funcionando como um sistema mais tradicional, em que o enfermeiro-chefe faz uma encomenda pelo GHAF e esta é satisfeita pelos assistentes operacionais logo que possível.

Segundo Vries (2011) citado por Costa (2013, p.22), “uma gestão ineficiente de *stocks* pode provocar excesso de existências ou falta de existências. Por um lado, o excesso de existências conduz a custos de posse elevados, e aumenta o risco dos materiais passarem de validade, ficarem obsoletos, etc. Por outro lado, a falta de existências, pode resultar em ruturas que na área da saúde pode significar insatisfação por parte dos médicos, atrasos em cirurgias, e em situações extremas, na morte de pacientes”. Assim, “é normal que os profissionais de saúde queiram grandes quantidades de *stocks* com o intuito de evitar possíveis ruturas. Por sua vez, muitas entidades continuam hesitantes no que toca à redução dos níveis de existências, pois os custos associados à falta de material são muito superiores ao custo de ter em posse existências em excesso”, segundo Aptel & Pourjalali (2001) citado por Costa (2013, p.22). “Encontrar um balanço entre as métricas da qualidade (tratamento imediato, serviços adequados e o cumprimento das normas profissionais) e os custos, é um dos principais desafios logísticos com que os hospitais se confrontam”, segundo Vries (2011) citado por Costa (2013, p.22).

### 3.2.3.1.1.3 - Analisar a matriz de riscos e controlos

O HDFF,EPE na sua matriz de riscos e controlos, integrante do PGRIC<sup>137</sup>, contempla apenas o risco de apropriação indevida de existências e acesso indevido às instalações. Tendo em consideração os objetivos a que nos propomos, foram identificados riscos adicionais não contemplados na matriz do PGRIC, para estes recorreu-se a *Benchmarking*<sup>138</sup> (quando

---

<sup>137</sup> O PGRIC do HDFF, EPE, como anteriormente referido, encontra-se publicitado no *website* do HDFF,EPE, em: [http://www.hdfigueira.min-saude.pt/NR/rdonlyres/EB7D9EC0-5EF4-4C15-BC0F-84745578B728/28862/Plano\\_de\\_Corrupt%C3%A7%C3%A3o\\_20152016AprovadoemJunho2015.pdf](http://www.hdfigueira.min-saude.pt/NR/rdonlyres/EB7D9EC0-5EF4-4C15-BC0F-84745578B728/28862/Plano_de_Corrupt%C3%A7%C3%A3o_20152016AprovadoemJunho2015.pdf) (consultado em 08-08-2015).

<sup>138</sup> O *benchmarking* foi utilizado para avaliar a probabilidade e o impacto de determinado risco. Contribuíram para essa avaliação as matrizes de riscos e controlos constantes dos PGRIC do Centro Hospitalar Entre o Douro e o Vouga, EPE; Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE; Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE; Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE; Centro Hospitalar do Oeste; Centro Hospitalar Póvoa do Varzim/Vila do Conde, EPE; Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE; Centro Hospitalar de Leiria, EPE; Hospital Santa Maria Maior, EPE; Hospital de Magalhães Lemos, EPE; Hospital Distrital de

possível), e como alternativa para avaliar a probabilidade e o impacto de determinados riscos que não estavam contemplados nos PGRCIC de outros hospitais e centros hospitalares, recorreu-se ao julgamento do auditor com a colaboração do responsável do material de consumo clínico. Neste sentido, os principais fatores de risco que podem comprometer os objetivos, são apresentados na tabela abaixo.

Tabela 11 - Matriz de Riscos e Controlos - AA

| Riscos Identificados                                                                            | Probabilidade<br>(baixa, média, alta) | Impacto<br>(baixo, médio, alto) | Avaliação do Risco   | Atividade de controlo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Apropriação indevida de existências                                                             | Alta *                                | Alto *                          | Alto *               | <ul style="list-style-type: none"> <li>Restrição do acesso aos armazéns (acesso só a pessoal autorizado)</li> <li>Implementação de um controlo de acesso aos armazéns (por exemplo, registo biométrico)</li> <li>Realização de contagens físicas periódicas</li> <li>Responsabilização dos serviços consumidores pela salvaguarda dos bens</li> </ul> |
| Acesso indevido às instalações                                                                  | Alta *                                | Alto *                          | Alto *               | <ul style="list-style-type: none"> <li>Restrição do acesso aos armazéns (acesso só a pessoal autorizado)</li> <li>Implementação de um controlo de acesso aos armazéns (por exemplo, registo biométrico)</li> </ul>                                                                                                                                    |
| Instalações de armazenagem nos AA inadequadas                                                   | Alta **                               | Médio **                        | Médio **             | <ul style="list-style-type: none"> <li>Reorganização do espaço para os armazéns avançados</li> <li>Implementação de armários fechados e adequados para o condicionamento dos artigos</li> </ul>                                                                                                                                                       |
| Existências não controladas nos AA (excesso e rutura de existências)                            | Média **                              | Médio **                        | Médio **             | <ul style="list-style-type: none"> <li>Realização de contagens físicas periódicas</li> <li>Assegurar um rigoroso e informatizado controlo de existências</li> <li>Rotação do funcionário que repõe os artigos nos AA</li> </ul>                                                                                                                       |
| Níveis de stocks desajustados dos consumos                                                      | Alta **                               | Médio **                        | Alto **              | <ul style="list-style-type: none"> <li>Revisão periódica dos níveis de stock</li> <li>Apuramento de expetativas de consumos, com base no histórico do serviço</li> </ul>                                                                                                                                                                              |
| Expiração dos prazos de validade dos artigos                                                    | Baixa **                              | Médio **                        | Baixo **             | <ul style="list-style-type: none"> <li>Implementar sistemas de alerta assim que os artigos estejam próximos do fim do prazo de validade</li> </ul>                                                                                                                                                                                                    |
| Baixa rotação de stock                                                                          | Baixa * <sup>b</sup>                  | Médio * <sup>b</sup>            | Baixo * <sup>b</sup> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Identificação periódica dos materiais sem movimentação por um período considerado alargado</li> </ul>                                                                                                                                                                                                          |
| Falta de identificação ou identificação incorreta dos produtos nos AA dos serviços consumidores | Alta * <sup>b</sup>                   | Baixo * <sup>b</sup>            | Médio * <sup>b</sup> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Verificação periódica da correta identificação dos artigos</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                          |
| Condicionamento de existências incorreto                                                        | Baixa * <sup>b</sup>                  | Baixo * <sup>b</sup>            | Baixo * <sup>b</sup> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Cumprimento das políticas de condicionamento dos artigos</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                            |

Legenda: \* Recurso ao PGRCIC do HDFF, EPE

\*\* Recurso a Benchmarking

\*<sup>b</sup> Recurso ao julgamento do auditor com a colaboração do responsável do material de consumo clínico do SA

Fonte: Elaboração própria

### 3.2.3.1.1.4 - Preparar um programa de auditoria

Um programa de auditoria, segundo Costa (2010, p. 302), “é um documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos

Santarém, EPE; Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE e Instituto Português de Oncologia de Coimbra Francisco Gentil, EPE.

substantivos”. Segundo a PR 2240: Programa do trabalho de auditoria, o auditor deve desenvolver e documentar programas de trabalho de forma a alcançar os objetivos. Nesse sentido, preparou-se o programa de auditoria, apresentado no Apêndice XII, que recolhe as linhas gerais de atuação da atividade de auditoria.

### **3.2.3.1.2 - Comunicação da auditoria**

Uma vez efetuado o programa de auditoria, o responsável pela Auditoria Interna comunica aos responsáveis do SA, Cirurgia, Medicina Interna, Pediatria, Especialidades Cirúrgicas, Especialidades Médicas, Esterilização, Medicina Laboratorial, Unidade de Cirurgia de Ambulatório e Hospital de Dia, o âmbito, a data de início e de fim da auditoria, bem como, a equipa de auditoria. Esta comunicação no HDFF,EPE é efetuada via *e-mail*, conforme Apêndice XIII.

### **3.2.3.2 - EXECUÇÃO**

Após a comunicação da auditoria, o auditor está em condições de iniciar a fase de execução da auditoria, isto é, o trabalho de campo.

#### **3.2.3.2.1 - Trabalho de campo**

É com base na prova recolhida no trabalho de campo que o auditor irá sustentar a suas conclusões/recomendações de auditoria. Mas, para efetuar recomendações o auditor tem saber o que está implementado, nesse sentido, o auditor analisa o sistema de controlo interno da entidade.

##### **3.2.3.2.1.1 - Descrição, análise e avaliação do controlo**

Para obter informações acerca do funcionamento do sistema de controlo interno, recorreu-se a diálogos com o responsável do SA e com o responsável do material de consumo clínico do

SA, a questionários de controlo interno ao responsável do SA, conforme Apêndice XIV, e ainda foi elaborado um fluxograma, conforme Apêndice XV, que representa graficamente o circuito de distribuição de material de consumo clínico no HDFF,EPE. Recorreu-se ainda a uma nova análise do Manual de Procedimentos Administrativos e Contabilísticos da Gestão de Existências - Logística.

Através da informação recolhida nos questionários de controlo interno, fluxogramas e diálogos com o responsável do SA e com o responsável do material de consumo clínico do SA, concluiu-se que a equipa de auditoria tem uma confiança razoável no sistema de controlo interno.

### 3.2.3.2.1.2 - Execução de procedimentos de auditoria

Após estudar e avaliar os controlos internos existentes, é com a “base na confiança dos mesmos que a equipa de auditoria interna determina os procedimentos de auditoria a serem aplicados”, segundo Moraes e Martins (2013, p. 156). Apesar de os procedimentos de auditoria já estarem previstos no programa de auditoria, estes podem ser ajustados após a avaliação do sistema de controlo interno, como refere a PR 2240.A1-1: Aprovação dos programas de trabalho, desde que os ajustamentos sejam aprovados atempadamente.

No desenvolver da auditoria não se revelou necessário ajustar os procedimentos, e para a execução dos procedimentos de auditoria, teve-se por base os registos das encomendas do material de consumo clínico, extraídas do GHAF. Com o registo das encomendas internas, elaborou-se a base de dados como mostra a tabela abaixo.

Tabela 12 - Base de dados dos AA

| <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="text-align: center;">  <p><b>Ação de Auditoria</b><br/>Número da ação</p> </div> <div> <p>Existências: Armazéns Avançados<br/>S. E - SA/SAI/2015/1</p> </div> <div style="text-align: right;"> <p>Auditoria Interna</p> </div> </div> |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|--------|-------------------|---------|---------------|-------------------|----------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------------|
| DATA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | C.CUSTO | CÓDIGO | ARTIGO DESIGNAÇÃO | UNIDADE | QUANT. ENCOM. | QUANT. SATISFEITA | DESVIO<br>QT ENCOM. /<br>QT SATISFEITA | NÍVEL de<br>REPOSIÇÃO =<br>LIM. MÁX. | QT ENCOM.<br>Menor ou igual<br>LIM. MÁX. | QT SATISFEITA<br>Menor ou igual<br>LIM. MÁX. |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |         |        |                   |         |               |                   |                                        |                                      |                                          |                                              |

Assim, para a formulação da base de dados, foi extraído do GHAF as listagens por serviço das encomendas internas do material de consumo clínico, conforme ilustra a figura abaixo. Pelo que se pode observar, através desta listagem temos todos os dados necessários para a base de dados (exceto, o nível de reposição ou limite máximo do artigo nos AA).

Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE

Gala

3094-001 Figueira da Foz

Geral :  
Tel : 233 402 000  
Aprovisionamento :  
Tel : 233 431 748  
Num.Cont : 506.361.527

Fax : 233 431 268  
Fax : 233 402 174

Encomenda Int.ARM - A2 / 12

Data: em 28-04-2015 11:16:15-Euro-UT1257

Encomenda Armazém :  
[A\_HOSP\_DIA]-Arm. Hospital Dia  
Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE  
3094-001 Figueira da Foz

Encomenda Int.ARM - A2 / 12

12 de 2015-01-05 09:29] - [Completa]  
Arm.Satisfação : [A2] - Arm. Mat. Cons. Clínico

[Fechada] - Ut : [ST+I-AUTO-ST+I-AUTO (Utiliz. Reservado)  
Prazo Entrega : 0

Obs :

Encomenda Int.ARM - A2 / 12

| Artigo    | Art. Designação                                    | LocArmSat | Quant.Enc | Quant.Sat | Qtd Arm Ped | Unidade | Prz |
|-----------|----------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-------------|---------|-----|
| 210408305 | ADESIVO HIPOALERGENIC SUPORTE NAO TECIDO 10X0,10 M |           | 2,000     | 2,000     | 2,000       | ROLO    | 0   |
| 211208460 | COMPRESSA TECIDO N/ TECIDO EST 7,5X7,5CM (EMB 5)   |           | 260,000   | 260,000   | 400,000     | UNID    | 0   |
| 212016304 | LIGADURA ELAST ALGODAO 10 CM                       |           | 1,000     | 1,000     | 2,000       | UNID    | 0   |
| 212404835 | PENSO RAPIDO                                       |           | 33,000    | 30,000    | 60,000      | UNID    | 0   |
| 212404920 | PENSO ADES TRANSP EST IMPERMEAV C/COMPRES 9,5X9,5  |           | 10,000    | 10,000    | 10,000      | UNID    | 0   |
| 212404932 | PENSO ADES TRANSP EST SICOMPRES P/CATETER 10X12 CM |           | 20,000    | 0,000     | 19,000      | UNID    | 0   |
| 222004352 | LAMINA CIRURG ESTERIL N° 15                        |           | 8,000     | 8,000     | 9,000       | UNID    | 0   |
| 222404332 | LUVA CIRURGICA LATEX ESTERIL EMPOADA 6,5           |           | 31,000    | 31,000    | 17,000      | PAR     | 0   |

Figura 17 - Listagem de encomendas internas dos serviços consumidores

Para obtermos os níveis de reposição, ou seja, os limites máximos dos artigos em armazém, consultamos no GHAF, por serviço, a listagem dos artigos de material de consumo clínico<sup>139</sup>, como mostra a figura abaixo.

| Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE               |                                                    |                    |              |              |             |       | Ano:2015 |
|----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|--------------------|--------------|--------------|-------------|-------|----------|
| Stocks dos Produtos em Armazém                           |                                                    |                    |              |              |             |       |          |
| Ano:2015-Armazém: A_MED_INT - Arm. Medicina Internamento |                                                    |                    |              |              |             |       |          |
| Artigo                                                   | Designação                                         | Nível de Reposição | Nível Alarme | Nível Máximo | Localização | Stock | Unidade  |
| 210404210                                                | ADESIVO COMUM 5X0,10 M                             | 6                  | 0            | 10           | 0           | 4     | ROLO     |
| 210408310                                                | ADESIVO HIPOALERGENIC SUPORTE NAO TECIDO 10X0,20 M | 3                  | 0            | 4            | 0           | 4     | ROLO     |
| 210804551                                                | ALGODAO HIDROFILO 100 GR - MACO 100 GR             | 6                  | 0            | 8            | 0           | 8     | MAÇO     |
| 211204400                                                | COMPRESSA GAZE HIDROF ESTERIL 7,5X7,5CM (EMB 5)    | 0                  | 0            | 0            |             | 200   | UNID     |
| 211208460                                                | COMPRESSA TECIDO N/ TECIDO EST 7,5X7,5CM (EMB 5)   | 175                | 0            | 300          | 0           | 150   | UNID     |
| 211208465                                                | COMPRESSA TECIDO N/ TECIDO EST 10X10CM (EMB 5)     | 250                | 0            | 350          | 0           | 150   | UNID     |
| 211208470                                                | COMPRESSA TECIDO N/ TECIDO EST 20X15CM (EMB 5)     | 125                | 0            | 200          | 0           | 200   | UNID     |
| 212008110                                                | LIGADURA DE ALGODAO 15 CM                          | 4                  | 0            | 6            | 0           | 6     | UNID     |
| 212016304                                                | LIGADURA ELAST ALGODAO 10 CM                       | 8                  | 0            | 10           | 0           | 4     | UNID     |
| 212016307                                                | LIGADURA ELAST ALGODAO 15 CM                       | 8                  | 0            | 10           | 0           | 7     | UNID     |
| 212016350                                                | LIGADURA ELASTICA DE FORTE CONTENÇÃO 10 CM         | 6                  | 0            | 8            | 0           | 8     | UNID     |
| 212028760                                                | LIGADURA DE PANO 10 X 0,10 M                       | 4                  | 0            | 6            | 0           | 6     | UNID     |

Figura 18 - Listagem de artigos de material de consumo clínico – por serviço

Como se pode visualizar, a referida listagem contém a seguinte informação:

- Código do artigo;
- Designação do artigo;

<sup>139</sup> Designada no GHAF por listagem de “stocks de produtos em armazém”.

- Nível de reposição - corresponde ao ponto de encomenda<sup>140</sup>;
- Nível de alarme;
- Nível máximo - quantidade máxima permitida no *stock* (nível de reposição) <sup>141</sup>;
- Localização;
- *Stock* - quantidade do artigo que está em *stock* no serviço aquando da emissão da listagem;
- Unidade.

Contudo, a coluna do “nível de alarme” e “localização” está a zero. Em relação à localização, não se considera significativo. No entanto, no que respeita ao “nível de alarme” este deveria estar definido uma vez que são alertas de controlo de *stock* em armazém.

Uma vez reunidos todos os dados e construída a base de dados, foram executados os seguintes procedimentos de auditoria:

1. Confirmar se as quantidades satisfeitas pelos assistentes operacionais estão de acordo com as encomendas dos serviços consumidores;
2. Testar se as quantidades satisfeitas eram inferiores ou iguais ao limite máximo de reposição;
3. Testar se as quantidades encomendadas eram inferiores ou iguais ao limite máximo de reposição;
4. Testar se existe rutura de *stock*;
5. Testar se existem artigos em *stock* parado;
6. Confirmar o método de encomenda dos artigos pelo serviço consumidor, se pede para o mesmo artigo através do GHAF e através do PDA.
7. Inspeccionar a existência de etiquetas de código de barras e de etiquetas do nível de reposição nos AA dos serviços consumidores, como mostra a imagem seguinte.

---

<sup>140</sup> Segundo o responsável do Serviço de Aprovisionamento.

<sup>141</sup> Segundo o responsável do Serviço de Aprovisionamento.

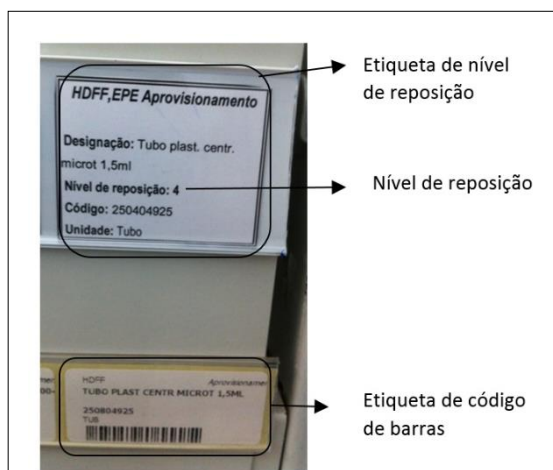


Figura 19 - Exemplo de etiquetas de nível de reposição e de código de barras

8. Confirmar o nível de reposição das etiquetas dos AA com os níveis de reposição do GHAF;

Para a execução do procedimento n.º 7 e 8 e de modo a facilitar a verificação da existência das etiquetas de nível de reposição e de código de barras bem como, a confirmar o nível de reposição de cada artigo com o que está registado no GHAF, teve-se como suporte a listagem dos artigos de material de consumo clínico.

9. Observar a restrição de acessos aos AA;
10. Observar se os AA permitem a movimentação eficiente e eficaz dos materiais e se estão organizados de forma a acondicionar adequadamente o material de consumo clínico.

### 3.2.3.2.2 - Relatório preliminar

Após a execução dos procedimentos de auditoria, elaborou-se um relatório com as principais conclusões e recomendações do trabalho de campo efetuado.

### 3.2.3.3 - COMUNICAÇÃO

Pela PR 2410: Critérios para a comunicação, a comunicação da auditoria deve incluir os objetivos e âmbito do trabalho de auditoria, assim como as conclusões e recomendações. Segundo Pinheiro (2014, p. 192), “a equipa de auditoria deve validar os problemas e recomendações com os responsáveis das áreas, sem os quais as recomendações não podem ser implementadas de forma adequada, no sentido de participarem ativamente na eliminação das situações identificadas como geradoras de riscos e de efeitos negativos”. O autor refere também que o auditor deverá “usar a sua capacidade criativa para avançar com possíveis soluções, compatíveis com os meios disponíveis, para que haja sucesso na implementação das recomendações preconizadas”.

#### 3.2.3.3.1 - Apresentação e discussão de conclusões

Em reunião com o responsável do Serviço de Aprovisionamento e com o responsável do material de consumo clínico do Serviço de Aprovisionamento, foram apresentadas e discutidas as principais conclusões da Auditoria aos Armazéns Avançados, nomeadamente:

- Os assistentes operacionais satisfizeram as quantidades encomendadas de acordo com as encomendas dos serviços consumidores em 74,62%, como podemos ver no Apêndice XVI. Contudo, foi verificada uma evolução das quantidades satisfeitas pelos assistentes operacionais, tendo no mês de julho atingido 94,98%, em grande parte devido à entrada de um colaborador para o Serviço de Aprovisionamento, no mês de maio.

Ao longo da auditoria concluiu-se que acontecem três situações relativamente às quantidades satisfeitas pelos assistentes operacionais:

- quantidades satisfeitas inferiores ao encomendado, como por exemplo, pode existir pouco *stock* no armazém central e os assistentes operacionais têm de repartir pelos vários serviços determinado artigo;
- quantidades satisfeitas superiores ao encomendado, como por exemplo, os serviços pedem 80 luvas e só há caixas de 100 luvas;

- quantidades não serem satisfeitas, isto pode acontecer por rutura do material no armazém central, consequentemente de uma falha do fornecedor (o que acontece muito raramente) ou porque os assistentes operacionais veem que o *stock* que está no serviço é superior ao limite máximo, uma vez que, os enfermeiros por vezes debitam os produtos (através do PDA) mas eles na realidade estão nos serviços, assim sendo, os valores de *stock* no GHAF são diferentes do *stock* real dos serviços.

Quando os assistentes operacionais reparam que o *stock* que está no serviço é superior ao limite máximo, por vezes põem um adesivo colado em cima do código de barras de modo ao serviço não encomendar novamente aquele material ou viram as etiquetas ao contrário, como podemos ver nos exemplos abaixo.

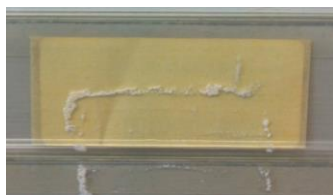


Stock que está no serviço é superior ao limite máximo (limite de 2 unidades)

*Figura 20 - Exemplo de stock de artigo superior ao limite máximo*



Código de barras tapado com adesivo



Código de barras virado ao contrário

*Figura 21 - Exemplos de etiquetas de artigos nos AA*

Recomendação: Nada a recomendar.

- As quantidades satisfeitas pelos assistentes operacionais foram inferiores ou iguais ao limite máximo de reposição, salvo raras exceções.

Observação do Auditado: O responsável do material de consumo clínico referiu que podem ser satisfeitas quantidades superiores ao limite máximo devido às quantidades das embalagens, pois um fornecedor pode fornecer um material numa embalagem de 25 unidades e outro fornecedor para o mesmo material ter uma embalagem de 50, no caso de o limite ser 25 será ultrapassado o limite máximo<sup>142</sup>. Também pode acontecer por lapso do assistente operacional, um débito incorreto, por valores superiores. Neste sentido, o responsável do material de consumo clínico, enviou para o ST+I<sup>143</sup> no dia 15 de julho de 2015, um pedido para que não seja permitido o débito acima das quantidades encomendadas, ao qual não obteve qualquer resposta.

Recomendação: Sensibilização dos assistentes operacionais para não ser ultrapassado o limite máximo do artigo no AA, e tendo em consideração que é provável que existam *stocks* nos serviços superiores aos limites máximos, recomenda-se a elaboração de um procedimento de controlo interno de gestão de *stocks*, em que se definam inventários periódicos, por exemplo, semestralmente aos AA.

- As quantidades encomendadas pelos serviços consumidores foram sempre inferiores ou iguais ao limite máximo de reposição.

Observação do Auditado: O responsável do material de consumo clínico referiu que o PDA não permite que um serviço encomende material superior ao seu limite máximo.

Recomendação: Nada a recomendar.

---

<sup>142</sup> Nestas situações, se o fornecedor não for pontual, o nível máximo de *stock* é ajustado.

<sup>143</sup> Como referido anteriormente, o ST+I são os serviços técnicos de informática da empresa que gere o GHAF.

- Foram identificados 7% dos artigos em rutura de *stock*.

Observação do Auditado: O responsável do material de consumo clínico referiu que raramente recebe reclamações dos serviços de casos de rutura de *stock*. Podem acontecer ruturas por atrasos nas entregas por parte dos fornecedores, e por se esgotar determinado artigo no fornecedor habitual (com o qual já contamos com uma resposta rápida mas, este não consegue satisfazer o nosso pedido), nesse caso, são contactados urgentemente outros fornecedores para colmatar tal falha. Contudo, é imediatamente verificado se existe noutro serviço o artigo em falta.

Recomendação: Nada a recomendar.

- Após visita aos serviços, foi verificado que existiam artigos no serviço apesar de não serem encomendados desde janeiro, estando como “*stock parado*”, originando por vezes a expiração do prazo de validade. Os artigos identificados como “*stock parado*”, foram submetidos a análises dos responsáveis dos serviços de modo a estes avaliarem a necessidade ou não dos artigos. Em alguns casos foi possível retirar alguns artigos dos AA ou reduzir os níveis de *stock*. Contudo, uma característica que se destaca na gestão do material hospitalar é que o consumo de material clínico depende diretamente da capacidade do hospital (n.º utentes), o que origina consumos irregulares. Estes consumos irregulares por sua vez originam uma das grandes preocupações dos profissionais de saúde, deixando-os pouco recetivos quando há diminuição dos níveis de *stock*.

Recomendação: Realizar ações de sensibilização junto dos profissionais de saúde, com particular incidência nos responsáveis dos serviços, para uma eficaz e eficiente gestão de *stocks*.

- Verificou-se que, por vezes, o mesmo artigo era encomendado através do GHAF ou através do PDA. Esta situação deve-se ao facto de os serviços não efetuarem encomendas até às 9h30, pois a esta hora o responsável do material consumo clínico vê as encomendas, e os assistentes operacionais começam a fazer o *picking* dos artigos. Assim, quando o serviço precisa de material faz o pedido através do GHAF para

que ainda seja satisfeito no próprio dia. Também são efetuadas encomendas através do GHAF devido à avaria do PDA, em diálogo com os responsáveis dos serviços, 60% afirmaram que o PDA costuma avariar, e desconhecem qualquer atualização dos mesmos. Segundo os responsáveis dos serviços, por vezes o PDA não reconhece os artigos e noutras situações não conseguem ler o código de barras.

Recomendação: Atualização do PDA.

- Foram identificadas etiquetas com as unidades diferentes, por exemplo, na etiqueta de nível de reposição “Unidade: Unid” e na etiqueta de código de barras “Unidade: Tubo”, e foram também identificados alguns artigos sem etiquetas de nível de reposição e/ou etiquetas de código de barras, como por exemplo:

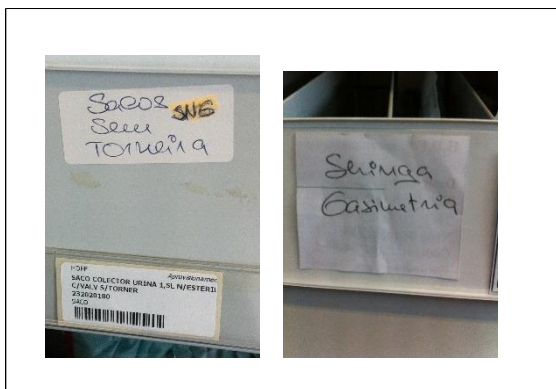


Figura 22 - Exemplos de etiquetas incorretas nos serviços

Recomendação: Corrigir as etiquetas que têm unidades diferentes e identificar com etiquetas de nível de reposição e etiquetas de código de barras todos os artigos que estão identificados incorretamente.

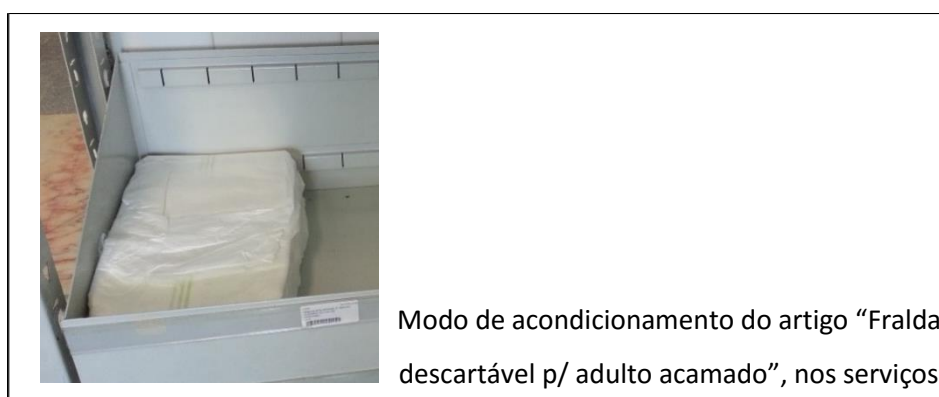
- Foram identificados alguns artigos em que o nível de reposição das etiquetas dos AA não correspondiam aos níveis de reposição do GHAF. Após discussão com o responsável do material de consumo clínico, verificou-se que o nível de reposição que consta da listagem “stocks de produtos em armazém” é o nível correto. O que acontece é que, os níveis de reposição, por vezes são ajustados à necessidade dos serviços, e não são colocadas novas etiquetas.

Recomendação: Corrigir as etiquetas de nível de reposição para os níveis corretos e aquando da alteração de níveis de reposição que as etiquetas também sejam alteradas. Tendo em conta que a listagem “stocks de produtos em armazém” não tem definido o nível de alarme, recomenda-se que o mesmo seja inserido.

- Observou-se que em 60% dos serviços os AA encontram-se em espaços abertos (salas com portas abertas e os armários onde estão armazenados os materiais de consumo clínico, também abertos) portanto, apenas 30% dos serviços se encontram em conformidade, isto é, num local fechado onde só é permitido a circulação de profissionais de saúde. De notar que o material de consumo clínico é de fácil manuseamento, podendo proporcionar o desvio do material.

Recomendação: Os AA devem estar localizados em espaços fechados, não permitindo a circulação de outras pessoas exceto os profissionais de saúde (médicos, enfermeiros e assistentes operacionais).

- Na sua generalidade, o material de consumo clínico encontra-se bem acondicionado, com exceção do artigo “Fralda descartável p/ adulto acamado”, como se verifica pela imagem abaixo, e de algumas tulhas conterem excesso de stock. Pelo diálogo com os vários responsáveis de serviço, todos os serviços têm como critério de arrumação o código do artigo, tendo em consideração também as “famílias” dos artigos.



*Figura 23 - Exemplo de acondicionamento dos artigos*

Recomendação: Acondicionamento do artigo “Fralda descartável p/ adulto acamado” nas embalagens de acordo com as boas práticas.

### **3.2.3.3.2 - Relatório final de auditoria**

Segundo Moraes e Martins (2013, p. 160), o relatório é a “reflexão do auditor, consequência direta da sua base de dados, isto é da prova, sendo esta a essência da auditoria”. O relatório de auditoria representa um dos documentos mais relevantes do Auditor Interno, dado que é por este meio que comunica aos diferentes destinatários as conclusões do seu trabalho.

### **3.2.3.3.3 - Divulgação do relatório final de auditoria**

O relatório de auditoria foi distribuído ao Conselho de Administração, e como refere a PR 2440-1: Os destinatários dos resultados do trabalho, aos responsáveis das unidades auditadas, isto é, aos responsáveis dos Serviços de Aprovisionamento, Cirurgia, Medicina Interna, Pediatria, Especialidades Cirúrgicas, Especialidades Médicas, Esterilização, Medicina Laboratorial, Unidade de Cirurgia de Ambulatório e Hospital de Dia.

### **3.2.3.4 - FOLLOW-UP**

Segundo Pinheiro (2014, p. 217), a ação de auditoria de *Follow-up* “destina-se a avaliar o grau de implementação das recomendações formuladas bem como, a oportunidade de medidas corretivas face à data de discussão do relatório e ao seu grau de importância”. “As recomendações ou sugestões de melhoria de alteração de procedimentos devem visar o incremento dos resultados e a produtividade da instituição numa lógica de custo-benefício e de fornecer valor”, segundo Pinheiro (2014, p. 211).

#### **3.2.3.4.1 - Registar deficiências e recomendações, e acompanhamento de implementação de recomendações**

Para acompanhar o estado de implementação das recomendações, efetuou-se o registo das mesmas no papel de trabalho apresentado abaixo.

Tabela 13 - Registo e acompanhamento de recomendações

|  <b>REGISTO DE RECOMENDAÇÕES</b> <span style="float: right;">Auditoria Interna</span> |                    |                                                                                                                                                                                               |                       |                                |                         |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------------|-------------------------|-------------|
| Ação de Auditoria                                                                                                                                                      | N.º processo       | Recomendação                                                                                                                                                                                  | Data de implementação | Responsável pela implementação | Estado de implementação | Observações |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Realizar ações de sensibilização aos assistentes operacionais para não ser ultrapassado o limite máximo do artigo no AA.                                                                      | Imediata              | Responsável SA                 | Implementado            |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Elaboração de um procedimento de controlo interno de gestão de stocks, em que se definam inventários periódicos, por exemplo, semestralmente aos AA.                                          | 31-10-2015            | Responsável SA                 | -                       |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Realizar ações de sensibilização junto dos profissionais de saúde, com particular incidência nos responsáveis dos serviços, para uma eficaz e eficiente gestão de stocks.                     | Imediata              | Responsável SA                 | Implementado            |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Atualização dos PDA's.                                                                                                                                                                        | 31-10-2015            | Responsável SA e GGS           | -                       |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Corrigir as etiquetas que têm unidades diferentes e, identificar com etiquetas de nível de reposição e etiquetas de código de barras todos os artigos que estão identificados incorretamente. | 01-09-2015            | Responsável SA                 | Implementado            |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Corrigir as etiquetas de nível de reposição para os níveis corretos e, quando da alteração de níveis de reposição que as etiquetas também sejam alteradas.                                    | 01-09-2015            | Responsável SA                 | Implementado            |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Definir o nível de alarme para cada artigo, na listagem "stocks de produtos em armazém".                                                                                                      | 31-10-2015            | Responsável SA                 | -                       |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/1 | Os AA se encontrarem em espaços fechados.                                                                                                                                                     | 29-02-2016            | Responsável SA                 | -                       |             |
| Existências: Armazéns Avançados                                                                                                                                        | 5. E-SA/SAI/2015/2 | Acondicionamento do artigo "Fralda descartável p/ adulto acamado" nas embalagens de acordo com as boas práticas.                                                                              | 31-10-2015            | Responsável SA                 | Implementado            |             |

### 3.2.3.5 - CONDICIONANTES/SUGESTÕES

No decorrer da auditoria não foram identificadas condicionantes significativas ao normal desenvolvimento dos trabalhos, apenas foi notado uma ligeira dificuldade.

Dificuldade:

- Resistência dos enfermeiros responsáveis quando de assumir a responsabilidade de retirar alguns artigos dos AA (no caso dos artigos de utilização pouco regular) ou reduzir os níveis de stock. Como referido no enquadramento dos AA, os enfermeiros têm receio que falte material e que isso comprometa a prestação dos cuidados de saúde.

Sugere-se a sensibilização junto dos profissionais de saúde para uma otimização da gestão dos dinheiros públicos tendo em conta o custo de possuir determinados artigos que são considerados como stock parado.

### 3.2.4 - Conselho da Prevenção e da Corrupção - PGRCIC

Para além da Auditoria à Cobrança de Taxas Moderadoras e aos Armazéns Avançados, no decorrer do estágio surgiu a oportunidade de responder a um questionário do Conselho da Prevenção da Corrupção sobre o PGRCIC, conforme Anexo II.

Antes de mais importa referir que o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC) foi criado pela Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro, entidade administrativa independente, a funcionar junto do Tribunal de Contas, que desenvolve uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas, incumbindo-lhe designadamente<sup>144</sup>:

- Recolher e organizar informações relativas à prevenção da ocorrência de factos de corrupção ativa ou passiva, de criminalidade económica e financeira, de branqueamento de capitais, de tráfico de influência, de apropriação ilegítima de bens públicos, de administração danosa, de peculato, de participação económica em negócio, de abuso de poder ou violação de dever de segredo, bem como de aquisições de imóveis ou valores mobiliários em consequência da obtenção ou utilização ilícitas de informação privilegiada no exercício de funções na Administração Pública ou no Setor Público Empresarial;
- Acompanhar a aplicação dos instrumentos jurídicos e das medidas administrativas adotadas pela Administração Pública e pelo Setor Público Empresarial, para a prevenção e combate dos factos referidos e avaliar a respetiva eficácia;
- Dar parecer, a solicitação da Assembleia da República, do Governo ou dos órgãos de governo próprio das regiões autónomas, sobre a elaboração ou aprovação de instrumentos normativos, internos ou internacionais, de prevenção ou repressão dos factos referidos.

De acordo com o art.º 9 da Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro, as entidades públicas, organismos, serviços e agentes da Administração Central, Regional e Local, bem como as entidades do Setor Público Empresarial, devem prestar colaboração ao CPC, facultando-lhe, as informações que lhes forem por este solicitadas, no domínio das suas atribuições e competências.

---

<sup>144</sup> Segundo o art.º 2 da Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro.

Tendo presente o dever de colaboração do art.º 9, foi solicitado a todos os dirigentes máximos das entidades, serviços e organismos da Administração Pública Central e Regional, direta e indireta, bem como a todos os Municípios, incluindo o Setor Empresarial Local que procedessem ao preenchimento de um questionário destinado a servir de guia na avaliação dos riscos nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos. De acordo com Osório (2014, p.44), “na sequência da resposta aos questionários, o CPC elaborou um relatório síntese cuja principal conclusão é que as áreas de contratação pública e de concessão de benefícios públicos contêm elevados riscos de corrupção que importa prevenir através de planos adequados de prevenção”. Assim, o CPC aprovou a Recomendação n.º 1/2009, de 1 de julho, que prevê a elaboração do PGRIC, pelos órgãos dirigentes máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou patrimónios públicos, seja qual for a sua natureza. O PGRIC deve conter:

- Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infrações conexas;
- Com base na referida identificação dos riscos, indicação das medidas adotadas que previnam a sua ocorrência, como por exemplo, mecanismos de controlo interno, segregação de funções, definição prévia de critérios gerais e abstratos, designadamente na concessão de benefícios públicos e no recurso a especialistas externos, nomeação de júris diferenciados para cada concurso, programação de ações de formação adequada, entre outros;
- Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direção do órgão dirigente máximo.

A Recomendação n.º 1/2009, de 1 de julho, prevê ainda a elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano. O Regime Jurídico do Setor Público Empresarial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro, veio reforçar no seu art.º 46 esta obrigatoriedade de elaborar anualmente um relatório identificativo das ocorrências, ou riscos de ocorrências de factos de corrupção. Os planos e os relatórios de execução devem ser remetidos ao CPC, bem como aos órgãos de superintendência, tutela e controlo.

O CPC solicita ainda, na referida recomendação, a todos os organismos de inspeção, controlo e auditoria que, nas suas ações, verifiquem, se as entidades sob o seu controlo dispõem e aplicam efetivamente os planos de gestão de riscos, mencionando tal facto nos seus relatórios.

Posto isto, a Auditoria Interna tem de fazer referência à aplicação dos PGRIC nos seus relatórios.

O CPC manteve um acompanhamento permanente, relativamente à forma como os planos têm evoluído nas entidades do Setor Público, procurando perceber as dificuldades que têm sido sentidas no processo de produção, adoção, execução, monitorização e aperfeiçoamento. Decorridos cinco anos, o CPC considerou importante perceber e avaliar como têm evoluído os planos nas organizações, designadamente que problemas ainda subsistem, tanto na sua formulação como nas soluções que têm sido adotadas e executadas como medidas preventivas sobre os riscos identificados. Assim, desenvolveu e realizou o projeto “Prevenir a corrupção no Setor Público – uma experiência de 5 anos” que se traduziu num questionário junto das entidades que, ao longo destes cinco anos, produziram, adotaram e enviaram ao CPC os seus PGRIC.

O questionário foi respondido pelo Serviço de Auditoria Interna do HDFF,EPE, o qual compreendeu um conjunto de questões que foram estruturadas em torno das seguintes vertentes:

- Processo de elaboração e aprovação do plano;
- Execução do plano;
- Revisão e atualização do plano;
- Avaliação da utilidade do plano.

O questionário esteve disponível *online* entre janeiro e fevereiro de 2015, e foi respondido por um total de 643 entidades representativas de todas as áreas do setor público, o que representa mais de 2/3 do universo das entidades que têm apresentado ao CPC os seus PGRIC. Resumidamente, as principais conclusões do questionário<sup>145</sup> são:

- Os PGRIC foram tendencialmente elaborados com o envolvimento dos dirigentes e chefias das estruturas orgânicas dos serviços ou grupos de trabalho criados para o efeito. Contudo, as entidades que dispõem de serviços ou órgãos com funções de Auditoria Interna ou fiscalização tendem a elaborar os seus planos com o envolvimento destes serviços<sup>146</sup>;

---

<sup>145</sup> As conclusões do questionário estão disponíveis em: [http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/relatorio\\_analise\\_questionario\\_cpc.pdf](http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/relatorio_analise_questionario_cpc.pdf) (consultado em 10-10-2015).

<sup>146</sup> A responsabilidade de elaboração do PGRIC é do Presidente do Conselho de Administração, órgão dirigente máximo, contudo, no HDFF, EPE é o auditor interno que elabora o PGRIC. Os PGRIC do

- Os planos tendem a identificar os riscos de corrupção a que está exposta a ação das entidades, apesar de quase metade delas reconhecer que os seus planos não são exaustivos na identificação dos riscos;
- As entidades assumem estar a executar, total ou parcialmente, as medidas preventivas previstas nos seus planos. Executam parcialmente devido à escassez de meios, nomeadamente, de recursos humanos e por ausência de funcionários com conhecimentos ou competências técnicas específicas na vertente da prevenção de riscos;
- Cerca de metade das entidades assume elaborar periodicamente relatórios de execução do plano;
- Um pouco mais de metade das entidades assume não ter procedido a nenhuma revisão ou atualização do plano, e assumem a necessidade de formação específica para tornar mais eficaz o processo de revisão;
- As entidades tendem a considerar que os planos são instrumentos úteis, com importância para a promoção de uma boa gestão pública.

De um modo geral, o questionário permite sustentar que as entidades do Setor Público estão a desenvolver e a adotar o PGRCIC. Contudo, por falta de formação e de recursos humanos as entidades identificam superficialmente os riscos e executam parcialmente as medidas preventivas. Além disso, em alguns casos não são elaborados os relatórios de execução nem feita uma revisão do plano.

---

HDFF,EPE bem como os relatórios de execução podem ser consultados em: [http://www.hdfigueira.min-saude.pt/Hospital/Legislacao/?sm=1\\_3](http://www.hdfigueira.min-saude.pt/Hospital/Legislacao/?sm=1_3) (consultado em 10-10-2015).

### 3.2.5 - Relatório e Contas

Pelo disposto no n.º 1 do art.º 65 do Código das Sociedades Comerciais, os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da entidade o Relatório de Gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei. Estes devem ser apresentados, salvo casos particulares previstos na lei, no prazo de três meses a contar da data do encerramento de cada exercício anual, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de entidades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial. No caso do HDFF,EPE o prazo de apresentação dos documentos de prestação de contas é de cinco meses a contar da data de encerramento do exercício.

A Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, aprova o POCMS que compreende as considerações técnicas, os princípios e regras orçamentais e contabilísticas, os critérios de valorimetria, o balanço e a demonstração de resultados, os mapas de execução orçamental, os anexos às demonstrações financeiras, o quadro de contas e suas notas explicativas, bem como a estrutura do relatório e contas. Nesse seguimento, o HDFF,EPE apresenta os seguintes documentos de prestação de contas:

- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Mapas de execução orçamental (receita e despesa);
- Mapas de fluxos de caixa;
- Mapa da situação financeira;
- Anexos às demonstrações financeiras;
- Relatório e contas;
- Parecer do órgão fiscalizador.

Por falta de recursos humanos<sup>147</sup>, no decorrer do estágio surgiu a oportunidade de colaborar na elaboração do Relatório e Contas de 2014, um dos documentos de prestação de contas a que o HDFF,EPE se encontra obrigado a apresentar. O Relatório e Contas avalia e justifica o dia-a-dia das instituições, do ponto de vista económico e financeiro, desde a materialização dos objetivos traçados, até à justificação dos desvios verificados ou do incumprimento do que

---

<sup>147</sup> O Relatório e Contas no HDFF,EPE é elaborado pelo responsável do Gabinete de Planeamento e Controlo de Gestão. Devido a baixa médica, o Relatório e Contas foi elaborado por vários colaboradores do HDFF,EPE. Os Relatórios e Contas do HDFF,EPE podem ser consultados em: [http://www.hdfigueira.min-saude.pt/Hospital/RelatorioContas/?sm=1\\_4](http://www.hdfigueira.min-saude.pt/Hospital/RelatorioContas/?sm=1_4) (consultado em 23-10-2015).

se idealizou no plano de atividades. Segundo o art.º 66 do Código das Sociedades Comerciais, o Relatório de Gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da entidade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta. Essa exposição deve consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da entidade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade. Deve abranger tanto os aspetos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da entidade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.

Neste sentido, o Relatório e Contas deve contemplar os seguintes aspetos<sup>148</sup>:

- Caracterização geral da entidade, que engloba elementos de identificação, relatório do órgão de gestão, onde serão descritas sucintamente as atividades desenvolvidas no ano, organograma e ainda especificação dos recursos humanos ao nível do quadro de pessoal e efetivos;
- Síntese do movimento assistencial desenvolvido nas instituições de saúde, produtividade dos serviços e ainda informação sobre serviços requisitados ao exterior;
- Analisar de acordo com o previsto no plano de atividades a situação económica relativa ao exercício e ainda informação respeitante ao investimento, condições de funcionamento e análise de custos e proveitos;
- Síntese da situação financeira com apresentação de alguns indicadores de gestão económicos e financeiros, para além dos indicadores orçamentais apropriados ao setor;
- Deverão constar todas as demonstrações financeiras e demais peças contabilísticas constantes da Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- Deverão ser referidos factos relevantes ocorridos e outros aspetos exigidos pela legislação em vigor.

Como refere o art.º 70 do Código das Sociedades Comerciais, anualmente devem ser publicitados todos os documentos de prestação de contas, com vista a garantir a publicidade e a transparência das contas públicas.

---

<sup>148</sup> Segundo o anexo à Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, isto é, segundo o POCMS.

### 3.2.6 - Relatório de Governo Societário

As alterações do Código das Sociedades Comerciais, pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março, denotaram a crescente atenção relativamente às boas práticas de governo e à organização interna das empresas públicas. Nesta sequência o Decreto-Lei n.º 300/2007, de 23 de agosto, veio alterar o Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, e determinou alterações relevantes ao regime jurídico adaptando as estruturas de governo societário das empresas públicas às mais recentes alterações verificadas ao nível dos princípios de bom governo das sociedades comerciais, reconhecendo a preponderância clara do figurino societário no universo das empresas públicas.

Mais tarde, o Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro<sup>149</sup>, veio revogar o Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro<sup>150</sup>, uma vez que os princípios de bom governo aplicáveis às empresas públicas estaduais passam agora a estar integrados no Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro. O referido Decreto-Lei permite dar cumprimento às obrigações decorrentes do Memorando de Entendimento do qual decorrem exigências em matéria de bom governo das empresas públicas e de reforço dos poderes e deveres inerentes ao exercício da função acionista, numa base de aplicação tendencialmente transversal, com vista a implementar um maior controlo financeiro, sobre o Setor Público Empresarial. Estabeleceu-se assim um regime mais exigente, mas também mais claro, transparente e eficaz, no que respeita ao controlo da legalidade e da boa gestão pública, na alocação de recursos públicos. De acordo com o art.º 54 do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro, as empresas públicas estão obrigadas a apresentar anualmente um Relatório de Boas Práticas de Governo Societário.

Pelos mesmos motivos que levaram a colaborar na elaboração do Relatório e Contas de 2014, isto é, por falta de recursos humanos, no decorrer do estágio surgiu a oportunidade de colaborar na elaboração do Relatório de Governo Societário<sup>151</sup>. Este relatório foi elaborado

---

<sup>149</sup> Alterado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

<sup>150</sup> O Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, que estabeleceu o Regime Jurídico do Setor Empresarial do Estado e as bases gerais do Estatuto das Empresas Públicas, foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 300/2007, de 23 de agosto e pelas Leis n.ºs 64-A/2008, de 31 de dezembro, e 55-A/2010, de 31 de dezembro e pelas Resoluções do Conselho de Ministros n.ºs 49/2007, de 28 de março, e 70/2008, de 22 de abril.

<sup>151</sup> Os Relatórios de Governo Societário do HDFF,EPE podem ser consultados em: [http://www.hdfigueira.min-saude.pt/Governo+da+Sociedade/Principios+de+Bom+Governo/?sm=12\\_0](http://www.hdfigueira.min-saude.pt/Governo+da+Sociedade/Principios+de+Bom+Governo/?sm=12_0) (consultado em 23-10-2015).

com base num modelo da UTAM<sup>152</sup>, conforme Anexo III. Uma vez que, a UTAM, segundo as alíneas f) e l) do n.º1 do art.º 4 do Decreto-Regulamentar n.º 1/2014, de 10 de fevereiro, alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 3/2014, de 9 de julho, tem como atribuições avaliar “o cumprimento das orientações e objetivos de gestão e o desempenho anual do órgão de administração, remetendo os respetivos resultados à DGTF, a fim de serem integrados no processo de apreciação dos documentos anuais de prestação de contas” e avaliar “o cumprimento do disposto n.º 10 do art.º 39 do Regime Jurídico do Setor Público Empresarial, nomeadamente no que respeita às práticas de bom governo, e reportar a avaliação à DGTF, para efeitos de integração no processo de apreciação dos documentos anuais de prestação de contas”.

O Relatório de Boas Práticas de Governo Societário é enviado de forma desmaterializada através do Sistema de Recolha de Informação Económica e Financeira (SiRIEF), contudo, as entidades podem remeter o correspondente ficheiro em formato editável para o endereço de correio eletrónico da UTAM.

---

<sup>152</sup> A UTAM emitiu um “Manual para a Elaboração do Relatório do Governo Societário”, o qual inclui um modelo para a elaboração do Relatório de Governo Societário de 2015, instruções para elaboração do Relatório de Governo Societário de 2015 e os correspondentes anexos que devem constar do referido relatório. Contudo, para o ano de 2014, o modelo em vigor é o que se encontra apresentado no Anexo III do presente relatório.

### 3.2.7 - Regulamento de Comunicação Interna de Irregularidades

De acordo com a alínea b), do n.º 2, do art.º 17, do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/2015, de 26 de janeiro, compete ao Serviço de Auditoria Interna receber as comunicações de irregularidades sobre a organização e funcionamento do hospital EPE apresentadas pelos demais órgãos estatutários, trabalhadores, colaboradores, utentes e cidadãos em geral.

O referido Decreto-Lei no n.º 1, do art.º 17-A refere ainda que o hospital EPE deve dispor de um sistema de controlo interno e de comunicação de irregularidades, competindo ao Conselho de Administração assegurar a sua implementação e manutenção, e ao auditor interno a responsabilidade pela sua avaliação. Pelo n.º 4, do art.º 17-A, mediante proposta do Serviço de Auditoria Interna, deve ser aprovado pelo Conselho de Administração um regulamento que defina as regras e procedimentos de comunicação interna de irregularidades, através do qual possam ser descritos factos que indiciem:

- Violações de princípios e disposições legais, regulamentares e deontológicas por parte dos membros dos órgãos estatutários, trabalhadores, fornecedores de bens e prestadores de serviços no exercício dos seus cargos profissionais;
- Dano, abuso ou desvio relativo ao património do hospital ou dos utentes;
- Prejuízo à imagem ou reputação do hospital.

Apesar da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, no ano de 2012, o HDFF,EPE não tinha qualquer Regulamento de Comunicação Interna de Irregularidades, nesse sentido, surgiu a oportunidade ao longo do estágio de colaborar na elaboração do mesmo.

O Regulamento de Comunicação Interna de Irregularidades consiste no estabelecimento de um conjunto de regras e procedimentos internos para a receção, registo e tratamento de comunicações de irregularidades recebidas, em conformidade com as disposições legais e regulamentares (em cada momento aplicáveis), com as regras, princípios e valores plasmados no Código de Ética do HDFF, EPE e os princípios de confidencialidade e não retaliação a salvaguardar nas relações com os declarantes.

Para todos os efeitos, consideram-se irregularidades, todos os atos ou omissões, dolosos ou negligentes, ocorridos no âmbito da atividade do HDFF, EPE, contrários às disposições legais ou regulamentares, às disposições estatutárias ou às regras ou princípios éticos. São consideradas as irregularidades dos membros dos órgãos estatutários ou demais dirigentes, diretores, quadros e restantes colaboradores (independentemente da sua posição hierárquica ou do seu vínculo), bem como fornecedores de bens e prestadores de serviços no exercício dos seus cargos profissionais. Não serão consideradas irregularidades, as reclamações apresentadas quanto à qualidade dos serviços prestados pelo HDFF, EPE, nem qualquer factualidade que exceda o âmbito supra definido.

## CONCLUSÃO

Ao longo dos anos, a Auditoria Interna tornou-se cada vez mais abrangente e dinâmica na procura de soluções que conduzam a uma melhoria da eficácia e eficiência. Hoje, tudo o que envolve a entidade é relevante para apoiar a gestão nas suas decisões. Este apoio muitas das vezes é conseguido com base na avaliação do sistema de controlo interno, efetuado pela Auditoria Interna, uma vez que, esta examina as informações geradas pela entidade e verifica se os mecanismos de controlo estão a funcionar corretamente. Geralmente, são implementadas melhorias ao sistema de controlo interno o que ajuda a entidade a prevenir perdas, a atingir objetivos e a obter informações mais fiáveis, ou seja, ajuda a otimizar e melhorar os recursos disponíveis.

Com o trabalho desenvolvido no HDFF,EPE, pode-se concluir que ao longo dos anos este desenvolveu um sistema de controlo interno que transmite uma segurança razoável, contudo, pode ser melhorado em vários aspetos, nomeadamente, a nível de fiabilidade dos dados extraídos dos *softwares*. De referir que, durante o estágio não foram concretizadas as melhorias propostas mantendo-se, por isso, algumas falhas ao nível dos procedimentos existentes, daí a epígrafe do presente relatório, *“O verdadeiro progresso não pode ser feito num ambiente em conflito ou fricção. Descobrir o problema só é metade da batalha. A outra metade é implementar a recomendação”*.

Com a redação do presente relatório, torna-se importante referir que a Auditoria Interna desempenha hoje em dia, um papel fundamental nos hospitais EPE, constituindo um instrumento privilegiado ao serviço da gestão. Pela definição do IIA, a Auditoria Interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

A Auditoria Interna é uma atividade que envolve uma constante aprendizagem, nesse sentido, perspectivam-se tendências cada vez mais inovadoras para a atuação da Auditoria Interna, mais focada na gestão de risco, na fiabilidade e transparência da informação, e no apoio que fornece à gestão. Perspetiva-se ainda uma tendência de que a Auditoria Interna seja alargada a todas as entidades, uma vez que, as entidades mais pequenas enfrentam também diariamente

entraves ao alcance dos seus objetivos, e por norma, são entidades com uma estrutura organizacional menos formal, e com baixos níveis de controlo, estando por si só mais vulneráveis a falhas e a perdas financeiras e de eficácia e eficiência.

Em suma, o presente relatório solidifica os conhecimentos teóricos e práticos adquiridos como estagiária do Serviço de Auditoria Interna do HDFF,EPE, descrevendo as principais atividades e procedimentos realizados. Em termos pessoais, permitiu-me desenvolver técnicas e métodos de pesquisa que um auditor necessita, devido às diversas realidades e mutações legislativas, e permitiu-me ainda desenvolver competências de comunicação, adaptação a novos ambientes, metodologias de trabalho, organização, gestão de tempo, resistência ao trabalho sobre pressão e flexibilidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACSS (2007), Manual de Auditoria Interna – Hospitais – Partes I, II e III. PWC – PriceWaterhouseCoopers.
- CASTANHEIRA, Nuno (2014), Diapositivos da disciplina de Gestão de Risco aplicada à Auditoria – aula n.º 6, Coimbra: Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra;
- CASTANHEIRA, Nuno (2014a), Diapositivos da disciplina de Gestão de Risco aplicada à Auditoria, Coimbra – aula n.º 7: Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra;
- COSTA, Carlos Batista da (2010), Auditoria Financeira – Teoria & Prática, 9ª Edição, Rei dos Livros, ISBN: 978-989-8305-11-4;
- COSTA, João Alves Pires (2013), Implementação de Armazéns Avançados em Ambiente Hospitalar – Estudo de caso. Minho: Universidade do Minho. Dissertação de Mestrado.
- CPC (2015), Prevenir a corrupção no setor público uma experiência de 5 anos, junho, disponível em: [http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/relatorio\\_analisequestionariocpc.pdf](http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/relatorio_analisequestionariocpc.pdf) (consultado em 10-10-2015).
- GOMES, Emília (2014), A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. Revista Revisores & Auditores, N.º 64, Trimestral Janeiro/Março, p. 8-31.
- GONÇALVES, António (2008), A Evolução das Metodologias de Auditoria. Revista Revisores & Auditores, N.º 42, Trimestral Julho/Setembro, p. 24-34.
- IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna (2009), Enquadramento Internacional de de Práticas Profissionais de Auditoria Interna, tradução de normas e práticas *The Institute of Internal Auditors*.
- LIMA, Fernanda Luna Batista F. (2014a), A percepção dos auditores e auditados sobre os principais aspectos relativos as boas práticas profissionais de auditoria interna. Coimbra: Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de mestrado.
- LIMA, Pedro Nuno D. (2014), O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional. Porto: Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Dissertação de mestrado.
- MARÇAL, Nelson, MARQUES, Fernando (2011), Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público. 1ª Edição, Edições Sílabo, ISBN: 978-972-618-623-6.

- MORAIS, Georgina (2004), Como emerge a Auditoria Interna nas Pequenas e Médias Empresas, em Portugal, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC;
- MORAIS, Georgina, MARTINS, Isabel (2013), Auditoria Interna – Função e Processo, 4ª Edição, Áreas Editora, ISBN: 978-989-8058-81-2;
- MOREIRA, Vital, CANOTILHO, J. J. Gomes (2010), Constituição da República Portuguesa – Lei do Tribunal Constitucional. 8ª Edição. 3ª Reimpressão. Coimbra Editora. ISBN 972-32-1356-7.
- NETO, Serena; CASTILHO, Luís; CARDOSO, Pedro (2013) - Prescrição de dívidas relativas ao não pagamento de taxas moderadoras. Informação fiscal. PLMJ – Sociedade de Advogados. (outubro), p. 1 e 2.
- OLIVEIRA, Carla (2015), Diapositivos do III Fórum de Auditoria Interna na Saúde, Lisboa, de 28 de Maio.
- OSÓRIO, Pedro José Ribeiro (2014), A relação entre a acreditação/certificação da qualidade e o controlo interno nas organizações – Estudo de caso em 30 unidades hospitalares públicas portuguesas. Porto: Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Dissertação de mestrado.
- PINHEIRO, Joaquim L. (2013), Auditoria Interna – Criar valor. Revista Auditoria Interna, N.º 50, Trimestral Janeiro/Março, p. 7-9;
- PINHEIRO, Joaquim L. (2014), Auditoria Interna – Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos, 3ª Edição, Rei dos Livros, ISBN: 978-989-8305-74-9;
- PIRES, João Pedro (2010), Contributo da Auditoria Interna na Detecção e Mitigação de Riscos Empresariais. Lisboa: Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Dissertação de mestrado.
- PWC (2015), *State of the Internal Audit Profession Study - Finding True North in a period of rapid transformation*, Março, disponível em: <http://www.pwc.com/enNA/na/assets/pdf/pwc-2015-state-of-the-internal-audit-profession-study.pdf> (consultado em 18-08-2015).
- SERENS, Manuel Couceiro Nogueira (2015), Código das Sociedades Comerciais. 31ª Edição. Almedina. ISBN 978-972-40-6262-4.
- TEIXEIRA, Maria de Fátima (2006), O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz. Coimbra: Universidade Aberta. Dissertação de Mestrado.
- TRIBUNAL DE CONTAS (1999), Manual de Auditoria e Procedimentos. Vol. I. Lisboa.

- TRIBUNAL DE CONTAS (2012), Auditoria de resultados ao aprovisionamento das unidades hospitalares do SNS, Relatório n.º 28/2012, disponível em: [http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_auditoria/2012/2s/audit-dgtc-rel028-20122s.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2012/2s/audit-dgtc-rel028-20122s.pdf) (consultado em 16-07-2015).
- VICENTE, Pedro (2011), Implementação de Gabinete de Auditoria Interna nos Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE. Coimbra: Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Projeto de Mestrado.

## Webgrafia

- Administração Central de Saúde do Centro: <http://www.acss.min-saude.pt>
- *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions*: <http://www.intosai.org/>
- *American Institute of Certified Public Accountants*: <http://www.aicpa.org/>
- Centro Hospitalar de Leiria, EPE (PGRIC): <http://www.chleiria.pt/o-hospital/-/outrain-formacao-publica-71/> (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE (PGRIC): <http://www.chlc.minsaude.pt/content.aspx?menuid=396> (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE (PGRIC): [http://www.chlo.min-saude.pt/Hospital/Organiza%C3%A7%C3%A3o/?sm=0\\_2](http://www.chlo.min-saude.pt/Hospital/Organiza%C3%A7%C3%A3o/?sm=0_2) (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar de São João, EPE (PGRIC): [https://portal-chsj.min-saude.pt/uploads/document/file/181/Plano\\_de\\_Preven\\_o\\_de\\_Riscos\\_de\\_Corrup\\_o\\_e\\_Infra\\_es\\_Conexas.pdf](https://portal-chsj.min-saude.pt/uploads/document/file/181/Plano_de_Preven_o_de_Riscos_de_Corrup_o_e_Infra_es_Conexas.pdf) (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE (PGRIC): <http://www.chalgarve.min-saude.pt/web/pt/component/phocadownload/category/1-transparencia?download=13:plano-de-prevencao-de-riscos-de-corrupcao-e-infracoes-conexas-2015> (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE (PGRIC): <http://www.chma.pt/portal/index.php/instituicao/documentos/172-plano-de-gestao-de-riscos-de-corrupcao-e-infracoescosconexas> (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar do Oeste, EPE (PGRIC): <http://www.choeste.min-saude.pt/index.php/o-cho-em-numeros> (consultado em 08-08-2015).

- Centro Hospitalar Entre o Douro e o Vouga, EPE (PGRIC): <http://www.hospitalfeira.minsaude.pt/index.php?option=comcontent&view=article&id=356&Itemid=398> (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar Póvoa do Varzim/Vila do Conde, EPE (PGRIC): <http://www.chpvvc.pt/ver.php?cod=0A0U> (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, EPE (PGRIC): [http://www.chpl.pt/artigos/chpl/documentos\\_pt\\_222](http://www.chpl.pt/artigos/chpl/documentos_pt_222) (consultado em 08-08-2015).
- Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE (PGRIC): <http://www.hstviseu.min-saude.pt/> (consultado em 08-08-2015).
- *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*: <http://www.coso.org/>
- Conselho da Prevenção da Corrupção: <http://www.cpc.tcontas.pt/>
- Direção Geral de Saúde (Serviço Nacional de Saúde): <https://www.dgs.pt/>
- Hospital de Magalhães Lemos, EPE (PGRIC): <http://www.hmlemos.min-saude.pt/index.php/hospital-menu/documentos-menu.html> (consultado em 08-08-2015).
- Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE: <http://www.hdfigueira.min-saude.pt/>
- Hospital Distrital de Santarém, EPE (PGRIC): [http://www.hds.min-saude.pt/Hospital/RelatorioContas/?sm=0\\_5](http://www.hds.min-saude.pt/Hospital/RelatorioContas/?sm=0_5) (consultado em 08-08-2015).
- Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE (PGRIC): <http://www.hevora.min-saude.pt/gestao/informacao-de-gestao/> (consultado em 08-08-2015).
- Hospital Prof. Doutor Fernando Fonseca, EPE (PGRIC): [http://www.hff.min-saude.pt/index.php/conteudo/principios-de-bom-governo\\_133#317](http://www.hff.min-saude.pt/index.php/conteudo/principios-de-bom-governo_133#317) (consultado em 08-08-2015).
- Hospital Santa Maria Maior, EPE (PGRIC): <http://www.hbarcelos.min-saude.pt/> (consultado em 08-08-2015).
- *International Federation of Accountants*: <https://www.ifac.org>
- *The Institute of Internal Auditors*: <https://theiia.org/>
- *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions*: <http://www.intosai.org/>
- Instituto Português de Auditoria Interna: <http://www.ipai.pt/>
- Instituto Português de Oncologia de Coimbra Francisco Gentil, EPE (PGRIC): [http://www.croc.min-saude.pt/Hospital/Modelo+de+Governo/?sm=1\\_5](http://www.croc.min-saude.pt/Hospital/Modelo+de+Governo/?sm=1_5) (consultado em 08-08-2015).

- Portal da Codificação Clínica e dos GDH (Administração Central de Saúde do Centro): <http://portalcodgdh.min-saude.pt/>
- Secretaria Geral do Ministério da Saúde de Portugal (Serviço Nacional de Saúde): <http://www.sg.min-saude.pt/>
- Serviço Nacional de Saúde: <https://www.sns.gov.pt/>
- Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial: <http://www.utam.pt/>
- Wikipédia: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria\\_de\\_sistemas](https://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria_de_sistemas) (consultado em 29-10-2015).

## Legislação

- Lei n.º 8/90. D.R. I SÉRIE. n.º 43 (90-02-20). P. 685-687.
- Lei n.º 48/90. D.R. I SÉRIE. n.º 195 (90-08-24). P. 3452-3459.
- Lei n.º 52-C/96. D.R. I SÉRIE-A. n.º 299 (96-12-27). P. 4684-(204)-4684-(557).
- Lei n.º 91/2001. D.R. I SÉRIE-A. n.º 192 (01-08-20). P. 5352-5369.
- Lei n.º 27/2002. D.R. I SÉRIE-A. n.º 258 (02-11-08). P. 7150-7154.
- Lei n.º 54/2008. D.R. I SÉRIE. n.º 171 (08-09-04). P. 6189-6190.
- Lei n.º 64-B/2011. D.R. I SÉRIE. n.º 250 (11-12-30). P. 5538-(48) - 5538-(244).
- Lei n.º 75-A/2014. D.R. I SÉRIE. n.º 188 (14-09-30). P. 5110-(2)- 5110-(59).
- Lei n.º 4/2015. D.R. I SÉRIE. n.º 4 (15-01-07). P. 50-87.
- Lei n.º 20/2015. D.R. I SÉRIE. n.º 47 (15-03-09). P. 1414-1441.
- Lei n.º 142/2015. D.R. I SÉRIE. n.º 175 (15-09-08). P. 7198-7232.
- Decreto-Lei n.º 433/1982. D.R. I SÉRIE. n.º 249 (82-10-27). P. 3552-3563.
- Decreto-Lei n.º 155/1992. D.R. I SÉRIE-A. n.º 172 (92-07-28). P. 3502-3509.
- Decreto-Lei n.º 11/1993. D.R. I SÉRIE-A. n.º 12 (93-01-15). P. 129-134.
- Decreto-Lei n.º 232/1997. D.R. I SÉRIE-A. n.º 203 (97-09-03). P. 4594-4638.
- Decreto-Lei n.º 166/1998. D.R. I SÉRIE-A. n.º 144 (98-06-25). P. 2814-2816.
- Decreto-Lei n.º 218/1999. D.R. I SÉRIE-A. n.º 137 (99-06-15). P. 3417-3420.
- Decreto-Lei n.º 558/99. D.R. I SÉRIE-A. n.º 292 (99-12-17). P. 9012-9019.
- Decreto-Lei n.º 309/2003. D.R. I SÉRIE-A. n.º 284 (03-12-10). P. 8329-8338.
- Decreto-Lei n.º 93/2005. D.R. I SÉRIE-A. n.º 109 (05-06-07). P. 3636-3637.
- Decreto-Lei n.º 233/2005. D.R. I SÉRIE-A. n.º 249 (05-12-29). P. 7323-7333.
- Decreto-Lei n.º 76-A/2006. D.R. I SÉRIE-A. n.º 63 (06-03-29). P. 2328-(2)-2323-(190).

- Decreto-Lei n.º 300/2007. D.R. I SÉRIE. n.º 162 (07-08-23). P. 5630-5642.
- Decreto-Lei n.º 158/2009. D.R. I SÉRIE. n.º 133 (09-07-13). P. 4375-4384.
- Decreto-Lei n.º 19/2010. D.R. I SÉRIE. n.º 56 (10-03-22). P. 900-906.
- Decreto-Lei n.º 113/2011. D.R. I SÉRIE. n.º 229 (11-11-29). P. 5108-5110.
- Decreto-Lei n.º 124/2011. D.R. I SÉRIE. n.º 249 (11-12-29). P. 5491-5498.
- Decreto-Lei n.º 33/2012. D.R. I SÉRIE. n.º 31 (12-02-13). P. 732-735.
- Decreto-Lei n.º 244/2012. D.R. I SÉRIE. n.º 217 (12-11-09). P. 6500-6515.
- Decreto-Lei n.º 133/2013. D.R. I SÉRIE. n.º 191 (13-10-03). P. 5988-6002.
- Decreto-Lei n.º 117/2014. D.R. I SÉRIE. n.º 149 (14-08-05). P. 4065-4069.
- Decreto-Lei n.º 126/2014. D.R. I SÉRIE. n.º 161 (14-08-22). P. 4400-4416.
- Decreto-Lei n.º 12/2015. D.R. I SÉRIE. n.º 17 (15-01-26). P. 542-569
- Decreto-Lei n.º 61/2015. D.R. I SÉRIE. n.º 78 (15-04-22). P. 2034-2035.
- Decreto-Lei n.º 192/2015. D.R. I SÉRIE. n.º 178 (15-09-11). P. 7584-7828.
- Decreto-Regulamentar n.º 27/1999. D.R. I SÉRIE-B. n.º 294 (99-11-12). P. 7947-7949.
- Decreto-Regulamentar n.º 1/2014. D.R. I SÉRIE. n.º 28 (14-02-10). P. 1271-1274.
- Decreto-Regulamentar n.º 3/2014. D.R. I SÉRIE. n.º 130 (14-07-09). P. 3758.
- Portaria n.º 898/2000. D.R. I SÉRIE-B. n.º 255. (00-09-28). P. 5250-5314.
- Portaria n.º 306-A/2011. D.R. I SÉRIE. n.º 242. (11-12-20). P. 5348-(2)-5348-(4).
- Portaria n.º 82/2014. D.R. I SÉRIE. n.º 71 (14-04-10). P. 2364-2366.
- Portaria n.º 234/2015. D.R. I SÉRIE. n.º 153 (15-08-07). P. 5516-5654.
- Despacho n.º 6447/2012. D.R. II SÉRIE. n.º 94 (12-05-15). P. 16953-16954.
- Despacho n.º 1507/2014. D.R. II SÉRIE. n.º 21 (14-01-30). P. 2992.
- Despacho n.º 3016-A/2015. D.R. II SÉRIE. n.º 58 (15-03-24). P. 7346-(2).
- Recomendação n.º 1/2009, de 1 de julho. CPC.
- Circular Normativa n.º 37/2011/UOFC, de 28 de dezembro. ACSS.
- Circular Normativa n.º 5/2013/DPS, de 17 de janeiro. ACSS.
- Circular Normativa n.º 1/2015/DPS/ACSS, de 15 de janeiro. ACSS.
- Circular Informativa n.º 26/2011, de 5 de julho. ACSS.
- Circular Informativa n.º 6/2012/CD, de 30 de janeiro. ACSS.
- Circular Informativa (Interna) nº115/2009, de 26 de novembro. HDFF,EPE.

# APÊNDICES

# **ANEXOS**