



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Josaias Santana dos Santos

**Auditoria governamental em políticas de saúde:
avaliação das características qualitativas da informação dos relatórios do DENASUS**

Brasília, DF

2025

Professora Doutora Rozana Reigota Naves
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Márcio Muniz de Farias
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto Goulart Menezes
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e
Gestão de Políticas Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Josaias Santana dos Santos

**Auditoria governamental em políticas de saúde:
avaliação das características qualitativas da informação dos relatórios do DENASUS**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Mensuração contábil.

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no setor público, nas organizações e na sociedade.

Orientadora: Profa. Dra. Andrea de Oliveira Gonçalves.

Brasília, DF

2025

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S237a Santos, Josaias Santana dos
Auditoria governamental em políticas de saúde: avaliação das características qualitativas da informação nos relatórios do DENASUS / Josaias Santana dos Santos; orientador Andrea de Oliveira Gonçalves. Brasília, 2025. 199 p.

Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, 2025.

1. Auditoria governamental. 2. Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde. 3. Qualidade da informação nos relatórios de auditoria. 4. Características qualitativas da informação contábil. 5. Nova governança pública. I. Gonçalves, Andrea de Oliveira, orient. II. Título.

Josaias Santana dos Santos

**Auditoria governamental em políticas de saúde:
avaliação das características qualitativas da informação dos relatórios do DENASUS**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Mensuração contábil.

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no setor público, nas organizações e na sociedade.

Orientadora: Profa. Dra. Andrea de Oliveira Gonçalves.

Data de aprovação: 29 de maio de 2025.

Banca examinadora

Profa. Dra. Andrea de Oliveira Gonçalves
Universidade de Brasília – Presidente da banca

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
Universidade de Brasília – Membro interno

Prof. Dr. André Feliciano Lino
University of Essex – Membro externo

Prof. Dr. Wagner de Jesus Martins
Escola de Governo Fiocruz – Membro externo

Prof. Dra. Mariana Guerra
Universidade de Brasília – Membro suplente

Dedico este trabalho: ao meu pai, João Pereira dos Santos (*in memoriam*), e à minha mãe, Luiza Santana dos Santos, minhas maiores referências de fé e caráter; aos meus avós (*in memoriam*), aos meus irmãos, meus tios, primos e demais familiares; aos meus irmãos na fé e aos meus amigos; ao meu sogro, Lourival de Souza Pacheco, e à minha sogra, Cleonice de Souza Pacheco (*in memoriam*). Dedico, especialmente, à minha amada esposa, Débora de Souza Santana e às nossas preciosas filhas, Graziela, Milena e Ester Hadassa.

AGRADECIMENTOS

A Deus, criador e formador de todas as coisas, “aquele que é poderoso para fazer infinitamente mais do que pedimos ou pensamos”. A Ele, toda honra, toda glória e todo louvor!

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, pela oportunidade de grande aprendizado, crescimento e formação acadêmica, além das boas amizades que construí durante o curso.

À minha orientadora, a professora Dra. Andrea de Oliveira Gonçalves, pela valiosa orientação, paciência e rica contribuição à minha formação ao longo da minha trajetória no programa de pós-graduação e, especialmente, durante a construção deste trabalho.

Aos demais professores do programa, pelas contribuições nas aulas, nos seminários de pesquisa e nos demais eventos promovidos pelo programa, nos quais muito aprendi em cada disciplina cursada. Por isso cito, de modo especial, meus professores: Dr. Abimael de Jesus Barros Costa, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dra. Fátima de Souza Freire, Dr. Herbert Kimura, Dr. João Abreu de Faria Bilhim, Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. José Matias-Pereira, Dra. Mariana Guerra, Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa e Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves, meus mestres.

A todos os colegas de doutorado, pela parceria, pela amizade e pelo aprendizado colaborativo, em especial a Lavoisiene Rodrigues de Lima, Luciana da Silva Moraes Sardeiro, Monize Ramos do Nascimento, Raíssa Aglé Moura de Sousa, Manuela Gonçalves Barros, Ronan Pereira Capobianco e Alínie Rocha Mendes e demais colegas das turmas 6 e 7.

Aos servidores do DENASUS, nas pessoas dos auditores Germano de Oliveira Farias e Rafael Hohenfeld, pela cordialidade, pela atenção e pela disponibilização das informações necessários ao desenvolvimento desta pesquisa.

À Associação Nacional dos Integrantes das Unidades de Auditoria Interna Governamental (FONAI) e à União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação (UNAMEC) pelo apoio nos diversos momentos em quando foi preciso.

Ao Colegiado de Ciências Contábeis, da Faculdade de Petrolina (FACAPE), na pessoa do coordenador, professor Dr. Agnaldo Batista da Silva, pelo incentivo, pela sensibilidade e pela colaboração nessa trajetória, aos demais professores e aos meus alunos pelo incentivo e compreensão quando necessário.

À Universidade Federal do Vale do São Francisco pelo apoio institucional, nas pessoas dos professores reitores Dr. Julianelli Tolentino e Dr. Télió Leite e dos auditores Morgane

Sobreira e Muller Alencar, dos contadores Antônio Fernandes e Marcos Paulo Barros, pela amizade e companheirismo durante toda a pesquisa.

Aos amigos, parceiros de pesquisa, Me. João Eudes de Souza Calado, Dr. João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento e Dr. Wellington Dantas de Sousa, Dra. Sileide Dias das Neves, Ma. Jéssica Ramos Gomes e Me. Florisvaldo Cunha Cavalcante Júnior, que muito contribuíram na discussão de ideias que direta ou indiretamente somaram a este projeto.

Agradeço!

“Tudo quanto te vier à mão para fazer, faze-o conforme as tuas forças, porque na sepultura, para onde tu vais, não há obra nem projeto, nem conhecimento, nem sabedoria alguma.”

Eclesiastes 9:10

RESUMO

Esta tese avalia as características qualitativas da informação nos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS) no contexto da *new public governance*. A pesquisa se justifica pela necessidade de preencher uma lacuna no campo da auditoria governamental, dadas a relevância do tema e a escassez de estudos, os quais possuem um número limitado, conforme observado na literatura ao longo dos anos. Esta pesquisa classifica-se como qualitativa e exploratória descritiva, com abordagem dedutiva, verificatória, enumerativa e objetiva. Para atingir seus objetivos, foram realizadas análise descritiva da produção dos relatórios de auditoria, análise de conteúdo e análise temática, tendo como dimensões o processo de auditoria, as características qualitativas da informação e as dimensões da *new public governance*. Ao se demonstrarem os dados da produção dos relatórios de auditoria, observaram-se deficiências no planejamento, na força de trabalho pouco satisfatória e na redução da produtividade ao longo do período. Ao serem identificadas as características qualitativas da informação presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS, na perspectiva da contabilidade do setor público, observou-se que as características de “relevância” e “representação fidedigna” foram identificadas em 100% das observações analisadas; em seguida, as características de “verificabilidade” (96,4%), de “tempestividade” (61,8%), de “compreensibilidade” (baseada no índice de nebulosidade de Gunning) (50,5%) e de “materialidade” (35,4%). A característica de “comparabilidade” apresentou baixa frequência (1,2%) nos relatórios analisados. As características de “equilíbrio” e “custo-benefício” não foram identificadas nas observações da amostra. Na análise temática das dimensões da informação dos relatórios do DENASUS, identificou-se que a frequência média das categorias ficou abaixo de 2 em uma escala possível de 7. As categorias “coordenação de *stakeholders*” e “participação” tiveram baixa frequência (2% e 3% por cento, respectivamente), e as categorias “sustentabilidade” e “resiliência” não foram identificadas. A categoria “responsividade” (“eficiência”, “efetividade”, “desempenho”, “capacidade” e “regulação”) esteve presente em 39% das observações; a de “monitoramento e controle”, em 27% (“prevenção à corrupção”, “*accountability*” e “transparência”); e, mais fortemente, a categoria “condições de governança” (“conformidade legal ou legalidade”), que esteve presente em 97% das observações. Conclui-se que as informações dos relatórios de auditoria do DENASUS compreendem parcialmente as características qualitativas da informação contábil e compreendem parcialmente as dimensões na perspectiva da *new public governance*. Como contribuição deste estudo, ao se aplicar conceitos advindos da teoria da Contabilidade, especialmente da teoria positiva da

Contabilidade, para o campo da auditoria governamental (de conformidade ou operacional), especialmente no processo de comunicação dos resultados aos usuários da informação, promove-se uma nova leitura desses fenômenos sob a perspectiva da utilidade da informação para o usuário.

Palavras-chave: auditoria governamental; Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde; qualidade da informação nos relatórios de auditoria; características qualitativas da informação contábil; nova governança pública.

ABSTRACT

This thesis evaluates the qualitative characteristics of the information in the audit reports of the National Audit Department of the Brazilian Unified Health System (DENASUS) in the context of the new public governance. This research is justified by the need to fill a gap in government auditing, given its relevance to the topic and the scarcity of studies, due to its limited numbers, as observed in the literature over the years. This research is classified as qualitative, and exploratory descriptive, with a deductive, verificatory, enumerative, and objective approach. To achieve its objectives, a descriptive analysis of the production of audit reports, a content analysis, and a thematic analysis were carried out, having as dimensions the audit process, the qualitative characteristics of the information, and the new public governance dimensions. When demonstrating the data on the production of audit reports, deficiencies in planning, unsatisfactory workforce and reduced productivity over the period were observed. When identifying the qualitative characteristics of the information present in the DENASUS audit reports, from the perspective of public sector accounting, it was observed that the characteristics of “relevance” and “faithful representation” were identified in 100% of the observations analyzed; followed by the characteristics of “verifiability” (96.4%), “timeliness” (61.8%), “understandability” (based on the Gunning fog index) (50.5%), and “materiality” (35.4%). The characteristic of “comparability” presented low frequency (1.2%) in the reports analyzed. The characteristics of “balance” and “cost-benefit” were not identified in the observations of the sample. In the thematic analysis of the information dimensions of the DENASUS reports, it was identified that the average frequency of the categories was below 2 on a possible scale of 7. The categories “stakeholder coordination” and “participation” had low frequency (2% and 3% percent, respectively), and the categories “sustainability” and “resilience” were not identified. The category “responsiveness” (“efficiency”, “effectiveness”, “performance”, “capacity” and “regulation”) was present in 39% of the observations; the category “monitoring and control” was present in 27% (“corruption prevention”, “accountability” and “transparency”); and, most strongly, the category “governance conditions” (“legal compliance or legality”), which was present in 97% of the observations. It is concluded that the information in DENASUS audit reports partially comprises the qualitative characteristics of the accounting information and partially comprises the dimensions from the perspective of the new public governance. As a contribution of this research, by applying concepts arising from Accounting theory, especially from the positive theory of Accounting, to the field of government auditing (compliance or operational), especially in the process of communicating results to information

users, a new understanding of these phenomenon is promoted, from the perspective of the utility of information for the user.

Keywords: government audit; National Audit Department of the Brazilian Unified Health System; quality of information in audit reports; qualitative characteristics of accounting information; new public governance.

RESUMEN

Esta tesis evalúa las características cualitativas de la información contenida en los informes de auditoría del Departamento Nacional de Auditoría del Sistema Único de Salud (DENASUS) en el contexto de la nueva gobernanza pública. La investigación se justifica por la necesidad de llenar un vacío en el campo de la auditoría gubernamental, dada la relevancia del tema y la escasez de estudios, que tienen un número limitado, como se observa en la literatura a lo largo de los años. La investigación se clasifica como cualitativa, exploratoria descriptiva, con enfoque deductivo, verificativo, enumerativo y objetivo. Para alcanzar los objetivos de la investigación se realizó un análisis descriptivo de la producción de informes de auditoría, un análisis de contenido y un análisis temático, teniendo como dimensiones el proceso de auditoría, las características cualitativas de la información y las dimensiones de la nueva gobernanza pública. Al evidenciar los datos de la elaboración de los informes de auditoría, se observaron deficiencias en la planificación, una fuerza laboral insatisfactoria y una reducción de la productividad a lo largo del período. Al identificar las características cualitativas de la información presente en los informes de auditoría del DENASUS, desde la perspectiva de la contabilidad del sector público, se observó que las características de “relevancia” y “representación fiel” fueron identificadas en el 100% de las observaciones analizadas; Luego, las características de “verificabilidad” (96,4%), “oportunidad” (61,8%), “comprensibilidad” (basada en el índice de nubosidad de Gunning) (50,5%) y “materialidad” (35,4%). La característica “comparabilidad” presentó baja frecuencia (1,2%) en los informes analizados. Las características de “equilibrio” y “costo-beneficio” no fueron identificadas en las observaciones de la muestra. En el análisis temático de las dimensiones de información de los informes DENASUS, se identificó que la frecuencia promedio de las categorías fue inferior a 2 en una escala posible de 7. Las categorías “coordinación de actores interesados” y “participación” presentaron baja frecuencia (2% y 3%, respectivamente), y las categorías “sostenibilidad” y “resiliencia” no fueron identificadas. La categoría “capacidad de respuesta” (“eficiencia”, “eficacia”, “desempeño”, “capacidad” y “regulación”) estuvo presente en el 39% de las observaciones; “vigilancia y control”, con un 27% (“prevención de la corrupción”, “rendición de cuentas” y “transparencia”); y, con mayor fuerza, la categoría “condiciones de gobernanza” (“cumplimiento legal o legalidad”), que estuvo presente en el 97% de las observaciones. Se concluye que la información contenida en los informes de auditoría de DENASUS comprende parcialmente las características cualitativas de la información contable y parcialmente las dimensiones desde la perspectiva de la nueva gobernanza pública. Como

contribución del estudio, al aplicar conceptos surgidos de la teoría contable, especialmente de la teoría positiva de la Contabilidad, al campo de la auditoría gubernamental (de cumplimiento u operacional), especialmente en el proceso de comunicación de resultados a los usuarios de la información, se promueve una nueva lectura de estos fenómenos, desde la perspectiva de la utilidad de la información para el usuario.

Palabras clave: auditoría gubernamental; Departamento Nacional de Auditoría del Sistema Único de Salud; calidad de la información en los informes de auditoría; características cualitativas de la información contable; nueva gobernanza pública.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Fases de uma auditoria no âmbito do SNA	58
Figura 2 – Matriz de constatação.....	60
Figura 3 – Matriz de comunicação e relato da auditoria do DENASUS	62
Figura 4 – Fases da análise de conteúdo.....	85
Figura 5 – Escala de interpretação do <i>Gunning fog index</i>	93
Figura 6 – Escala Likert de cinco pontos	100
Figura 7 – Nível de aderência das informações dos relatórios às dimensões da NPG	106
Figura 8 – Dendrograma de classificação hierárquica descendente	121
Figura 9 – Perfil de associação entre classes e variável (unidade federativa).....	127
Figura 10 – Perfil de associação entre classes e variável (conformidade da constatação).....	128
Figura 11 – Perfil de associação entre classes e variável (compreensibilidade)	129
Figura 12 – Perfil de associação entre classes e variável (tempestividade)	130
Figura 13 – Perfil de associação entre classes e variável (comparabilidade).....	131
Figura 14 – Perfil de associação entre classes e variável (verificabilidade)	131
Figura 15 – Perfil de associação entre classes e variável (materialidade).....	132
Figura 16 – Análise de similitude de palavras.....	133
Figura 17 – Nuvem de palavras (A e B).....	135
Figura 18 – Nuvem de palavras (C).....	137
Figura 19 – Frequência relativa das características qualitativas presentes nos relatórios	139
Figura 20 – Frequência relativa das dimensões da <i>new public governance</i>	152
Figura 21 – Frequência das características qualitativas nos relatórios por UF	157
Figura 22 – Frequência das dimensões da NPG compreendidas nos relatórios por UF.....	160
 Quadro 1 – Contraste entre os elementos centrais da administração pública tradicional, da <i>new public management</i> e da <i>new public governance</i>	 45
Quadro 2 – Checklist da qualidade da informação do relatório de auditoria	51
Quadro 3 – Lista de verificação para avaliar os critérios de qualidade da comunicação	54
Quadro 4 – Orientações para a qualidade da informação contábil	72
Quadro 5 – Classificação das características qualitativas nos <i>conceptual frameworks</i> de IPSASB e IFAC (2014) e IASB (2018).....	73
Quadro 6 – Tendência entre características qualitativas da informação e às dimensões da <i>new public governance</i> nos relatórios de auditoria	76

Quadro 7 – Resumo do esquema paradigmático	79
Quadro 8 – Operacionalização dos procedimentos da pesquisa segundo seus objetivos específicos	79
Quadro 9 – Descrição conceitual das características qualitativas da informação contábil	88
Quadro 10 – Aplicação das características qualitativas da informação contábil.....	90
Quadro 11 – Descrição das variáveis	95
Quadro 12 – Categorias conceituais e indicadores da <i>new public governance</i>	102
Quadro 13 – Descrição das categorias/dimensões da governança pública.....	104
Quadro 14 – Categorias/Subcategorias da governança pública.....	105
Quadro 15 – Modelo de análise da pesquisa	108

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Relatórios de atividades de auditoria do DENASUS	80
Tabela 2 – Caracterização dos dados para análise das constatações das atividades de auditoria do DENASUS.....	81
Tabela 3 – Estratificação da amostragem dos relatórios de auditoria do DENASUS.....	84
Tabela 4 – Produção de relatórios de auditoria no período de 2017 a 2021.....	110
Tabela 5 – Constatações por grupo no período de 2017 a 2021.....	113
Tabela 6 – Descrição estatística do corpus.....	115
Tabela 7 – Estatística resumida do corpus	116
Tabela 8 – Índice hipergeométrico das formas pela modalidade das variáveis.....	117
Tabela 9 – Estatística da classificação hierárquica descendente (CHD)	120
Tabela 10 – Distribuição das formas segundo a classificação hierárquica descendente	122

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AFC	Análise fatorial de correspondência
AGU	Advocacia-Geral da União
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ALT	Análise de Legibilidade Textual
APB	<i>Accounting Principles Board</i>
APB 4	<i>Statement of the Accounting Principles Board 4: Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises</i>
ASOBAT	<i>A statement of basic accounting theory</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CHD	Classificação hierárquica descendente
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CPA	<i>Certified public accountant</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DENASUS	Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
GAAP	<i>Generally accepted accounting principles</i>
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
GFI	<i>Gunning fog index</i>
IACOP	<i>Internal Audit Community of Practice</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
ICAEW	<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International financial reporting standards</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IPPF	<i>International professional practices framework</i>
IPSAS	<i>International public sector accounting standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>

IRaMuTeQ	<i>Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires</i>
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISC	<i>Supreme audit institutions</i>
MOT	Manual de orientações técnicas
MS	Ministério da Saúde
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
NBC TSP EC	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – Estrutura conceitual
NPG	<i>New public governance</i>
NPM	<i>New public management</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ONU	Organização das Nações Unidas
RAS	Rede de atenção à saúde
RCPG	Relatório contábil de propósito geral das entidades do setor público
SAMU	Serviço de atendimento móvel de urgência
SAS	Secretaria de Atenção à Saúde
SCTIE	Secretaria de Ciência e Tecnologia e Insumos Estratégicos
SGEP	Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa
SNA	Sistema Nacional de Auditoria
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União
UCE	Unidades de contexto de elementares

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	22
1.1 Contextualização e problematização.....	23
1.2 Problema de pesquisa.....	28
1.3 Hipóteses diretrizes	29
1.4 Objetivos geral e específicos	30
1.5 Justificativa e relevância	30
1.6 Estrutura da tese.....	32
2 REFERENCIAL TEÓRICO	33
2.1 Perspectivas da new public management e new public governance.....	33
2.1.1 O Sistema Único de Saúde na perspectiva da new public management	33
2.1.2 O SUS no pós-new public management	36
2.1.3 A governança e a accountability no setor público	39
2.1.4 As dimensões da new public management e da new public governance e a informação contábil	43
2.2 Auditoria no setor público e o Sistema Único de Saúde.....	46
2.2.1 Definições de auditoria no setor público	46
2.2.2 Qualidade da auditoria no setor público.....	48
2.2.3 Normativos da qualidade da informação nos relatórios de auditoria do setor público	50
2.3 O DENASUS e o processo de auditoria	54
2.3.1 O Sistema Nacional de Auditoria e o Departamento Nacional de Auditoria do SUS	55
2.3.2 O processo de auditoria no âmbito do DENASUS	57
2.3.3 O processo de comunicação da auditoria no âmbito do DENASUS.....	59
2.3.3.1 A matriz de comunicação da auditoria no DENASUS.....	61
2.4 Qualidade da informação na perspectiva da Contabilidade.....	63
2.4.1 Definições acerca da qualidade da informação contábil	63
2.4.2 A estrutura conceitual e a teoria da Contabilidade.....	65
2.4.3 Características qualitativas da informação contábil na estrutura conceitual.....	70
2.4.4 Tendência entre características qualitativas da informação e as dimensões da new public governance nos relatórios de auditoria	74

3 METODOLOGIA	78
3.1 Taxonomia da pesquisa.....	78
3.1.1 Desenho estrutural.....	78
3.1.2 Operacionalização segundo os objetivos da pesquisa	79
3.2 Dados da pesquisa.....	80
3.2.1 Constituição e caracterização inicial dos dados	81
3.2.2 Definição amostral	82
3.3 Operacionalização da análise de conteúdo	84
3.3.1 Organização procedimental da análise de conteúdo	84
3.3.1.1 Pré-análise	85
3.3.1.2 Exploração do material.....	87
3.3.1.3 Tratamento dos resultados obtidos e interpretação.....	88
3.3.2 Categorização das informações dos relatórios segundo as características qualitativas da informação contábil.....	88
3.3.3 Descrição textual das informações contidas nos relatórios do DENASUS	93
3.3.4 Saturação da amostra.....	99
3.3.5 Validação dos procedimentos de categorização segundo as características qualitativas da informação contábil	99
3.4 Operacionalização da análise temática	101
3.4.1 Categorias para análise dos relatórios de auditoria do DENASUS na perspectiva da <i>new public governance</i>	102
3.4.2 Descrição do processo da análise temática por fase.....	105
3.4.3 Saturação da amostra.....	107
3.5 Modelo de análise	108
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	109
4.1 Produção dos relatórios de auditoria do DENASUS	109
4.2 Relatórios de auditoria do DENASUS e características qualitativas da informação....	114
4.2.1 Descrição do conteúdo dos relatórios de auditoria do DENASUS	114
4.2.1.1 Análise sobre o corpus textual.....	115
4.2.1.2 Estatísticas textuais clássicas.....	115
4.2.1.3 Análise de especificidades.....	116
4.2.1.4 Classificação hierárquica descendente	120
4.2.1.5 Análise de similitude de palavras	132
4.2.1.6 Nuvem de palavras	134

4.2.2 Características qualitativas nos relatórios de auditoria do DENASUS.....	138
4.2.2.1 Características fundamentais	139
4.2.2.2 Características de melhoria.....	141
4.2.2.3 Características restritivas.....	144
4.3 Dimensões da <i>new public governance</i> e os relatórios de auditoria do DENASUS	146
4.3.1 Análise por região geográfica	147
4.3.2 Análise por grupo de constatação.....	149
4.3.3 Dimensões da <i>new public governance</i> compreendidas nos relatórios de auditoria	151
4.4 Características qualitativas e dimensões da NPG presentes nos relatórios de auditoria	
.....	156
4.4.1 Frequência das características qualitativas presentes nos relatórios por UF.....	157
4.4.2 Frequência das dimensões da <i>new public governance</i> compreendidas nos relatórios	
.....	159
4.4.3 Considerações sobre a frequência das características qualitativas e das dimensões da	
NPG nos relatórios por UF	161
5 CONCLUSÃO	163
REFERÊNCIAS.....	167
APÊNDICES.....	188
APÊNDICE A – Procedimentos de preparação do corpus	188
APÊNDICE B – Abreviação/Padronização do corpus: grupos, subgrupos e itens de	
constatação	190
APÊNDICE C – Questionário de validação para categorização do corpus.....	191
APÊNDICE D – Dados analíticos das constatações.....	192
APÊNDICE E – Frequência <i>eff</i> da nuvem de palavras.....	194
APÊNDICE F – Relação dos atributos da qualidade nos relatórios de auditoria com os	
<i>conceptual frameworks</i>	195
APÊNDICE G – Médias das dimensões da NPG	197
APÊNDICE H – Frequências das dimensões da NPG	199

1 INTRODUÇÃO

A presente tese avalia as características qualitativas da informação nos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS), entidade integrante do Sistema Nacional de Auditoria (SNA) do SUS, a partir das características qualitativas da informação contábeis da estrutura conceitual (CFC, 2016; IPSAB & IFAC, 2014) no contexto da nova governança pública.

A necessidade de uma regulamentação de qualidade – de modo a promover transparência, redução de custos em serviços públicos, eficácia do controle social e crescimento econômico – impulsionou a adoção de padrões contábeis internacionais, em vários países nos últimos anos (Cavalcante, 2017; Figueiredo, 2017; Laswad & Redmayne, 2015;).

A adoção das normas internacionais de Contabilidade do setor público (*International public sector accounting standards* – IPSAS) tem notadamente contribuído para melhorar a transparência e a responsabilização na gestão pública, fortalecendo a relação entre governo e sociedade. Essa melhoria tem impactado positivamente os relatórios financeiros e não financeiros, elevando o padrão de responsabilidade e aprimorando a qualidade desses relatórios (Babatunde, 2019; Muraina & Dandago, 2020).

Esse processo de transformação na contabilidade do setor público revelou desafios das entidades em aderir às normas rigorosas para a criação de relatórios contábeis ou relatórios de propósitos gerais (Calado & Teixeira, 2016). Contudo, para Cuadrado-Ballesteros & Bisogno (2020), os países que implementaram as normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSAS, na sigla em inglês) apresentam maior qualidade de governança, havendo, portanto, uma influência positiva no nível de responsabilização, na eficácia do governo, na qualidade da regulamentação, no Estado de direito e no controle da corrupção.

Um ambiente democrático e participativo, por sua vez, permite que a sociedade influencie a gestão pública e o uso de recursos, promovendo transparência e supervisão dos gastos. Essa transparência é crucial para uma governança eficiente e é um requisito da *accountability* do Estado perante os cidadãos (Angélico, 2012; Correia, 2000).

A avaliação, a mensuração e o aprimoramento da qualidade da informação contábil são cada vez mais reconhecidos no meio acadêmico, com estudos que buscam melhorar a eficiência e a eficácia nas organizações, envolvendo propostas e abordagens empíricas, intuitivas, analógicas, ontológicas, entre outras metodologias (Calazans, 2008).

A demanda por estudos sobre usos políticos das informações contábeis e de desempenho foi alavancada pela busca da eficiência dos recursos, *accountability* e governança,

especialmente a partir da implantação das práticas gerenciais na administração pública (Nascimento *et al.*, 2019).

1.1 Contextualização e problematização

As crises econômicas e fiscais, ocorridas nas décadas de setenta e oitenta do século passado em diversos países, incentivaram um maior debate sobre o modelo de gestão burocrática. Além disso, incentivaram os gestores públicos a procurarem alternativas mais eficientes para a prestação dos serviços públicos. Dessa forma, a administração pública gerencial foi difundida pelo mundo, destacando-se pela gestão baseada em indicadores de desempenho e com foco em resultados. Nas décadas seguintes, a introdução da gestão de desempenho se revelou como uma das tendências mais difundidas na gestão pública internacional (Borges & Matias-Pereira, 2014; Pollitt, 2006; Raudla *et al.*, 2016).

Nesse período, como apontam Hood e Dixon (2015), foram realizados repetidos esforços de reforma em todo o mundo, a fim de se reduzir os custos do governo e fazê-lo funcionar melhor para os cidadãos ou usuários dos serviços públicos. Conforme Motta (2013), esse ambiente gerou pressões por melhoria na prestação dos serviços públicos, com o intuito de que atendessem às necessidades da população com soluções mais imediatas aos problemas de maior urgência. Nesse âmbito, a sociedade espera dos gestores e da administração pública um melhor atendimento às demandas por ela apresentada.

Ao tempo que ocorriam as sucessivas crises fiscais, também se apresentavam grandes desafios. Tais desafios proporcionaram oportunidades aos gestores públicos para construções teórico-empíricas, inclusive quanto à gestão dos recursos públicos, trazendo para a agenda acadêmica e governamental os princípios da governança, da transparência e da *accountability* (Teixeira & Gomes, 2019).

Fonseca *et al.* (2020) destacam que, no âmbito da administração pública, algumas mudanças têm ocorrido nas últimas décadas a partir dos fundamentos da *new public management* (NPM), que se materializou como um modelo baseado na implementação de uma gestão descentralizada e orientada por objetivos.

Posteriormente, a administração pública buscou responder aos desafios de uma sociedade integrada, conectada em rede, multissetorial e multinacional, por meio de uma nova abordagem para além da administração clássica (ou tradicional), ou mesmo da *new public management*. Essa nova abordagem se propõe a ir muito além da eficiência e eficácia e, especialmente, da busca por promoção e fortalecimento dos valores democráticos que estão em evidência (Bryson *et al.*, 2014).

A partir da consolidação da democracia brasileira, observou-se no país uma demanda crescente da sociedade por uma gestão pública mais eficiente, em que diversos segmentos sociais passaram a expressar suas expectativas quanto a eficácia, tempestividade, transparência e flexibilidade das ações governamentais (Moraes *et al.*, 2016). Diante desse fato, considera-se que as políticas públicas de saúde no país estão alinhadas a essas demandas.

Nesse contexto, o processo de descentralização se apresenta como uma estratégia para reduzir o déficit histórico das políticas sociais do Estado e promover um maior acesso aos serviços, refletindo uma alternativa ao desafio da distribuição de poder entre o governo central e local (Cavalcante, 2011; Faguet, 1997; Lobo, 1988; Pereira *et al.*, 2018; Vieira, 2012).

O debate sobre a descentralização envolve, em primeiro lugar, argumentos fundamentais sobre a democracia e a representação efetiva dos interesses dos cidadãos. No entanto, também incorpora argumentos econômicos recentes sobre a eficiência alocativa e o aumento da *accountability* dos governos locais. Aspectos como diversidade, liderança e equidade são considerados secundários. Em geral, as reformas descentralizadoras objetivam promover a democratização, aumentar a eficiência e a efetividade, além de fortalecer os mecanismos de *accountability* das políticas públicas (Cavalcante, 2011; Faguet, 1997; Pereira *et al.*, 2018).

A descentralização das políticas governamentais está intrinsecamente ligada a uma série de objetivos que destacam a democratização e a promoção de maior justiça social por parte do Estado. Esses objetivos estão associados não apenas à descentralização, mas também às possíveis reestruturações do aparelho estatal. Essas mudanças assumem várias formas e etapas de implementação, que se adaptam conforme as transformações políticas, econômicas e sociais ocorrem (Cavalcante, 2011; Lobo, 1988).

No que se refere às políticas públicas de saúde, a complexidade da organização da regionalização dos sistemas de saúde se destacou em vários países, incluindo o Brasil. Embora as diretrizes de descentralização e regionalização já estivessem presentes no marco legal do Sistema Único de Saúde (SUS), em seus primeiros anos de vigência, a implementação dessas diretrizes não ocorreu de forma articulada. Foi somente na primeira década deste século que essas diretrizes foram reaproximadas para promover a organização regional (Pereira *et al.*, 2018).

O desenvolvimento de mecanismos que fortalecem a gestão compartilhada e as relações intergovernamentais em nível regional – visando a consolidar essas regiões para a organização da prestação de serviços, a capacidade de gestão e a qualidade dos gastos – tem sido um dos principais desafios para a regionalização do SUS (Pereira *et al.*, 2018).

Assim, o SUS, como garantidor do direito universal de acesso aos serviços públicos de saúde no Brasil de forma integral e equitativa, envolve um volume significativo de recursos. Portanto, isso implica a necessidade de controle e fiscalização em sua gestão. A atividade de auditoria, desenvolvida por meio dos componentes do Sistema Nacional de Auditoria (SNA) e seus relatórios, é essencial para orientar essa gestão. Dessa maneira, o aumento do volume de recursos envolvidos justifica a necessidade de compromisso real com o combate à corrupção e ao desperdício (Albuquerque & Souza, 2017; Costa *et al.*, 2021a).

A implementação das políticas públicas de saúde pelo Sistema Único de Saúde (SUS) no Brasil, considerando o aumento dos gastos no setor, tem provocado debates entre pesquisadores e formuladores de políticas, que buscam soluções inovadoras para o uso adequado dos recursos, com o intuito de garantir a eficácia do sistema e a evolução no atendimento às necessidades da população (Liberatti *et al.*, 2019). Devido à falta de consolidação dos mecanismos de transparência e *accountability* no SUS, é necessário fortalecer e aprimorar esses instrumentos para combater efetivamente a corrupção (Albuquerque & Souza, 2017).

No contexto brasileiro, marcado por crises institucionais políticas e econômicas sem precedentes, a sociedade tem sido informada a respeito de vários casos de corrupção e má utilização de recursos públicos. Essas situações, muitas vezes, comprometem a eficiência de serviços públicos essenciais, a exemplo de educação, segurança e saúde, colocando em risco a oferta desses serviços pelo Estado. Nesse cenário, as atividades de fiscalização da aplicação dos recursos públicos ganham relevância (Santos, 2018).

Ao se observar esse cenário – em que o controle dos gastos públicos deveria ser uma prioridade para melhorar a eficiência, a eficácia e a efetividade da ação governamental, a transparência e a *accountability* –, é possível identificar as lacunas na literatura e a necessidade de estudos que contribuam para a discussão sobre a qualidade dos relatórios de auditoria governamental e, especificamente, a qualidade da informação nesses relatórios (Melo & Vaitsman, 2008; Moraes *et al.*, 2016; Santos & Eslabão, 2020; Tajra *et al.*, 2014).

A auditoria no setor público pode ser compreendida como o processo que atende às especificidades e necessidades de auditoria da gestão pública. No contexto da saúde pública, tem a função de controlar o sistema público de saúde, objetivando garantir o cumprimento fiel e regular dos preceitos constitucionais, observada a probidade na aplicação dos recursos destinados a essas políticas públicas, conforme determina a legislação, e no interesse da sociedade (Chacón, 2015; Weber & Bordin, 2005). Portanto, a auditoria busca garantir a

conformidade dos processos e o controle de qualidade, tornando-se um mecanismo fundamental para a gestão das políticas do SUS (Azevedo *et al.*, 2018; Santos & Eslabão, 2020).

De modo geral, a atividade de auditoria no setor público é vital nos Estados democráticos, que sustentarão a relação entre o governo (gestão) e os governados (sociedade), os Poderes Executivo e o Legislativo, e as diferentes áreas do governo. Embora tenham surgido muitos trabalhos excepcionais nos últimos anos sobre a auditoria do setor público, novos desafios se apresentam para o setor (Ferry *et al.*, 2022).

Cabe ao auditor verificar meticulosamente a execução das ações e dos serviços públicos em relação aos aspectos orçamentários, operacionais e patrimoniais, além de avaliar a adequação dos gastos e a efetividade dos processos e dos resultados. A atuação do auditor deve ser pautada pela abrangência, pela descentralização e pela integração, assegurando cobertura efetiva em todo o território nacional. Isso envolve uma observação cuidadosa da distribuição e da definição das responsabilidades de cada nível de gestão do SNA, com foco especial na mensuração do uso dos recursos e na satisfação dos usuários dos serviços (Brasil, 1988; Costa *et al.*, 2021b).

Os auditores têm a responsabilidade de realizar auditorias com qualidade. No entanto, a qualidade da auditoria é mais bem alcançada em um ambiente que oferece suporte e interações adequadas entre os participantes do processo de elaboração de relatórios financeiros. Logo, o papel dos auditores é fundamental para a credibilidade dos relatórios financeiros e as auditorias de alta qualidade apoiam a estabilidade financeira das organizações (Ismail *et al.*, 2019).

Nesse aspecto, qualidade da auditoria é um conceito de difícil definição devido à complexidade envolvida em sua delimitação e mensuração. É uma construção elusiva e indistinta, muitas vezes confundida com adjetivos imprecisos (Parasuraman *et al.*, 1985). No entanto, para Novaes *et al.* (2015), definir o conceito de qualidade é um pré-requisito essencial para a sua análise.

Misoczky e Vieira (2001) alertam que o desafio de conceituar a qualidade está relacionado ao desafio de como medi-la. Sob o aspecto da racionalidade, os critérios para uma boa medida devem incluir a validade, a confiabilidade e a funcionalidade. No aspecto político, é importante considerar “se ocorre” e “como ocorre” a participação da sociedade e dos servidores públicos no desenvolvimento do sistema de medidas e na avaliação, para, assim, as chances de efetividade serem aumentadas.

Medir diretamente o conceito de qualidade da auditoria é complexo e difícil. No entanto, definir e medir a qualidade da auditoria contribui para o grau de confiança que os usuários das demonstrações contábeis podem depositar em uma opinião de auditoria. Isso permite que as

partes interessadas avaliem se a qualidade está melhorando ao longo do tempo e identifiquem trabalhos de qualidade inferior, além de fornecer incentivos para a empresa investir em iniciativas que a melhorem (Christensen *et al.*, 2016; DeAngelo, 1981). Os relatórios da auditoria governamental precisam ser de qualidade para serem bem compreendidos e, assim, tornarem-se úteis pelos usuários da informação (Paula & Boente, 2024).

Para uma compreensão mais profunda do contexto deste estudo, considera-se o conceito de qualidade proposto por Pollitt (1993), em que o autor descreve qualidade como a presença de um caráter ideológico: “a qualidade, assim como a virtude, possui uma conotação positiva forte, combinada com a grande vantagem de que suas implicações reais permanecem extremamente vagas e imprecisas” (Pollitt, 1993, p. 298, como citado em Novaes *et al.*, 2015, p. 108).

O foco das discussões acadêmicas acerca da auditoria do setor público tem sido o papel e as funções das auditorias, que são vistas como instrumentos que auxiliam na responsabilização dos gestores. O que se espera é que a auditoria, cada vez mais, contribua para debates políticos de maior alcance e forneça orientações a respeito de como a administração pública pode aprimorar o seu trabalho e, conseqüentemente, os seus resultados (Raudla *et al.*, 2016).

Nessa perspectiva, o setor público brasileiro tem ganhado relevância no debate acadêmico, especialmente no que se refere à capacidade e às limitações do Estado na oferta dos serviços essenciais ao fortalecimento da democracia, assim como à superação dos interesses particulares pelo interesse público (Costa & Rocha, 2018).

Assim, este estudo se propõe avaliar as características qualitativas da informação contida nos relatórios de auditoria realizados na implementação das políticas públicas de saúde, de modo a contribuir com a melhoria da qualidade de tais informações. Objetiva-se, conseqüentemente, agregar valor à informação financeira e não financeira para a tomada de decisões no contexto do Sistema Único de Saúde, na perspectiva da governança pública e da *accountability*.

Em relação à qualidade da informação contábil, destaca-se a importância do papel dos auditores internos do setor público, cuja atuação pode reduzir obstáculos à maximização da utilidade dessa informação (Araújo & Callado, 2020). Portanto, é pertinente aprofundar as discussões relacionadas à qualidade da informação também nos relatórios de auditoria governamental – que são o objeto de análise deste estudo – e as implicações dessas informações em diversas dimensões.

Quanto aos novos desafios que se apresentam para a auditoria do setor público, entre outros aspectos, encontram-se os que envolvem considerações sobre o espaço regulatório, a

digitalização, a mudança no design da prestação de serviços, a responsabilização, a austeridade fiscal, as mudanças climáticas, as epidemias (na forma recente do covid-19), os movimentos de promoção da justiça social (como o movimento social Vidas Negras Importam), as questões diplomáticas (incluindo as situações de guerras em alguns países), além de um maior ceticismo sobre o papel da auditoria no setor público na sociedade em geral (Ferry *et al.*, 2022).

Na subseção seguinte, será apresentada a questão orientadora deste estudo, que será desenvolvido de acordo com os aspectos metodológicos a ser abordado em seção própria, de acordo com a proposta de estrutura da tese, em conformidade com a estratégia já delineada nesta introdução.

1.2 Problema de pesquisa

Com o surgimento dos movimentos de desempenho na gestão pública, as *supreme audit institutions* (“instituições superiores de controle” – ISC), em vários países, também começaram a incorporar a prática de desempenho na atividade de auditoria do setor público (Raudla *et al.*, 2016).

Em um sentido mais amplo, Christensen *et al.* (2016) destacam que vários estudos propõem a definição, a medição e a avaliação da qualidade da auditoria na agenda de instituições internacionais, como o International Auditing and Assurance Standards Board, o Public Company Accounting Oversight Board, o American Institute of Certified Public Accountants e o Center for Audit Quality, assim como grandes firmas internacionais de auditoria, como a KPMG e a PwC, também estão incluídas nas agendas internacionais de auditoria.

Calazans (2008), ao examinar literatura de referência, afirmou que “a qualidade existe, principalmente, aos olhos do consumidor, baseada em sua própria percepção e na satisfação de suas necessidades” (p. 31). A autora ressaltou que a qualidade não é um conceito intangível e que “existem muitas propostas de como medi-la e mensurá-la, utilizando medidas básicas fundamentais” (p. 31). Portanto, entender os conceitos de qualidade é o primeiro passo para a sua aplicação correta.

Um desafio inicial é definir e medir a qualidade dos relatórios de auditoria. A definição e a medição da qualidade em auditoria podem contribuir para o grau de confiança que os usuários das informações contábeis do setor público podem depositar em uma opinião de auditoria. Isso permite, por exemplo, que as partes interessadas avaliem se a qualidade está melhorando ou não ao longo do tempo, contribuindo para a identificação de trabalhos de

qualidade superior ou inferior, além do incentivo de iniciativas que melhorem a qualidade das auditorias (Christensen *et al.*, 2016).

O campo de atuação da Contabilidade é, por natureza, complexo, e isso decorre do fato de que o produto da Contabilidade é a informação, um bem poderoso e importante para as pessoas e as organizações. A principal razão dessa complexidade é a ausência de conceitos e padrões contábeis perfeitos ou verdadeiros, resultando em indivíduos apresentando reações diferentes às informações; em alguns casos, até diante da mesma informação (Scott, 2015).

Segundo Nascimento (2015), os requisitos de qualidade do relatório de auditoria do setor público contribuem para padronizar a comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria sobre a gestão pública.

Ao buscar avaliar a qualidade da informação contida nos relatórios de auditoria realizados pelo DENASUS no contexto do SUS, propõe-se a seguinte questão de pesquisa: **como se apresentam as características qualitativas da informação nos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS)?**

A análise envolve as informações contidas nos relatórios produzidos pelo DENASUS, sob a responsabilidade do Ministério da Saúde, durante o período de cinco anos (de 2017 a 2021). Assim, este estudo considera o processo de auditoria como mecanismo de controle sobre a implementação das políticas públicas de saúde e o relatório como instrumento de comunicação dos resultados da atividade de auditoria para diversos usuários.

1.3 Hipóteses diretrizes

Num contexto democrático, o controle social permite que a sociedade influencie a gestão pública e o uso de recursos por meio da promoção da transparência e da supervisão dos gastos. Dessa maneira, a transparência é crucial para uma governança eficiente e é um requisito da *accountability* do Estado perante os cidadãos (Angélico, 2012; Correia, 2000).

Por sua vez, a auditoria promove a boa governança ao contribuir para a transparência e a *accountability* na gestão dos recursos públicos e na economicidade, na eficiência e na efetividade das ações da administração pública. Portanto, o relatório de auditoria deve ser considerado sob essa perspectiva, uma vez que o risco de auditoria é o risco de um relatório inadequado (Instituto Rui Barbosa [IRB], 2017).

Portanto, é relevante discutir a qualidade da auditoria no setor público, especialmente a qualidade das informações contidas nos relatórios de auditoria realizados nas políticas de saúde no país. A existência da área de auditoria pode, de acordo com Costa *et al.* (2021b), melhorar

o uso de recursos públicos, evitar desperdícios, combater a corrupção e fornecer indicadores de fragilidade e potencialidade do sistema, o que, de acordo com os autores, pode auxiliar o planejamento orçamentário, adaptando-o às necessidades da população e fortalecendo a auditoria como uma ferramenta indispensável nos processos de promoção da saúde pública. Assim, a partir desse contexto, apresentam-se as seguintes hipóteses diretrizes:

- As informações dos relatórios de auditoria do DENASUS compreendem as características qualitativas da informação contábil; e
- As informações dos relatórios de auditoria do DENASUS não compreendem as dimensões na perspectiva da *new public governance*.

1.4 Objetivos geral e específicos

O objetivo geral desta pesquisa é **avaliar as características qualitativas da informação nos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS) no contexto da *new public governance***. Para atingir esse objetivo, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- I **Demonstrar** os dados da produção dos relatórios de auditoria do DENASUS;
- II **Identificar** as características qualitativas da informação presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS; e
- III **Apontar** as dimensões da *new public governance* presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS.

1.5 Justificativa e relevância

Embora a auditoria e sua qualidade tenham sido temas de debate constante nas últimas décadas, a maioria dos estudos se concentrou em abordar organizações privadas com fins econômicos, especificamente sociedades de capital aberto. Há poucas pesquisas a respeito do impacto do auditor na qualidade da auditoria em organizações do setor público ou do terceiro setor (Gonzales-Díaz *et al.*, 2015).

A avaliação e a auditoria, que fazem parte da estrutura regimental do SUS, visam a melhorar a qualidade da política do sistema. No entanto, há um número limitado de pesquisas sobre o tema, além de uso frequentemente inadequado e equivocado dos termos e instrumentos de avaliação. Embora a avaliação no âmbito do SUS já tenha referencial teórico e prática consolidados, o Sistema Nacional de Auditoria ainda busca avançar na auditoria (Melo & Vaitsman, 2008).

Tajra *et al.* (2014), em seu estudo de revisão da literatura sobre auditoria no SUS, já haviam observado que o número de publicações sobre os descritores associados à auditoria no SUS era incipiente. Duna *et al.* (2022), ao analisarem relatórios governamentais, por meio de análise textual para reestruturar a auditoria governamental de desempenho, investigaram a qualidade da divulgação do relatório examinando características linguísticas e de similaridade e estruturas. A partir das análises, os autores alertaram para uma área pouco pesquisada no campo das Ciências Contábeis.

Ao estudar a literatura específica sobre as práticas de auditoria no SUS, Santos e Eslabão (2020) identificaram muitos desafios para o fortalecimento dessas práticas. As autoras apontaram a necessidade de qualificar as ferramentas de auditoria no âmbito do DENASUS e promover melhor comunicação entre os componentes na esfera estadual, municipal e federal de auditoria.

Desse modo, o tema e o problema da pesquisa podem ser justificados pela necessidade de preencher uma lacuna no campo da auditoria governamental, considerando a escassez de estudos, dados a sua relevância e o seu número limitado de pesquisas, conforme observado na literatura ao longo dos anos (Duan *et al.*, 2022; Melo & Vaitsman, 2008; Santos & Eslabão, 2020; Tajra *et al.*, 2014).

A contabilidade tem efeitos reais em todos os setores sociais e se tornou uma linguagem da política e da sociedade. Dessa forma, a contabilidade, juntamente com suas tecnologias relacionadas, como a auditoria, é cada vez mais reconhecida como elemento relevante da cultura material e intelectual da sociedade (Bracci, *et. al.*, 2015).

Por sua vez, Vollmer *et. al.* (2024) incentivam acadêmicos e profissionais a considerarem valores distintos daqueles geralmente adotados na contabilidade do setor público – tais como controles facilitadores e antecipatórios em vez de coercitivos, cooperação em detrimento da competitividade, resiliência e equidade social em detrimento da eficiência –, fazendo da disciplina um catalisador para a mudança.

Ao serem avaliadas as características qualitativas da qualidade da informação dos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS), evidenciam-se, como um todo, as características presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS, o que permite compreender a qualidade da informação desses relatórios nos mesmos parâmetros dos demais relatórios contábeis, financeiros e orçamentários gerados pela Contabilidade no setor público. Além disso, tal ação é capaz de apontar as dimensões da informação do relatório de auditoria a partir de um conjunto de categorias baseadas na literatura da *new public governance*, que estão presentes nos relatórios de auditoria

do DENASUS, o que possibilita avaliar o alcance da informação da auditoria, segundo esse paradigma.

Portanto, esta tese busca contribuir para a linha de pesquisa *Impactos da Contabilidade no setor público, nas organizações e na sociedade*, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, e para o campo de conhecimento contábil em geral, ao discutir a auditoria no setor governamental por meio da avaliação das características qualitativas da informação dos relatórios do DENASUS na perspectiva da governança pública.

1.6 Estrutura da tese

Esta tese é estruturada em cinco seções, a contar desta introdução, em que se contextualiza e problematiza o objeto de estudo desta tese, bem como se apresentam o problema da presente pesquisa, as hipóteses que norteiam o trabalho, o objetivo geral e os específicos almejados, além da justificativa e a relevância para a escolha do objeto em questão.

A segunda seção aborda o referencial teórico do estudo, abordando inicialmente o enquadre dos princípios do Sistema Único de Saúde (SUS) e as perspectivas da *new public management* (NPM) e da *new public governance* (NPG) e suas dimensões. Nas subseções seguintes, são abordados a relação entre a auditoria no setor público e o SUS, o processo de auditoria e o processo de comunicação da auditoria no âmbito do DENASUS e a qualidade da informação na perspectiva da Contabilidade.

A metodologia do estudo, incluindo a taxonomia da pesquisa, sua operacionalização de acordo com os objetivos, a constituição e a caracterização dos dados utilizados, a definição amostral e o modelo de análise da pesquisa são detalhados na terceira seção.

A quarta seção se volta à análise dos dados da pesquisa, discutindo-os e buscando atender aos objetivos específicos da pesquisa (qual seja, o de demonstrar os dados da produção dos relatórios de auditoria do DENASUS, de identificar as características qualitativas da informação presentes nos referidos relatórios e de apontar as dimensões da *new public governance* presentes neles).

Por fim, a quinta e última seção apresenta a conclusão deste trabalho, abrangendo seus resultados e proposições.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o referencial teórico do estudo, em quatro subseções que envolvem as perspectivas da *new public management* e *new public governance* para o Sistema Único de Saúde (SUS), a auditoria governamental no contexto do SUS, a apresentação do processo de auditoria a cargo do Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS), e por último, discute os atributos da qualidade da informação na estrutura conceitual.

2.1 Perspectivas da *new public management* e *new public governance*

Nesta seção, apresenta-se o Sistema Único de Saúde sob a perspectiva da *new public management*, abordando o processo de descentralização como um conceito da NPM, seus objetivos e sua influência no marco legal do sistema sanitário brasileiro. Além disso, apresenta-se o pós-NPM como um novo movimento da administração, abrangendo, além da administração pública tradicional e da NPM, as tendências trazidas por esse movimento e a chegada da *new public governance*.

2.1.1 O Sistema Único de Saúde na perspectiva da *new public management*

A necessidade de maior organização e sistematização das funções estatais modernas requereu uma atenção especial à organização dos aparelhos administrativos de gestão. A *new public management*, por sua vez, trouxe novas questões em relação aos mecanismos mais adequados para a implementação dos deslocamentos das funções públicas nos níveis de governos inferiores (Nogueira, 2020; Ormond & Löffler, 1999).

Assim, a descentralização surge com o objetivo de promover a redução do déficit das políticas sociais e proporcionar maior acesso aos serviços públicos, apresentando-se, portanto, como uma alternativa aos desafios e conflitos da distribuição de poder central e local. Esse debate envolveu aspectos fundamentais da democracia representativa e do interesse público, além de questões econômicas (como eficiência alocativa e efetividade) e a *accountability* das políticas governamental (Cavalcante, 2011; Faguet, 1997; Lobo, 1988; Pereira *et al.*, 2018; Vieira, 2012).

De acordo com Cavalcante (2017), a descentralização é um conceito-chave para se compreender a própria *new public management* sob diferentes abordagens, além do compartilhamento de responsabilidades com o setor privado e com o terceiro setor (geralmente por meio de contratos de gestão). Em muitos casos, os processos de reforma intensificaram estratégias de descentralização entre níveis de governos, nas quais os governos locais

ampliaram seu escopo de atuação, assumindo maior autonomia em áreas de políticas públicas diversas, como a saúde, por exemplo.

Segundo Faguet, (1997), os autores que defendem a descentralização condenam a impotência e o desperdício de um governo centralizado e os males decorrentes da corrupção, do clientelismo e da alienação política. Esses aspectos são vistos, muitas vezes, como resultados naturais da burocracia, além do distanciamento espacial, que torna o governo insensível, ineficiente e inflexível. Eles defendem, ainda, a descentralização (da autoridade política e dos recursos públicos) para os demais níveis de governo (subnacionais) como uma cura em potencial para todos esses males, reduzindo o governo e tornando-o mais responsivo e responsável perante a sociedade.

Para Lobo (1988), os objetivos mais amplos da democratização do Estado e a promoção de maior justiça social não se restringem apenas à descentralização, mas se aplicam a qualquer proposta de rearranjo estruturado do aparelho do Estado. Além disso, segundo Faguet (1997), o debate atual sobre a descentralização, o tamanho e a estrutura ideal de governo envolve inicialmente a forma como são percebidas essas e outras falhas do Estado moderno.

Segundo Pereira *et al.* (2018), a descentralização foi disseminada como um princípio ordenador das reformas dos Estados nacionais europeus, assim como os latino-americanos. Esses processos de reforma provocaram as mudanças na distribuição do poder estatal no território e nas políticas públicas, nas quais os objetivos e a direção de cada descentralização variaram conforme contexto próprio, em razão da conjunção das forças políticas que deram sustentação para a aprovação das reformas.

Em grande parte das federações europeias, as normas constitucionais exigiram que parte substancial da legislação federal fosse administrada pelos Estados. Essa forma de descentralização administrativa foi processada ainda em outros países-membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Nesses países, os governos nacionais transferem diversas funções para os níveis subnacionais, para os quais se conferiram novos espaços para a implementação de programas intergovernamentais (Ormond & Löffler, 1999).

Cavalcante (2011) ressalta que, segundo a literatura, a descentralização possui uma diversidade de conceituações e, atualmente, observa-se uma convergência de perspectivas para o conceito de governança (ou governança descentralizada), dada uma maior interação da economia internacional e das relações entre os governos e a sociedade.

No contexto brasileiro, a aprovação da nova Constituição em 1988 foi um marco do retorno à democracia, e, segundo Pereira *et al.* (2018), esse marco constitucional permitiu

mudanças na distribuição do poder político-territorial no país, com especificidades no que diz respeito aos sentidos e propósitos da descentralização.

Para Pereira *et al.* (2018), as diretrizes de descentralização e regionalização estiveram presentes no marco legal do sistema sanitário brasileiro, porém sua implementação se deu de maneira desarticulada durante a primeira década de implantação do SUS. Nesse período, a descentralização direcionou-se em grande parte aos municípios, originando uma municipalização que se descola da constituição de regiões sanitárias no país.

O SUS foi criado no final da década de 1980, em cumprimento à Constituição Federal, que definiu a saúde como um direito universal e uma responsabilidade do Estado brasileiro. Esse sistema de saúde se embasa nos princípios doutrinários e organizativos da universalidade, integralidade, descentralização e participação social, presentes na nova Constituição (Castro *et al.*, 2019; Massuda *et al.*, 2023).

Com sua implementação, o sistema passou a ter como fontes de financiamento receitas tributárias e contribuições do orçamento nas três esferas de governo. O SUS é considerado um dos maiores e mais abrangentes sistemas públicos de saúde do mundo por garantir acesso universal aos brasileiros, que podem ter atenção integral à saúde, desde cuidados primários, especialidades, assistência hospitalar e acesso a medicamentos essenciais (Massuda *et al.*, 2023).

A descentralização no âmbito do SUS implicou na municipalização das ações e dos serviços de saúde, em conformidade ao pacto federativo brasileiro por meio de mecanismos distributivos de recursos, em especial para a atenção básica à saúde. Com isso, seria possibilitado o alinhamento ao escopo gerencial para o provimento de serviço público de saúde de qualidade mediante a valorização da competitividade e da busca por resultados. Assim, a qualidade passa a ser um elemento perseguido para a manutenção da excelência dos serviços. A estratégia administrativa consistia essencialmente na distribuição dos municípios brasileiros com recursos da União, seguindo a proporção demográfica dos municípios. Havia a necessidade de um sistema administrativo do SUS que fosse capaz de prover os serviços públicos de saúde à população, de forma eficaz e eficiente (Bresser-Pereira, 1998; Nogueira, 2020; Nogueira, 2021).

Assim, a descentralização do SUS, com sua atribuição de responsabilidade compartilhada, consistiu num processo contínuo de colaboração na formulação de políticas públicas, desde o seu planejamento até a implementação destas. Por meio das conferências e dos conselhos de saúde, possibilitou-se também a participação da sociedade civil na formulação

e na implementação das políticas de saúde, além de seu monitoramento em todas as três esferas governamentais (Castro *et al.*, 2019; Massuda *et al.*, 2023).

Esse processo promoveu mudanças na governança e na organização do SUS, permitindo e efetivando a incorporação dos princípios de universalidade, integralidade, descentralização e participação social, junto à transferência da responsabilidade e dos recursos aos entes estaduais e municipais (Castro *et al.*, 2019).

2.1.2 O SUS no pós-*new public management*

A recorrência das crises econômicas e fiscais pelo mundo colocaram ainda mais pressão no setor público para aumentar seu desempenho e seus esforços, de forma permanente, na busca de maior eficiência e eficácia e para reavivar a confiança dos cidadãos no Estado e suas diversas instituições. Essas crises acabaram por constatar o esgotamento do modelo econômico vigente, o qual se evidenciou pela incapacidade fiscal e pela intervenção do Estado. Assim, as crises revelaram a vigência de um modelo administrativo deficiente e da fragilidade do próprio modelo político e sua governabilidade (Borges & Matias-Pereira, 2014; Matias-Pereira, 2010; Raudla *et al.*, 2016).

A gestão de desempenho no setor público pode ser identificada pelo uso dos indicadores de desempenho e das prescrições de gestão, criados para avaliar e melhorar o desempenho observado e para contribuir na consecução dos objetivos de governo. Segundo a literatura prescritiva da *new public management*, a gestão de desempenho dos serviços públicos anterior a este modelo administrativo de gestão pública – que fosse vista como um programa de reformas do Estado – era efetivamente ausente (Cutler, 2011).

Para Lægreid (2016), Christopher Hood, em seu estudo seminal de 1981, cunhou o termo que, posteriormente, foi conhecido como *new public management*. O termo descrevia as reformas ocorridas no setor público em muitos países, desde o início da década de 1980, especialmente nos países de língua inglesa. Hood entendia a NPM não como um conjunto coerente de ideias, mas como um casamento entre diferentes correntes teóricas. Por um lado, a teoria da organização econômica buscava enfatizar a competição, a escolha do usuário, a transparência, os contratos e os incentivos (“fazer o gerente gerenciar”). Por outro lado, a teoria da gestão concentrava-se na flexibilidade, na autonomia e no poder discricionário (“deixar o gerente gerenciar”) (Hood, 1991; Lægreid, 2016).

Segundo Pollitt (2006), a introdução da gestão de desempenho foi uma das tendências administrativas mais difundidas, e Hood (1991) destacou a ascensão da NPM entre as tendências mais marcantes na administração pública no cenário internacional. A NPM pode ser

definida como um conjunto eclético de doutrinas, não necessariamente consistentes, que se baseiam em ideias da nova economia institucional e do gerencialismo (Lodge & Gill, 2011).

De acordo com Williams *et al.* (2012), as crenças acerca da NPM relacionam-se positivamente com o comprometimento organizacional afetivo e normativo, para aqueles que pensam favoravelmente em relação à NPM. Essa associação positiva e significativa é de certo modo encorajadora aos gestores públicos que atuem nesse contexto, porque o comprometimento afetivo, bem como o normativo, também se relaciona positivamente com os resultados organizacionais desejáveis, como o desempenho e o comportamento de cidadania organizacional.

Surgiu, portanto, um grande interesse no impacto que a NPM tivera sobre as organizações de serviço público. De maneira geral, esse interesse nas organizações de serviço público tem se concentrado amplamente nas próprias reformas da NPM e em como os resultados organizacionais e individuais têm sido afetados (Williams *et al.*, 2012).

Recentemente, emergiu um novo movimento da administração pública, que visa a ir além da administração pública tradicional e da própria NPM. Esse movimento “pós-NPM” pode ser entendido como uma resposta aos desafios de um mundo conectado em rede e multissetorial. Nessa nova abordagem se apresentam valores além da eficiência e eficácia, estando os valores democráticos em evidência (Bryson *et al.*, 2014; Raudla *et al.*, 2016).

A literatura sugere que os princípios e as diretrizes de gestão pós-NPM configuram um processo de continuidade e/ou incrementalismo, em vez de uma ruptura com o paradigma anterior. Contudo, ao se comparar os pressupostos originais do movimento, de forma categórica, o pós-NPM se difere daquilo que é concernente às dimensões de foco, fonte inspiradora, orientação estratégica e conjunto de crenças fundamentais, além de outros aspectos (Cavalcante, 2017).

Essas novas tendências trazidas pela pós-NPM não implicam que as características do NPM desaparecerão. Pelo contrário, aspectos como a gestão por desempenho, bem como o foco nos resultados e nos impactos, devem se manter em destaque em diversos países (Cavalcante, 2017). Para Dunleavy *et al.* (2006), as práticas da NPM são amplamente institucionalizadas e, assim, continuarão a vigorar mesmo nesse novo contexto de pós-NPM.

Pollitt (2016) argumenta que o gerencialismo, representado fortemente pela NPM, continua bem vivo atualmente. A adoção do controle fiscal ou da austeridade obrigou muitos governos a implementarem medidas de contenção de gastos e congelamentos tradicionais e pré-gerencialistas. Ao lado do NPM, outras espécies de gerencialismo têm coexistido: burocracia tradicional, NPM, outras formas de gerencialismo e formas pós-NPM sedimentadas ou

entrelaçadas entre si, em uma variedade de formações nacionais. O referido autor trata o gerencialismo como um conceito mais amplo do que a NPM, estando, portanto, este último modelo contido no primeiro termo. O gerencialismo é, segundo ele, portanto, uma ideologia que posiciona a melhor gestão como transformadora (Pollitt, 2016).

Por sua vez, Lima *et al.* (2019) ressaltam que, nos estudos sobre políticas de saúde, há conotações e usos diferentes da noção de governança. A disseminação do conceito iniciou-se nos anos 1990, quando se intensificaram os movimentos de reformas de sistemas públicos de saúde e as variações no exercício da autoridade estatal começaram a ser notadas no setor.

As alterações provocadas por esses movimentos contribuíram para a ampliação da atuação de governos regionais e locais (especialmente nos países europeus e sul-americanos). Com a adoção de mecanismos de mercado na gestão pública, além de maior influência do setor privado no financiamento, na provisão e na regulação de ações e serviços de saúde, acentuaram-se, por sua vez, as preocupações com o caráter público dos sistemas e, conseqüentemente, a atenção à saúde dos usuários. Nesse contexto, utilizou-se da governança como uma forma de avaliação de desempenho de determinados modelos de organização e gestão, ou, ainda, como um método analítico da compreensão das políticas públicas de saúde (Lima *et al.*, 2019).

A governança da saúde pública no Brasil, no âmbito do SUS, refere-se também à forma como a organização prestadora de serviços de saúde, seus gestores e seu pessoal técnico são responsabilizados pelo comportamento no planejamento, na gestão e no monitoramento dos recursos e dos serviços ofertados, visando à qualidade e à eficiência do sistema (Banco Mundial, 2007).

De acordo com relatório do Banco Mundial (2007), muitos dos desafios enfrentados pelo Sistema Único de Saúde estão ligados às falhas em sua governança, tais como a falta de incentivos e de responsabilização que assegurem o custo e a qualidade nos serviços prestados, o que é necessário à melhora da saúde da população. Assim, pode-se considerar que o gasto público influencia fortemente o desempenho em unidades de saúde financiadas com recursos públicos.

É importante salientar que a descentralização e a regionalização são princípios e diretrizes constitucionais de organização do SUS. Nos últimos vinte anos, para sua efetivação, demandaram a criação de mecanismos de coordenação e acomodação das tensões federativas no campo da saúde no Brasil. Essa descentralização redefine as responsabilidades entre os entes governamentais e reforça a importância dos governos executivos subnacionais na condução das políticas de saúde, envolvendo a transferência de poder decisório e a gestão de prestadores e de

recursos financeiros (antes concentrado na esfera federal) para estados e, sobretudo, para os municípios (Lima *et al.*, 2012).

Nesse processo, em que têm ocorrido mudanças na governança e na organização do SUS, o fortalecimento desses governos justifica-se para fomentar a democratização do acesso à saúde e aprimorar a eficácia e a eficiência das políticas públicas de saúde, respeitando o sistema federativo e atendendo aos interesses territoriais da nação (Castro *et al.*, 2019; Lima *et al.*, 2012).

Dessa forma, a *new public governance* (NGP), como uma abordagem recente da administração, tem como objetivo romper com os modelos tradicionais de gestão pública, buscando melhorar a eficiência, a efetividade e a responsabilidade dos serviços prestados pelo Estado. Nesse contexto, a inclusão do cidadão como um agente ativo na gestão pública é um dos maiores desafios a serem enfrentados (Oliveira *et al.*, 2024).

2.1.3 A governança e a *accountability* no setor público

A governança está presente nas organizações públicas assim como em diversos outros tipos de organização, pois seus princípios e suas ações têm como objetivo a otimização dos resultados pretendidos pelas diversas partes interessadas. Nas organizações públicas, a relação de assimetria de informações se estabelece entre os cidadãos, como principais interessados, e os gestores públicos, como agentes públicos (Teixeira & Gomes, 2019).

Algumas instituições internacionais, como o Banco Mundial, a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) têm sido fundamentais na adaptação de princípios e recomendações para organizações governamentais, definindo padrões de governança (Guedes & Silva Júnior, 2021).

De acordo com a OECD (2014), o apoio à melhoria da governança e da *accountability* tem sido um aspecto crescente da cooperação internacional para o desenvolvimento nas últimas décadas. A maneira como os cidadãos responsabilizam seus governos foi reconhecida e incorporada em compromissos fortes, como os Princípios de Paris e a Parceria Global de Busan para Cooperação para o Desenvolvimento Eficaz.

No contexto da governança, os gestores públicos devem prestar contas transparentemente acerca da gestão dos recursos, com foco no interesse público. A prestação de contas deve ser “[...] realizada de forma transparente, permitindo a responsabilização por meio dos resultados alcançados”. Nesse sentido, a auditoria é “um dos principais pilares da boa governança no setor público”, impactando significativamente a *accountability* das organizações (Fonseca *et al.*, 2020, p. 261).

Grossi e Argento (2022) argumentam que a governança pública é crucial para incentivar a participação cidadã ativa e assegurar a sustentabilidade e a eficácia da representação democrática nas instituições do setor público. Para Grindle (2017), os desafios que se apresentam à boa governança vão muito além da efetividade, da *accountability*, da transparência e da legalidade e envolvem questões de equidade, participação social, democracia participativa, inclusão, direitos humanos, entre outros fatores.

De acordo com Moura e Bezerra (2016), a governança é também promotora do desenvolvimento sustentável e deve ser compreendida como capaz de inserir os ideais de sustentabilidade nas políticas públicas e em suas inter-relações. A visão setorial que tem dominado o ambientalismo no Brasil levou a um afastamento e, às vezes, a um conflito entre a implementação das ações e dos instrumentos da política ambiental e as demais políticas públicas.

Também vale destacar que a boa governança reflete, no aspecto normativo, os ideais de governança a serem conquistados; no entanto, tais ideais foram inflados a ponto de serem entendidos equivocadamente como uma panaceia para muitos problemas em todo mundo (Buta & Teixeira, 2020). Por sua vez, para Pomeranz e Stedman (2020), entre esses ideais, oito princípios da boa governança se destacam: inclusão, justiça, transparência, responsabilidade, legitimidade, direção, desempenho e capacidade.

Os conceitos de *accountability* e de transparência são essenciais na governança e estão intimamente ligados, pois a transparência deve gerar *accountability*. Há três formas possíveis de serem relacionadas a *accountability* e a transparência como princípios de governança: como sendo indistinguíveis; como partes correspondentes e separáveis, no entanto complementares para produzir uma boa governança; e como uma relação tensionada entre si, de modo real ou potencial (Fox, 2007; Hood, 2010).

Os mecanismos de *accountability* são alguns dos meios mais importantes pelos quais os governos protegem e melhoram o desempenho das organizações do setor público. No entanto, há uma dificuldade em delimitar o alcance do conceito da *accountability*; por isso, surgiram diversas classificações. Embora existam categorizações do termo, em diversos estudos, observa-se ainda uma falta de consenso sobre o conceito, tanto no setor público quanto no privado (Barata *et al.*, 2024; Schillemans, 2016).

Entre as várias definições propostas, Barata *et al.* (2024, p. 123) destacam que a *accountability* no setor público pode ser entendida sob múltiplas perspectivas: “[...] como um método de responsabilização do gestor [...]”, como “[...] uma ferramenta de controle por parte da sociedade[...]” e das instituições, como uma maneira de “[...] prestação de contas à sociedade

e aos órgãos fiscalizadores [...]” e, ainda, como “[...] uma forma de exigir participação e transparência nos atos praticados pelas organizações [...]”, entre outras definições possíveis.

Nesse âmbito, Bovens (2010) identifica dois aspectos fundamentais da *accountability*: um como virtude e outro como mecanismo. Como virtude, a *accountability* é primordialmente um conceito normativo, isto é, um padrão ético para julgar a conduta de atores públicos. Como mecanismo, refere-se a processos formais de prestação de contas, sendo uma característica intrínseca e positiva das instituições, aplicada de maneira mais específica e descritiva. Estudos nessa área focam em questões normativas e na análise do comportamento de agentes no setor público.

A *accountability* emergiu como um ponto de atenção das discussões sobre governança, ou seja, da necessidade de responsabilizar gestores e figuras políticas em um contexto de governança moderno, nos quais os mecanismos de controle tradicionais são insuficientes. Tal enfoque levou à busca e ao estabelecimento de novas formas de *accountability*, refletindo as mudanças no ambiente de governança (Erkkilä, 2007).

Nessa seara, o debate sobre a consolidação dos valores democráticos tem se intensificado, refletindo o desejo de diferentes setores da sociedade por uma governança que promova decisões e ações mais eficientes, eficazes e transparentes. Essa tendência impõe demandas crescentes sobre os gestores públicos para que atuem de maneira ágil e responsiva, atendendo às expectativas de uma administração pública moderna e adaptável (Moraes *et al.*, 2016).

Assim, a *accountability* democrática efetiva exige que os pronunciamentos políticos sejam ancorados na verdade e que haja um alinhamento “entre o que é dito e feito” (Olsen, 2018, p. 42). Segundo esse autor, é comum observar uma discrepância entre o discurso e a ação política, em que regimes percebidos como mais legítimos conseguem, muitas vezes, evitar demandas de *accountability*, mesmo diante de uma clara desconexão entre suas palavras e seus atos.

Arellano-Gault e Lepore (2011) apontam que os desafios sociais e políticos para a mudança para uma narrativa de confiança são significativos e não são facilmente superados. Também notam que é raro encontrar funcionários e gestores públicos que pratiquem a transparência em benefício de suas organizações e da sociedade. Isso, segundo os autores, representa um desafio significativo e uma realidade desapontadora.

A legislação brasileira, considerando a Constituição Federal de 1988 e as Leis Complementares n. 101/2000, 131/2009 e 156/2016, estabelece um marco regulatório que garante a transparência na administração pública, promovendo a *accountability* e o controle

social no âmbito da governança pública (Brasil, 1988, 2000, 2009, 2016), como pode ser observado no trecho a seguir:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

[...]

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – Incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – Liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e

III – Adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União [...]. (Brasil, 2000)

Com o artigo 73-A da Lei Complementar n. 101/2000, a legislação foi inovada, uma vez que fortalece o controle social ao assegurar que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato tem legitimidade para denunciar ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público competente qualquer violação das normas estabelecidas nesta Lei Complementar” (Brasil, 2000).

Apesar dos progressos legislativos, persistem desafios como os identificados por Freire (2014), que observou a necessidade de aprimorar os portais de transparência eletrônicos para torná-los mais efetivos. A efetividade mencionada refere-se à “publicação e divulgação de informações públicas de forma acessível e compreensível, permitindo que o cidadão as utilize para embasar sua participação política e exercício do controle social” (Freire, 2014. p. 7).

Nesse sentido, a governança eletrônica pode ser compreendida como o processo que visa à manifestação política e à participação ativa da sociedade junto aos entes governamentais “por meios eletrônicos, na formulação, [no] acompanhamento da implementação e [na] avaliação das políticas públicas, com vista ao desenvolvimento da cidadania e da democracia” (Guimarães & Medeiros, 2005, p. 1).

Portanto, Freire (2014) conclui que o uso eficaz da informação pública por meio dos portais de transparência também implica a necessidade de esta “ser transformada em instrumento de ação pela população e é justamente essa ligação que precisa ser aperfeiçoada, tendo em vista a *accountability* da gestão pública” (p. 7).

Cunha Filho (2019) ressalta a relevância da transparência pública, especialmente diante da vulnerabilidade do Estado democrático de direito brasileiro, causada pela pós-verdade e pela propagação de notícias falsas (*fake news*). Segundo o autor citado, a transparência pode servir não apenas para reforçar e qualificar as instituições democráticas, mas também como um meio de resistência ao autoritarismo baseado em emoções e percepções subjetivas, em vez de fatos e dados confiáveis.

Os principais elementos da governança nos sistemas públicos de saúde, de acordo com os organismos internacionais, são o direcionamento estratégico, o acompanhamento, a coordenação do sistema, a coordenação entre o setor da saúde e outros setores, a *accountability*, a transparência e o fortalecimento de incentivos (Tribunal de Contas da União [TCU], 2018).

Conforme a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a comunicação pública é fundamental para a transparência, para a integridade do governo e para a capacidade dos cidadãos de responsabilizá-lo ao participarem ativamente da vida pública (OECD, 2021, como citado em Boer, 2023).

Por fim, vale ressaltar que a governança e a gestão das políticas públicas de saúde em um determinado país definem-se essencialmente pelas normas que regulamentam o referido sistema. No que tange ao contexto brasileiro, o SUS tem suas peculiaridades em relação a diversos outros sistemas públicos de saúde do mundo, pela sua abrangência universal, pela quantidade de estados e municípios brasileiros e pela própria descentralização administrativa e de recursos financeiros, além das diversas instâncias de pactuação (TCU, 2018). Nessa concepção, os conselhos de saúde são parte integrante do sistema de gestão do SUS e, ao atuarem, exercem um controle social eficiente, atuando no planejamento e na fiscalização das políticas de saúde e da aplicação dos recursos públicos, de acordo com as leis brasileiras (Brasil, 1990a, 1990b, 2013; TCU, 2018).

2.1.4 As dimensões da *new public management* e da *new public governance* e a informação contábil

A literatura tem abordado, de forma relevante, o papel das inovações contábeis na mudança gerencial do setor público, sendo elas apontadas como símbolos das novas ideias gerenciais e usadas para modificar a cultura do setor público. Contudo, os estudos têm dedicado

menos atenção à relação entre os sistemas contábeis e as ideias e os princípios de governança do setor público, mesmo no cenário presente de instabilidade econômica e fiscal. Surpreendentemente, o papel da Contabilidade tem sido, de modo geral, negligenciado na retórica atual sobre governança pública (Grossi & Steccolini, 2014).

A característica mais emblemática da gestão pública atualmente é a prevalência do fenômeno da governança, que consegue agregar, em formatos distintos, parte significativa de princípios e diretrizes do pós-NPM, os quais já estão mapeados na literatura. A governança pública tem se desenvolvido de forma mais inclusiva e complexa, resultando em uma governança em rede, colaborativa e digital. Dessa forma, é possível notar uma mudança tanto no foco quanto nas práticas da Contabilidade do setor público, o que se reflete no processo de prestação de contas, de mensuração de desempenho, de orçamento e de práticas de relatórios (Cavalcante, 2017; Grossi & Argento, 2022).

Enquanto a *new public management* visa a aumentar a eficiência e o desempenho do setor público por meio da competição baseada no mercado e da gestão do desempenho, as reformas do *new public governance* tentam aprimorar a criação de valor público por meio do avanço das relações colaborativas entre setores e níveis da sociedade (Krogh & Triantafilloub, 2024).

Contudo, para Secchi (2009, p. 348), os modelos de gestão, classificados, segundo o autor, como modelo tradicional ou burocrático da administração pública, a administração pública gerencial (*new public management*) e a governança pública (*new public governance*), não se sucederam um ao outro, “não são modelos de ruptura”.

No Quadro 1, a seguir, apresenta-se um comparativo dos paradigmas/elementos-chave (administração pública *versus new public management versus new public governance*) quanto às suas raízes teóricas, ao foco, à natureza do estado e do sistema de serviço e à base de valor.

Quadro 1 – Contraste entre os elementos centrais da administração pública tradicional, da *new public management* e da *new public governance*

Paradigma	Raízes teóricas	Natureza do estado	Foco	Ênfase	Mecanismo de alocação de recursos	Natureza do sistema de serviço	Base de valor
Administração pública tradicional	Ciência política e políticas públicas	Unitário	O sistema político	Criação e implementação de políticas	Hierarquia	Fechado	<i>Ethos</i> do setor público
<i>New public management</i>	Teoria da escolha racional/pública e estudos de gestão	Regulatório	A organização	Gestão de recursos e desempenho organizacional	O mercado e os contratos clássicos ou neoclássicos	Aberto racional	Eficácia da concorrência e do mercado
<i>New public governance</i>	Teoria institucional e de rede	Plural e pluralista	A organização em seu ambiente	Negociação de valores, significado e relacionamentos	Redes e contratos relacionais	Aberto fechado	Disperso e contestado

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de Osborne (2010, p. 10).

Vale salientar que, conforme estudo de Hyndman e Liguori (2016), a própria contabilidade do setor público mudou na transição da administração pública tradicional para a *new public management* e, mais recentemente, para a abordagem da *new public governance*. Embora muitas vezes esses paradigmas da administração se apresentem como modelos mutuamente exclusivos e concorrentes, a literatura demonstra que o debate político continua a utilizar predominantemente argumentos da NPM, considerando os três sistemas como contendo esquemas complementares, em vez de concorrentes ou exclusivos.

Nesse âmbito, a governança no setor público, de acordo com Grossi e Steccolini (2014), apresenta novos desafios à *accountability* e à contabilidade para responder à crescente pluralidade dos *stakeholders*. Segundo os autores, é necessário que haja iniciativas governamentais de fortalecimento da *accountability*, da transparência, da abertura política e da participação social.

Segundo Moura e Bezerra (2016), a governança pode ser considerada uma ferramenta capaz de promover o desenvolvimento sustentável, ou seja, uma ferramenta capaz de inserir os ideais de sustentabilidade no conjunto das políticas públicas e nas suas interrelações. Conforme os autores mencionados, a concepção da política ambiental e o exercício de muitos de seus instrumentos contribuem para práticas democráticas e de descentralização.

Outra consideração importante é a noção de resiliência, que, de acordo com Paschoalotto *et al.* (2022), pode agregar novos elementos analíticos à governança e ajudar na avaliação dos sistemas de saúde, o que significa que a análise de resiliência envolve a capacidade do sistema de lidar com diferentes tipos de problemas a que está sujeito. Além disso,

a dimensão da resiliência aplicada à gestão pública pode envolver habilidades como liderança, tomada de decisões, coordenação de ações e disponibilidade de recursos.

Além da diversidade de indicadores e conceitos que contribuem para a determinação das dimensões da governança, vale salientar que pesquisas relacionadas ao desenvolvimento da governança no setor público e às mudanças na contabilidade pública têm se expandido, proporcionando uma visão diversificada de como a governança influencia as práticas contábeis do setor público. Além disso, a *accountability*, a medição de desempenho, a orçamentação e as práticas de relatório tornam-se cada vez mais complexas, com o avanço das inovações digitais e tecnológicas (Grossi & Argento, 2022).

Por sua vez, Buta e Teixeira (2020), a partir de um estudo de metanálise, estabeleceram, por meio da técnica de análise categorial, três dimensões de governança, a que os autores denominam como conceitual, mensural e democrática, identificando uma grande diversidade de conceitos de governança pública, bem como de instrumentos para a sua mensuração, além dos atores institucionais envolvidos.

A transparência, juntamente com a integridade da gestão fiscal e a eficácia dos sistemas de auditoria, influencia de maneira benéfica a percepção pública sobre a corrupção. Portanto, é crucial aprimorar a criação e a comunicação de dados contábeis, considerando-os como instrumentos vitais para o aperfeiçoamento da administração pública e para a diminuição da sensação de práticas corruptas (Brusca *et al.*, 2018).

Assim, compreende-se que, para o propósito do presente estudo, esses conceitos serão úteis para a definição das categorias de análise dos relatórios de auditoria do DENASUS, dado o propósito de apontar as dimensões da informação na perspectiva da NPG que estão presentes nesses relatórios. Essa categorização será abordada com mais detalhes na seção 3.4.1 deste trabalho.

2.2 Auditoria no setor público e o Sistema Único de Saúde

Neste tópico, busca-se discutir conceitos e definições acerca da auditoria no setor público e da qualidade dessa auditoria, bem como discorrer sobre os normativos da qualidade da informação nos relatórios de auditoria do setor público do DENASUS, da Controladoria-Geral da União e do Institute of Internal Auditors e seus atributos para a qualidade da auditoria.

2.2.1 Definições de auditoria no setor público

A auditoria governamental, ou auditoria do setor público, no decurso da sua história, é vista como uma função em constante evolução e transformação. Comparada ao setor privado,

a auditoria aplicada ao setor público é uma área de prática ampla, complexa e consideravelmente inexplorada (Hay & Cordery, 2018).

A auditoria, uma especialização da contabilidade, tem como objetivo testar a eficácia e a eficiência dos controles implementados em uma organização e emitir opinião acerca de determinados dados. A ideia de controle do patrimônio e de avaliação de dados contábeis está nas raízes das atividades de auditoria. No setor público, esses controles vão além da avaliação de dados contábeis, envolvendo outros aspectos do patrimônio e da gestão das organizações (Attie, 2011; Braga, 2013).

De acordo com Barreto *et al.* (2023), os conceitos atuais de controle interno refletem a busca por objetivos organizacionais e o cumprimento com princípios éticos, além de economicidade, eficiência, eficácia, conformidade e *accountability*, do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, edições de 2004 e 2013.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70 (Brasil, 1988), determina que a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta” seja realizada pelo Poder Legislativo (mediante controle externo) e por cada poder (por meio de seu sistema de controle interno).

Da mesma forma, a Lei n. 4.320/1964, em seu artigo 76 (Brasil, 1964), estabelece que o Poder Executivo exercerá três tipos de controles sobre a execução orçamentária: legalidade, fidelidade e cumprimento do plano de trabalho, “sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

Nesse sentido, a auditoria pode ser distinguida com base no foco dos trabalhos. A auditoria voltada para verificar a regularidade dos atos de gestão, com foco na legalidade e na legitimidade desses atos, é denominada *auditoria de regularidade* ou *de conformidade*. Por meio da auditoria, busca-se identificar inconformidades, a exemplo de fraudes e desvios de recursos (Brasil, 2017a).

Por outro lado, a auditoria cujo objetivo é avaliar o desempenho da gestão de uma entidade, um órgão, um processo ou um serviço é denominada *auditoria operacional* ou *de desempenho*. A auditoria operacional, ou de desempenho, focaliza a eficácia, a qualidade, a equidade e a efetividade. Vale ressaltar que existem aspectos comuns que podem estar presentes nos dois tipos de auditoria (Brasil, 2017a).

A auditoria operacional, ou de desempenho, surgiu em resposta à crescente demanda por uma administração pública atualizada e orientada para resultados. Os órgãos de controle governamentais, tanto internos quanto externos, passaram a adotar abordagens de auditoria mais alinhadas com os tempos atuais. Nesse cenário, a auditoria de desempenho emerge como

uma ferramenta vital para a análise dos resultados gerenciais, abarcando critérios de eficácia, eficiência, economicidade e efetividade (Perote & Nunes, 2008).

A auditoria interna, a cargo do sistema de controle interno, é aquela em que o poder público controla suas próprias ações com o propósito de garantir ou assegurar a execução das suas políticas conforme os princípios basilares da administração pública. Ela tem sido uma importante ferramenta para o acompanhamento do desempenho das atividades das instituições públicas no cumprimento das suas missões institucionais, buscando agregar valor às funções seminais de monitoramento e de conformidade, bem como para o papel consultivo, sendo, portanto, fundamental para a consolidação da estrutura organizacional (Brasil, 2014a; Sousa, 2019).

2.2.2 Qualidade da auditoria no setor público

Paralelamente à ascensão das novas reformas da gestão pública e das crises econômicas e fiscais na última década, os governos em todo o mundo têm enfrentado uma pressão crescente para responder de forma eficaz aos desafios socioeconômicos e, assim, assegurar uma melhor prestação de serviços públicos. O desempenho do setor público foi colocado no centro do debate sobre a gestão pública, ao mesmo tempo que se impôs a necessidade de melhoria da eficiência dos recursos, especialmente em tempos turbulentos, para reavivar a confiança dos cidadãos nas instituições públicas (Nguyen *et al.*, 2024; Raudla *et al.*, 2016).

Nesse aspecto, a gestão por desempenho também pode influenciar de maneira positiva, em vez de negativa, a percepção do cidadão com relação aos serviços públicos locais prestados pelo Estado (Andrews & Van de Walle, 2013). Dessa maneira, a partir da ascensão dos movimentos de desempenho, em muitos países se introduziu a prática da auditoria de desempenho, ou operacional (Raudla *et al.*, 2016).

Em relação à atividade de auditoria, Knechel (2016) observou que ocorreram mudanças significativas nas últimas décadas, tais como a regulamentação profissional, por meio da qual os auditores passaram de uma profissão essencialmente autorregulada (até 2002) para o que atualmente é uma profissão altamente supervisionada pelo governo e por organismos reguladores independentes em todo o mundo. Para o autor mencionado, a história dessas mudanças revela muito sobre o ímpeto da regulamentação e fornece percepções sobre como a regulamentação pode, ou não, ser capaz de cumprir os requisitos necessários à qualidade da auditoria.

Como instrumento de prestação de tomada de contas e responsabilização, os relatórios financeiros devem ser de alta qualidade para serem usados para a responsabilização no uso e

no gerenciamento de finanças para usuários. Quanto a esse aspecto, também a qualidade da auditoria é essencial para concretizar a responsabilização no setor público por meio de relatórios financeiros (Rahmawaty *et al.*, 2023; Steccolini, 2004). Entretanto, a literatura sugere que há muitos problemas relacionados à qualidade da auditoria, que são frequentemente associados a falhas da própria auditoria (Aswar *et al.*, 2021).

Vale salientar que, desde a década de 1980 do século passado, a qualidade da auditoria governamental vem sendo discutida e ganhando relevância, especialmente nos Estados Unidos, após o Government Accountability Office (GAO) revelar precariedade em parte considerável das auditorias examinadas (Lowensohn *et al.*, 2007; Samelson *et al.*, 2006). O órgão em questão fez anúncios a respeito da qualidade do *certified public accountant* (CPA) em auditorias governamentais, sugerindo a necessidade de determinar os fatores que afetam as diferenças de qualidade (Deis Jr. & Giroux, 1992).

Apesar do constante debate a respeito de auditoria e qualidade nas últimas décadas, para Gonzales-Díaz *et al.* (2015), a maioria dos estudos acerca do tema envolveu organizações com fins lucrativos, especificamente sociedades de capital aberto, sendo poucas as pesquisas relativas ao efeito do auditor sobre a qualidade da auditoria em organizações sem fins lucrativos. Também para Ismail *et al.* (2019), a maioria dos estudos anteriores sobre a qualidade da auditoria se embasa na perspectiva do setor privado.

A auditoria tem a responsabilidade de reportar honestamente e fornecer garantia aos usuários da informação em relação à confiabilidade, à conformidade com o corpo regulador e com as políticas contábeis, sendo pautada por valores como verdade e justiça (Salleh & Jasmani, 2014). Objetivando reconciliar visões potencialmente competitivas da qualidade da auditoria, sua definição é apresentada como consistindo em dois atributos importantes: competência (especialização) e independência (objetividade) (Knechel, 2016).

Os resultados do estudo de Ismail *et al.* (2019) apontam uma relação positivamente significativa entre a independência e a competência do auditor na qualidade da auditoria. A competência é o fator mais significativo que afeta a qualidade da auditoria no setor público. Na visão dos autores citados, a competência do auditor deve ser reforçada entre os auditores do setor público para garantir a alta qualidade do trabalho realizado de auditoria. A independência do auditor, por sua vez, tem atraído a atenção de reguladores, auditores e pesquisadores há bastante tempo (Tepalagul & Lin, 2014).

2.2.3 Normativos da qualidade da informação nos relatórios de auditoria do setor público

Ao tratar da qualificação do relatório de auditoria do SUS, no contexto do Sistema Nacional de Auditoria, o próprio Ministério da Saúde estabelece que, além de boa redação do auditor – que pode contribuir para a clareza e a capacidade comunicativa do relatório –, a sua qualidade pode ser assegurada pela “robustez metodológica dos procedimentos, fator essencial para a objetividade e a suficiência dos exames, a confiabilidade e razoabilidade das conclusões e determinações, e a veracidade das informações” (Brasil, 2017a, p. 12).

Na redação do relatório, conforme o manual que estabelece os princípios, as diretrizes e as regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde (Brasil, 2017b), os trabalhos de auditoria devem ser orientados pelos requisitos de clareza, concisão, convicção, confiabilidade, tempestividade e imparcialidade, que possuem os seguintes significados:

Clareza – linguagem clara, a fim de que o leitor entenda facilmente, ainda que não versado na matéria, o que se quer transmitir, sem necessidade de explicações adicionais.

Concisão – conter apenas informações relevantes para elucidação dos fatos auditados, com linguagem direta. Logo, deve-se evitar o uso excessivo de adjetivos e emprego de termos que contenham em si só juízo de valor.

Convicção – relatar de forma consistente as constatações e as evidências, permitindo que qualquer pessoa chegue às mesmas conclusões que chegou a equipe de auditoria.

Confiabilidade – apresentar as necessárias evidências para sustentar as constatações, conclusões e recomendações, procurando não deixar espaço para contra argumentações.

Tempestividade – deve ser emitido em tempo hábil, a fim de que as providências necessárias sejam tomadas oportunamente.

Imparcialidade – a análise contida no relatório deve ser pautada pelo ceticismo e julgamento profissional, livre de opiniões que não se sustentam diante de argumentos válidos. (Brasil, 2017b, p. 28)

Ao descrever os pressupostos a serem observados na comunicação da auditoria, o DENASUS orienta para a verificação da checklist apresentada no Quadro 2:

Quadro 2 – Checklist da qualidade da informação do relatório de auditoria

Item de verificação
1. A visão geral do objeto auditado é suficiente para se compreender o contexto do problema de auditoria.
2. A metodologia utilizada está descrita e se mostrou adequada ao objetivo da auditoria.
3. As questões de auditoria são apresentadas.
4. Os critérios de auditoria são apresentados de forma explícita e são adequados para avaliar a situação do objeto auditado.
5. A situação encontrada é descrita com base em evidências suficientes, adequadas e pertinentes .
6. As evidências estão referenciadas e bem documentadas nos papéis de trabalho.
7. As constatações são bem construídas com base no confronto da situação evidenciada e dos critérios aplicados.
8. As justificativas do auditado foram integralmente analisadas.
9. As recomendações são relevantes e fundamentadas nas constatações.
10. As recomendações são claras, objetivas e factíveis .
11. A conclusão é clara, objetiva e responde à questão fundamental da auditoria.
12. A conclusão limita-se ao conteúdo apresentado no relatório.
13. Os anexos contêm as informações necessárias complementares para compreender as análises feitas, inclusive o texto integral das justificativas do gestor.
14. O texto do relatório é claro, objetivo e sucinto , sem ser incompleto.
15. O relatório atende à demanda e à tarefa.

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de Interlocus (2015), como citado em Brasil (2017a, p. 99), com grifos do autor.

Para garantir o cumprimento dos principais requisitos para a qualidade do relatório, foi elaborada uma checklist para verificação pela equipe técnica de auditoria e pela supervisão. É recomendado, como boa prática, que cada membro da equipe leia todo o relatório, mais de uma vez, e identifique “erros de redação, trechos ambíguos ou pouco claros e pontos fracos na fundamentação das constatações” (Brasil 2017a, p. 98).

Por sua vez, a Controladoria-Geral da União (CGU), em seu manual de orientações técnicas (MOT), ressalta que comunicar os resultados da auditoria representa a “principal oportunidade para a atividade de auditoria interna reforçar o seu valor perante a organização” (CGU, 2017, p. 111) e que o conhecimento do auditor sobre os processos e os negócios da organização e a capacidade da própria auditoria governamental contribuem para os seus objetivos.

O MOT determina que as informações das comunicações sejam claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas e que a redação seja coerente (lógica), sóbria e inteligível, como descrito a seguir (CGU, 2017, pp. 111-112):

Claras – comunicações claras são aquelas que facilmente são compreendidas pelo público-alvo. Para isso, devem ser lógicas e fornecer todas as informações significativas e relevantes. Devem usar linguagem consistente como a usada na organização e equilibrada: nem excessivamente simplista, nem excessivamente técnica. A clareza é uma característica da abordagem sistemática e disciplinada de auditoria interna.

Completas – para garantir a integridade das comunicações, é útil que a equipe considere toda informação essencial para o público-alvo, ou seja, todas as informações significativas e relevantes que apoiem conclusões e recomendações. As comunicações escritas completas geralmente permitem que o leitor chegue à mesma conclusão a que os auditores chegaram.

Concisas – as comunicações concisas evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho.

Construtivas – as comunicações construtivas são úteis para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização e conduzem a melhorias onde seja necessário. Favorecem um processo colaborativo para elaborar soluções para os problemas encontrados e, conseqüentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade dos achados.

Objetivas – as comunicações objetivas são justas, imparciais, neutras, livres de influência indevida. São o resultado de uma avaliação acurada e equilibrada de todos os fatos e circunstâncias relevantes. Para garantir a objetividade nas comunicações, os auditores internos devem usar frases imparciais, sem duplo sentido, e manter o foco nas questões relevantes. A objetividade começa com a atitude mental imparcial que os auditores internos devem possuir ao realizar os trabalhos. Mais do que um atributo, a objetividade é fundamental para a prática da atividade de Auditoria Interna Governamental.

Precisas – as comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos e evidências que lhes dão suporte. Além disso, devem conter todos os fatos relevantes que, se não forem divulgados, podem distorcer a informação. Por esse motivo, se ocorrer um erro nas comunicações, a UAIG [Unidade de Auditoria Interna Governamental] deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior.

Tempestivas – as comunicações tempestivas possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a UAIG apresente todas as comunicações nos prazos estabelecidos durante a fase de planejamento do trabalho. Como a oportunidade pode ser diferente para cada organização, a fim de determinar o que é oportuno, os auditores internos podem fazer pesquisas relativas ao assunto do trabalho em unidades semelhantes à auditada. Além disso, para estimular o atendimento a esse requisito, o responsável pela UAIG pode

estabelecer indicadores de desempenho que meçam a pontualidade na apresentação dos resultados.

Conforme o Institute of Internal Auditors (IIA, 2019), um aspecto importante da comunicação na auditoria interna governamental é promover de forma ativa a missão, o papel, o valor e a eficácia de suas atividades. O IIA, em suas normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (mais especificamente, a Norma IIA 2420), estabelece que as comunicações de auditoria devem atender aos pressupostos de precisão, objetividade, clareza, concisão, construtividade, completude e tempestividade. De acordo com esse normativo, tais pressupostos devem ter a seguinte interpretação (IIA, 2008, p. 17):

Comunicações precisas – são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos fundamentais.

Comunicações objetivas – são justas, imparciais e neutras e são o resultado de um julgamento justo e equilibrado de todos os fatos e circunstâncias relevantes.

Comunicações claras – são facilmente compreendidas e lógicas, evitam linguagem técnica desnecessária e fornecem todas as informações significativas e relevantes.

Comunicações concisas – são diretas ao ponto e evitam elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e excesso de palavras.

Comunicações construtivas – são úteis ao cliente do trabalho de auditoria e à organização e conduzem a melhorias onde seja necessário.

Comunicações completas – não omitem nada do que seja essencial à audiência-alvo e incluem todas as informações significativas e relevantes e as observações que dão suporte às recomendações e conclusões.

Comunicações tempestivas – são oportunas e práticas, dependem da importância do ponto, permitem à administração tomar as ações corretivas apropriadas.

Nessa mesma perspectiva, no ano de 2016, foi publicado, pela Internal Audit Community of Practice (IACOP), o *Guia de avaliação da qualidade para auditoria interna do setor público*, que propôs um “conjunto de ferramentas para a melhoria da qualidade” (IACOP, 2016, p. 2), baseando-se na Norma IIA 2400. Esta norma trata da comunicação dos resultados da auditoria, segundo a qual os auditores internos precisam possuir claro entendimento acerca dos requisitos necessários à comunicação do seu trabalho (IIA, 2008).

No quadro a seguir, é apresentada a lista de verificação para avaliar os critérios de qualidade da comunicação presentes no citado guia, o qual indica que a checklist deve considerada durante a autoavaliação interna periódica da organização.

Quadro 3 – Lista de verificação para avaliar os critérios de qualidade da comunicação

Item de verificação
1. Os auditores internos comunicam claramente o impacto das constatações da auditoria ao auditado?
2. Os auditores internos reconhecem desempenho satisfatório pelo auditado?
3. As comunicações dos auditores internos com o auditado são precisas, construtivas, objetivas, claras, concisas, completas e oportunas ?
4. As recomendações oferecidas pelos auditores internos são pragmáticas?
5. Os auditores internos incluem as respostas da administração nos relatórios finais?

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de IACOP (2016, p. 31), com grifos do autor.

A autoavaliação periódica é um elemento que faz parte do programa de garantia de qualidade na função de auditoria interna. Tais avaliações são realizadas de forma a permitir a avaliação da conformidade com os princípios fundamentais do *international professional practices framework* (IPPF) do IIA (IACOP, 2016; IIA, 2008).

A demonstração desses princípios fundamentais caracteriza a eficácia da atividade de auditoria interna, os quais, segundo o IIA (2019), validam “a eficácia, credibilidade e valor da atividade de auditoria interna dentro da estrutura de governança da organização” (p. 2). Portanto, são capazes de possibilitar a auditoria a alcançar o cumprimento de sua missão de “aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, assessoria e conhecimento objetivos baseados em riscos” (p. 2).

2.3 O DENASUS e o processo de auditoria

Esta seção apresenta a criação do processo de auditoria no âmbito do DENASUS, compreendendo o Sistema Nacional de Auditoria e o Departamento Nacional de Auditoria do SUS como foco desta pesquisa, bem como o processo de auditoria nas etapas de planejamento, execução e relatório (isto é, a comunicação da auditoria do DENASUS).

Vale salientar que o Sistema Único de Saúde teve sua inspiração nos valores da igualdade, democracia e emancipação, presente na nossa Carta Magna (Brasil, 1988), mas também no normativo leal ordinário, técnico e administrativo resultante da chamada reforma sanitária brasileira. Tal corpo normativo se baseia fundamentalmente nas Leis n. 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.142, de 28 de dezembro de 1990, e no regulamento do Decreto n. 7.508, de 28 de junho de 2011 (Brasil, 1990a, 1990b, 2011; Costa *et al.*, 2021b).

A Lei n. 8.080/1990 determinou competência à direção nacional do SUS para “estabelecer o Sistema Nacional de Auditoria e coordenar a avaliação técnica e financeira do SUS em todo o Território Nacional em cooperação técnica com os Estados, Municípios e Distrito Federal”. De modo que, conforme o § 4º do art. 33, o Ministério da Saúde passa a ter o dever de acompanhar “através de seu sistema de auditoria, a conformidade à programação

aprovada da aplicação dos recursos repassados a Estados e Municípios. Constatada a malversação, desvio ou não aplicação dos recursos, caberá ao Ministério da Saúde aplicar as medidas previstas em lei” (Brasil, 1990).

Posteriormente, foi editado o Decreto n. 1.651/1995 para regulamentar e organizar esse Sistema Nacional de Auditoria junto à direção do SUS em todos os níveis de governo, sem prejuízo da fiscalização exercida pelos órgãos de controle interno e externo (Brasil, 1995).

Para Melo e Vaitsman (2008), o SUS assumiu como meta transformar o modelo de assistência à saúde, não a caracterizando como mercadoria, mas sim como um direito do cidadão. Para os autores, consolidar esse processo implica promover o acesso universal a serviços de qualidade, para além do controle social. Por sua vez, o SNA instituiu-se objetivando ao “controle sistemático da estrutura, dos processos e dos resultados no âmbito do SUS” (Melo & Vaitsman, 2008, p. 153).

2.3.1 O Sistema Nacional de Auditoria e o Departamento Nacional de Auditoria do SUS

O Sistema Nacional de Auditoria (SNA) se estabeleceu como um mecanismo de controle técnico e financeiro, sob a competência do SUS e em cooperação com as unidades federativas e os municípios brasileiros. Seu objetivo é assegurar o cumprimento e a verificação de parâmetros de cuidados relacionados ao acesso, à universalização da assistência e à qualidade dos serviços de saúde e ao controle social (Santos & Eslabão, 2020).

Na visão do SNA, a auditoria visa a fortalecer o SUS como instrumento de qualificação da gestão, por meio de recomendações e orientações, com o intuito de garantir o acesso e a qualidade dos serviços públicos de atenção à saúde prestados à sociedade. Portanto, é um instrumento com grande potencial de controle do serviço, sendo capaz de detectar falhas, irregularidades e oportunidades de melhoria na gestão dos serviços oferecidos pelo SUS, uma vez que observa princípios, métodos e técnicas pertinentes para sua oferta (Costa *et al.*, 2021b).

A auditoria no âmbito do SUS tem a responsabilidade de controlar o sistema público de saúde – isto é, examinar o cumprimento fiel e regular dos preceitos constitucionais em suas ações e a correta aplicação dos recursos destinados a esse fim, conforme determinado pelo arcabouço normativo e em consonância com o interesse público (Weber & Bordin, 2005).

É importante observar que, embora a auditoria seja condição essencial para a gestão dos serviços públicos de saúde, predominam nesse campo profissionais como médicos e enfermeiros exercendo a função de auditores. É de se salientar novamente que o exercício profissional e a carreira do auditor ainda não estão devidamente regulamentados (Azevedo *et al.*, 2018).

Logo, a auditoria em saúde pública se apresenta como um instrumento de gestão para o fortalecimento do SUS, contribuindo para a alocação e a aplicação adequada dos recursos disponíveis para a promoção da qualidade da atenção à saúde nos serviços oferecidos aos cidadãos (Brasil, 2014b).

Como uma atividade técnica e normativa, a auditoria supervisiona a implementação e a eficácia das políticas públicas de saúde – planejadas e executadas pelos gestores e conselhos de saúde – e seus impactos na qualidade geral da saúde da população. É essencial que a auditoria monitore a eficiência, a eficácia e a efetividade dos serviços e das ações públicas de saúde, incumbindo os auditores e técnicos do setor a acompanhar esses processos através de pesquisas científicas, as quais são fundamentais para a renovação do conhecimento e da prática profissionais (Tajra *et al.*, 2014; Weber & Bordin, 2005).

Por sua vez, a situação atual das políticas de saúde pública no Brasil revela uma crise de confiança dos usuários nos serviços, além de falhas gerenciais que resultam em ações ineficientes e desperdício de recursos públicos, conforme apontado por Costa *et al.* (2021b). Além disso, a complexidade crescente dos sistemas de saúde públicos e a percepção de que as necessidades de saúde não se restringem à assistência hospitalar e ambulatorial exigem uma análise criteriosa da relação do custo-benefício entre os recursos investidos e os serviços ou as atividades realizadas em prol do bem-estar social (Cerchiari & Erdmann, 2008).

Assim, a função da auditoria tem ganhado destaque no cenário da saúde pública, sendo integrada ao modelo operacional como uma função essencial e reforçada pela legislação que orienta a gestão dos serviços de saúde. Isso implica demanda crescente por uma atuação contínua dos auditores na saúde, convergindo ao quadro político e institucional que vem se formando no Brasil nos últimos anos em relação à governança pública (Tajra *et al.*, 2014).

A auditoria, portanto, tem como objetivo emitir uma opinião qualificada a respeito de aspectos da gestão, de seus mecanismos de controles e de sua efetividade no cumprimento das metas institucionais, indo além dos aspectos de legalidade e economicidade. É importante ressaltar que esses processos avaliativos atinentes à auditoria devem ser complementados com melhorias para o processo de gestão, fornecendo diagnóstico e sugerindo medidas preventivas ou corretivas que contribuam para a qualidade da gestão, como afirmado por Braga (2013).

As diretrizes de atuação da auditoria no âmbito do SUS envolvem: a “capilaridade, a descentralização e a integração para garantir atuação em todo o território nacional”, com estrutura e tarefas específicas definidas para cada esfera de gestão do SUS; a “integração com outros órgãos das estruturas gestoras do SUS, como planejamento, monitoramento e avaliação, regulação e vigilância em saúde”, além da articulação com outros órgãos de controle interno e

externo; e a “ênfase na mensuração do impacto das ações de saúde, na aplicação dos recursos e na satisfação do usuário” (Brasil, 2014a, p. 11).

Dessa forma, pode-se observar que, além da auditoria, o monitoramento e a avaliação são processos inerentes à gestão do SUS. O monitoramento se caracteriza pelo acompanhamento contínuo de metas, objetivos e ações para verificar se estes estão sendo cumpridos de acordo com o planejado. Já a avaliação se define pela análise dos resultados alcançados após um determinado ciclo. Sendo assim, é fundamental que todas as ações de controle sejam planejadas e estruturadas de forma que as atividades de monitoramento, avaliação de desempenho e auditoria sejam executadas de forma integrada, permanente e complementar entre si (Brasil, 2014a; Oliveira & Reis, 2016).

2.3.2 O processo de auditoria no âmbito do DENASUS

Segundo Tajra *et al.*, (2014), por meio da Portaria n. 1.069/1999 do Ministério da Saúde, estabeleceram-se as formas de organização das atividades do Sistema Nacional de Auditoria (SNA), nas quais ficaram assim distribuídas as atividades de controle, de avaliação e de auditoria: O controle e a avaliação estão sob a responsabilidade da Secretaria de Assistência à Saúde; a auditoria, sob a responsabilidade do DENASUS, com representação em todas as unidades federativas.

Assim, as auditorias no âmbito do SUS têm por finalidade (Brasil, 2017b, p. 8):

Aferir a observância dos padrões estabelecidos de qualidade, quantidade, custos e gastos da atenção à saúde;

Avaliar os elementos componentes dos processos da instituição, serviço ou sistema auditado, objetivando a melhoria dos procedimentos, por meio da detecção de desvios dos padrões estabelecidos;

Avaliar a qualidade, a propriedade e a efetividade dos serviços de saúde prestados à população;

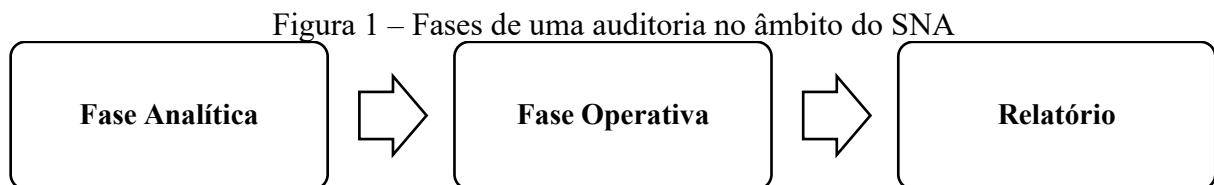
Produzir informações para subsidiar o planejamento das ações que contribuam para o aperfeiçoamento do SUS.

O DENASUS, por sua vez, é um órgão que compõe a estrutura da Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (SGEP), do Ministério da Saúde (MS), sendo responsável pela coordenação do Sistema Nacional de Auditoria (SNA) (Brasil, 2017b).

A atividade de auditoria do MS deve ser considerada como essencial à melhoria na qualidade nas ações e nos serviços prestados no âmbito do SUS. Os relatórios produzidos nas unidades de auditoria “materializam-se em instrumentos utilizados para detectar irregularidades

e oportunidades de melhoria na gestão do SUS, desde que elaborados observando-se princípios, métodos e técnicas apropriadas” (Brasil, 2017b, p. 7).

Assim, a auditoria se constitui como “um instrumento informativo e construtivo, de alta credibilidade pública, reconhecidamente imprescindível na tomada de decisões dos gestores de todas as esferas do SUS” (Brasil, 2017b, p. 7). O processo de auditoria envolve: o **planejamento**, que antecipa os exames necessários para descrever a situação encontrada; a realização dos exames, ou **execução**; e a elaboração do **relatório**, para apresentar as constatações e as conclusões da auditoria. Nessa lógica, as fases da auditoria no âmbito do SNA do SUS recebem nomes específicos, como se apresenta na Figura 1, a seguir (Brasil, 2017a):



Fonte: elaborada pelo autor por meio de adaptação de Interlocus (2015), como citado em Brasil (2017a, p. 15).

A **fase analítica** compreende a etapa do planejamento da auditoria para que o desenvolvimento dos trabalhos seja executado de maneira adequada pela equipe de auditoria e dentro do prazo previsto (Brasil, 2017b).

A **fase operativa**, ou *in loco*, compreende a execução do que foi planejado na fase anterior; ou seja, nessa etapa, colocam-se em prática os trabalhos planejados, tendo como objetivo a obtenção das evidências necessárias para caracterizar de modo consistente as constatações de auditoria. Dessa etapa, resultam a elaboração da matriz de constatações e a apresentação do relatório preliminar (Brasil, 2017b).

O **relatório** (final) baseia-se no relatório preliminar e é o instrumento técnico e formal que comunica o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia, as constatações da auditoria e as recomendações ao auditado, além da conclusão dos trabalhos. O relatório serve como referência para o monitoramento futuro da atividade auditada (Brasil, 2017b). Conforme orientação do Ministério da Saúde, por meio do Departamento Nacional de Auditoria do SUS, para a qualificação do relatório de auditoria no âmbito do SNA, o relatório deve consistir em uma exposição completa, objetiva e clara das constatações, das evidências e das conclusões a que chegaram à equipe de auditoria, devendo explicitar, além da situação encontrada, também os critérios e o conjunto de evidências constatadas (Brasil, 2017a).

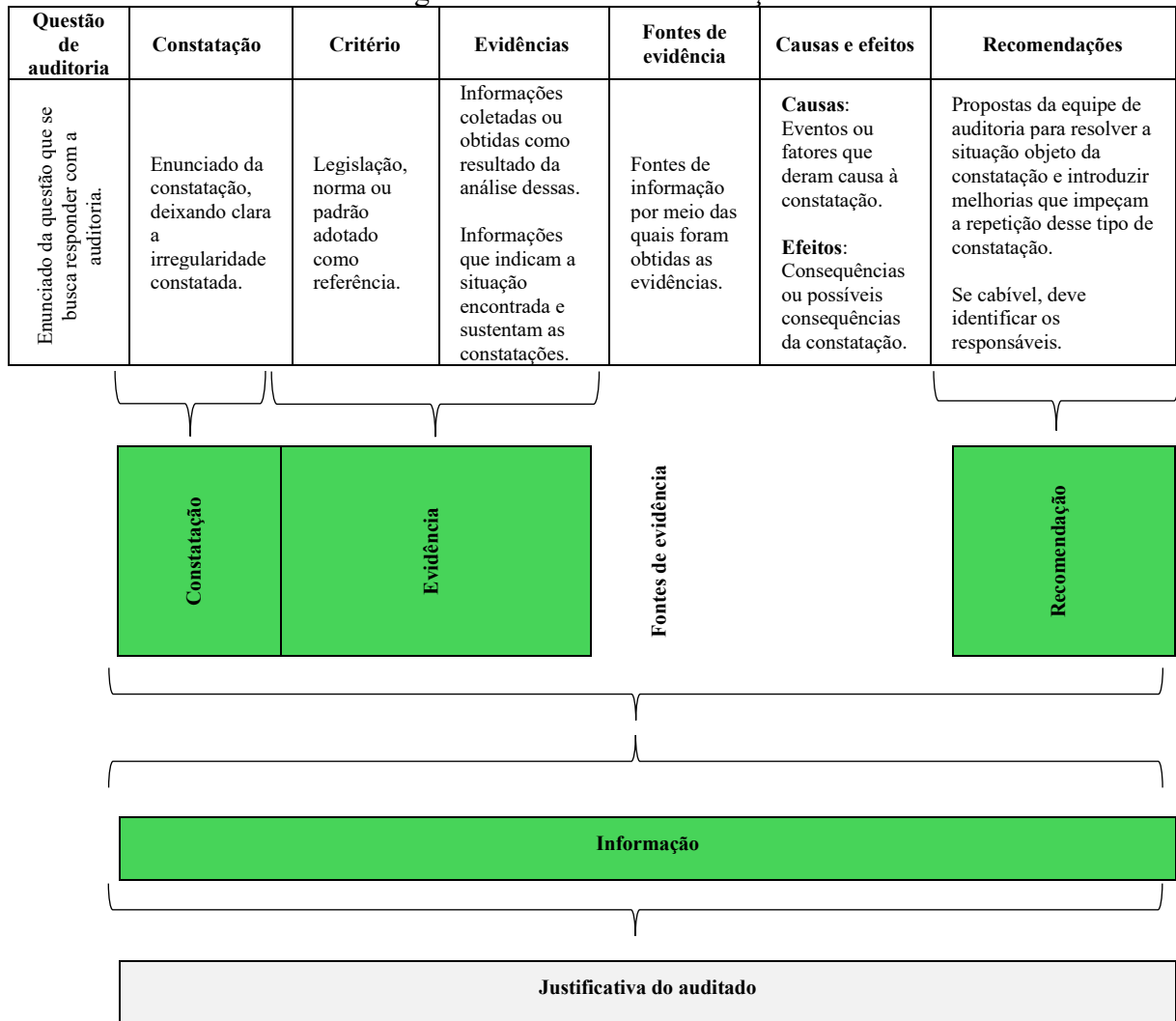
2.3.3 O processo de comunicação da auditoria no âmbito do DENASUS

Os relatórios de auditoria obedecem à estrutura de matriz de comunicação, conforme o manual *Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde* (Brasil, 2017b) e, mais especificamente, segundo seu Anexo E, no qual se conceitua a matriz de constatações como uma “ferramenta utilizada para organizar as informações necessárias à sustentação das constatações obtidas” (Brasil, 2017b, p. 41).

Ao se levar em conta a matriz de constatação – ferramenta útil para a organização das informações necessárias à sustentação das constatações obtidas no processo de auditoria – para os efeitos do presente estudo e após a leitura preliminar dos relatórios de auditoria do DENASUS, considerou-se a formação do corpus a partir das constatações, das evidências e das recomendações para a realização da análise de conteúdo. Tais grupos de dados de formação do corpus foram considerados como unidade de informação ou unidade de contexto, apoiando-se nas orientações da qualificação do relatório de auditoria (Brasil, 2017a, 2017b) para a identificação das características qualitativas na informação da auditoria, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – especificamente a de estrutura conceitual (NBC TSP EC), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016) – e o *conceptual framework* do International Public Sector Accounting Standards Board e da International Federation of Accountant (IPSASB & IFAC, 2014).

Na figura a seguir, evidencia-se a matriz de constatação, contendo as informações consideradas essenciais de uma auditoria:

Figura 2 – Matriz de constatação



Fonte: elaborada pelo autor por meio de adaptação de Brasil (2017a, p. 82; 2017b, p. 41).

Em que:

- **Constatação:** segundo as diretrizes e regras da auditoria do SUS, no âmbito do Ministério da Saúde, deve ser elaborada de forma clara, de modo a permitir a identificação da conformidade ou não conformidade do enunciado/objeto auditado para, assim, responder à questão de auditoria (Brasil, 2017b);
- **Evidência:** deve conter relação com a constatação, ter informações precisas e essenciais que deem sustentação e fundamento à constatação apresentada, segundo o normativo específico que será observado quanto ao seu cumprimento ou descumprimento (Brasil, 2017b);
- **Recomendações:** destinadas à pessoa jurídica (unidade auditada), baseiam-se no arcabouço normativo em vigência à época dos fatos examinados. Devem explicitar detalhadamente a fundamentação legal que as suporte (Brasil, 2017b); e

- **Justificativa do auditado:** Conforme o manual, “toda constatação de não conformidade implica a audição do auditado em função do princípio do contraditório e da ampla defesa” (Brasil, 2017a, p. 89), como previsto na Constituição Federal, em seu artigo 5º, LV (Brasil, 1988;).

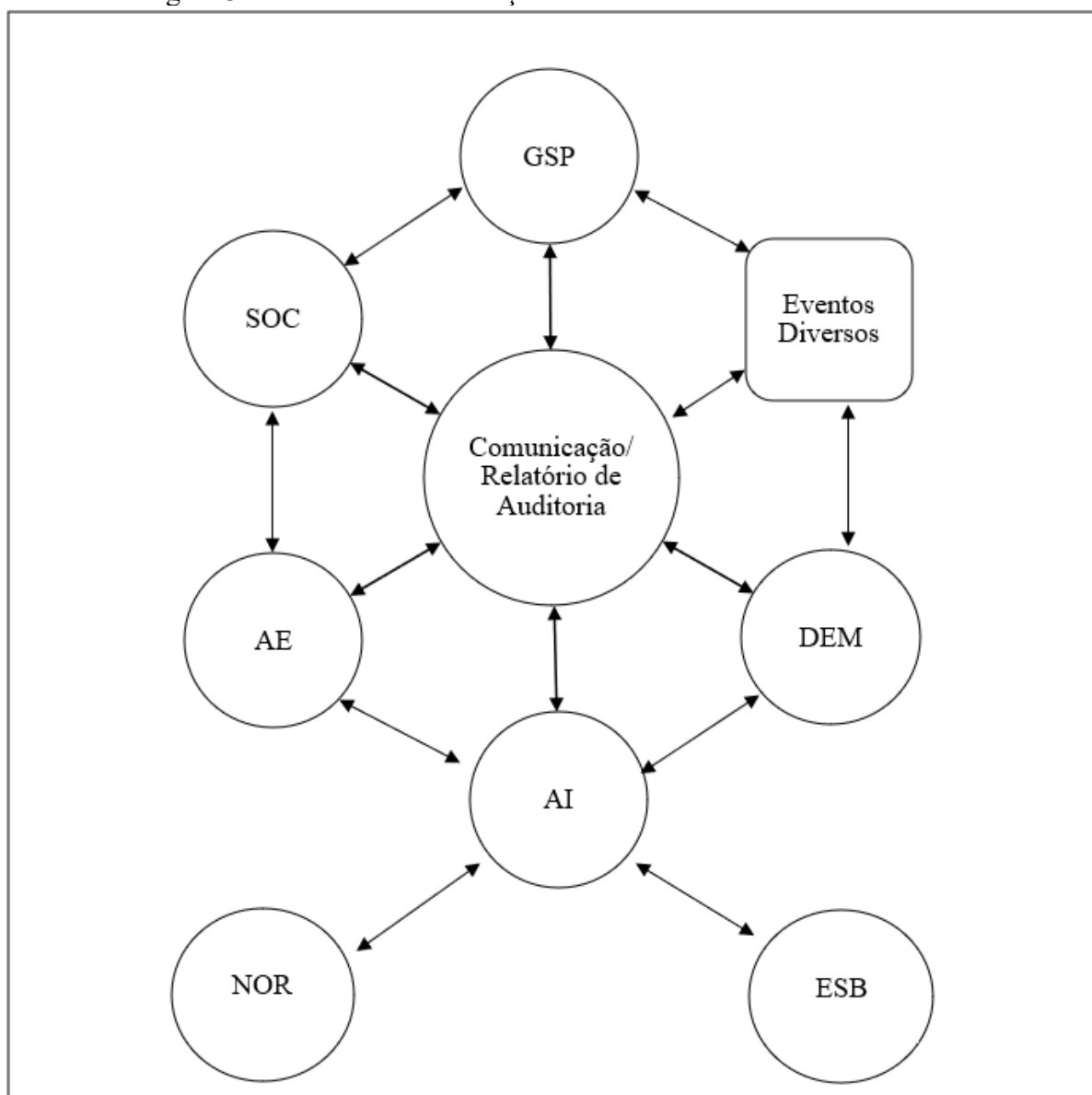
Por fim, a **revisão** da matriz de constatação permite rever o trabalho de auditoria para assegurar que todas as constatações estejam suportadas por evidências sólidas, esclarecendo quais erros, deficiências ou outras questões relevantes tenham sido resolvidas, além de permitir verificar que as recomendações estão devidamente fundamentadas. Essa revisão se propõe a reduzir a possibilidade de erros de constatações, de evidências, de critérios ou de recomendações, devendo ser realizada pela própria equipe e, em seguida, pelo supervisor técnico (Brasil, 2017a, p. 82).

2.3.3.1 A matriz de comunicação da auditoria no DENASUS

A auditoria, enquanto área de interesse da Contabilidade, assim como a própria Contabilidade em si, pode ser compreendida como um processo de comunicação, equiparando-se a outros tipos de linguagem, sob a perspectiva das propriedades sintáticas, semânticas e pragmáticas específicas. Tal concepção “linguística”, ou comunicacional, da auditoria é compartilhada por diversos pesquisadores da área, como afirmam Capobianco e Gonçalves (2020).

Nesse sentido, a auditoria interna executa o seu trabalho a partir de estrutura e acesso de dados, baseando-se nas normas aplicáveis à auditoria e apresenta seu trabalho por meio do relatório de auditoria, que comunica os resultados com achados e recomendações aos diversos atores, inclusive à sociedade, como se pode observar na figura a seguir:

Figura 3 – Matriz de comunicação e relato da auditoria do DENASUS



Fonte; adaptação do modelo de matriz de comunicação de Bedford e Baladouni (1962).

Nota: **GSP**: gestores e servidores públicos (gestores de políticas públicas de saúde); **DEM**: demandantes internos (componente federal do SNA; MS/SAS; MS/SCTIE) e demandantes externos (Advocacia-Geral da União; Câmara Municipal; cidadão; componente estadual do SNA; Defensoria Pública da União; Judiciário estadual; Judiciário federal; Ministério Público Estadual; Ministério Público Federal; Ministério da Saúde/Ouvidoria-Geral do SUS; Polícia Federal; Secretaria Municipal de Saúde; Tribunal de Contas da União); **AI**: auditoria interna (auditores, chefe da equipe); **AE**: auditoria externa (CGU, TCU, entre outros); **NOR**: normas e órgãos reguladores/normatizadores (CGU, TCU, CFC, DENASUS, entre outros); **ESB**: equipamentos, softwares, bancos de dados, sites, entre outros; **CSO**: controle social (usuários, sociedade civil, conselhos de políticas públicas, entre outros); **Eventos diversos**: eventos políticos, sociais, econômicos, culturais, éticos, climáticos, epidemiológicos, entre outros.

A Figura 3 busca representar as interações dos usuários da informação, tomando como base o modelo da matriz de comunicação de Bedford e Baladouni (1962), observando que a auditoria interna realiza os serviços a partir de seu planejamento anual de auditoria interna e de outras demandas internas e externas apresentadas pelos respectivos atores demandantes, os quais interagem com o trabalho da auditoria externa.

Dado que a Contabilidade tem origem na relação entre a captação e o processamento dos fatos que impactam as riquezas das organizações – conforme paradigmas e métodos próprios – e a comunicação desses fatos aos agentes potencialmente afetados, salienta-se que, para se alcançar tal objetivo eficientemente, o processo contábil, que se inicia tempestivamente aos fatos, encerra-se na compreensão dos seus efeitos por parte do usuário da informação (Messias & Walter, 2018, p. 39).

Assim, parafraseando Capobianco e Gonçalves (2020), enquanto processo de comunicação, a auditoria (área afim da Contabilidade), assim como pode contribuir com os anseios dos usuários da informação em sua estrutura de governança, pode também comprometer tais anseios de acordo com suas constatações e recomendações, de modo a aproximar ou restringir a relação dos atores envolvidos no processo.

Nessa perspectiva, o relatório de auditoria ocupa uma posição central, reportando seus achados de forma interativa com os diversos interessados. Independentemente do resultado, o relatório, enquanto instrumento de comunicação da auditoria, deve conter elementos necessários para que o leitor chegue às mesmas conclusões dos auditores, evitando com isso imprecisões, suposições e elucubrações (Brasil, 2017a).

2.4 Qualidade da informação na perspectiva da Contabilidade

A presente seção apresenta os atributos da qualidade da informação contábil, com base em estudos nacionais e internacionais. Para os propósitos desta pesquisa, a discussão sobre os atributos da qualidade dos relatórios de auditoria requer, naturalmente, uma análise da qualidade da informação contábil. Dessa forma, neste capítulo, serão revisitados alguns conceitos sobre a qualidade da informação contábil.

Também serão explorados alguns aspectos das características qualitativas da informação contábil, o processo de evolução das características da informação na estrutura conceitual e a sua relação com a teoria da Contabilidade.

2.4.1 Definições acerca da qualidade da informação contábil

Como apresentado na introdução deste estudo, a definição de qualidade não é uma tarefa fácil devido às dificuldades na delimitação e, especialmente, na mensuração do construto (Misoczky & Vieira, 2001; Parasuraman *et al.*, 1985).

A definição de qualidade é uma construção elusiva e indistinta que, muitas vezes, é confundida com adjetivos imprecisos. No entanto, para analisá-la, é imprescindível a sua definição (Novaes *et al.*, 2015; Parasuraman *et al.*, 1985). Racionalmente, uma boa medida da

qualidade deve envolver critérios de validade, confiabilidade e funcionalidade (Misoczky & Vieira, 2001).

O conceito de qualidade envolve o contexto histórico e organizacional; é, portanto, um conceito dinâmico. Assim, deve-se considerar que a missão organizacional e o seu projeto de qualidade estarão sujeitos à influência das mudanças no cenário político, econômico e sociocultural em que a organização está inserida ou no campo de atuação no qual se situa (Novaes *et al.*, 2015).

No campo da administração pública, o conceito de qualidade envolve o aspecto político, no qual importa se ocorre e como ocorre a participação da sociedade civil, de servidores públicos e de outros agentes no desenvolvimento do sistema de medidas e na avaliação da gestão para maximizar as chances de que as ações e os serviços de qualidade sejam efetivos (Misoczky & Vieira, 2001).

Tomando-se, portanto, como ponto de partida do estudo o conceito de qualidade definido por Pollitt (1993, como citado em Novaes *et al.*, 2015), segundo o qual a qualidade representa um caráter ideológico, o autor entende que: “a qualidade, assim como a virtude, tem uma forte conotação positiva, combinada com a enorme vantagem de que suas implicações reais continuam sendo sumamente vagas e imprecisas” (p. 108).

Nas últimas décadas, a preocupação com a qualidade da informação disponibilizada cresceu consideravelmente e passou a receber cada vez mais atenção. A partir da última década do século XX, diversos estudiosos se dedicaram a investigar o tema da qualidade da informação no contexto organizacional, o que tem resultado na proposta de modelos e métodos de mensuração da qualidade da informação disponibilizada (Calazans, 2008).

Mesmo que a qualidade da informação tenha sido bastante estudada, é muito comum se observar, nos estudos sobre o tema, uma dificuldade de se conceituar qualidade, uma vez que tal tarefa envolve elevado grau de subjetividade no seu conceito, especialmente no campo da Ciência da Informação (Valente & Fujino, 2016).

É consenso entre os pesquisadores que a qualidade da informação é fundamental para a sobrevivência e maior competitividade das organizações. Portanto, deve ser tratada como um produto da organização que precisa de definição, além de ser quantificada, analisada e melhorada permanentemente para atender às necessidades do consumidor (Calazans, 2008).

Tem havido intensa discussão acerca da qualidade da informação contábil e a sua utilidade nos processos de controle e de tomada de decisão. As discussões acadêmicas a respeito do tema reforçam a importância da contabilidade como mecanismo construtor e gerador de informação nas organizações (Araújo & Callado, 2020).

A qualidade da informação contábil é condição indispensável para o exame das organizações de forma segura e confiável. Todavia, não há apenas uma única forma de se medir a qualidade, uma vez que existem diversos modelos que permitem a captura de diferentes propriedades (Moura *et al.*, 2016).

A definição da qualidade da informação contábil e a sua evolução na literatura podem ser compreendidas a partir de um processo histórico. O período contado a partir dos anos 1920 até o final dos anos 1960 ficou marcado “por um arcabouço teórico que deu suporte à contabilidade, por meio dos princípios contábeis, ou um grupo para emissão de demonstrações financeiras que evidenciassem informações úteis aos diversos grupos de usuários” (Silva *et al.*, 2018, p. 31).

Para ter o devido reconhecimento de sua utilidade social, compete à Contabilidade eleger instrumentos que proporcionem condições de inteligibilidade ao usuário das informações por ela apresentadas (Lima *et al.*, 2016). Aos usuários da informação contábil que as utiliza no processo decisório, é imprescindível que tal informação se apresente com qualidade para maior embasamento na tomada de decisão (Nardi *et al.*, 2020).

Aspectos mais específicos a respeito da Contabilidade como um sistema gerador de informação para a tomada de decisão e a respeito das características qualitativas da informação contábil serão mais bem explorados nas duas seções seguintes deste estudo.

2.4.2 A estrutura conceitual e a teoria da Contabilidade

Entre os principais objetivos da Contabilidade estão o controle e a mensuração do patrimônio de uma entidade, além da comunicação aos usuários dessa informação sobre fatos ocorridos em determinado período na organização. Para ter êxito nesse propósito, a Contabilidade aprimora constantemente seus mecanismos de registro e divulgação, padronizando os relatórios para atender às necessidades dos usuários (Lima *et al.*, 2016).

Desde o século XIX, profissionais e órgãos reguladores têm buscado constituir um conjunto de normas capazes de estabelecer padrões e procedimentos contábeis, de modo a atender satisfatoriamente os interesses e as necessidades do usuário da informação (Paulo, 2002; Pedrosa Júnior & Paulo, 2005).

Os princípios, postulados ou padrões – todos esses elementos que fazem parte da teoria contábil e compõem a ciência social contábil – e o arcabouço normativo internacional da Contabilidade implicam a mesma necessidade de sabedoria no julgamento e na integridade dos profissionais da Contabilidade, em questões que envolvam o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis (Oro & Klann, 2017).

Entre os teóricos da Contabilidade, segundo Coetsee (2010), há o consenso de que ainda não foi desenvolvida nenhuma teoria abrangente da contabilidade. O estudo reconhece que “os princípios contábeis não são apenas o resultado da pesquisa acadêmica”, mas também da prática contábil, a qual, por meio do seu processo normativo, contribui mais significativamente para o desenvolvimento desses princípios. Portanto, uma questão acadêmica vital é o papel que a teoria e a pesquisa contábeis desempenham no desenvolvimento dos princípios contábeis (Coetsee, 2010, p. 1).

Uma forte regulação estatal sobre a Contabilidade ocorreu entre a década de 1920 até a década de 1960. Inicialmente, esse período foi marcado fortemente pela Grande Depressão que se abateu no mercado internacional, sendo um fato crucial desse período a quebra da Bolsa de Valores de Nova York em 1929, que abalou a confiança da sociedade e levou a classe contábil a receber críticas devido à falta de uniformidade e de precisão das práticas contábeis. Surgiu, então, uma pressão sobre os órgãos reguladores para que se definissem princípios contábeis capazes de dar suporte à elaboração das demonstrações financeiras (Niyama *et al.*, 2018; Niyama & Silva, 2021; Paulo, 2002; Silva, 2018).

Na década de 1930, nos Estados Unidos foram produzidos monografias, teses e pronunciamentos, tanto por pesquisadores da American Accounting Association (AAA) quanto por profissionais vinculados à American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Entre essas produções, destacam-se a tese de Willian A. Paton e Ananias C. Littleton (Paton & Littleton, 1940) e o documento *A statement of basic accounting theory* (ASOBAT) (AAA, 1966). Por sua vez, as produções da AAA e do AICPA já tratavam de princípios contábeis, conceitos e objetivos da Contabilidade (Iudícibus *et al.*, 2022).

Uma das características da escola norte-americana de Contabilidade que vale mencionar é a das produções conjuntas com as entidades de classe, independentemente de serem ou não encomendadas (Iudícibus *et al.*, 2022). As teses de Willian A. Paton (1922), de Willian A. Paton e Ananias C. Littleton (1940), de Moonitz (1961) de Sprouse e Moonitz (1962), a ASOBAT (AAA, 1966) e a APB 4 (Accounting Principles Board [APB], 1970) se destacam entre os esforços na elaboração de uma estrutura conceitual (Barbosa & Niyama, 2020; Zeff, 1999).

Mesmo após o desenvolvimento desses trabalhos, a busca por uma estrutura conceitual da Contabilidade continuou; segundo a história das Ciências Contábeis, o surgimento desse escopo teórico da Contabilidade influenciou a criação do Financial Accounting Standards Board (FASB). Também, a estrutura conceitual do International Accounting Standards Board (IASB) incorporou partes significativas desses documentos, como a utilidade da informação e

as características qualitativas da informação contábil (Gordon *et al.*, 2015, como citado em Barbosa & Niyama, 2020).

O Financial Accounting Standards Board (FASB) foi criado em 1973 e sucedeu ao Accounting Principle Board (APB), objetivando elaborar os *generally accepted accounting principles* (GAAP) nos Estados Unidos. O IASB, por sua vez, foi criado em 2001 com o propósito de emitir as *international financial reporting standards* (IFRS) no âmbito internacional, fruto do International Accounting Standards Committee (IASC), que, durante 27 anos (1973 a 2000), preparou o terreno para o surgimento e atuação do IASB (Mendes *et al.*, 2018; Zeff, 2012).

O IASC foi pioneiro na tentativa de estabelecer padrões contábeis internacionais, e a sua evolução, assim como a do IASB, representa a história de um organismo do setor privado que conseguiu respeito e apoio, inicialmente, dos organismos contabilísticos, depois, dos organismos de normatização e, em última análise, dos reguladores nos principais mercados financeiros, de órgãos governamentais e dos preparadores e utilizadores de demonstrações financeiras em todo o mundo (Zeff, 2012).

Segundo Silva *et al.* (2018), a década de 1960 representou um período de avanços e transformações significativos no que se refere à teoria da Contabilidade. No ano de 1966, a American Accounting Association emitiu o principal pronunciamento já produzido pela teoria da Contabilidade, a ASOBAT. Nessa época, foram escritos e publicados os primeiros artigos sobre a teoria positiva em Contabilidade.

A ASOBAT estabeleceu que a Contabilidade inclui no seu escopo a mensuração e a comunicação de dados que revelem atividades socioeconômicas passadas, presentes e futuras nas organizações, tendo como principal objetivo o aperfeiçoamento dos métodos de controle e da tomada de decisão (AAA, 1966).

Nesse contexto, surge uma mudança no foco da informação gerada pela Contabilidade, destacando o usuário como elemento central para direcionar as informações contábeis, especialmente a partir da ASOBAT, que foi reconhecido como o primeiro pronunciamento da teoria da Contabilidade a se orientar ao usuário para que seus desejos fossem considerados prioritários do ponto de vista dos especialistas. Tal direcionamento possibilitou a criação e a sistematização das características qualitativas da informação, pretendendo avaliá-las com base em sua relevância, verificabilidade, mensurabilidade e ausência de viés (Barbosa & Niyama, 2020; Harrington, 2005; Silva, 2018).

Contudo, anteriormente à ASOBAT, foram publicados diversos outros manifestos, sendo o primeiro de 1936, intitulado *A tentative statement of accounting principles affecting*

corporate reports, o qual teve por objetivo emitir uma declaração provisória de princípios que deveriam fundamentar e direcionar a elaboração de relatórios financeiros (Lima *et al.*, 2020).

A ASOBAT declarou que a contabilidade essencialmente é um sistema de informação; de forma mais precisa, “[...] é uma aplicação de uma teoria geral da informação ao problema das operações econômicas eficientes [...]”; representa “[...] uma grande parte dos sistemas gerais de informação que fornecem informações para a tomada de decisões expressas em termos quantitativos” (AAA, 1966, p. 64).

Assim, a contabilidade é definida pelo comitê como “o processo de identificar, mensurar e comunicar informações econômicas para permitir julgamentos e decisões” pelos usuários das informações. (AAA 1966, p.8).

A aplicação desse processo não se limita apenas às organizações com fins lucrativos, mas também se estende às atividades de interesse econômico de empreendimentos individuais e de organizações governamentais e não governamentais de finalidade social. Isso permite a comunicação eficaz das informações aos usuários internos ou externos, proporcionando maior respaldo para as decisões desses usuários (AAA, 1966; Zeff, 2013).

Assim, compreendeu-se a Contabilidade tanto como uma parte do sistema geral de informação de uma organização, quanto como uma parte de um campo básico delimitado pelo próprio conceito de informação. A Contabilidade também tem como preocupação a transmissão ou comunicação eficaz de informações e contribui com informações sobre as atividades que formam um fluxo contínuo da organização, no qual muitos pontos distintos podem ser identificados (AAA, 1966).

Segundo Paulo (2002), a American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) solicitou ao Accounting Principles Board (APB) a elaboração de um estudo que estabelecesse os objetivos da Contabilidade e a descrição de seus conceitos básicos e princípios. Isso resultou na entrega da *Statement of the Accounting Principles Board 4: Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*, conhecida como APB 4 (APB, 1970).

Conforme instruído, o conselho dedicou a sua atenção aos fundamentos gerais da contabilidade financeira e aos problemas contábeis específicos. A declaração teve dois propósitos amplos – um de natureza educacional e outro de desenvolvimento –, a fim de proporcionar uma base conceitual para melhor compreensão dos fundamentos gerais da contabilidade e para orientar o desenvolvimento futuro da contabilidade financeira. Embora direcionado às empresas, seus postulados também são aplicáveis às organizações sem fins lucrativos (APB, 1970).

De acordo com Niyama e Silva (2021), o APB fez avanços significativos no campo do pensamento contábil, com destaque para a APB 4, que, em sua estrutura teórica, abordou vários aspectos e princípios amplamente reconhecidos na literatura contábil até hoje, notadamente os objetivos qualitativos da Contabilidade: relevância, compreensibilidade, neutralidade, oportunidade, comparabilidade e inteireza.

Barbosa e Niyama (2020) destacam que a APB 4 estabeleceu a função da Contabilidade como “prover informações quantitativas sobre entidades econômicas, destinadas a auxiliar na tomada de decisões econômicas, focando nos relatórios de uso geral sobre a posição financeira e os resultados das operações conhecidas como demonstrações financeiras” (p. 8). Além disso, a APB 4 contribuiu para a estrutura conceitual do IASB, definindo a contabilidade, seu escopo e os seus objetivos qualitativos para o alcance de seus objetivos (Schattke, 1972, como citado em Barbosa & Niyama, 2020).

Zeff (2013) aponta que a declaração APB 4 (APB, 1970) estabeleceu sete objetivos qualitativos, que são, na verdade, atributos, não objetivos, para tornar as informações financeiras úteis: relevância, compreensibilidade, verificabilidade, neutralidade, oportunidade, comparabilidade e integridade, atributos constantes nos parágrafos 87 a 94 da citada declaração. O autor ainda enfatiza que o conservadorismo não foi mencionado na declaração como uma qualidade desejável na qualidade da informação contábil.

Os trabalhos que seguiram à ASOBAT, como o *Trueblood Report*, de 1971, elaborado pelo AICPA (que tratou dos objetivos das demonstrações financeiras) e a APB 4, também discutiram as características qualitativas da informação contábil, seguindo as atribuições constantes da ASOBAT – relevância, verificabilidade, ausência de viés e quantificação –, mas também incorporando outras (Barbosa & Niyama, 2020; Silva, 2018).

É de se observar que a falta de uma teoria contábil consolidada e aceita antes da ASOBAT levou muitos profissionais de contabilidade a equipararem a teoria contábil ao conjunto de práticas usuais da Contabilidade, o que se provou um erro (Barbosa & Niyama, 2020). Almeida-Santos e Silva (2022) destacam que tanto na ASOBAT quanto na APB 4, os comitês já visavam a uma teoria única da Contabilidade: a primeira teoria voltada essencialmente para a *decision-usefulness*; a segunda, para os GAAPs. Zeff (1999) também reconhece a relevância da ASOBAT no relatório do Comitê de Trueblood de 1973, que adotou essa abordagem da utilidade da decisão.

A ASOBAT marcou um ponto de virada na história da teoria contábil, sendo o primeiro sinal de aceitação institucional do objetivo de utilidade da informação na tomada de decisão. O comitê definiu a contabilidade, portanto, como um processo de identificação, mensuração e

comunicação das informações econômicas, de modo a permitir julgamentos e decisões informadas pelos usuários dessas informações (Niyama *et al.*, 2018; Zeff, 2013).

2.4.3 Características qualitativas da informação contábil na estrutura conceitual

As qualidades intrínsecas da informação contábil são fundamentais para o processo decisório dos usuários, conforme destacado por Nardi *et al.* (2020). A teoria da Contabilidade, por meio da ASOBAT e da APB 4, trouxe avanços significativos para a teoria da utilidade da informação contábil, estabelecendo as características qualitativas da informação, os elementos das demonstrações contábeis e a mensuração, como evidenciado na estrutura conceitual do International Accounting Standards Board (Barbosa & Niyama, 2020).

Iudícibus *et al.* (2022) afirmam que o *conceptual framework* segue de perto a teoria da Contabilidade, especialmente aquela desenvolvida por pesquisadores teóricos norte-americanos e britânicos, e sugerem que essa influência possivelmente ocorreu devido à participação desses pesquisadores na criação de entidades como a AAA, o AICPA e o Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), e, conseqüentemente, na influência dessas entidades nas políticas do IASB.

A ASOBAT da AAA pode ser considerada como a gênese das características qualitativas da informação contábil que serviram de base para as futuras estruturas conceituais, trazendo inovações ao pensamento contábil (Barbosa & Niyama, 2020; Silva, 2018). Em vez de aplicar imediatamente os objetivos da Contabilidade para orientar métodos e práticas contábeis, o comitê optou por discutir e identificar padrões da informação contábil para que a comunicação dessas informações fosse utilizada como critério para implementar os objetivos (Barbosa & Niyama, 2020; Silva, 2018).

Barbosa e Niyama (2020) notam que, em relação às características qualitativas de melhoria, a ASOBAT se preocupou com a validação da característica da verificabilidade, que já havia sido discutida no trabalho de Paton e Littleton no ano de 1940.

Na atualidade, os padrões da ASOBAT ainda representam parte das características qualitativas da estrutura conceitual do IASB de 2018 (Barbosa & Niyama, 2020). As características qualitativas propostas pelo International Accounting Standards Board em sua estrutura conceitual, de certa forma, são resultado de um processo histórico e foram influenciadas pelo ambiente político e econômico, tendo suas origens nas produções da teoria da Contabilidade, assim como a ASOBAT, a APB 4 e o *Trueblood Report* de 1971 (Silva, 2018).

A estrutura conceitual do IASB reflete a influência dos trabalhos anteriores e o pensamento predominante dos pesquisadores da época, que contribuíram para a evolução da teoria da Contabilidade. Entre as contribuições da ASOBAT, destaca-se a consideração à relevância da informação contábil – característica fundamental e diretamente inserida estrutura conceitual do IASB –, e à ausência de erros – parte da necessidade de representação fidedigna da informação contábil. Ambas as características se legitimaram ao longo da evolução teórica das estruturas conceituais (Barbosa & Niyama, 2020).

Além da relevância, uma das características fundamentais da informação contábil concebida na estrutura conceitual do IASB e do aspecto livre de erros, manteve-se, ao longo da evolução histórica e da consolidação da teoria da Contabilidade, a característica da tempestividade, a qual serviu de base para o desenvolvimento de outros trabalhos com propósitos semelhantes de conceituar e qualificar a informação contábil (Barbosa & Niyama, 2020).

É importante destacar que, conforme apontado por Almeida-Santos e Silva (2022), “a contabilidade financeira é de fato uma referência para o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público a fim de fornecer informações mais úteis à tomada de decisões” (p. 22), particularmente tendo em vista o cidadão, que é o usuário final dos serviços públicos. Existe um objetivo compartilhado entre o IASB e o IPSASB de desenvolver uma teoria contábil unificada, que incorpore muitos dos conceitos apresentados na ASOBAT e na APB 4, especialmente em suas respectivas estruturas conceituais.

Por outro lado, a normatização conduzida pelo IPSASB inclui, em sua estratégia, o alinhamento das IPSAS com as IFRS, que representam um conjunto de normas internacionais de contabilidade emitidas e atualizadas pelo IASB. Essas normas abordam transações e elementos das demonstrações financeiras que são comuns tanto ao setor público quanto ao setor privado. Assim, as IPSAS são baseadas nas IFRS, e, quando apropriado – levando em conta as particularidades do setor público –, é possível haver contribuição de pesquisadores e profissionais do setor privado para o avanço do conhecimento nessa área (Sasso & Varela, 2020, pp. 78-79).

Os *conceptuais frameworks* do IASB e IPSASB são notavelmente semelhantes em termos de conceitos e estrutura, conforme observado por Almeida-Santos e Silva (2022), o que sugere uma convergência entre as contabilidades dos setores público e privado. Como relatam Sasso e Varela (2020), faz parte da estratégia do IPSASB, no processo de normatização, o alinhamento das suas IPSAS às IFRS dos IASB sobre as transações e os elementos das demonstrações contábeis comuns ao setor público e ao setor privado.

O Quadro 4, a seguir, apresenta as características e orientações sobre a qualidade da informação contábil segundo a ASOBAT (AAA, 1966), a APB 4 (APB, 1970), o *conceptual framework* do IASB – na forma do Pronunciamento Técnico CPC 00 R2 (CPC, 2019) – e a IPSASB e IFAC (2014) – na forma da NBC TSP EC (CFC, 2016).

Quadro 4 – Orientações para a qualidade da informação contábil

ASOBAT (AAA, 1966)	APB 4 (APB, 1970)	CPC 00 R2 (CPC, 2019) / <i>Conceptual framework</i> do IASB (2018)	NBC TSP EC (CFC, 2016) / <i>Conceptual framework</i> do IPSASB e da IFAC (2014)
• Relevância; • Verificabilidade; • Ausência de viés; e • Quantificação.	• Relevância; • Compreensibilidade; • Verificabilidade; • Neutralidade; • Oportunidade; • Comparabilidade; e • Integridade.	• Relevância; • Materialidade (aspecto da relevância); • Representação fiel; • Comparabilidade; • Capacidade de verificação; • Tempestividade; e • Compreensibilidade. <i>Restrição sobre a informação:</i> • Restrições do custo-benefício	• Relevância; • Representação fidedigna; • Compreensibilidade; • Tempestividade; • Comparabilidade; e • Verificabilidade. <i>Características restritivas:</i> • Materialidade; • Custo-benefício; e • Equilíbrio entre as características qualitativas.

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de AAA (1966), APB (1970), CFC (2016), CPC (2019), IASB (2018) e IPSASB e IFAC (2014).

Destacam-se que as características qualitativas da informação contábil e a sua conexão com a teoria da Contabilidade não mostram diferenças significativas entre as propostas iniciais. Isto é definido atualmente como relevância na estrutura conceitual do IASB (2018), exceto pela hierarquização, que estabeleceu “a relevância e a representação fidedigna [como] características qualitativas fundamentais e a comparabilidade, a verificabilidade, a tempestividade e a compreensibilidade [como] características qualitativas de melhoria” (Silva, 2018, p. 8).

No Quadro 5, a seguir, são apresentadas as características qualitativas da informação contábil conforme a classificação nos respectivos *conceptual frameworks* do IPSASB e da IFAC (2014) e do IASB (2018).

Quadro 5 – Classificação das características qualitativas nos *conceptual frameworks* de IPSASB e IFAC (2014) e IASB (2018)

Característica	NBC TSP EC (CFC, 2016) / <i>Conceptual framework</i> do IPSASB e da IFAC (2014)	CPC 00 R2 (CPC, 2019) / <i>Conceptual framework</i> do IASB (2018)
Relevância	Característica qualitativa	Características qualitativas fundamentais
Representação fidedigna		Características qualitativas de melhoria
Compreensibilidade		
Tempestividade		
Comparabilidade		
Verificabilidade	Restrições da informação	Aspecto da relevância
Materialidade		Restrição
Custo-benefício		Um objetivo
Equilíbrio entre as características		

Fonte: elaborado pelo próprio autor por meio de adaptação de CFC (2016, p. 18-24), CPC (2019), IASB (2018) e IPSASB e IFAC (2014).

Para o presente estudo, serão adotadas as características qualitativas delineadas no *conceptual framework* do IPSASB e da IFAC (2014) e na estrutura conceitual do CFC (2016) presente na NBC TSP EC, considerando, portanto, **relevância**, **representação fidedigna**, **compreensibilidade**, **tempestividade**, **comparabilidade** e **verificabilidade** como as características essenciais da informação nos relatórios contábeis de uso geral.

É de se salientar que o *conceptual framework* do IPSASB e da IFAC (2014) foi fundamental para a formulação da estrutura conceitual da contabilidade no setor público no Brasil, conforme estabelecido pela NBC TSP EC, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016). É importante ressaltar que a colaboração contínua entre pesquisadores e profissionais da área é considerada valiosa para abordar, de maneira mais eficaz, as complexidades e particularidades da contabilidade no setor público (Sasso & Varela, 2020, p. 78).

De acordo com o *conceptual framework* do setor público, as características qualitativas são pertinentes a todas as informações, sejam elas financeiras ou não, divulgadas em relatórios de propósitos gerais, incluindo dados históricos, projeções e explicações. Contudo, o nível de realização dessas características pode flutuar em função da incerteza e do julgamento subjetivo envolvido na elaboração das informações (CFC, 2016; IPSASB & IFAC, 2014).

Também é relevante mencionar que a estrutura conceitual oferece orientações adicionais para a interpretação e a aplicação das características qualitativas da informação contábil, estendendo seu escopo além das demonstrações financeiras, assim como em outras normas NBC TSP ou disposições do CFC aplicáveis às entidades do setor público (CFC, 2016, p. 18).

Portanto, na análise do conteúdo dos relatórios de auditoria do DENASUS, os quais são objeto deste estudo, é crucial considerar, principalmente, as descrições das características contidas na NBC TSP EC (CFC, 2016) e no *conceptual framework* do IPSASB e da IFAC

(2014), além do *conceptual framework* do IASB (2018) e da literatura especializada. As características devem ser organizadas em ordem hierárquica, a fim de mantê-las consistentes às necessidades e aos objetivos de seus usuários (Oulasvirta 2021).

Tal hierarquia começa pelas características qualitativas fundamentais (relevância e representação fidedigna); depois, em segundo plano, estão as características qualitativas de aprimoramento (compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade); e, por fim, vêm as características restritivas ou moderadoras (materialidade, custo-benefício e equilíbrio) (Vehmanen, 2008, como citado em Oulasvirta 2021).

Assim, compreende-se tal escolha das características da qualidade da informação contábil como um dos métodos possíveis para a análise e interpretação dos relatórios de auditoria, não esgotando, portanto, as possibilidades de pesquisas sobre o tema em questão.

2.4.4 Tendência entre características qualitativas da informação e as dimensões da *new public governance* nos relatórios de auditoria

A característica da **relevância**, a partir da capacidade de influenciar de forma significativa os objetivos da informação do relatório e influenciar a decisão do usuário, tem valor confirmatório ou preditivo, ou ambos. Portanto, a informação é considerada relevante quando confirma as expectativas sobre o cumprimento das responsabilidades dos gestores com o uso eficiente e eficaz dos recursos, quando auxilia a realização dos objetivos específicos na prestação de serviços e quando serve ao cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários, entre outras circunstâncias (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 18; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).

Assim, a **relevância** tende para as seguintes dimensões da *new public governance*: a **condição de governança**, pelo cumprimento da legislação e dos regulamentos orçamentários (conformidade legal), além de outros dispositivos; a **responsividade**, quando avalia se os gestores cumpriram as suas responsabilidades de maneira eficiente e eficaz e realizaram os objetivos específicos da prestação de serviços; Ainda, tende a dimensão de **monitoramento e controle**, nos aspectos da transparência, *accountability* e prevenção à corrupção (Buta & Teixeira, 2020).

Por sua vez, a característica da **representação fidedigna** busca assegurar que a informação seja completa, neutra e livre de erro material, tanto quanto for possível (mesmo que, na prática, nem sempre seja possível). Deve retratar a substância da constatação de auditoria e deve ser suportada por evidências; portanto, trata-se de uma característica essencial à utilidade da informação do relatório (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014;

Oulasvirta, 2021). A representação fidedigna converge para a dimensão de **condição de governança**, pois envolve, entre outros aspectos, o de confiança e legitimidade.

A característica da **compreensibilidade** permite aos usuários, com conhecimento razoável das atividades da organização, compreenderem o significado da informação do relatório (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021). Essa característica tende a contribuir com a dimensão de **participação**, pois esta enfatiza a promoção da participação popular, isto é, da democracia participativa e da inclusão na tomada de decisões governamentais (Buta & Teixeira, 2020). Neste estudo, a dimensão de participação envolve aspectos como democracia participativa, governo eletrônico, abertura e inclusão. A compreensão da informação é importante para que os usuários sejam capazes de utilizá-la, especialmente na comunicação dos resultados da auditoria (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).

Em aprimoramento das características fundamentais, a característica da **tempestividade** busca assegurar a disponibilização da informação do relatório a tempo de ser útil à prestação de contas à sociedade, auxiliando a responsabilização ou a tomada de decisão para adoção das recomendações de auditoria (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021). Portanto, ao melhorar a relevância da informação, pode-se contribuir para as dimensões de responsividade, condição de governança e monitoramento e controle, como desenvolvido anteriormente.

A **comparabilidade**, por conseguinte, apoia a relevância, pois considera que a utilidade da informação é aprimorada quando a informação pode ser comparável (CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021). Esta característica da informação contábil também converge à dimensão de **responsividade**, no que se refere às medidas de capacidade e resultados, de avaliação da efetividade, de eficiência e desempenho, entre outros aspectos (Buta & Teixeira, 2020).

A **verificabilidade** ajuda a garantir aos usuários que as informações contidas nos relatórios representam fielmente os fenômenos que se propõem a representar, implicando que mais de um observador esclarecido e independente possa chegar a um consenso sobre os resultados relatados, mas não necessariamente à concordância completa (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014). Ao fortalecer a representação fidedigna dos fenômenos, também contribui para a utilidade da informação dos relatórios de auditoria no contexto da governança. A característica da verificabilidade também tende à dimensão de **condição de governança**, pelos aspectos de confiança e legitimidade.

Dado que a **materialidade** é confirmada quando a sua omissão ou distorção compromete o dever de prestar de contas, a responsabilização (*accountability*) ou tomada de decisões pelos usuários da informação, ela envolve informações qualitativas e quantitativas sobre a prestação de serviço público e suas expectativas e sobre o desempenho das entidades e suas políticas, reportadas na auditoria (CFC, 2016, p. 23; IPSASB & IFAC, 2014). Essa característica pode contribuir para a dimensão de **monitoramento e controle**, nos aspectos da *accountability*, da transparência e da prevenção à corrupção nas organizações, além da dimensão de **responsividade** (medidas de capacidade e resultados, avaliação da efetividade, eficiência e desempenho, entre outros aspectos) (Buta & Teixeira, 2020). A seguir, apresenta-se um quadro sintetizando as relações entre as características qualitativas da informação contábil e as dimensões da *new public governance*.

Quadro 6 – Tendência entre características qualitativas da informação e às dimensões da *new public governance* nos relatórios de auditoria

Característica	Dimensão da NPG	Descrição
Relevância	Condições de governança	Observação às normas (da legislação e de regulamentos orçamentários, entre outros dispositivos).
	Responsividade	Avaliação dos gestores, se cumpriram suas responsabilidades de maneira eficiente e eficaz e os objetivos específicos da prestação de serviços.
	Monitoramento e Controle	Transparência, <i>accountability</i> e prevenção à corrupção.
Representação fidedigna	Condições de governança	Confiança e legitimidade necessários para a utilidade da informação.
Compreensibilidade	Participação	Incentivo à participação popular, à democracia e à inclusão no processo decisório.
Tempestividade	Condições de governança	Melhoria da relevância, da prestação de contas à sociedade, da responsabilização ou da tomada de decisão para adoção das recomendações de auditoria.
	Responsividade	
	Monitoramento e Controle	
Comparabilidade	Responsividade	Medidas de capacidade e resultados, avaliação da efetividade, eficiência e desempenho.
Verificabilidade	Condições de governança	Fortalecimento da fidedignidade da informação, envolvendo confiança e legitimidade.
Materialidade	Responsividade	Medidas de capacidade e resultados, avaliação da efetividade, eficiência e desempenho.
	Monitoramento e Controle	<i>Accountability</i> , transparência e prevenção à corrupção.

Fonte: elaborado pelo próprio autor por meio de adaptação de Buta e Teixeira (2020), Araújo e Callado (2020), Oulasvirta, 2021, CFC (2016), IPSASB e IFAC (2014).

Por sua vez, a qualidade da informação contábil de **custo-benefício** envolve o julgamento de valor sobre custos e benefícios da informação gerada a partir da auditoria. O **equilíbrio** se dá quando as características citadas funcionam conjuntamente, da mesma forma

que as demais características qualitativas também contribuem para a utilidade da informação (CFC, 2016, p. 24; IPSASB & IFAC, 2014) no contexto da *new public governance*.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta as escolhas metodológicas do estudo, traz a taxionomia e o desenho estrutural, além dos dados e da operacionalização da pesquisa segundo os objetivos específicos e, por fim, o modelo de análise do estudo.

3.1 Taxonomia da pesquisa

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar as características qualitativas da informação nos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS). Para tanto, a análise foi dividida em duas, ou seja, em análise textual e em análise temática.

Na análise textual, foram identificadas as características qualitativas (fundamentais e de melhorias) nos relatórios analisados. Na análise temática, foram identificadas as dimensões da informação nos relatórios, segundo a perspectiva da *new public governance*. Quanto à tipologia da pesquisa, trata-se de uma pesquisa exploratória descritiva e se utiliza de método qualitativo e abordagem dedutiva, verificatória, enumerativa e objetiva. Portanto, a pesquisa está centrada no paradigma objetivista/funcionalista.

Esse paradigma, fundamentado na abordagem positivista, é o mais amplamente utilizado na Contabilidade, considerada o *mainstream* do campo na atualidade, devido aos estudos clássicos que enfatizam a realidade como objetiva, concreta e unitária, sendo a compreensão baseada em perspectivas empíricas e analíticas. Os estudos nesse paradigma procuram evidências e leis universais baseadas na objetividade (Costa & Fonseca, 2017; Magrini *et al.*, 2024).

Para atingir os objetivos específicos propostos neste estudo, foram utilizadas diversas técnicas, como: levantamento e coleta de informações sobre os relatórios de auditoria; pesquisa bibliográfica, com a leitura de artigos publicados em periódicos, livros, teses e dissertações; e pesquisa documental, partindo da análise dos próprios relatórios de auditoria disponibilizados pelo DENASUS.

3.1.1 Desenho estrutural

Quanto ao paradigma de trabalho, trata-se de pesquisa funcionalista, segundo a concepção de Burrell e Morgan (1979) e segue o esquema sugerido por Martins e Theóphilo (2007), conforme apresentado no Quadro 7, a seguir:

Quadro 7 – Resumo do esquema paradigmático

Polo	Descrição
Polo epistemológico	Pesquisa objetivista/funcionalista.
Polo teórico	Teoria da governança.
Polo metodológico	Pesquisa exploratória descritiva.
Polo técnico	Para atingir os objetivos do estudo, foram realizados os seguintes procedimentos: levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, estatística descritiva, análise de conteúdo e análise temática.
Polo de avaliação	Abordagem dedutiva, verificatória, enumerativa e objetiva.

Fonte: elaborado pelo autor com base em Martins e Theóphilo (2007) e em Moraes (1999).

No polo de avaliação, utilizou-se a abordagem “dedutiva, verificatória, enumerativa e objetiva”, descrita por Moraes (1999), a qual parte de teorias e hipóteses, o que justifica a definição das categorias com base em uma sólida fundamentação teórica. Nesse contexto, propõe-se “uma testagem ou verificação das mesmas dentro dos cânones da pesquisa tradicional” (p. 11), ou seja, parte-se das características qualitativas da informação contábil, conforme os *conceptual frameworks* já mencionado anteriormente.

Nas seções seguintes, serão apresentados o universo da pesquisa, a constituição e caracterização inicial dos dados, a base amostral e a operacionalização da análise de conteúdo e da análise temática, conforme os objetivos da pesquisa.

3.1.2 Operacionalização segundo os objetivos da pesquisa

Para atingir o objetivo geral da pesquisa de avaliar a qualidade da informação dos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS), apresenta-se, no Quadro 8, a seguir, a operacionalização dos objetivos específicos.

Quadro 8 – Operacionalização dos procedimentos da pesquisa segundo seus objetivos específicos

Objetivos Específicos	Procedimentos
Demonstrar os dados da produção dos relatórios de auditoria do DENASUS.	Estatística descritiva básica dos dados da produção dos relatórios de auditoria por meio do Microsoft Excel.
Identificar as características qualitativas da informação presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS.	Análise de conteúdo com uso do Microsoft Excel e do Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires (IraMuTeQ).
Apontar as dimensões da <i>new public governance</i> presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS.	Análise temática com procedimentos manuais e com auxílio do Microsoft Excel.

Fonte: elaborado pelo autor.

3.2 Dados da pesquisa

O universo do estudo envolve os relatórios de auditoria produzidos pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS nas unidades da Federação brasileira nos últimos cinco exercícios encerrados (2017 a 2021) e disponibilizados para esta pesquisa mediante autorização institucional (SEI/MS – 0030451464) do auditor-geral do Sistema Único de Saúde, dirigente do órgão. A autorização de acesso aos dados dos relatórios de auditoria pode ser consultada através do link: <https://drive.google.com/file/d/13FIUnBl02nmAdcULJ4en6guWlmiT3i-J/view?usp=sharing>.

Foram examinados os processos e os relatórios de auditoria, os quais são embasados em documentos que suportem as suas conclusões. Conforme Rezende (2019), tal documentação pode estar nos arquivos da organização auditada, de terceiros ou do próprio órgão de auditoria, abrangendo tanto os documentos correntes quanto os intermediários e permanentes.

No levantamento inicial de informações para a coleta de dados, foram consultadas as atividades do DENASUS por meio dos relatórios anuais de atividades de auditoria interna, disponibilizados na página de acesso à informação de auditorias (<https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias>) do Ministério da Saúde. Na Tabela 1, a seguir, estão disponíveis os dados sistematizados das referidas atividades anuais do DENASUS.

Tabela 1 – Relatórios de atividades de auditoria do DENASUS

Ano	Atividade de monitoramento	Atividade de verificação	Atividade de auditoria	Total de atividades
2017	0	53	818	871
2018	1	28	480	509
2019	0	9	318	327
2020	1	1	188	190
2021	0	0	137	137
Total geral	2	91	1.941	2.034

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Observa-se que, entre as atividades de monitoramento, verificação e auditoria, predominam as auditorias, tendo o ano de 2017 a maior produtividade na série (818 ações). Essa produtividade apresenta um decréscimo ano a ano, como pode ser visto na tabela.

Os relatórios do DENASUS abrangem toda a produção de atividades de auditoria, tanto por demanda interna quanto externa. As demandas internas envolvem o componente federal do Sistema Nacional de Auditoria (SNA), a Secretaria de Atenção à Saúde (SAS) e a Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE) do Ministério da Saúde, entre várias outras entidades.

Por sua vez, as demandas externas envolvem órgãos como a Advocacia-Geral da União (AGU), câmaras municipais, Cidadãos, o componente estadual do SNA, a Defensoria Pública da União, o Judiciário estadual, o Judiciário federal, o Ministério Público estadual, o Ministério Público Federal, o Ministério da Saúde, a Ouvidoria-Geral do SUS, a Polícia Federal, as secretarias municipais de saúde e o Tribunal de Contas da União. Logo, esses relatórios são essenciais para avaliar e monitorar a eficiência e a qualidade das ações e dos serviços de saúde no âmbito do Sistema Único de Saúde.

3.2.1 Constituição e caracterização inicial dos dados

Foi considerado, para efeitos da pesquisa, o período de 2017 a 2021, visto que os relatórios de atividades dos anos posteriores a 2017 não estavam disponíveis. Os dados foram obtidos de forma consolidada, contendo as informações dos relatórios sobre as ações produzidas pelas seções representativas, sediadas nas unidades federativas, junto ao DENASUS. Essa caracterização é relevante para compreender o escopo temporal da análise.

Na Tabela 2, a seguir, estão dispostas as constatações das atividades (monitoramento, verificação e auditoria). Salienta-se, mais uma vez, que as constatações das auditorias são os objetos de estudo desta pesquisa.

Tabela 2 – Caracterização dos dados para análise das constatações das atividades de auditoria do DENASUS

Ano	Constatações de monitoramento	Constatações de verificação	Constatações de auditoria
2017	0	323	12.726
2018	4	153	8.054
2019	0	45	5.341
2020	5	8	2.351
2021	0	0	1.161
Total	9	529	29.633

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

O total de constatações refere-se ao número de constatações acumulado no período em análise. Neste estudo, o foco está voltado apenas para as constatações de auditoria presentes em seus respectivos relatórios. A definição do universo baseia-se no volume de atividades de auditoria produzidas (conforme consta nos relatórios de auditoria). O detalhamento da amostra e os critérios estatísticos para tratamento dos dados constam nas seções seguintes.

Os dados da produção da auditoria no período estão organizados e disponíveis no link: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1FsxkcXJ51FE04FU49cSrUr6Ivbf8Xkc/edit?usp=drive_link&oid=109664991089847313860&rtpof=true&sd=true.

O período da análise se justifica em razão da acessibilidade aos dados pelo pesquisador, mediante solicitação ao DENASUS, limitado à disponibilidade dos dados consolidados pelo setor demandado e às restrições legais vigentes. Cabe mencionar que, a partir da instituição da Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.709/2018), a obrigatoriedade do tratamento dos dados sensíveis nos documentos, segundo a lei, limitou o acesso a períodos posteriores na oportunidade de coleta.

3.2.2 Definição amostral

A utilização da amostra em pesquisa qualitativa é justificável, pois, segundo Fontanella *et al.* (2011), tanto a transparência quanto a técnica de amostragem utilizada nesse tipo de estudo podem ser compreendidas como atitudes éticas que evidenciam o rigor empregado na pesquisa.

Esse rigor deve ser aplicado tanto em pesquisas quantitativas quanto qualitativas. Ao concluir o processo de definição da amostra, é fundamental ter ciência de que ela responderá pela qualidade dos dados, pela riqueza da análise e pela interpretação dos resultados do estudo (Nobre *et al.*, 2017).

A análise de conteúdo, segundo Bardin (2011), pode ser efetuada por amostragem desde que o material elegido se preste a essa finalidade. Uma amostragem é considerada rigorosa quando representa significativamente uma parte do universo inicial. A autora destaca que “os documentos retidos devem ser homogêneos, quer dizer, devem obedecer a critérios precisos de escolha e não representar demasiada singularidade fora desses critérios” (Bardin, 2011, pp 127-128).

A teoria da amostragem tradicional é uma teoria da representação, na qual a amostra extraída deve ter as mesmas propriedades distributivas presentes na população e proporcionar a cada membro dessa população as mesmas probabilidades de inserção na amostra. Nesse contexto, os analistas consideram ao menos duas populações simultaneamente: a população de respostas (de uma questão) e a população de textos que respondem a essa questão (Krippendorff, 2004).

Diferentemente da teoria da amostragem estatística tradicional, os analistas de conteúdo não se interessam por representações precisas do universo textual, mas pela relevância e pela pertinência das respostas em relação à questão de investigação. As representações dos textos na amostra devem ocorrer pelo que significam; isto é, pelo que é possível interpretar e pelas informações que contêm (Krippendorff, 2004).

Nesse sentido, dado o contexto desta pesquisa, para esses efeitos, os relatórios de auditoria são a população de respostas; e as constatações/recomendações presentes nos relatórios de auditoria, a população de textos. Portanto, com base no período compreendido no estudo, foram produzidos o total de 1.941 relatórios de auditoria pelas equipes do DENASUS, que geraram 29.633 constatações/recomendações de auditoria.

Considerando a população de 1.941 relatórios disponíveis para a pesquisa, definiu-se uma amostra com nível de confiança de 95% e margem de erro de 10%. Utilizando a calculadora eletrônica SurveyMonkey (disponível em: <https://pt.surveymonkey.com/mp/sample-size-calculator/>), obteve-se uma definição de amostra de 92 relatórios. A fórmula correspondente para o cálculo do tamanho da amostra é a seguinte:

$$\text{Tamanho da amostra} = \frac{\frac{z^2 \times p(1-p)}{e^2}}{1 + \left(\frac{z^2 \times p(1-p)}{e^2 N} \right)}$$

Em que:

- N: tamanho da população;
- e: margem de erro (porcentagem no formato decimal);
- p: proporção esperada; e
- z: escore z, isto é, o número de desvios-padrão entre determinada proporção e a média, que, para um grau de confiança desejado de 95%, equivale a 1,96.

A amostragem pode ser realizada aleatoriamente ou por cotas, quando as frequências das características da população são replicadas na amostra, mas em proporções reduzidas (Bardin, 2011). Assim, foi procedida a parametrização por cotas anuais da produção dos relatórios, e, na sequência, foi feita a randomização no Microsoft Excel, considerando o número da atividade próprio de cada relatório.

A produção do período foi de 1.941 relatórios, que resultou em um total de 29.633 recomendações. Isso representa uma média de 15,2 constatações por relatório. Na seleção amostral, a média aproximada foi de 14,8 constatações por relatório. A amostragem foi definida de forma aleatória, após a definição da cota anual.

A randomização da amostra se deu com o uso da função do Microsoft Excel “ALEATÓRIOENTRE” entre os relatórios produzidos a cada ano, conforme a cota do período (como pode ser observado na Tabela 3, a seguir). O procedimento da seleção pode ser consultado no link: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1wjdK-db7nGfKRIUfHPYXjl37i0zVxcSI/edit?gid=1772703931#gid=1772703931>.

Tabela 3 – Estratificação da amostragem dos relatórios de auditoria do DENASUS

Ano	Relatórios produzidos no período	%	Relatórios por amostragem do período	Constatações e/ou recomendações no relatório da seleção amostral	%
2017	818	42%	39	556	41%
2018	480	25%	23	331	24%
2019	318	16%	15	255	19%
2020	188	10%	9	170	12%
2021	137	7%	6	50	4%
Total geral	1.941	100%	92	1.362	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Pode-se verificar que o ano de 2017 foi o mais produtivo da série, com 42% do total de relatórios produzidos no período analisado. No entanto, a partir do segundo ano, houve queda acentuada na produção desses documentos, especialmente nos anos de 2020 e 2021, período em que houve a implementação de medidas sanitárias devido à pandemia de covid-19.

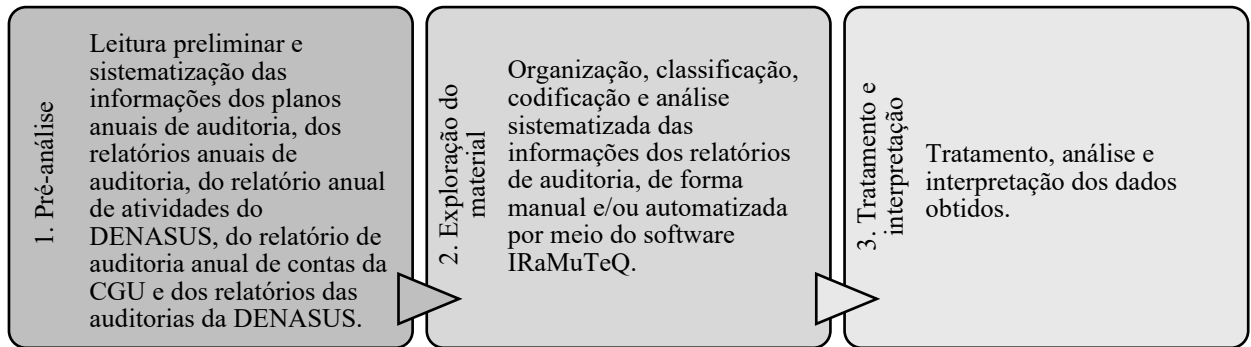
3.3 Operacionalização da análise de conteúdo

Em seguida à definição amostral, a análise de conteúdo foi estruturada em três fases sequenciais, conforme estabelecido por Bardin (2011). Cada fase envolve a execução de procedimentos específicos, que são aplicados durante as fases de pré-análise, de exploração do material e, finalmente, de tratamento e interpretação dos resultados obtidos.

3.3.1 Organização procedimental da análise de conteúdo

Para desenvolver a análise de conteúdo das informações contidas nos relatórios de auditoria governamental do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS), foram consideradas três fases organizadas sequencialmente, conforme se apresenta na Figura 4, a seguir:

Figura 4 – Fases da análise de conteúdo



Fonte: elaborada pelo autor por meio de adaptação de Bardin (2011).

Nas seções seguintes, serão descritos os procedimentos para cada uma das etapas propostas.

3.3.1.1 Pré-análise

Durante a fase de pré-análise, que é o estágio de organização das tarefas de análise e o momento em que as intuições são desenvolvidas para permitir a operacionalização e sistematização das primeiras percepções, foram realizados os seguintes procedimentos, conforme Bardin (2011): leitura flutuante do material; escolha dos documentos; constituição do corpus, formulação das hipóteses e definição da unidade de contexto.

Foi efetuada uma leitura flutuante do material elegido, isto é, dos relatórios anuais de auditoria do DENASUS e também de manuais, normas e outros documentos de orientação da atividade de auditoria no âmbito do DENASUS, além dos dados dos relatórios para compreensão da estrutura, observando a organização dos textos e dos demais dados disponíveis.

A escolha dos documentos (relatórios de auditoria do DENASUS) foi definida *a priori*, sendo selecionado o período de 2017 a 2021. Os relatórios foram formalmente solicitados ao órgão central e apresentados em planilha com o volume de auditorias produzidas nos referidos períodos, contendo os seguintes campos de dados: da atividade (tipo, número, ano e data de encerramento); do auditado (CNPJ, razão social, nome fantasia, UF e município), da constatação (objeto, número, grupo, subgrupo e item, ordenação, conformidade, acatamento, tópico, ordem do tópico e texto da constatação), além do valor da devolução; da evidência (evidência e fonte); das recomendações (recomendação, análise e justificativa); e da notificação (análise e justificativa).

Os arquivos foram enviados separadamente por correio eletrônico, em formato .xls, e foram consolidados em um único arquivo, ordenado por exercício social, em planilha do Microsoft Excel.

Para a constituição do corpus, observou-se a regra da representatividade (amostragem paramétrica e aleatória). Segundo Bardin (2011), a análise pode ser efetuada a partir de uma amostra, quando é o caso em que o material se preste a tal. A amostragem obedece, a rigor, aos critérios definidos para representatividade do universo inicial, o que permite a generalização dos resultados.

Além disso, Bardin (2011) afirma que um universo homogêneo (os documentos apresentam uma estrutura uniforme) requer uma amostra menor do que um universo heterogêneo. Para atender à regra de pertinência estabelecida pela autora, os documentos selecionados foram considerados como fontes de informação adequadas e correspondem ao objetivo da análise em questão.

Segundo Bardin (2011), a formulação das hipóteses é uma afirmação provisória que se busca verificar por meio dos procedimentos de análise. É uma suposição que permanece em aberto até ser testada com dados confiáveis. O objetivo de tal formulação, conforme a autora, é a finalidade geral a que se propõe o quadro teórico e/ou pragmático, com o qual os resultados obtidos serão analisados. Com base na discussão apresentada na seção 2 e no alcance dos *conceptual frameworks* escolhidos para enquadrar a qualidade da informação contábil do setor governamental, espera-se identificar a presença das características qualitativas da informação contábil nas unidades de contexto ou nas unidades de informação de auditoria, presentes nos relatórios produzidos no âmbito do DENASUS.

De acordo com Bardin (2011), a preparação do material ocorre “antes da análise propriamente dita”, quando o material coletado é organizado. Em uma preparação formal, pode-se ir “desde o alinhamento dos enunciados intactos, proposição por proposição, até à transformação linguística dos sintagmas, para padronização e classificação por equivalência” (p. 129). A autora também destaca que, no caso de tratamento automático por meio de software, “os textos devem ser preparados e codificados conforme as possibilidades de ‘leitura’ do computador e as instruções do programa”. Portanto, na preparação do material, foram realizados os seguintes passos:

- **Montagem do corpus:** após a definição e a seleção dos dados, organizaram-se os dados por relatório e entradas (ID) com todas as variáveis de interesse da pesquisa (número da atividade, UF do auditado, grupo, subgrupo e item de constatação, conformidade da constatação e a constatação, a evidência e a recomendação);
- **Definição da unidade de contexto:** a unidade de contexto foi definida a partir da concatenação automática (no Microsoft Excel) dos campos “constatação”, “evidência”

e “recomendação”, gerando o campo “unidade de informação” da auditoria como a unidade de contexto (passo 1).

- **Limpeza do corpus:** foi efetuada uma limpeza do corpus, de forma automatizada, para a exclusão dos caracteres não legíveis no IRaMuTeQ: aspas (“), apóstrofo (’), hífen (-), cifrão (\$), percentagem (%) e asterisco (*). O (%) foi substituído pelo termo “por cento” para testes iniciais no IRaMuTeQ (passo 2).
- **Padronização de dados:** ainda na preparação do corpus, para melhor operacionalização dos dados, optou-se por abreviar e padronizar os dados de “grupo”, “subgrupo” e “item” de constatação (passo 3).
- **Constituição do corpus:** realizou-se a geração do cabeçalho e dos dados definidos para a análise (atividade/ano/UF/grupo/subgrupo/item/conformidade/unidade de informação ou de contexto/características). Ainda, foi procedida a substituição de termos e siglas (entidades/órgãos/unidades administrativas) para padronização, como apresentado no APÊNDICE A. Foram excluídos: textos com citações literais de lei, decretos, portarias e outros regulamentos; valores por extenso; nomes próprios de pessoa física ou jurídica; textos redundantes ou fora do propósito da análise na etapa de triagem/categorização (passo 4).

3.3.1.2 Exploração do material

A fase de exploração do material, conforme descrita por Bardin (2011), é a etapa da análise que se concentra na aplicação sistemática das escolhas procedimentais, sejam elas manuais ou automáticas. Essa fase envolve a operacionalização da codificação, a decomposição ou a enumeração do material, de acordo com as regras previamente estabelecidas.

Nessa etapa, foram realizadas a leitura dos relatórios, a interpretação, o cálculo da legibilidade (identificação da compreensibilidade), a triagem e a categorização dos relatórios (identificação de todas as características qualitativas da informação) (passo 4). Além disso, foi realizada a preparação final do corpus, com a padronização de termos para melhor leitura do software (passo 5).

Foram atribuídas as características qualitativas identificadas nas unidades de contexto ou nas unidades de informação da auditoria, aquelas apresentadas na seção 2.4.3 e descritas no Quadro 5 deste estudo, as quais estão de acordo com o *conceptual framework* do IPSASB e da IFAC (2014) e com a NBC TSP EC do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016). São elas: relevância, representação fidedigna, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (a compreensibilidade foi identificada pelo mecanismo de legibilidade textual). Como

características restritivas, estão: materialidade; custo-benefício; e equilíbrio entre as características qualitativas.

Ao definir o corpus no Microsoft Excel, com a geração do cabeçalho (e com as variáveis predefinidas e em formato aceito pelo IRaMuTeQ), foi elaborada uma tabela dinâmica (com cabeçalho e as “unidades de textos”). A partir dessa tabela dinâmica, gerou-se o corpus no arquivo em .txt (usando o aplicativo Notepad++), para subsequente importação no IRaMuTeQ.

3.3.1.3 Tratamento dos resultados obtidos e interpretação

Na fase de tratamento dos resultados obtidos e interpretação, Bardin (2011) destaca que é o momento em que os dados brutos são processados para se tornarem úteis e permitirem inferências e interpretações alinhadas aos objetivos da análise. Nessa fase, foram realizados procedimentos para descrever textualmente as informações contidas nos relatórios de auditoria. Nesse sentido, utilizaram-se: estatísticas textuais clássicas; nuvem de palavras; pesquisa de especificidades a partir de segmentação definida do texto (análise de contraste de modalidades de variáveis); classificação hierárquica descendente (CHD) – conforme o método de Reinert (1990), como citado em Camargo e Justo (2013) –; e análise de similitude de palavras presentes no texto e sobre conteúdo nos relatórios de auditoria do DENASUS.

3.3.2 Categorização das informações dos relatórios segundo as características qualitativas da informação contábil

Para a categorização das informações dos relatórios em conformidade com as características qualitativas da informação contábil, realizou-se inicialmente uma classificação a partir da leitura completa e avaliativa dos relatórios para identificação e classificação prévia das características qualitativas, conforme as descrições conceituais e sua aplicação, presentes respectivamente nos Quadros 9 e 10, a seguir:

Quadro 9 – Descrição conceitual das características qualitativas da informação contábil

Característica		Conceito
Fundamentais	Relevância	“A informação contábil (seja financeira e não financeira) é relevante quando capaz de fazer diferença nas decisões a serem tomadas pelos usuários ou influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil”. As informações requerem precisão confirmatória ou alguma precisão preditiva, ou ambos, sendo assim, capazes de exercer influência”. Uma vez sendo capaz de influenciar, a informação já é considerada relevante, mesmo que algum usuário opte por não a utilizar ou mesmo que já tenha ciência desta (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 18; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).

Melhorias		“[As informações] têm valor confirmatório quando confirmarem ou alterarem expectativas passadas ou presentes”. Por exemplo, a informação é relevante para a prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e para a tomada de decisão quando confirma as expectativas sobre: “a extensão na qual os gestores cumpriram as suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos; a realização dos objetivos especificados da prestação de serviços; e o cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários, além de outros” (CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014). Para Valente e Fujino (2016), a relevância é a característica qualitativa fundamental da informação contábil-financeira que a permite fazer diferença nas tomadas de decisões pelos diversos usuários.
	Representação fidedigna	É uma característica fundamental, que “é alcançada quando a representação do fenômeno” (econômico ou outro fenômeno) “é completa, neutra e livre de erro material”. A informação fiel retrata a substância da transação e pode, por vezes, não corresponder à sua forma jurídica (CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021). No sentido prático, nem sempre é possível “ter certeza ou saber se a informação apresentada nos RCPGs [relatórios contábeis de propósito geral das entidades do setor público] está completa, neutra e livre de erro material”. Entretanto, deve estar completa, neutra e livre de erro material tanto quanto for possível (CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014).
	Compreensibilidade	É a qualidade da informação “que permite que os usuários compreendam o seu significado”. As informações apresentadas nos RCPGs devem corresponder “às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada”. A compreensibilidade é importante para que os gestores sejam capazes de entender e usar as informações de relatórios financeiros fornecidas (CFC, 2016, p. 20; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).
	Tempestividade	Esta qualidade aprimora as características fundamentais; ocorre quando a informação é disponibilizada em tempo hábil, “antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão”. Nesse sentido, a informação disponível mais imediatamente tem potencial de “aprimorar a sua utilidade”. Sua ausência “pode tornar a informação menos útil” aos usuários (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).
	Comparabilidade	Apoia as características fundamentais, uma vez que “possibilita aos usuários identificarem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação”. “[...] A utilidade de tal informação é aprimorada se puder ser comparada com, por exemplo: (a) informações financeiras e não financeiras prospectivas anteriormente apresentadas para aquele exercício ou data do relatório; (b) informação similar sobre a mesma entidade referente a algum outro exercício ou a algum outro momento no tempo; e (c) informação similar sobre outras entidades (por exemplo, entidades do setor público prestando serviços semelhantes em jurisdições distintas) para o mesmo exercício” (CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).
	Verificabilidade	Esta qualidade “ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar” (CFC, 2016, p. 22; IPSASB & IFAC, 2014).
		A verificabilidade “implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa”, em que: “(a) a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou (b) o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés” (CFC, 2016, p. 22; IPSASB & IFAC, 2014). “Para ser verificável, a informação não precisa ser um ponto único estimado. Um intervalo de possíveis valores e suas probabilidades relacionadas também pode ser utilizado” (CFC, 2016, p. 22; IPSASB & IFAC, 2014).

		Ela pode ocorrer de forma direta ou indireta; no primeiro caso, o montante ou outra representação podem ser verificados em si mesmos (por exemplo: contagem de caixa; observação de títulos e suas cotações de preço, confirmação de fatores que afetam o desempenho e seus efeitos). No segundo caso, o montante ou outra representação podem ser verificados com checagem de dados e recálculo de resultados, utilizando a mesma convenção ou metodologia (CFC, 2016; IPSASB & IFAC, 2014).
Restritivas	Materialidade	A informação é material quando a sua omissão ou distorção influenciar no cumprimento do dever de prestar de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) ou, ainda, influenciar as decisões que os usuários tomam com base nos RCPGs naquele exercício. “A materialidade depende tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade” (CFC, 2016, p. 23; IPSASB & IFAC, 2014). Os RCPGs englobam informação de natureza qualitativa e quantitativa sobre o cumprimento e as expectativas da prestação de serviço e no desempenho de tal prestação no futuro, em determinado período. Consequentemente, “não é possível especificar um limite quantitativo uniforme no qual determinada informação se torna material” (CFC, 2016, p. 23; IPSASB & IFAC, 2014).
	Custo-benefício	Os benefícios da informação contábil devem justificar seus custos. Avaliar essa relação “é, com frequência, uma questão de julgamento de valor, pois não é possível identificar todos os custos e todos os benefícios da informação incluída nos RCPGs” (CFC, 2016, p. 23; IPSASB & IFAC, 2014).
	Equilíbrio entre as características qualitativas	“As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação”. Por exemplo, a descrição deve representar fielmente um fenômeno que seja relevante; para ser relevante, a informação precisa ser tempestiva e compreensível para ser útil (CFC, 2016, p. 24; IPSASB & IFAC, 2014). “A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional”. Busca-se, assim, “alcançar o equilíbrio apropriado entre as características” para cumprir com os objetivos de elaboração e divulgação da informação (CFC, 2016, p. 24; IPSASB & IFAC, 2014).

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de Araújo e Callado (2020), CFC (2016), IPSASB e IFAC (2014) e Valente e Fujino (2016).

Quadro 10 – Aplicação das características qualitativas da informação contábil

Conceito aplicado			Descritor
Fundamentais	Relevância	A informação financeira ou não financeira do relatório de auditoria do DENASUS é relevante quando for capaz de influenciar significativamente os objetivos da elaboração e divulgação da informação do relatório e influenciar a decisão do usuário, quando ela tem valor confirmatório ou preditivo, ou ambos (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 18; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).	Valor confirmatório (confirmação ou alteração de expectativas); valor preditivo (auxilia a formar expectativas sobre o futuro).
	Representação fidedigna	Se dá quando a informação dos relatórios de auditoria se apresenta de maneira completa, neutra e livre de erro material, sempre que possível, retratando a substância da constatação de auditoria e suportada por evidências (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).	Completa; neutra; livre de erro material.
Melhorias	Compreensibilidade	Permite que os usuários com conhecimento razoável das atividades da organização compreendam o significado da informação do relatório, especialmente no sentido em que comunica os resultados da auditoria de forma clara e concisa (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).	Compreensível pelo usuário; clara, concisa.
	Tempestividade	A informação do relatório do DENASUS deve ser disponibilizada a tempo de ser útil, seja para a prestação de contas à sociedade, para a responsabilização ou para a tomada de decisão para adoção das soluções apresentadas	Disponível imediatamente; disponível

Restritivas		nas recomendações de auditoria (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).	oportunamente; enquanto for útil.
	Comparabilidade	Possibilita aos usuários das informações dos relatórios de auditoria do DENASUS identificar semelhanças e diferenças entre dois fenômenos, ou seja, não é uma qualidade individual, mas a qualidade da relação entre dois ou mais itens da informação (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).	Identifica semelhanças e diferenças; relação entre itens; pode ser comparada.
	Verificabilidade	Ajuda a assegurar aos usuários do relatório de auditoria do DENASUS que os fenômenos relatados estão fielmente representados, como o relatório se propôs. A verificabilidade está suportada por papéis de trabalho, dados e públicos, entre outros fatores. Implica que mais de um observador esclarecido e independente (por exemplo, auditor e auditado) possa chegar a um consenso sobre os resultados relatados, mas não necessariamente à concordância completa (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014).	Verificável; recalculável; pode ser confirmada; assegura a ausência de erro ou viés; assegura o reconhecimento apropriado.
	Materialidade	Ocorre quando a sua omissão ou distorção pode comprometer o dever de prestar contas e a responsabilização ou quando pode influenciar as decisões dos usuários da informação do relatório de auditoria. Depende da natureza e do montante do item analisado, no contexto das entidades prestadores de serviços de saúde pública em suas particularidades. Envolve informações quali-quantitativas sobre a prestação de serviço e suas expectativas e no desempenho das entidades e suas políticas no âmbito do SUS (CFC, 2016, p. 23; IPSASB & IFAC, 2014).	Influencia a prestação de contas; influencia a responsabilização; depende da natureza; depende do montante.
	Custo-benefício	Implica que os benefícios da informação devem justificar os custos ou esforços de empreendê-la. É frequentemente uma questão de julgamento de valor, por não ser possível identificar todos os custos e benefícios da informação dos relatórios do DENASUS (CFC, 2016, p. 24; IPSASB & IFAC, 2014).	Julgamento de valor; custos e benefícios da informação.
	Equilíbrio entre as características qualitativas	Ocorre quando as demais características funcionam conjuntamente, de modo a contribuir com a utilidade da informação, conforme a estrutura conceitual (CFC, 2016, p. 24; IPSASB & IFAC, 2014).	Funcionamento conjunto das características; importância relativa das características.

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de Araújo e Callado (2020), CFC (2016), IPSASB e IFAC (2014) e Oulasvirta (2021).

A categorização foi procedida no Microsoft Excel, no qual, por sua vez, formulou-se um corpus para ser analisado textualmente. A base dessa classificação encontra-se disponível em: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1YnkMuxa-4BM04YnI9dEtQUUpUFGt2EFfe/edit?gid=1959363257#gid=1959363257> (aba “Categ. e Triagem 4.3”).

A característica de compreensibilidade foi atribuída por meio da legibilidade calculada pelo índice de nebulosidade de Gunning (GFI, na sigla em inglês, *Gunning fog index*). Ainda se procedeu a mensuração da legibilidade dos relatórios de auditoria por meio

de ferramenta eletrônica Análise de Legibilidade Textual (ALT), baseada no indicador GFI. De acordo com Gunning (1952), como citado em Costa *et al.* (2021b), esse indicador determina “a dificuldade de leitura e compreensão de certas informações divulgadas, onde ‘palavras difíceis’ representam palavras complexas escritas em todo o texto” (p. 6).

Ainda segundo Gunning (1952), como citado em Costa *et al.*, (2021b) “quanto maior (menor) a classificação pelo índice, maior (menor) a complexidade da leitura do texto” (p. 6). Assim, o *fog index* (ou índice de neblina) “testa a legibilidade do texto e calcula a média ponderada do número de palavras em cada frase e do número de palavras longas (três ou mais sílabas), e gera um índice que agrupa essas observações” (p. 6).

O GFI, ou índice de nebulosidade de Gunning (muitas vezes traduzido também como o índice de nevoeiro de Gunning, ou índice de neblina), foi desenvolvido por Robert Gunning, no ano de 1952, para a língua inglesa. O índice apresenta uma escala baseada em anos de estudos, sendo atualmente conhecida por sua capacidade de aferição de interpretação textual a partir de critérios como nível de instrução ou nível de escolaridade (Moreno *et al.*, 2023).

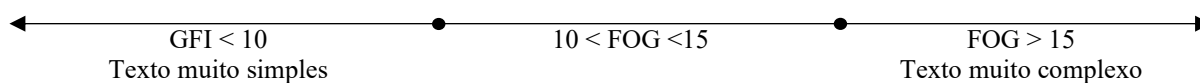
De acordo com Moreno *et al.* (2023), para se obter um método diferente no cálculo da legibilidade de um texto na língua portuguesa, adaptou-se, portanto, o GFI, utilizando-se uma definição diferente de “palavra complexa”, pois originalmente o índice considera as palavras complexas como aquelas que contenham três ou mais sílabas. Assim, foi efetuada uma checagem do vocabulário do português com base em um banco de palavras, extraído de um centro de recursos de processamento computacional da língua portuguesa denominado Linguatca.

Utilizou-se, portanto, o índice de nebulosidade de Gunning adaptado para a língua portuguesa, a partir da fórmula seguinte, presente em Moreno *et al.* (2023):

$$\text{GFI adaptado} = 0,49 \times \left(\frac{\text{Qnt. de palavras}}{\text{Qnt. de sentenças}} \right) + 19 \times \left(\frac{\text{Qnt. de palavras complexas}}{\text{Qnt. de palavras}} \right)$$

Quanto ao GFI, considera-se como uma forma de medida da complexidade (e, conseqüentemente, da interpretação) de um texto uma escala entre 10 e 15. Assim, quando o resultado obtido para o índice for maior que 15, o texto é considerado como complexo; quando menor que 10, considera-se o texto como muito simples (Gunning, 1952, como citado em Costa *et al.*, 2021b), como pode ser observado na Figura 5:

Figura 5 – Escala de interpretação do *Gunning fog index*



Fonte: elaborada pelo autor por meio de adaptação de Gunning (1952), como citado em Costa *et al.* (2021b).

Tomar-se-á com base para definição da compreensibilidade do texto o indicador obtido pelo índice de nebulosidade de Gunning após cálculo na ferramenta análise de legibilidade textual em cada relatório, sendo os textos considerados compreensíveis, para os efeitos da pesquisa, aqueles que se situarem no intervalo da legibilidade ($10 < \text{FOG} < 15$). A ferramenta eletrônica ALT está disponível para acesso no link: <https://legibilidade.com/>.

Os dados da legibilidade dos relatórios e a categorização da compreensibilidade estão disponíveis em: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1YnkMuxa-4BM04YnI9dEtQUpUFGt2EFfe/edit?gid=600959016#gid=600959016> (aba “4.2 Compreensibilidade(GFI_PT)”).

3.3.3 Descrição textual das informações contidas nos relatórios do DENASUS

Para os procedimentos automáticos, utilizou-se o software Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires (IRaMuTeQ), que, segundo Klant e Santos (2021), é especialmente útil para a segunda fase da análise de conteúdo, conforme proposto por Bardin (2011).

O IRaMuTeQ, de acordo com Camargo e Justo (2013), foi desenvolvido sob a lógica de código aberto (*open source*) e se baseia no ambiente estatístico do software R e na linguagem computacional Python. Isso permitiu a análise de dados textuais de vários tipos, seja uma análise simples – como a lexicografia básica (cálculo de frequência de palavras) – ou mais complexas – como as análises multivariadas (classificação hierárquica descendente, análise de similitude). Além disso, o software “organiza a distribuição do vocabulário facilmente compreensível e visualmente clara (na análise de similitude e nuvens de palavras)” (Camargo & Justo, 2013, p. 515), o que é um recurso fundamental para a captura da descrição textual das informações contidas nos relatórios de auditoria do DENASUS.

O procedimento de triagem (disponível para consulta no link: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1YnkMuxa-4BM04YnI9dEtQUpUFGt2EFfe/edit?gid=1959363257#gid=1959363257>) e a limpeza do corpus para o software estão disponíveis no APÊNDICES A e B deste trabalho. Após os

procedimentos de preparação dos textos para análise textual, o corpus formulado foi composto por 115.784 ocorrências, extraídas de 953 textos, (“constatação”, “evidência” e “recomendação”), unificadas pela função “=J2&”_”&L2&”_”&N2” e tratadas pela função “=RemChrs” do Microsoft Excel, excluindo-se os seguintes caracteres rejeitados pelo IRaMuTeQ: aspas (“), apóstrofo (’), hífen (-), cifrão (\$), percentagem (%) e asterisco (*). O caractere (%) foi substituído pelo termo “por cento”. Os demais procedimentos de preparação do corpus estão registrados nos APÊNDICES A e B desta pesquisa.

Para a descrição de conteúdo dos relatórios de auditoria, procederam-se as seguintes análises:

a) Análise do corpus textual: na análise do corpus textual, foi considerado um número total de 953 textos com as variáveis “número da atividade”, “UF do auditado”, “grupo de constatação”, “subgrupo de constatação” e “item de constatação”, “conformidade” da constatação, além dos textos da “constatação”, da “evidência” e da “recomendação”, os quais geraram a variável “unidade de informação”. Todas as variáveis que compõem o corpus textual são descritas no Quadro 11, a seguir:

Quadro 11 – Descrição das variáveis

Variável	Descrição
Número de atividade	O número de atividade é o identificador do relatório. É um elemento único que distingue cada relatório de auditoria que contém um conjunto de constatações.
ID	Cada constatação está identificada por um número próprio. Para facilitar o estudo, essas constatações foram renumeradas usando um ID, que varia de 1 a 1362.
Ano de encerramento	O ano de conclusão da atividade e a emissão do relatório de auditoria são considerados para o universo do estudo, levando em conta as atividades encerradas no período de 2017 a 2021.
UF do Auditado	Unidade federativa da unidade auditada e/ou da sede da equipe de auditoria.
Grupo de constatação	O escopo da auditoria está vinculado a um grupo de constatação, que pode ser um programa de governo ou uma política pública específica (por exemplo: assistência farmacêutica, atenção básica, controle social, controles internos, engenharia/arquitetura, programa Farmácia Popular, gestão do trabalho e educação em saúde, humanização da atenção e gestão da saúde, assistência de média e alta complexidade, programas estratégicos, recursos financeiros, recursos humanos, regionalização, planejamento e programação, regulação do Sistema Nacional de Auditoria, vigilância em saúde, entre outros).
Subgrupo de constatação	O subgrupo de constatação é uma subdivisão do grupo. Por exemplo: assistência ambulatorial (dentro do grupo de assistência de média e alta complexidade). Os subgrupos podem ser vistos nos dados do corpus, na aba “Abreviação 3.1”, disponível no link: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1YnkMuxa-4BM04YnI9dEtQUpUFGt2EFfe/edit?gid=1051392169#gid=1051392169 .
Item de constatação	O item de constatação é uma subdivisão do subgrupo. Por exemplo: faturamento/produção/cobranças do SUS (dentro do subgrupo de assistência ambulatorial). Os itens de constatação podem ser vistos nos dados do corpus, na aba “Abreviação 3.1”, disponível no link: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1YnkMuxa-4BM04YnI9dEtQUpUFGt2EFfe/edit?gid=1051392169#gid=1051392169 .
Conformidade	Uma vez que a constatação é elaborada, é possível identificar se ela está “conforme” ou “não conforme”, isto é, se a condição atende ao critério de regularidade ou não.
Relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, materialidade, custo-benefício e equilíbrio	As categorias de qualidade da informação contábil são consideradas a partir dos <i>conceptual frameworks</i> elegidos para este estudo, discutidas na perspectiva histórica e teórica na seção 2.4 deste trabalho. Sua interpretação é apresentada no Quadro 10, que aplica as características qualitativas da informação contábil no relatório de auditoria governamental do DENASUS. Após a avaliação subjetiva do texto pelo pesquisador, é evidenciada se a informação “atende” ou “não atende” à determinada característica.
Unidade de informação (constatação, evidência e recomendação)	O enunciado da constatação é uma descrição resumida do fato considerado irregular (ou regular) conforme apresentado na matriz de constatação, que corresponde basicamente ao título da irregularidade. A evidência é o conjunto de informações coletadas ou geradas a partir da análise dessas informações que indicam a situação encontrada e que sustentam as constatações. As evidências são válidas, confiáveis, relevantes, suficientes e estão identificadas no relatório, mantendo relação com a constatação. São informações precisas e essenciais que sustentam e fundamentam a constatação, considerando o normativo específico que está sendo cumprido ou descumprido. A recomendação é uma proposição da equipe de auditoria para resolver a situação objeto da constatação e introduzir melhorias que impeçam a repetição da irregularidade. Se cabível, deve-se identificar os responsáveis na recomendação.

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de Brasil (2017a, 2017b), CFC (2016, p. 18-24) e IPSASB & IFAC (2014).

As variáveis descritas geraram o seguinte cabeçalho: “****, *id_”&R2&”, *Atividade_”&A2&”, *Ano_”&B2&”, *UF_”&C2&”, *Grupo_”&D2&”,

*Subgrupo_”&E2&”, *Item_”&F2&”, *Conformidade_”&G2&”, *Relevância_”&H2&”, *Representação_Fidedigna_”&I2&”, *Compreensibilidade_”&J2&”, *Tempestividade_”&K2&”, *Comparabilidade_”&L2&”, *Verificabilidade_”&M2&”, *Materialidade_”&N2&”, *Custo_Benefício_”&O2&” e *Equilíbrio_”&P2&”“, para cada uma das respectivas observações.

Após a definição das variáveis de análise e a preparação do corpus, foi gerado um arquivo .txt, sendo ele em seguida processado pelo IRaMuTeQ. A configuração considerada para tanto incluiu: definição de caracteres “*utf_8_sig*”, idioma em português, dicionário padrão, com uso do dicionário de expressões e criação de segmentos de textos, parâmetros “*Método de construção de ST*”, ocorrências (1) ou “*Tamanho de ST*” 40.

Como definição das propriedades-chave (classes de análises), foram consideradas como formas ativas (1): adjetivos, formas não reconhecidas, substantivos e verbos; como formas suplementares (2): advérbios; e formas eliminadas (0): as demais classes. Tal definição foi adotada como padrão para as demais análises.

b) Estatísticas textuais clássicas: a análise estatística textual, utilizando o IRaMuTeQ, permitiu a reformatação de unidades de contexto iniciais (UCI) em unidades de contexto elementares (UCE), conforme explicado por Camargo e Justo (2013). Esse processo facilita a identificação de palavras, a sua frequência média e o total de hápax (termos de ocorrência única). Além disso, o software auxilia na pesquisa do vocabulário e na lematização, que é a redução das palavras às suas raízes, criando um dicionário de formas reduzidas e identificando formas ativas e suplementares.

c) Pesquisa de especificidades, ou análise de contraste de modalidades de variáveis: tal modalidade de pesquisa serve para a comparação de diferentes variáveis ou categorias presentes nos relatórios para identificar diferenças significativas. A análise de especificidades, conforme descrito por Camargo e Justo (2013, p. 515), permite a associação direta dos “textos do banco de dados com variáveis descritoras de seus produtores”. Além disso, possibilita a análise da produção textual em função das variáveis de caracterização do corpus. Segundo os autores, trata-se de “uma análise de contrastes, na qual o corpus é dividido em função de uma variável escolhida pelo pesquisador. Por exemplo, é possível comparar a produção textual de diferentes grupos em relação a um determinado tema” (p. 515).

Neste estudo, as análises foram realizadas a partir das variáveis “grupo de constatação” e “conformidade” da auditoria, além das variáveis categóricas das características qualitativas da informação contábil. Procedeu-se, portanto, à análise de contratos das características/variáveis com as modalidades “atende” e “não atende”, ou seja, as que apresentaram frequência parcial. As características qualitativas de “relevância” e “representação fidedigna” foram identificadas em todas as observações na análise (modalidade “atende”). As características “equilíbrio entre as características qualitativas” e “custo-benefício”, por sua vez, não foram identificadas nos textos analisados (modalidade “não atende”). Procedeu-se, portanto, à análise de contratos das características/variáveis “compreensibilidade”, “tempestividade”, “comparabilidade”, “verificabilidade” e “materialidade”. Como padrão, foram utilizadas como critério as formas ativas e complementares, a lei hipergeométrica e a frequência mínima de 10 ocorrências em todas as variáveis.

d) Classificação hierárquica descendente (CHD): para a análise das formas ativas, foram utilizados os seguintes parâmetros no IRaMuTeQ: frequência mínima de segmentos de texto por classe “zero” (0=automática) e frequência mínima de forma analisada “dois” (2=automático). Optou-se pela classificação padrão simples sobre *ST*, que, segundo Camargo e Justo (2016), corresponde a uma análise sobre os segmentos de texto delimitados pelo software, sendo a opção mais recomendada para textos longos. Definiu-se como tamanho de *RST1* o valor “12” e de *RST2* o valor “14”, como número máximo de formas o valor de 3 mil e como *Método svd* o algoritmo “irlba” (padrão sugerido pelo sistema).

A classificação hierárquica descendente (CHD), método proposto por Reinert (1990), é uma técnica para classificar segmentos de texto com base em seus vocabulários. Segundo Camargo e Justo (2013), nessa técnica, “o conjunto deles é repartido com base na frequência das formas reduzidas” (p. 516) ou das palavras já lematizadas.

A lematização, conforme descrito por Gallison (1983), como citado em Lucca e Nunes (2002), é um “modo de agrupamento padrão das diversas variantes de um mesmo signo, com a finalidade de simplificar a apresentação e, desse modo, facilitar a consulta dos extratos lexicais” (p. 9).

Ou seja, consiste numa representação gráfica das formas que a unidade de significação lexicográfica possa assumir, conforme definido pelos dicionários práticos. Isso significa que palavras diferentes que compartilham a mesma raiz são agrupadas sob uma única forma

representativa, facilitando a análise e a interpretação dos dados textuais (Gallison, 1983, como citado em Lucca & Nunes, 2002)

Portanto, a análise por CHD visa a obter classes de unidades de contexto elementares (UCE) que apresentam vocabulário que se assemelham entre si e vocabulário diferente das UCEs das outras classes (Camargo & Justo, 2013). Para os efeitos desta pesquisa, tal análise é mais bem desenvolvida na seção 4.2.1.4 deste trabalho.

Essa análise por CHD baseia-se na estatística dos testes de distribuição do qui-quadrado, na qual se avalia a força de interação entre as unidades textuais e a respectiva classe, considerando-se, para a realização da análise, quando a relação for maior ou igual a 3,84 e $p \leq 0,05$, o que confere uma maior confiabilidade aos resultados (Camargo & Justo, 2016). De acordo com Salvati (2007), o teste do qui-quadrado avalia quantitativamente a relação do resultado de um experimento com a distribuição que se espera para o fenômeno.

Os resultados serão apresentados ainda por meio de uma análise fatorial de correspondência (AFC), a partir da CHD, na qual, segundo Camargo e Justo (2013), o software “calcula e fornece-nos os segmentos de texto mais característicos de cada classe (corpus em cor) permitindo a contextualização do vocabulário típico de cada classe” (p. 5), baseado nas classes escolhidas.

e) Análise de similitude: com base na teoria dos grafos, a análise de similitude permite identificar coocorrências entre palavras, resultando em indicações da conexão entre as formas (palavras) do texto. A análise de similitude ajuda a identificar a estrutura de um corpus textual e distingue “as partes comuns e as especificidades em função das variáveis ilustrativas (descritivas) identificadas na análise” (Marchand & Ratinaud, 2012; Camargo & Justo, 2013, p. 516).

Para geração do gráfico, utilizaram-se *escore cooccurrence*, tipo de gráfico *statique* como “árvore máxima”, “texto sobre os vértices”, “escore nas bordas”, *edge curved*, tamanho de texto 10 e comunidades *edge.betweenness.community* e halo. Como ajustes do gráfico, optou-se por tamanho do vértice proporcional à frequência *Chi2* (qui-quadrado) e por texto do vértice proporcional à frequência *eff*. Foram selecionadas as formas com *eff* igual ou superior a 150 formas, sendo excluídas as formas que não atendessem ao propósito da pesquisa.

f) Nuvem de palavras: a nuvem de palavras é uma ferramenta visual eficaz para a análise de texto, uma vez que agrupa palavras com base em sua frequência dentro de um corpus de texto. As palavras mais frequentes são exibidas em um tamanho de fonte maior, o que

permite a rápida identificação das palavras-chave ou dos temas predominantes em um conjunto de dados. Assim, criou-se uma forma de visualização gráfica que destaca as palavras mais frequentes nos relatórios, proporcionando uma visão geral dos temas abordados. Para tanto, foram consideradas formas com ocorrência igual ou superior a 120 (medidas em *eff*, sigla para “efetivo de frequências”), sendo excluídas da análise as formas que não atendam os critérios predefinidos de formas ativas e suplementares. Ainda, foi gerada uma nuvem de palavras, com o uso da ferramenta Voyant, a partir do corpus da pesquisa, considerando os 150 termos de maior frequência, inclusive as características qualitativas enquanto variáveis em suas respectivas modalidades (atende e não atende) (disponível em: <https://voyant-tools.org/?corpus=67cdb6fb220fecffd9a8d26a13857a9e>).

3.3.4 Saturação da amostra

A saturação determina quando mais observações não se fazem mais necessárias, por não mais ampliar o número de propriedades de determinado objeto da investigação, conforme ensina Thiry-Cherques (2009). Segundo o autor, uma seleção intencional e definida por meio de saturação pode ser considerada quando mais observações já não acrescentam em mais nada ao que já se conhece sobre o fenômeno ou a categoria, as propriedades ou as relações com outras categorias.

A amostra predefinida para o estudo compreendia 1.362 observações (informações dos relatórios). O ponto de saturação permitiu que a categorização finalizasse com 953 observações, por constatar que examinar mais observações nada mais acrescentaria ao que já se identificou sobre as categorias investigadas.

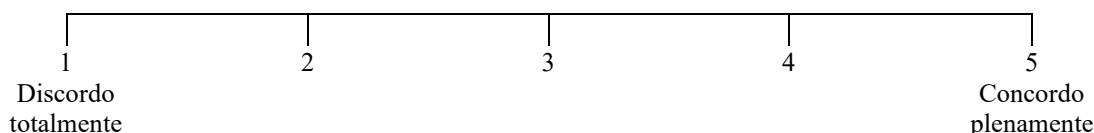
Os dados da categorização e o ponto de saturação (ID 953) da análise de conteúdo foram abordados conforme sugerem Fontanella *et al.*, (2011) e podem ser visualmente identificados na aba “Categorização”, disponível no link: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1YnkMuxa-4BM04YnI9dEtQUpUFGt2EFfe/edit?gid=1959363257#gid=1959363257>.

3.3.5 Validação dos procedimentos de categorização segundo as características qualitativas da informação contábil

Para a validação (interna e externa) dos procedimentos, foi formado um painel de juízes especialistas, incluindo profissionais da área de auditoria governamental, acadêmicos e pesquisadores.

Para a avaliação do comitê, foi desenvolvido um questionário incluindo questões objetivas. Essas questões foram baseadas na escala de Likert (1932) de cinco pontos, que varia de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo plenamente) para expressar concordância ou discordância com os parâmetros do modelo (cf. Figura 6).

Figura 6 – Escala Likert de cinco pontos



Fonte: elaborada pelo autor por meio de adaptação de Likert (1932).

A coleta de dados foi realizada com os juízes especialistas por meio de um questionário eletrônico. Esse questionário foi respondido de acordo com a conveniência do entrevistado. A participação na pesquisa foi confirmada após o entendimento e a aceitação do termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE).

Durante e depois da coleta de dados, foi garantido que nenhuma informação pessoal dos respondentes, incluindo nomes, seria divulgada, mantendo, assim, o mais estrito sigilo mediante a completa omissão de informações que possam identificá-los. Quanto aos dados coletados, esses foram mantidos sob a custódia do pesquisador encarregado deste estudo.

A pesquisa apresentou riscos mínimos aos participantes, como possíveis desconfortos em relação às determinadas questões. Por isso, foi orientado aos participantes que, caso sentissem qualquer tipo de desconforto ou constrangimento e se considerassem necessário, poderiam interromper e desistir da pesquisa a qualquer momento. No caso de desistência, os dados coletados seriam descartados e não seriam considerados válidos.

Os entrevistados tiveram a liberdade de expressar suas percepções com base em suas experiências e aprendizados, sem a obrigação de responder a todas as perguntas. Garantiu-se aos participantes o acesso ao conteúdo do instrumento de pesquisa antes de responderem às questões. Durante todo o processo, não houve gravação de áudio ou vídeo dos juízes especialistas. O pesquisador assegurou a confidencialidade no armazenamento e na análise dos dados coletados.

A pesquisa foi registrada no Conselho de Ética e Pesquisa (CEP) da UnB sob o número CAAE: 65807322.3.0000.5540 e aprovada mediante o Parecer n. 6.000.295.

A seleção dos juízes especialistas foi feita com base na acessibilidade e em critérios predefinidos, levando em consideração o conhecimento em Ciências Contábeis (graduado em

Ciências Contábeis com titulação mínima de doutor em contabilidade ou área afim) e/ou Auditoria Governamental (com expertise em auditoria governamental e atuação no SUS).

A amostra do painel de avaliadores, composto por nove acadêmicos/pesquisadores – com graduação de Ciências Contábeis e titulação mínima de doutorado (sendo 8 doutores em Ciências Contábeis e 1 doutor em área afim) – e oito auditores governamentais – com atuação no Sistema Único de Saúde (atualmente lotados no DENASUS, na CGU e em outros órgãos do governo).

Diante do questionamento se as características qualitativas da informação contábil são aplicáveis para caracterizar a informação dos relatórios de auditoria produzidos pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS, a maioria dos juízes especialistas entende que sim, são aplicáveis. Contudo, houve quem ressaltasse que, dadas as particularidades do setor público, elas podem não ser suficientes, o que abre espaço para discussões futuras.

Quanto aos resultados da validação do procedimento de identificação e categorização, segundo as características qualitativas da informação – para consecução do objetivo específico de identificar as características qualitativas da informação presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS deste estudo –, observou-se uma adesão aos critérios utilizados no estudo, com média geral de 4,2 (concordância). Analisando individualmente as questões por característica, as mais fortes (com médias superiores a 4,0) foram as características de relevância, tempestividade, verificabilidade, materialidade e compreensibilidade, além da de equilíbrio e custo-benefício. As demais características tiveram ou uma adesão intermediária – representação fidedigna (de 3,7 a 4,0) –, ou uma adesão mais fraca – comparabilidade (3,1 a 3,5) –, indicando que, de acordo com a maioria dos respondentes, há concordância quanto à interpretação e à categorização da observação consultada (cf. APÊNDICE C).

3.4 Operacionalização da análise temática

A análise temática é um método de análise qualitativa de dados para identificar, analisar, interpretar e relatar temas ou padrões a partir de dados qualitativos (Braun & Clarke, 2006; Souza, 2019). De acordo com Braun e Clarke (2006), a análise temática deve organizar e descrever de forma mínima um conjunto de dados em (ricos) detalhes. Nas seções seguintes, descrevem-se as escolhas metodológicas e apresentam-se as categorias e os procedimentos da análise temática.

3.4.1 Categorias para análise dos relatórios de auditoria do DENASUS na perspectiva da *new public governance*

Para efeitos dessa análise, a identificação dos temas se dará pela maneira dedutiva, ou teórica. Essa, segundo Braun e Clarke (2006), tende a ser dirigida pelo interesse teórico ou analítico do pesquisador na área, sendo assim, portanto, mais explicitamente orientada. Como ensinam as autoras, a análise dedutiva, ou teórica, objetiva proporcionar uma análise detalhada de alguns aspectos dos dados, em vez de uma descrição rica dos dados em geral.

Quanto à abordagem, os temas serão identificados em nível semântico. Nessa abordagem, os temas são identificados num conjunto de significados explícitos ou superficiais, nos quais o pesquisador “não está à procura de qualquer coisa *além do* que um participante tenha explicitamente dito ou escrito” (Braun & Clarke, 2006, p. 11; Rosa & Mackedanz, 2021). Para o presente estudo, as informações dos relatórios de auditoria (constatações/evidência/recomendações) serão consideradas.

De forma ideal, o processo da análise temática envolve uma progressão que compreende desde a descrição (quando os dados foram simplesmente organizados para evidenciar padrões em conteúdo semântico e, posteriormente, resumidos) até a interpretação, por meio da qual se busca teorizar a importância dos padrões e seus significados e implicações mais amplos, muitas vezes relacionados à literatura precedente (Patton, 1990, como citado em Braun & Clarke, 2006).

A partir do exame da literatura e com base no estudo de Buta e Teixeira (2020), constituíram-se as categorias e subcategorias para análise (identificação/mensuração/avaliação) das dimensões da informação dos relatórios de auditoria do DENASUS, na perspectiva da *new public governance*.

No Quadro 12, a seguir, apresenta-se o conjunto de categorias baseadas na definição de governança na literatura, a partir do estudo de Buta e Teixeira (2020) e outros, que subsidiarão a categorização segundo essas dimensões da informação na perspectiva da *new public governance*.

Quadro 12 – Categorias conceituais e indicadores da *new public governance*

Categorias	Indicador/Descritor
Coordenação de <i>stakeholders</i>	Níveis de engajamento em redes regionais (Morrison, 2014) Níveis de diversidade e sinergia (Morrison, 2014) Resposta à pluralidade de interesses (Grossi & Steccolini, 2014)
Participação	Voz (Kaufmann <i>et al.</i> , 2010) Democracia eletrônica (Mello & Slomski, 2010) Qualidade deliberativa local e instrumental, priorização de projeto participativo e resultados consensuais (Farrington, 2011).

	Participação (Oliveira & Pisa, 2015; Yong & Wenhao, 2012) Participação política (Mo Ibrahim Foundation, 2017) Governo eletrônico (Grossi & Argento, 2022; Guimarães & Medeiros, 2005; Mello & Slomski, 2010) Participação social (Grindle, 2017; Grossi & Steccolini, 2014) Democracia participativa (Alqooti, 2020; Grindle, 2017; Grossi & Argento, 2022) Inclusão (Grindle, 2017; Pomeranz & Stedman, 2020) Abertura (Balakrishnan, 2007; Grossi & Steccolini, 2014)
Responsividade (capacidade de resposta)	Efetividade governamental (Kaufmann <i>et al.</i> , 2010; Gani & Duncan, 2007) Eficiência (Fleming & McNamee, 2005; Yong & Wenhao, 2012) Efetividade (Oliveira & Pisa, 2015) Desempenho das agências públicas (Minassians, 2015) Desempenho (Grossi & Argento, 2022; Pomeranz & Stedman, 2020) Qualidade regulatória (Gani & Duncan, 2007; Kaufmann <i>et al.</i> , 2010; Yong & Wenhao, 2012) Medidas de capacidade e de resultado (Fukuyama, 2013) Níveis de apoio fiscal, administrativo e democrático (Morrison, 2014) Atendimento às necessidades da entidade governamental e dos eleitores (Minassians, 2015) Governo responsivo (Azevedo & Anastasia, 2002) Capacidade (Pomeranz & Stedman, 2020)
Monitoramento e controle	<i>Accountability</i> (Erkkilä, 2007; Fleming & McNamee, 2005; Fox, 2007; Grindle, 2017; Grossi & Steccolini, 2014; Hood, 2010; Kaufmann <i>et al.</i> , 2010; Matias-Pereira, 2010; Minassians, 2015; Oliveira & Pisa, 2015; Pomeranz & Stedman, 2020) Medidas de autonomia burocrática (Fukuyama, 2013) Transparência (Alqooti, 2020; Fox, 2007; Hood, 2010; Grindle, 2017; Grossi & Steccolini, 2014; Matias-Pereira, 2010; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Oliveira & Pisa, 2015; Pomeranz & Stedman, 2020; Yong & Wenhao, 2012) Corrupção (Mo Ibrahim Foundation, 2017)
Condições de governança	Estabilidade política (Kaufmann <i>et al.</i> , 2010) <i>Rule of law</i> (Gani & Duncan, 2007; Kaufmann <i>et al.</i> , 2010; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Yong & Wenhao, 2012) Integridade (Oliveira & Pisa, 2015; Yong & Wenhao, 2012) Níveis de robustez e adaptabilidade (Morrison, 2014) Ética (Matias-Pereira, 2010; Oliveira & Pisa, 2015) Conformidade legal/Legalidade (Grindle, 2017; Matias-Pereira, 2010; Oliveira & Pisa, 2015) Equidade (Grindle, 2017; Matias-Pereira, 2010) Direitos humanos (Mo Ibrahim Foundation, 2017) Direitos (Grindle, 2017) Segurança (Mo Ibrahim Foundation, 2017) Confiança (Alqooti, 2020; Fleming & McNamee, 2005) Legitimidade (Pomeranz & Stedman, 2020) Direção (Pomeranz & Stedman, 2020)
Sustentabilidade	Oportunidades econômicas sustentáveis (Mo Ibrahim Foundation, 2017) Sustentabilidade (Grossi & Argento, 2022; Massuda <i>et al.</i> , 2023, Moura & Bezerra, 2016)
Resiliência	Resiliência (Massuda <i>et al.</i> , 2023) Resiliência dos valores públicos (Guarido <i>et al.</i> , 2021) Resiliência de sistemas de saúde (Paschoalotto <i>et al.</i> , 2022) Resiliência na saúde pública (Jatobá & Carvalho, 2024) Resiliência no SUS (Bispo Júnior, 2022)

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de Buta e Teixeira (2020).

Salienta-se que o estudo de Buta e Teixeira (2020) apresentou apenas as categorias “coordenação de *stakeholders*”, “participação”, “capacidade governamental”, “monitoramento

e controle”, e “condições de governança”. O presente estudo considerou também a categoria “capacidade governamental”, que foi renomeada para “responsividade (capacidade de resposta)”; além disso, foram acrescidas as categorias “sustentabilidade” e “resiliência”. No quadro a seguir, apresenta-se uma descrição das categorias e dimensões de governança consideradas neste trabalho.

Quadro 13 – Descrição das categorias/dimensões da governança pública

Categoria/Dimensão	Descrição da categoria/Dimensão
Coordenação de <i>stakeholders</i>	Representa as definições que se concentram na habilidade de engajamento e união de forças de organizações e indivíduos (tanto públicos quanto privados), que colaboram entre si na elaboração e na implementação de políticas públicas para atender às diversas necessidades desses atores (Buta & Teixeira, 2020; Grossi & Steccolini, 2014; Morrison, 2014).
Participação	Enfatiza a promoção dos valores democráticos e da participação social na tomada de decisões nas organizações públicas, além da abertura e da inclusão do usuário no serviço público (Alqooti, 2020; Buta & Teixeira, 2020; Grindle, 2017; Grossi & Argento, 2022; Grossi & Steccolini, 2014; Pomeranz & Stedman, 2020).
Responsividade (capacidade de resposta)	Denota preocupações com medidas de desempenho, efetividade, eficiência, além do resultado governamental, ou seja, com a capacidade das organizações públicas em atenderem de maneira responsiva às demandas da sociedade (Azevedo & Anastasia, 2002; Buta & Teixeira, 2020; Grossi & Argento, 2022; Minassians, 2015; Moraes <i>et al.</i> , 2016; Pomeranz & Stedman, 2020).
Monitoramento e controle	Representa as preocupações com o controle social sobre a ação pública, especialmente a prestação de contas de governo (<i>accountability</i>) e a transparência pública (<i>disclosure</i>), além da prevenção à corrupção (Alqooti, 2020; Buta & Teixeira, 2020; Erkkilä, 2007; Fleming & McNamee, 2005; Fox, 2007; Fukuyama, 2013; Grindle, 2017; Grossi & Steccolini, 2014; Hood, 2010; Kaufmann <i>et al.</i> , 2010; Matias-Pereira, 2010; Minassians, 2015; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Oliveira & Pisa, 2015; Pomeranz & Stedman, 2020; Yong & Wenhao, 2012).
Condições de governança	Envolve as condições essenciais para o funcionamento das organizações públicas em que os mecanismos de governança possam prosperar, como as naturezas políticas e jurídicas, além da legitimidade, da ética e integridade, da equidade, da confiança, da legitimidade, da direção, entre outras dimensões (Alqooti, 2020; Buta & Teixeira, 2020; Fleming & McNamee, 2005; Gani & Duncan, 2007; Grindle, 2017; Kaufmann <i>et al.</i> , 2010; Matias-Pereira, 2010; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Morrison, 2014; Oliveira & Pisa, 2015; Pomeranz & Stedman, 2020; Yong & Wenhao, 2012).
Sustentabilidade	Denota a capacidade de percepção das oportunidades econômicas sustentáveis e da inserção dos ideais de sustentabilidade nas políticas públicas e em suas inter-relações (Massuda <i>et al.</i> , 2023; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Moura & Bezerra, 2016; Grossi & Argento, 2022).
Resiliência	Representa a resiliência dos valores e das políticas públicas, isto é, a capacidade dos atores, das instituições e da população de lidar com crises, manter as funções ativas e, a partir das lições aprendidas, repensar a estrutura e a organização do sistema; ou, ainda, representa a capacidade de se recuperar de uma situação de estresse ou de um choque inesperado (Bispo Júnior, 2022; Guarido <i>et al.</i> , 2021; Jatobá & Carvalho, 2024; Massuda <i>et al.</i> , 2023; Paschoalotto <i>et al.</i> , 2022).

Fonte: elaborado pelo autor por meio de adaptação de Buta e Teixeira (2020).

Para os efeitos da categorização (e subcategorização) da análise temática, adotou-se a descrição do quadro anterior para cada respectiva categoria, bem como as subcategorias, apresentadas a seguir no Quadro 14.

Quadro 14 – Categorias/Subcategorias da governança pública

Categoria/Dimensão	Subcategoria
Coordenação de <i>stakeholders</i>	Engajamento em redes regionais
	Diversidade e sinergia
	Resposta aos <i>stakeholders</i>
Participação	Democracia participativa
	Governo eletrônico
	Participação política
	Abertura e inclusão
Responsividade (capacidade de resposta)	Efetividade
	Eficiência
	Desempenho
	Regulação
	Capacidade
Monitoramento e controle	<i>Accountability</i>
	Autonomia burocrática
	Transparência
	Prevenção à corrupção
Condições de governança	Estabilidade política
	Estado de direito
	Integridade
	Robustez e adaptabilidade
	Ética
	Conformidade legal
	Equidade
	Direitos humanos e sociais
	Segurança
	Confiança
	Legitimidade
	Direção
Sustentabilidade	Oportunidades econômicas sustentáveis
	Sustentabilidade
Resiliência	Resiliência dos valores públicos
	Resiliência do SUS

Fonte: elaborado pelo ator por meio de adaptação de Buta e Teixeira (2020).

As categorias e subcategorias foram consideradas a partir de um conjunto de indicadores/descriptores advindos da literatura já mencionada anteriormente. A definição das categorias e categorização foi sistematizada em planilha, na aba “Definição Categorias”, disponível no link: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1OqNybQAqp_7KvOI4TQ0hxtzZIDhmiWIJ/edit?usp=drive_link&ouid=109664991089847313860&rtpof=true&sd=true.

3.4.2 Descrição do processo da análise temática por fase

O processo da análise temática buscou seguir a orientação de Braun e Clarke (2006), estruturada em seis etapas, como se observa a seguir:

Fase 1 – Familiarização com os dados: nessa primeira fase, foram feitos a organização e o tratamento dos dados (organização das unidades de contexto, conforme matriz de

constatação/informação da auditoria – apresentada na Figura 2 – e disposição em planilha para categorização), além de leituras e releituras dos textos para a obtenção dos *insights* iniciais, como recomendado pelos autores.

Fase 2 – Geração dos códigos iniciais: foi procedida a codificação das características de interesse em todo o conjunto dos dados disponíveis, a partir do exame da literatura.

Fase 3 – Busca dos temas: Nessa etapa, agruparam-se os códigos em temas, observando as dimensões (categorias) e suas descrições, com base na literatura precedente analisada, tendo como principal referência o estudo de Buta e Teixeira (2020), além de outras referências, como se discrimina nos Quadros 13 e 14.

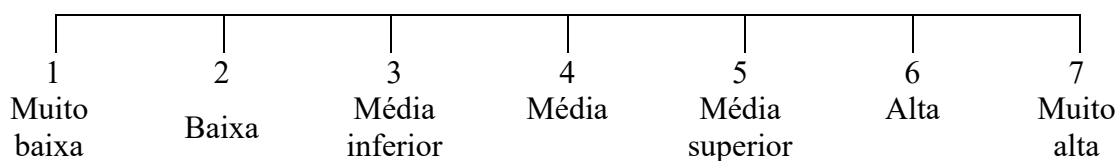
Fase 4 – Revisão dos temas: a funcionalidade dos temas, em relação aos dados, foi verificada por meio da leitura prévia do material, o que possibilitou adequar o “mapa” temático da análise.

Fase 5 – Definição e nomeação dos temas: foi procedida uma análise a partir de leitura dos dados organizados e reflexão quanto aos temas para refinar as especificidades de cada um dos temas definidos, a fim de se considerar uma visão mais geral dos dados e realizar uma reorganização/redefinição dos nomes de cada tema, quando cabível.

Fase 6 – Produção do relatório: esta última etapa compreende a análise final e o relato da análise, que se apresenta na seção 4.3.3 do presente estudo. Como ensinam Braun e Clarke (2006), a análise final deu-se após se ter trabalhado o conjunto de dados. Os dados e a categorização estão disponíveis no link: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1OqNybQAqp_7KvOI4TQ0hxtzZIDhmiWIJ/edit?usp=drive_link&ouid=109664991089847313860&rtpof=true&sd=true.

Com o intuito de contribuindo com a análise sobre o nível de adesão da informação dos relatórios de auditoria ao conceito da *new public governance*, estabeleceu-se um contínuo em relação às dimensões da NPG (de 1 a 7), como pode se observar na Figura 7 a seguir:

Figura 7 – Nível de aderência das informações dos relatórios às dimensões da NPG



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Considerando-se a quantidade de categorias/dimensões já predefinidas (cf. Quadros 13 e 14) que possam ser identificadas nas observações das informações dos relatórios de auditoria, espera-se que maior será o nível de adesão atribuído.

3.4.3 Saturação da amostra

A saturação da amostra pode ser definida como “redundância de informação ou o ponto em que nenhum novo tema ou código ‘emerge’ dos dados, como um aspecto sensível em relação ao critério para determinação das características e número de participantes ou fonte de dados de um estudo” (Braun & Clarke, 2021, p. 202, como citado em Marques & Graeff, 2022, p. 122).

Para Thiry-Cherques (2009) a saturação pode ser compreendida como “o instrumento epistemológico que determina quando as observações deixam de ser necessárias, pois nenhum novo elemento permite ampliar o número de propriedades do objeto investigado” (p. 20). Segundo o autor, uma seleção intencional, definida por meio de saturação, “é considerada representativa, quando a entrevista ou a observação não acrescenta nada ao que já se conhece sobre o fenômeno ou categoria investigada (saturação teórica), suas propriedades e suas relações com outras categorias” (p. 22).

Marques e Graeff, (2022, p. 122), citando Braun e Clarke (2021, p. 202), ensinam os cuidados a serem tomados quanto ao “dilema” da saturação, destacando dois aspectos como relevantes: 1) é fundamental que exista mais de uma fonte de dados ou participantes (no caso em estudo, consideraram-se as informações geradas a partir dos relatórios de equipes diversas de auditoria); e 2) que se tenha considerado um quantitativo mínimo de observações da amostra (de 6 a 15). No entanto, “tais decisões podem e devem ser tomadas dentro do processo de coleta de dados, revisando a qualidade dos dados durante o processo” (Braun & Clarke, 2021, p. 202, como citado em Marques & Graeff, 2022, p. 123).

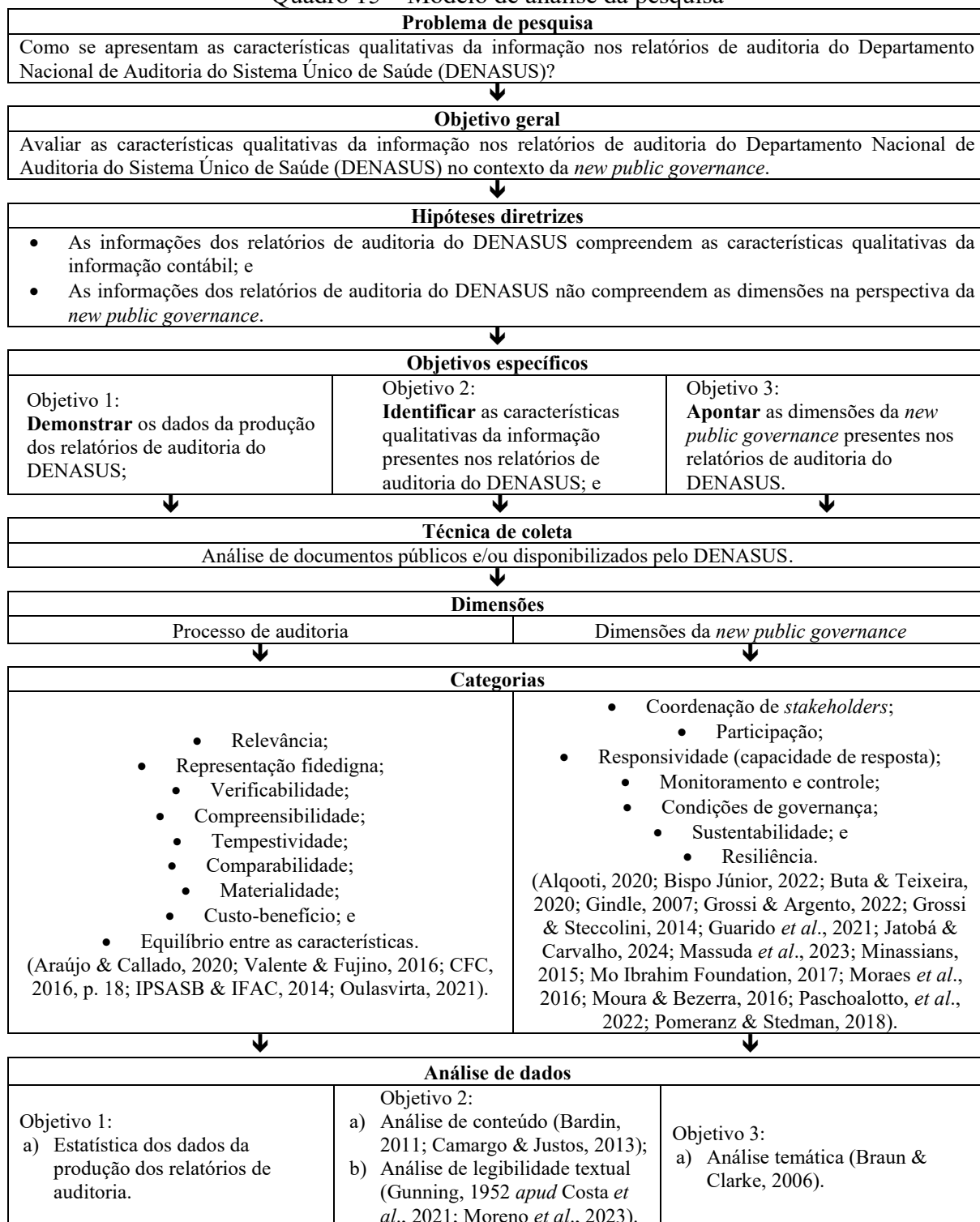
Portanto, embora a amostra predefinida para o estudo compreenda 1.362 observações (ou seja, 1.362 informações dos relatórios), a finaliza-se a categorização com 899 observações, uma vez que se alcança o ponto de saturação. Constatou-se, assim, que o exame de mais observações em nada mais acrescentava ao que já se conhecia sobre o fenômeno ou as categorias investigadas.

Os dados da categorização e o ponto de saturação (ID 899) da análise temática podem ser visualmente identificados na aba “Categorização”, disponível no link: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1OqNybQAqp_7KvOI4TQ0hxtzZIDhmiWIJ/edit?gid=432312400#gid=432312400.

3.5 Modelo de análise

No Quadro 15, a seguir, apresenta-se um modelo esquemático da análise realizada, com um resumo das escolhas metodológicas e as principais referências, conforme os objetivos específicos deste trabalho.

Quadro 15 – Modelo de análise da pesquisa



Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta quarta seção, são apresentados os resultados e as discussões referentes à produção dos relatórios de auditoria, aos relatórios de auditoria, às características qualitativas da informação e às relações entre as dimensões da *new public governance* e os relatórios de auditoria do DENASUS.

4.1 Produção dos relatórios de auditoria do DENASUS

As reformas descentralizadoras das políticas públicas governamentais possuem uma relação intrínseca com uma série de objetivos que destacam a democratização e a promoção de maior justiça social pelo Estado. No Brasil, a consolidação do processo democrático proporcionou o crescimento da demanda de serviços públicos mais eficientes, envolvendo argumentos sobre a representação efetiva da sociedade e incorporando argumentos econômicos mais recentes sobre eficiência alocativa e *accountability* (Cavalcante, 2011; Faguet, 1997; Lobo, 1988; Moraes *et al.*, 2016; Pereira *et al.*, 2018).

O marco legal que estabeleceu o Sistema Único de Saúde apresentou as diretrizes de descentralização e regionalização das políticas públicas de saúde no Brasil (Cavalcante, 2011; Pereira *et al.*, 2018). O SUS se constituiu, então, com o propósito de garantir o direito universal, de forma integral e equitativa, aos serviços de saúde no Brasil, envolvendo um volume relevante de recursos (Pereira *et al.*, 2018).

Esse volume de recursos envolvidos implica a necessidade de um compromisso real no enfrentamento à corrupção e ao desperdício por meio do controle e da fiscalização na gestão das políticas de saúde. Dessa forma, a auditoria do setor público tem como objetivo assegurar o cumprimento fiel e regular dos princípios constitucionais, observando a ética nos interesses da sociedade e na aplicação dos recursos destinados às políticas públicas, de acordo com a legislação (Chacón, 2015; Weber & Bordin, 2005).

A governança pública então, de acordo com a literatura, é fundamental à promoção da participação ativa da sociedade, dos ideais de sustentabilidade nas políticas públicas e da eficácia da representação democrática nas organizações (Grossi & Argento, 2022; Moura & Bezerra, 2016). A efetividade, a *accountability*, a transparência e a legalidade são desafios à boa governança, mas também questões de equidade, participação social, democracia participativa, inclusão e direitos, entre outras dimensões, são relevantes (Grindle, 2017).

A auditoria, por sua vez, apresenta-se como um dos principais pilares da boa governança, por impactar significativamente a *accountability* das organizações públicas,

processo em que os gestores têm o dever de prestar contas de forma transparente, permitindo a responsabilização sobre os resultados alcançados (Fonseca *et al.*, 2020).

A partir dessa perspectiva, esta seção descreve os dados da produção dos relatórios de auditoria do DENASUS, referentes ao período da pesquisa (de 2017 a 2021). O DENASUS, órgão do Ministério da Saúde, é o componente federal do Sistema Nacional de Auditoria responsável pela sua coordenação (Brasil, 2017b).

Na tabela a seguir, são apresentadas as produções anuais de relatórios de auditoria e as constatações/recomendações por relatório:

Tabela 4 – Produção de relatórios de auditoria no período de 2017 a 2021

Ano	Relatórios produzidos no período	Variação anual na produção	(%) relatório do período	Constatações/recomendações de auditoria por ano	Média de constatações por relatório
2017	818	-	42,1%	12.726	16
2018	480	-41,3%	24,7%	8.054	17
2019	318	-33,8%	16,4%	5.341	17
2020	188	-40,9%	9,7%	2.351	13
2021	137	-27,1%	7,1%	1.161	8
Total geral	1.941		100,0%	29.633	15

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Os dados da pesquisa indicam que, no primeiro ano da série, a produção representou mais de 42% da produção de todo o período analisado. No entanto, pode-se observar que a produção dos relatórios teve uma queda significativa nos anos seguintes, reduzindo também a média de constatações por relatório, em aproximadamente 50%, em relação aos três primeiros anos do período estudado. Por fim, as constatações de 2021 representam apenas 10% das constatações observadas no ano de 2017, o primeiro ano da série.

No contexto da governança pública, a auditoria interna é um dos mecanismos importantes de responsabilização pelos resultados alcançados no emprego de recursos. Ela deve examinar e sugerir as recomendações adequadas para o aperfeiçoamento do processo de governança (Pinheiro & Oliva, 2020; Schillemans & Twist, 2016).

Analisando os resultados obtidos, observou-se, no entanto, um comportamento que vai de encontro ao desenvolvimento da governança no setor público. De um modo geral, esse desenvolvimento tem ocorrido de forma mais inclusiva, tendo como objetivo a otimização dos resultados organizacionais, implicando uma governança em rede, colaborativa e digital e acrescentando mudanças no foco e nas práticas contábeis, o que resulta em novas formas de

prestar contas, mensurar desempenho e realizar orçamentos, além da incorporação de novas práticas de relatórios (Grossi & Argento, 2022; Teixeira & Gomes, 2019).

Contudo, o que se observou na produção dos relatórios de auditoria do DENASUS é uma redução significativa tanto no volume de auditorias relatadas como na quantidade de constatações apresentadas por relatório.

Salienta-se que a atividade de auditoria – que, no âmbito do SUS é realizada por componente do Sistema Nacional de Auditoria, com seus resultados expressos nos respectivos relatórios de auditoria – é um mecanismo essencial para orientar a gestão em saúde, além de buscar assegurar a conformidade dos processos e o controle de qualidade na gestão das políticas públicas a cargo do SUS (Albuquerque & Souza, 2017; Azevedo *et al.*, 2018; Costa *et al.*, 2021a; Santos & Eslabão, 2020).

O SNA surgiu com o propósito de promover um controle sistematizado da estrutura e dos processos de auditoria, assim como dos resultados das políticas públicas no âmbito do SUS (Melo & Vaitsman, 2008). Num contexto de gestão por desempenho, em que se impõe a necessidade de mais eficiência dos recursos, para reavivar a confiança da sociedade, esse comportamento pode influenciar a percepção do cidadão de maneira negativa em relação aos próprios serviços de auditoria no âmbito do SUS (Andrews & Van de Walle, 2013; Nguyen *et al.*, 2024; Raudla *et al.*, 2016).

Ao se examinar os relatórios anuais de auditoria do DENASUS no período considerado neste trabalho, vale mencionar que as variações da produtividade foram impactadas por fenômenos de origem interna ou externa, que justificam a diminuição das atividades. Ainda assim, salienta-se a relevância da produção dos relatórios de auditoria do setor público, uma vez que há um grande leque de usuários da informação do setor público dependentes dos relatórios para a tomada de decisões e há a necessidade perene de prestar contas a todos os cidadãos (Marques & Almeida, 2004).

Segundo o relatório anual de auditoria de 2017, a produção de relatórios foi afetada pela redução do seu quadro de pessoal, dado o volume significativo de aposentadorias de servidores no período, tendo uma reposição tardia e insuficiente para recompor a força de trabalho (Ministério da Saúde, 2018).

Enquanto a literatura sugere que mudanças significativas ocorreram na auditoria no setor público nas últimas décadas – tais como uma regulamentação profissional da atividade de auditoria, altamente supervisionada por governos e reguladores independentes (Knechel, 2016) –, por sua vez, o DENASUS, segundo o (TCU, 2017), ainda apresenta carências básicas como a estruturação adequada das suas unidades e a constituição de um quadro de pessoal quantitativa

e qualitativamente suficiente para atender as demandas das atribuições que promovam o acesso a sistemas corporativos capazes de propiciar o cumprimento de seu papel enquanto unidade de auditoria interna. Além disso, a perda de pessoal ao longo dos anos, sem a respectiva reposição, tem impactado negativamente a disponibilidade de mão de obra do órgão (Ministério da Saúde, 2021).

Ressalva-se que as ações dos anos de 2020 e 2021 foram impactadas pela pandemia de covid-19, período em que foi oficialmente declarada situação de emergência em saúde pública, de importância nacional, que durou de fevereiro de 2020 a abril de 2022, conforme as Portarias GM/MS n. 188/2020 e 913/2022 (Ministério da Saúde, 2020, 2022b). Como efeito da pandemia, algumas ações ficaram impossibilitadas de serem realizadas, para as quais a atuação *in loco* era indispensável (Ministério da Saúde, 2019, 2020, 2022c).

De modo genérico, pode-se definir que atividade de auditoria do DENASUS verifica, por meio do exame sistemático, aprofundado e independente, se há a conformidade ou não nos atos de gestão. A constatação, por sua vez, deve permitir de forma clara a identificação de conformidade ou não conformidade (Brasil, 2017b; Ministério da Saúde, 2014).

Dando seguimento à análise dos resultados dos relatórios de auditoria, pode-se observar que, em todas as regiões geográficas, houve uma redução significativa no volume de produção ano a ano, no decorrer do período analisado, conforme já evidenciado na Tabela 4. A Região Nordeste, a segunda maior em número de municípios e em população, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ([IBGE], 2022), apresentou, nos três primeiros anos (2017-2019), uma maior produção em termos absolutos de constatações de auditoria, sugerindo um maior nível de produtividade de suas unidades.

No entanto, a partir do ano de 2020, ano em que se inicia a pandemia do covid-19, essa situação se inverte em relação à Região Sudeste, que é a mais populosa do país e com o maior número de municípios, de acordo com o IBGE (2022), como pode ser visto no APÊNDICE D. Por sua vez, todas as outras regiões apresentaram redução na quantidade de constatações durante o período investigado.

Ao se analisar a produção, quanto às constatações de conformidade ou não conformidade nos resultados relatados, observou-se que as de não conformidade representam uma maioria proporcional, variando de 56% a 86%, do total das constatações anuais segundo as regiões do país. As Regiões Centro-Oeste e Nordeste têm um comportamento mais aproximado entre si. A região Sudeste, maior e economicamente mais desenvolvida do país, apresenta o menor percentual de não conformidade nos três primeiros e no último ano do

período. Por sua vez, a Região Norte apresenta o maior percentual de não conformidade nos três primeiros anos, período este anterior à pandemia do novo coronavírus.

Assim, considerando o atual cenário, em que há carências de estruturação adequada e de quadro de pessoal suficiente, observa-se que tais condições podem impactar a produtividade das unidades de auditoria, como foi observado pela diminuição do volume de produção de relatórios e constatações, como também pelo total dos valores recomendados para devolução em todas as regiões do país, o qual reduziu de 255,5 milhões em 2017 para o montante de apenas 41,5 milhões em 2021.

A produção de auditoria do DENASUS no período pesquisado, isto é, de 1.941 relatórios, gerou, conforme a Tabela 5, a seguir, as seguintes constatações, classificadas por grupo:

Tabela 5 – Constatações por grupo no período de 2017 a 2021		
Grupos de constatação	2017 a 2021	
	FA	FR (%)
Assistência farmacêutica	956	3,2%
Assistência de média e alta Complexidade	8.851	29,9%
Atenção básica	6.491	21,9%
Cadastramento de serviços	11	0,0%
Consórcio	14	0,0%
Controle social	452	1,5%
Controles internos	585	2,0%
Engenharia/Arquitetura	295	1,0%
Gestão do trabalho e educação em saúde	136	0,5%
Gestão municipal	50	0,2%
Humanização da atenção e gestão da saúde	20	0,1%
Programa Farmácia Popular do Brasil	4.703	15,9%
Programas estratégicos	144	0,5%
Recursos financeiros	4.114	13,9%
Recursos humanos	185	0,6%
Rede Cegonha	277	2,2%
Regionalização, planejamento e programação	840	2,8%
Regulação	815	2,8%
Saúde bucal (CEO)	105	0,4%
Saúde do trabalhador	156	0,5%
Sistema Nacional de Auditoria	60	0,2%
Vigilância em saúde	373	1,3%
TOTAL	29.633	100,0%

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Nota: FA: frequência absoluta; e FR: frequência relativa.

É possível observar uma concentração de constatações nos grupos “assistência de média e alta complexidade”, “atenção básica”, “programa Farmácia Popular” e “recursos financeiros”, com os maiores volumes de recomendações, concentrando, ao longo do período de 2017 a 2021,

um percentual superior a 80%, enquanto outros grupos apresentam um volume pouco significativo, sugerindo que a atividade de auditoria está focada principalmente em avaliar a execução das políticas públicas e a regularidade da aplicação dos recursos financeiros.

A avaliação do desempenho das políticas públicas de saúde, voltada aos aspectos da eficiência do gasto, predominante em todos os níveis de atenção à saúde, reforça o entendimento que a auditoria do DENASUS possui uma identificação mais forte com os princípios da *new public management*, pois, enquanto esta se preocupa com o aumento da eficiência e do desempenho, a *new public governance*, por sua vez, também aborda a criação de valor público, o qual é aprimorado através do progresso das relações colaborativas entre setores e níveis da sociedade (Krogh & Triantafillou, 2024; Secchi, 2009).

4.2 Relatórios de auditoria do DENASUS e características qualitativas da informação

A qualidade da informação nas Ciências Contábeis está fundamentada em um conjunto de parâmetros denominados “características qualitativas da informação contábil-financeira útil”, pertencentes à norma *Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro* (NBC TSP EC), que fornece orientações adicionais para a interpretação e a aplicação das características qualitativas da informação contábil, expandindo seu escopo para além das demonstrações financeiras. (CFC, 2016; Valente & Fujino, 2016, p. 141).

As características qualitativas da informação contábil no setor público são pertinentes a todas as informações – financeiras ou não financeiras – divulgadas em relatórios de propósitos gerais, incluindo dados históricos, projeções e explicações, segundo a NBC TSP EC (CFC, 2016; IPSASB & IFAC, 2014). Essas características assemelham-se às presentes nas normas do IASB (Almeida-Santos & Silva, 2022), evidenciando uma convergência entre as contabilidades dos setores público e privado, em conformidade com a estratégia do IPSASB de alinhamento das suas IPSAS às IFRS do IASB sobre os elementos comuns às demonstrações entre os dois setores (Sasso & Varela, 2020).

Assim, nesta seção, busca-se descrever o conteúdo dos relatórios e identificar as características qualitativas da informação contábil presente nos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde.

4.2.1 Descrição do conteúdo dos relatórios de auditoria do DENASUS

Conforme apresentado na seção 3.3.3, para a análise de dados textuais do conteúdo dos relatórios, foram efetuados procedimentos automáticos, com a utilização do IraMuTeQ, por meio da lexicografia básica (cálculo de frequência de palavras), e de análises

multivariadas (classificação hierárquica descendente, análise de similitude de palavras e nuvem de palavras). Os procedimentos de tratamento dos dados e de preparação do corpus foram descritos na seção 3 e estão disponíveis no arquivo <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1YnkMuxa-4BM04YnI9dEtQUpUFGt2EFfe/edit?gid=1959363257#gid=1959363257>.

4.2.1.1 Análise sobre o corpus textual

De início, são apresentadas as informações da descrição do corpus (número de textos e segmentos de textos, ocorrências, frequência total por forma e número de hápax). O corpus textual origina-se das comunicações nos relatórios de auditoria do DENASUS, que envolvem as constatações, as evidências e as recomendações da auditoria, observando uma matriz de constatações, que é a ferramenta que orienta a organização das informações necessárias à sustentação das constatações obtidas no processo de auditoria (Brasil, 2017a), conforme apresentado na seção 2.3.2.

Tabela 6 – Descrição estatística do corpus

Número de textos	953
Número de segmentos de textos	3.392
Ocorrências	115.784
Número de formas	7.149
Número de hápax	4.530 (41,11% das formas; 2,54% das ocorrências)

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Após a extração dos 953 textos, o corpus foi dividido em 3.392 segmentos e 7.149 formas, totalizando 115.784 ocorrências. Os termos que aparecem apenas uma vez, conhecidos como hápax, representam 41,11% do total de formas e 2,54% do total de ocorrências. Esses números indicam a diversidade e a complexidade do corpus analisado.

4.2.1.2 Estatísticas textuais clássicas

Durante a análise, foram selecionadas classes para termos ativos – adjetivos, advérbios, nomes comuns e verbos – e termos suplementares – adjetivos demonstrativos, indefinidos, interrogativos, numéricos, possessivos, auxiliares, conjunções, pronomes e verbos suplementares. Artigos indefinidos, figuras, onomatopeias e preposições foram excluídos. Os resultados obtidos após a análise refletem essas escolhas.

Tabela 7 – Estatística resumida do corpus

Número de textos	953
Ocorrências	115.784
Número de formas	5.087
Número de hápax	1.999 (39,30% das formas; 1,73% das ocorrências)
Média de ocorrências por texto	121,49

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Após a definição e a escolha das classes, o número de textos e ocorrências permaneceu o mesmo, porém com 5.087 formas restantes. Os hápax (termos que aparecem apenas uma vez) representam aproximadamente um terço (39,30%) do total de formas, mas apenas 1,73% do total de ocorrências. A média de ocorrência de palavras por texto foi de aproximadamente 122 palavras.

4.2.1.3 Análise de especificidades

A análise de especificidades, conforme descrito por Camargo e Justo (2013, p. 515), permite a associação direta dos “textos do banco de dados com variáveis descritoras de seus produtores”. Além disso, possibilita a análise da produção textual em função das variáveis de caracterização do corpus.

Segundo os autores, trata-se de “uma análise de contrastes, na qual o corpus é dividido em função de uma variável escolhida pelo pesquisador. Por exemplo, é possível comparar a produção textual de diferentes grupos em relação a um determinado tema” (p. 515).

Então, foram realizadas análises de especificidade das características qualitativas da informação contábil, tendo com variáveis descritoras “atende” e “não atende” (pela identificação ou não da característica na observação) na etapa de categorização. Os resultados estão dispostos na tabela a seguir, que apresenta o índice hipergeométrico, o qual indica o nível de presença de cada palavra pela modalidade “atende” das variáveis escolhidas (isto é, das características qualitativas da informação contábil) (Camargo & Justo, 2013).

Tabela 8 – Índice hipergeométrico das formas pela modalidade das variáveis

Tempestividade		Comparabilidade		Verificabilidade		Materialidade		Compreensibilidade	
Forma	Índice	Forma	Índice	Forma	Índice	Forma	Índice	Forma	Índice
constatação	22,16	turno	11,81	equipe	3,93	valor	51,58	hospital	59,40
devolução	21,80	regulação	10,40	anexo	2,75	devolução	43,05	regulação	51,65
não	21,38	central	9,24	valor	2,74	cupom	39,49	urgência	40,45
presente	17,57	ambulância	8,91	municipal	2,72	FNS (***)	38,23	emergência	40,14
fiscal	16,61	estadual	8,38	relatório	2,51	irregularidade	30,97	SAMU(*)	39,78
irregularidade	15,06	parâmetro	8,37	realizar	2,38	proposição	30,95	estadual	34,93
conhecimento	15,01	SAMU (*)	7,58	brasil	2,38	dispensação	26,58	ambulatorial	26,96
correlato	14,63	veículo	7,17	fiscal	2,37	anexo	25,42	contrato	25,10
adoção	14,61	suporte	6,90	recurso	2,28	pagar	24,37	prontuário	22,81
anexo	14,36	habitante	5,85	apresentar	2,27	constatação	23,80	central	19,87
aquisição	14,31	psicossocial	5,77	SMS (**)	2,12	medicamento	23,72	procedimento	19,46
dispensação	14,11	emergência	5,74	cupom	2,09	acarretar	23,26	hospitar	18,98
cupom	13,96	missão	5,64	estabelecimento	2,08	fiscal	21,28	cirurgia	18,39
popular	13,55	urgência	5,47	família	2,05	farmácia	20,62	Penna	18,23
brasil	13,40	USB	5,34	devolução	1,94	receita	20,37	autorização	14,50
proposição	13,18	totaliza	5,34	medicamento	1,92	MS	20,17	centro	14,42
nota	13,03	usar	5,20	atenção	1,89	Brasil	19,83	SES	13,50
medicamento	12,46	quantitativo	5,09	farmácia	1,84	total	19,59	luxemburgo	13,23

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Nota: (*) Serviço de atendimento móvel de urgência; (**) Secretaria Municipal de Saúde; (***) Fundo Nacional de Saúde; (****) Ministério da Saúde.

Por **tempestividade** se entende ter informação disponível imediatamente ou de maneira oportuna, sem que perca sua capacidade de ser útil, para fins de prestação de contas e responsabilização ou de tomada de decisão, sendo que sua falta diminui a utilidade da informação para os usuários (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014). Ainda, a tempestividade está relacionada à oportunidade da adoção de medidas a cargo do auditado, a serem tomadas a partir da comunicação dos resultados da auditoria, bem como da oportunidade de responsabilização por eventuais irregularidades identificadas pela auditoria.

Tal característica da qualidade da informação foi identificada no corpus de maneira parcial, tendo como destaque, entre as formas com maior índice, a “constatação”, que segue para “conhecimento” e sugere a “adoção” de providência a cargo do gestor, como, a título de exemplo, a “proposição” de “devolução” de recursos acarretada por irregularidades identificadas na auditoria, recursos esses a serem ressarcidos ao Fundo Nacional de Saúde. Destaca-se em contextos de má gestão, especialmente no do programa Farmácia Popular do Brasil, em que se sugere que “irregularidades” ocorrem na “aquisição” e “dispensação” de “medicamentos” e nos controles pertinentes.

A característica de **comparabilidade** permite aos usuários das informações dos relatórios do DENASUS reconhecer semelhanças e diferenças entre dois ou mais fenômenos, isto é, a qualidade da relação entre dois ou mais itens da informação (CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014). De acordo com Araújo & Callado (2020), a informação será mais útil se puder

“ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data” (p. 53).

Embora a comparabilidade tenha uma identificação pouco representativa no corpus em análise, é possível destacar algumas formas mais frequentes, como “parâmetros” estabelecidos pela legislação ou nas diretrizes do Ministério da Saúde, por exemplo, relacionados a quantitativo de pessoal (por “turno”, inclusive) e a equipamentos (“ambulâncias”, “veículos”) necessários para a implementação das ações pactuadas ou, ainda em outros contextos, pelo não atendimento aos parâmetros ou metas estabelecidas pelo próprio ente para a cobertura de usuários potenciais (“habitantes”) na rede municipal ou estadual de saúde em determinados serviços.

A **verificabilidade** busca a assegurar aos usuários dos relatórios de auditoria do DENASUS que os fenômenos relatados estão fielmente representados como propostos, pois implica que dois ou mais observadores com esclarecimento e independência possam chegar a um consenso sobre os resultados relatados, mesmo que não haja necessariamente concordância completa entre eles. A informação verificável assegura a ausência de erro material ou viés (CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014). De acordo com Araújo e Callado (2020), a informação, quando quantificável, “não necessita ser um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas pode também ser verificável” (p. 53).

Conforme a presente análise, algumas formas – como os “anexos” do próprio “relatório” de auditoria com detalhamentos das informações, além da forma “relatório” e também a referência a relatórios de monitoramento e avaliação das ações realizadas, relatórios de prestação de serviços, relatório da posição do estoque, entre outros – foram encontradas, o que significa que se pode, portanto, verificar a informações nessas diversas fontes de dados, inclusive informações de “valores” ou “recursos” calculados, até mesmo para “devolução”. Destaca-se, ainda, a forma “apresentar”, referente à apresentação de documentação (“cupons”, “notas fiscais”, entre outros), que, por oportunidade da auditoria, pode ser confirmada.

A característica restritiva da **materialidade**, por sua vez, é identificada quando sua omissão ou distorção pode comprometer o dever de prestar contas e a responsabilização ou quando pode influenciar as decisões que os usuários da informação do relatório de auditoria possam tomar. Ela depende da natureza e do montante do item analisado, no contexto das entidades prestadores de serviços de saúde pública e suas particularidades. Em sua aplicação, essa característica envolve informações de natureza qualitativa ou quantitativa sobre a prestação

do serviço e suas expectativas e no desempenho das entidades e suas políticas no âmbito do SUS (CFC, 2016, p. 23; IPSASB & IFAC, 2014).

Nessa análise de característica, apresentaram-se como formas em destaque o “valor” ou montante pago ou repassado pelo “Ministério da Saúde” através do “Fundo Nacional de Saúde”, assim como a proposição de “devolução” ao próprio fundo em decorrência de “irregularidades” constatadas.

A **compreensibilidade** é a característica qualitativa da informação que permite a compreensão do significado da informação do relatório, especialmente no que comunica os resultados da auditoria, dado que os usuários tenham algum conhecimento razoável das atividades da organização. Ela se caracteriza por apresentar a informação de forma clara e concisa, tornando-a compreensível (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014).

Essa característica foi identificada por meio da análise de legibilidade textual dos relatórios. As formas em destaque sugerem que ela está mais presente nas auditorias de assistência de média e alta complexidade, na atenção “hospitalar” e “ambulatorial”, inclusive a “central” “estadual” de “regulação” das “urgências” e “emergências” do serviço de atendimento móvel de urgência (SAMU). Também se encontra presente nas auditorias sobre os recursos financeiros, envolvendo recursos do tesouro “estadual” e os “contratos” de gestão com instituições contratualizadas.

De modo geral, as características qualitativas que se apresentam nos relatórios de auditoria com destaque maior são a de **relevância** e a de **representação fidedigna**, consideradas como características fundamentais e por terem sido identificadas em todas as observações do estudo; isto é, na análise de especificidades, foram caracterizadas na modalidade “Atende”. Por sua vez, as características de **custo-benefício** e **equilíbrio**, uma vez que não foram identificadas na fase de análise da categorização do estudo, foram caracterizadas na modalidade “Não atende”.

Além das características fundamentais identificadas em todas as observações, fica evidenciada a aplicabilidade das características de melhoria nos relatórios de auditoria do DENASUS em todos os níveis da atenção à saúde pública no SUS. Tal aplicação pode comparecer nos diversos processos que envolvem o aspecto de gestão das políticas públicas de saúde, pela auditoria operacional ou de desempenho, e, especialmente, pela auditoria de regularidade (ou conformidade), que envolve, inclusive, a gestão administrativa e financeira dos recursos nos diversos níveis de atenção à saúde, como será discutido adiante, na seção 4.2.2.

4.2.1.4 Classificação hierárquica descendente

O IraMuTeQ oferece a possibilidade de apresentar os resultados por meio de uma análise fatorial de correspondência realizada a partir da CHD ou uma análise pós-fatorial. Essa análise “representa num plano cartesiano as diferentes palavras e variáveis associadas a cada uma das classes da CHD”. A interface do software “possibilita que se recuperem, no corpus original, os segmentos de texto associados a cada classe” (Camargo & Justo, 2013, p. 516). Assim, é possível entender o contexto das palavras estatisticamente significativas, proporcionando uma análise mais subjetiva dos dados do corpus.

Para aprofundamento da análise, foram examinados os perfis dessas classes e suas relações com determinadas variáveis do corpus com base no qui-quadrado, que “exprime a força de ligação” ou associação entre a variável e a classe (Salvati, 2017, p. 52). Assim, procedeu-se essa análise com as variáveis/modalidades “unidade federativa”, “grupo de constatação” e “conformidade” da constatação da auditoria, além das categorias das características qualitativas da informação contábil nos relatórios de auditoria: “compreensibilidade”, “tempestividade”, “comparabilidade”, “verificabilidade” e “materialidade”. Tais análises partem da interpretação dos dados da pesquisa, dispostos adiante.

Para os procedimentos da classificação hierárquica descendente (CHD), foram considerados os seguintes dados estatísticos:

Tabela 9 – Estatística da classificação hierárquica descendente (CHD)

Número de textos	953
Número de segmentos de textos	3.392
Número de formas	7.149
Número de ocorrências	115.784
Número de lemas	5.087
Número de formas ativas	4.169
Número de formas suplementares	111
Número de formas ativas com frequência ≥ 3	2.022
Média das formas por segmento	34,134434
Número de <i>clusters</i>	4
13.460 segmentos classificados em 14.265 (94,36%)	

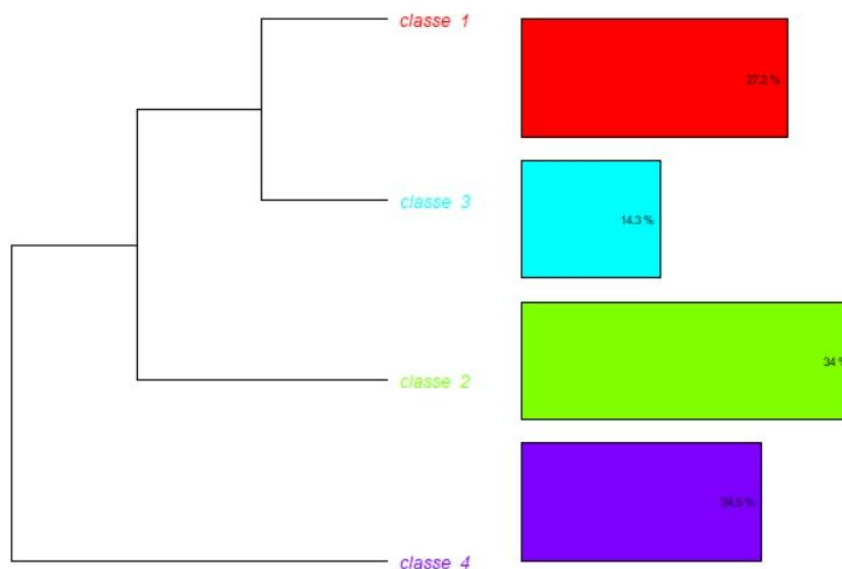
Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Dos segmentos de textos (3.392), obteve-se uma taxa de retenção de 82,16% (2,787), o que se mostra adequado para análise de CHD, pois, de acordo com a literatura, para que ela seja útil à classificação de um material textual, requer uma retenção de pelo menos 70% a 75%, conforme indicado por Camargo e Justo (2016).

A partir da parametrização, definida a partir do padrão do software, foi possível chegar a quatro classes, ou partições, como se observa na Figura 8, sendo que das classes 1 e 3 se

origina a classe 2 e de ambas se origina a classe 4. Essa estrutura pode ser visualizada no dendrograma horizontal apresentado seguir.

Figura 8 – Dendrograma de classificação hierárquica descendente



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

As classes 1 e 2 têm a maior participação no corpus textual, com taxas de retenção de 27,2% e 34%, respectivamente. As demais classes (3 e 4) têm percentuais menores, mas significativos, de 14,3% e 24,5%, respectivamente. Após a constituição das classes a partir da CHD, foram nomeadas e distribuídas as classes, para a análise do corpus, apresentando as formas mais relevantes de cada classe, conforme a seguir:

Tabela 10 – Distribuição das formas segundo a classificação hierárquica descendente

Número	Administração e finanças (Classe 1) 27,20%		Atenção básica (Classe 2) 33,98, %		Atenção especializada (Classe 3) 14,28%		Assistência farmacêutica (Classe 4) 24,54%	
	Forma	Ch²	Forma	Ch²	Forma	Ch²	Forma	Ch²
0	contrato	396,34	básico	718,49	prontuário	402,07	popular	617,15
1	Lei	117,75	saúde	585,83	paciente	299,96	Brasil	608,01
2	Sc	116,91	atenção	571,96	oncologia	208,96	farmácia	569,67
3	contratar	115,07	equipe	347,92	catarata	200,46	medicamento	539,44
4	cláusula	115,07	família	284,33	retina	188,17	fiscal	533,32
5	pagamento	114,90	diabético	267,08	mário	175,90	devolução	529,40
6	serviço	107,54	hipertenso	264,95	dia	170,50	cópia	465,26
7	termo	103,77	município	264,81	ambulatorial	166,62	programa	450,00
8	despesa	102,44	população	229,20	penna	165,70	irregularidade	419,91
9	financeiro	90,32	secretaria municipal de saúde	224,77	hospital	159,40	dispensação	419,23
10	equipamento	90,15	ação	200,32	centro	154,62	cupom	412,49
11	material	85,27	hipertensão	191,10	olho	148,74	proposição	399,00
12	contratual	83,91	diabetes	182,78	luxemburgo	143,72	estabelecimento	373,35
13	público	80,60	has	157,97	instituto	142,06	correlato	370,38
14	cumprimento	77,20	dm	157,97	internação	142,04	constatação	342,08
15	contratualização	73,91	unidade	152,27	cirúrgico	131,61	ministério da saúde	337,40
16	objeto	71,15	cuidado	139,95	quimioterapia	131,53	empresa	327,05
17	secretaria de estado de saúde	67,43	pr	131,81	autorização	116,25	aquisição	313,26
18	administrativo	63,70	bucal	115,23	radioterapia	112,4	acarretar	302,22
19	recomendação	63,02	garantir	114,05	uti	108,75	anexo	298,68

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Nota: Ch²: qui-quadrado.

A classificação do software reflete os aspectos organizacionais e funcionais do SUS, mantendo um alinhamento com seus aspectos estruturais, desde a rede de atenção à saúde (RAS), classificada como “atenção primária” (classe 2) e “atenção especializada” (secundária e terciária) (classe 3), conforme as definições do regulamento do SUS. Na classe 1, nomeada como “administração e finanças”, agrupam-se termos relacionados à gestão administrativa (“contratos”, “convênios”, entre outros) e à gestão financeira e orçamentária (“fluxo financeiro”, “pagamentos”, “despesas”, entre outros).

A RAS no SUS é o conjunto de ações e serviços de saúde de diferentes densidades tecnológicas, que, integrados por meio de sistemas de apoio técnico, logístico e de gestão, buscam garantir a integralidade do cuidado à saúde. Ela tem como objetivo a promoção e a integração sistêmica das diversas ações e serviços de saúde pública, com provisão de “atenção contínua, integral, de qualidade, responsável e humanizada, além de incrementar o desempenho do sistema, em termos de acesso, equidade, eficácia clínica e sanitária, e eficiência econômica” (Ministério da Saúde, 2010).

A formulação das redes temáticas traduziu-se num dos principais instrumentos para a gestão e a operacionalização das redes de saúde com base no conceito de governança pública,

um dos elementos fundamentais para uma nova estruturação das relações entre o Estado (ente federal, estadual e municipal) e as organizações privadas, bem como os atores da sociedade civil (Ministério da Saúde, 2014).

Para Sinclair *et al.* (2005), como citado em Ramos (2024), a governança das RASs é um arranjo organizacional uni ou pluri-institucional que permite a gestão de todos os componentes dessas redes, de forma a gerar um excedente cooperativo entre os atores. De acordo com Ramos (2024), o principal foco de debate e normatização relativo à governança tem sido sob a ótica das redes de atenção à saúde, também chamada de governança colaborativa.

A **atenção primária** (classe 2), conforme a Portaria GM/MS n. 4.279/2010, é fundamentada “como o primeiro nível de atenção, enfatizando a função resolutive dos cuidados primários sobre os problemas de saúde mais comuns e a partir do qual se realiza e coordena o cuidado em todos os pontos de atenção à saúde” e é entendida como a “porta de entrada preferencial do sistema de saúde, base das redes de atenção e a função de coordenação do cuidado” à saúde (Ministério da Saúde, 2010; Melo *et al.*, 2021, p. 1).

A atenção primária tem como objetivo promover a saúde e a qualidade de vida por meio da prevenção e conscientização. Isso otimiza os recursos destinados às internações e aos tratamentos de doenças e condições evitáveis, como hipertensão, diabetes, sedentarismo, colesterol alto e doenças cardiovasculares, entre outras. As atividades da atenção primária são direcionadas para políticas como unidade básica de saúde, programa Saúde da Família, saúde bucal, entre outras (Ministério da Saúde, 2022a).

As formas dessa classe sugerem a atuação da auditoria principalmente na prestação dos serviços, considerando como ponto de atenção as unidades em que os serviços de saúde públicos são oferecidos, como unidades básicas de saúde e unidades ambulatoriais especializadas, entre outros.

Dado que a governança das RASs é um sistema transversal a todas as redes temáticas de atenção à saúde e cuida de governar as relações dos níveis de atenção primária com a atenção secundária e terciária, articulando-as em função da missão, da visão e dos objetivos comuns das redes (Mendes, 2011), tais aspectos não são perceptíveis a partir das formas mais frequentes do corpus.

A **atenção especializada** (classe 3) é composta por dois elementos: atenção secundária e atenção terciária. De acordo com Aguilera *et al.* (2013, p. 1022), a atenção especializada, conforme definida pelo Ministério da Saúde, é a atenção de média e alta complexidade, que envolve “um conjunto de serviços ambulatoriais e hospitalares, além de recursos de apoio

diagnóstico e terapêutico, dotados de maior densidade tecnológica que os diferenciam da atenção primária à saúde”.

A atenção secundária representa um conjunto de serviços especializados oferecidos “em nível ambulatorial e hospitalar, com densidade tecnológica intermediária”; posiciona-se entre a atenção primária e a atenção terciária, sendo historicamente reconhecida por procedimentos de média complexidade (Erdmann *et al.*, 2013, p. 3). A atenção secundária é direcionada para áreas como pediatria, ortopedia, cardiologia, oncologia, neurologia, psiquiatria, ginecologia, oftalmologia, entre outras (Ministério da Saúde, 2022a).

De acordo com a Portaria GM/MS n. 4.279/2010, a atenção terciária é caracterizada por ter a maior densidade tecnológica e incluir a assistência de alta complexidade, abrangendo atendimento ambulatorial e hospitalar especializado. Um exemplo disso é o serviço de atendimento móvel de urgência (SAMU), que é voltado para situações de urgência e emergência de natureza clínica, cirúrgica, traumática, obstétrica, pediátrica, psiquiátrica, entre outras, sendo prestado em residências, vias públicas, entre outros locais (Ministério da Saúde, 2010, 2022a).

Assim, as formas da classe 3 relacionam-se tanto à atenção secundária quanto à terciária; semelhantemente à atenção primária, as formas de maior frequência sugerem um foco maior da auditoria na prestação dos serviços a partir das unidades, sem se aprofundar em avaliar aspectos da governança, como a articulação e a integração das estratégias e dos objetivos comuns das redes

A **assistência farmacêutica** (classe 4) é um componente essencial do Sistema Único de Saúde. De acordo com o inciso I do art. 200 da Constituição Federal, o SUS tem a responsabilidade de “controlar e fiscalizar procedimentos, produtos e substâncias de interesse para a saúde e participar da produção de medicamentos, equipamentos, imunobiológicos, hemoderivados e outros insumos” (Brasil, 1988).

A administração de medicamentos e outros insumos é uma parte integral tanto da atenção primária quanto da atenção especializada (secundária e terciária). Além disso, existe uma política independente por meio do programa Farmácia Popular do Brasil. Esse programa, criado pela Lei n. 10.858/2004, autoriza a “disponibilização de medicamentos pela Fundação Oswaldo Cruz – Fiocruz, mediante ressarcimento, visando assegurar à população o acesso aos produtos básicos e essenciais à saúde a baixo custo” (Brasil, 2004). Portanto, a assistência farmacêutica desempenha um papel crucial na garantia do acesso da população a medicamentos e a outros insumos essenciais para a saúde.

Nessa classe 4, ressaltam-se as políticas de distribuição ou dispensação gratuita de medicamentos na rede pública na atenção primária, como também a operacionalização no

programa Farmácia Popular do Brasil nas “redes próprias” (dispensações e aquisição dos medicamentos) ou na rede privada de farmácias e drogarias participantes do programa “Aqui Tem Farmácia Popular”, conveniadas diretamente com o Ministério da Saúde para a venda/dispensação de um grupo de medicamentos e correlatos previamente definidos (Ministério da Saúde, 2016).

Segundo as formas mais frequentes dessa classe sugerem, o foco da auditoria do DENAUS está mais voltado para avaliar os aspectos operacionais dessa política pública de forma isolada. Essa classe apresentou uma representatividade expressiva, com uma taxa de retenção superior à classe de atenção especializada, que envolve toda a assistência de média e alta complexidade, sugerindo uma predileção das equipes de auditoria em avaliar esse programa em vez de outros de maior relevância social ou econômica.

Por sua vez, **administração e finanças** (classe 1) compreendem a gestão de recursos “financeiros”, a execução orçamentária da despesa, licitações e contratos, convênios, entre outros, o que se faz representar pela interação significativa das formas dessa classe.

Conforme a Portaria GM/MS n. 4.279/2010, a integração e a articulação do funcionamento da RAS requerem a implementação de mecanismos de contratualização entre os entes reguladores e/ou financiadores e os prestadores de serviço, objetivando buscar qualidade e eficiência na prestação de serviços e na operação do sistema. Quando os contratos cobrem todos os pontos de atenção da rede, a operação ocorre em um “modo de aprendizagem, ou seja, a busca contínua por uma gestão eficaz, eficiente e qualificada, de forma a proporcionar a democratização e a transparência ao SUS” (Ministério da Saúde, 2010).

Vale lembrar que o SUS tem como fontes de financiamento as receitas tributárias e as contribuições do orçamento nas três esferas de governo, além de ser um dos maiores e mais abrangentes sistemas públicos de saúde do mundo (Massuda *et al.*, 2023). Sua descentralização se deu por meio de mecanismos distributivos de recursos, em especial para a atenção básica à saúde (Bresser-Pereira, 1998).

As formas de maior frequência dessa classe sugerem que as auditorias que avaliam a regularidade da gestão administrativa e financeira no sistema envolvem também aspectos contratuais com entes federais ou instituições não governamentais, avaliando os termos estabelecidos nos instrumentos de contrato e o eventual cumprimento das obrigações contratualizadas.

De modo complementar, a análise fatorial de correspondência das quatro classes revela que administração e finanças (classe 1) assumem uma posição mais centralizada, aproximando-se das demais classes. Isso indica que todas as demais classes são influenciadas por ela, isto é,

os aspectos administrativos e financeiros são elementos relevantes em todos os níveis de atenção, especialmente na atenção especializada – classe com que possui uma interação mais forte –, pois é na atenção especializada (secundária e terciária) em que são aplicados os maiores volumes de recursos.

A auditoria governamental consiste em um conjunto de técnicas específicas para avaliar a gestão, seja preventiva ou operacional, sob diversos aspectos, como a aplicação de recursos financeiros, processos, atividades, desempenho, entre outros, com base na comparação entre critérios (técnicos, operacionais ou legais) e a situação encontrada. A auditoria governamental pode ser classificada como de auditoria de conformidade ou regularidade (com foco na legalidade e na legitimidade dos atos de gestão) ou como de auditoria operacional ou de desempenho (com foco na eficácia, na qualidade, na equidade e na efetividade) (Brasil, 2014b, 2017a).

Assim, agruparam-se as quatro classes dos textos dos relatórios das auditorias em estudo, associando os aspectos da auditoria operacional (desempenho) às classes de “atenção Primária” (classe 2), “atenção Especializada” (classe 3) e “assistência Farmacêutica” (classe 4), além dos aspectos da auditoria de regularidade (ou conformidade), à classe “administração e finanças” (classe 1).

Observa-se, desse modo, a aplicabilidade da auditoria governamental em suas classificações distintas: a auditoria de regularidade ou conformidade, que é voltada à verificação dos atos de gestão quanto à legalidade e à legitimidade dos atos, buscando identificar inconformidades inclusive quanto à gestão dos recursos financeiros, como fraudes e desvios; e a auditoria operacional ou de desempenho, que tem seu foco em avaliar o desempenho da gestão de um ente ou unidade administrativa, um processo ou serviço prestado à sociedade (Brasil, 2017a).

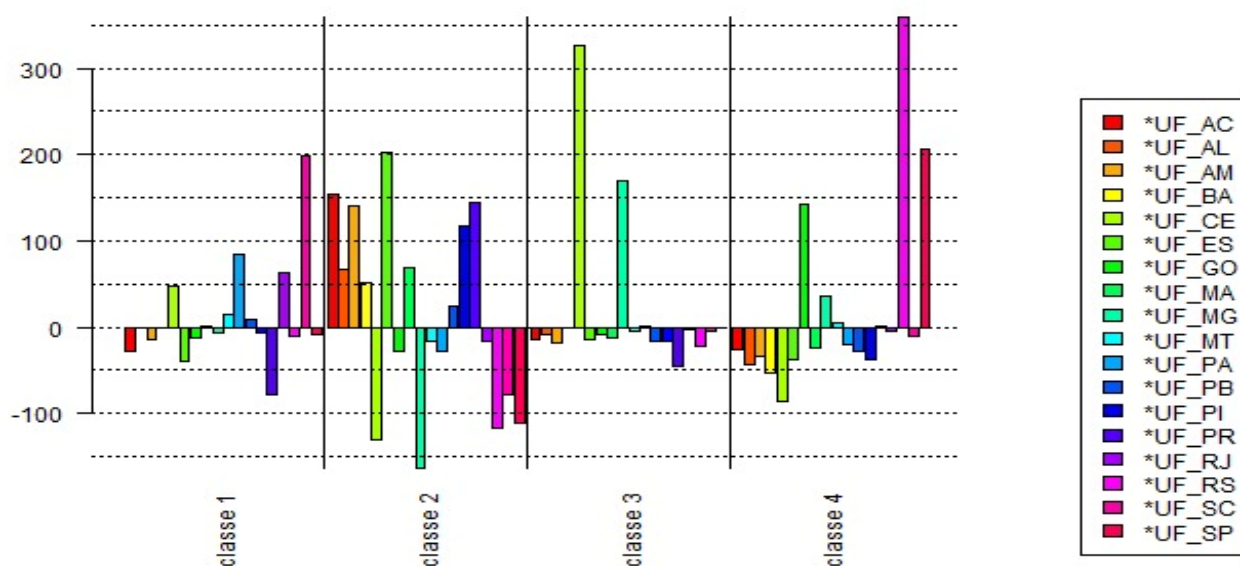
Logo, é possível afirmar que, tanto na atenção básica, inclusive na assistência farmacêutica ou atenção especializada (secundária e terciária), além de se aplicar a auditoria operacional, no que se refere ao seu desempenho, nos processos e nos serviços ofertados, também é aplicável a auditoria conformidade ou regularidade na gestão financeira.

Por sua vez, a classe mais centralizada envolve os aspectos da “administração e finanças”, e, em princípio, justifica a maior preocupação quanto à pertinência da discussão dos parâmetros para a qualidade das informações dos relatórios da auditoria do DENASUS sob a perspectiva das características qualitativas da informação contábil financeira e não financeira, aplicadas à auditoria governamental.

Para análise da associação entre as classes e as variáveis/modalidade do corpus (“unidade federativa”, “grupo de constatação” e “conformidade” da constatação da auditoria, além das categorias das características qualitativas: “compreensibilidade”, “tempestividade”, “comparabilidade”, “verificabilidade” e “materialidade”), iniciou-se com a “unidade federativa”.

Salienta-se que o Sistema Nacional de Auditoria se estabeleceu como um mecanismo de controle técnico e financeiro do SUS mediante as atividades de controle e avaliação (a cargo da Secretaria de Assistência à Saúde) e a auditoria sob a responsabilidade do DENASUS, com seções representativas em todas as unidades federativas brasileiras, a fim de assegurar os parâmetros de cuidados relacionados ao acesso universal à assistência, à qualidade dos serviços e ao controle social (Santos & Eslabão, 2020; Tajra *et al.*, 2014).

Figura 9 – Perfil de associação entre classes e variável (unidade federativa)



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

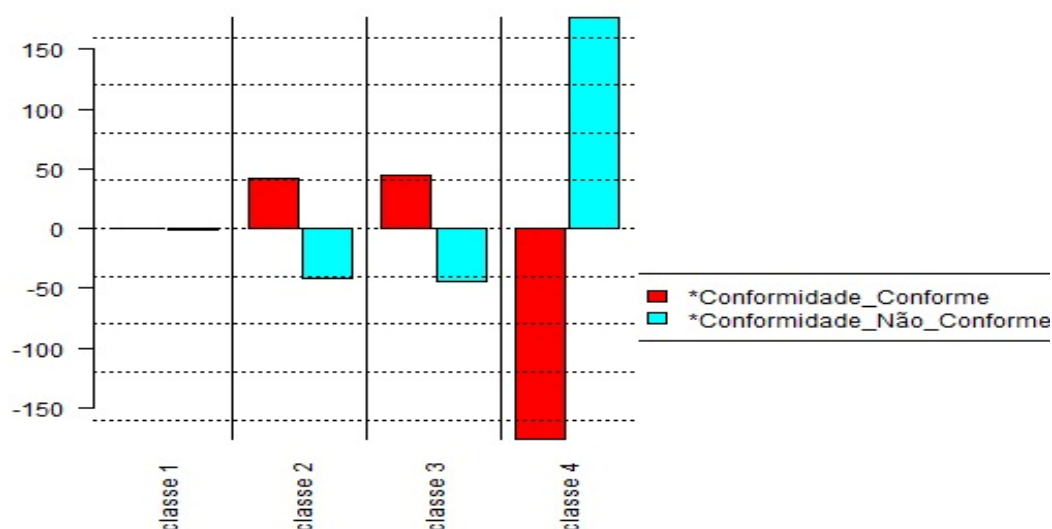
E possível observar a ausência de um padrão nessa relação, refletindo uma diversidade no foco das auditorias nas unidades federativas segundo as classes “administração e finanças”, “atenção primária”, “atenção especializada” e “assistência farmacêutica”, indicando a ausência também de estratégia conjunta das unidades de auditorias nas unidades federativas.

No contexto da governança pública, definir um planejamento de auditoria requer a consideração dos processos e riscos envolvidos, pois, conforme Carlsson-Wall *et al.* (2018), como citado em Machado e Carneiro (2024), para potencializar o alcance da auditoria interna governamental, os órgãos de controle interno, mais recentemente, vêm incorporando a gestão

de riscos em seus planejamentos anuais, cuja difusão ocorreu ainda sob o impulso do reformismo da NPM.

Em relação à variável “conformidade”, nas constatações de auditoria, observa-se, na Figura 10, que as classes apresentam comportamentos variados. Vale ressaltar que a variável de conformidade presente no corpus refere-se ao julgamento do auditor, com base na análise do critério (regulamentação) e da condição (encontrada na auditoria). Essa variável é registrada no relatório e selecionada para o corpus textual da pesquisa, sendo categorizada como “conforme” ou “não conforme”.

Figura 10 – Perfil de associação entre classes e variável (conformidade da constatação)



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Nas classes 2 (“atenção primária”) e 3 (“atenção especializada”), observa-se uma força de ligação da forma positiva com a variável “conforme”, com valores de qui-quadrado de 41,66 e 44,74, respectivamente. A classe 1 (“administração e finanças”) não tem uma associação, o que é perceptível na visualização do gráfico.

A classe 4 (“assistência farmacêutica”) apresenta uma força de interação positiva com a variável “Não conforme”, com valores de qui-quadrado de 176,72, o que sugere que a classe está mais associada a uma situação de irregularidade.

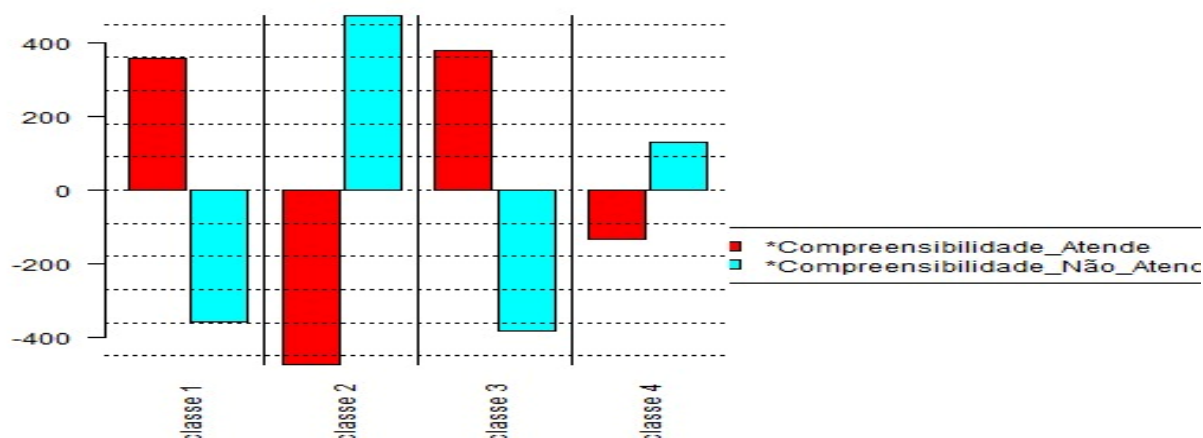
A seguir, procurou-se analisar a possível força de ligação entre as classes de palavras ativas e as características qualitativas da informação, conforme discutidas na seção 3.3.2 e identificadas como variáveis no corpus, observando a saída de dados do IRaMuTeQ.

A primeira variável de análise desse critério, a “compreensibilidade”, é a qualidade que permite aos usuários da informação entender o seu significado. As informações presentes nos

relatórios devem corresponder “às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada” (CFC, 2016, p. 20; IPSASB & IFAC, 2014).

Essa característica foi identificada objetivamente por meio da análise do índice de nebulosidade de Gunning, conforme a proposta metodológica da pesquisa. Esse índice sugere a legibilidade/compreensibilidade do texto. Quanto maior o índice de “névoa”, maior é a complexidade de compreensão do texto.

Figura 11 – Perfil de associação entre classes e variável (compreensibilidade)



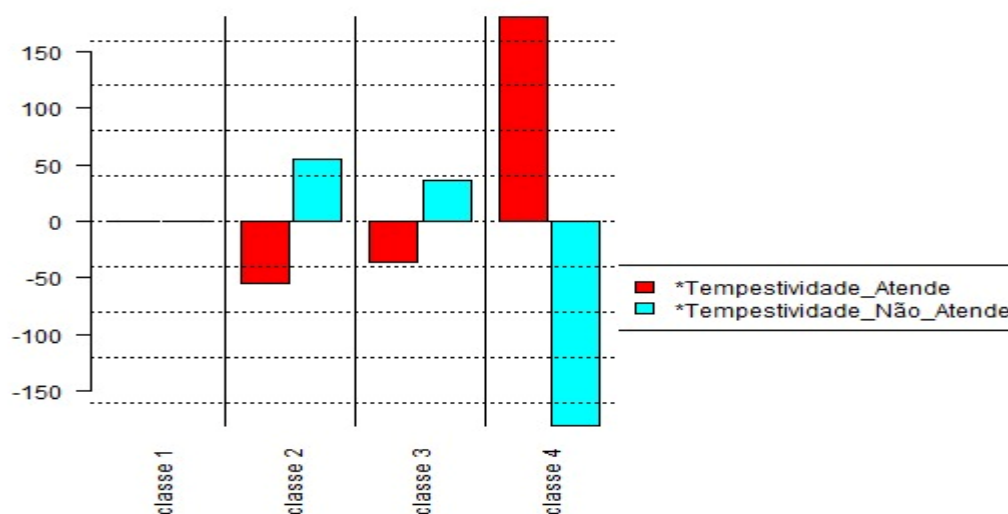
Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A variável “compreensibilidade” é evidente na classe 1 (“administração e finanças”) e na classe 3 (“atenção especializada”), com associação positiva de qui-quadrado de 358,69 e 380,22, respectivamente. Por sua vez, de maneira inversa, a classe 2 (“atenção primária”) e a classe 4 (“assistência farmacêutica”) apresentam associação positiva com a modalidade “não atende”, com qui-quadrado de 473,89 e 176,72, respectivamente.

Por seu turno, a “tempestividade” é uma característica de melhoria e envolve a disponibilidade da informação “para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão”, ou seja, o aspecto da utilidade da informação condiciona-se à sua disponibilização tempestiva (CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014).

A seguir, analisa-se a força de interação da característica “tempestividade”, como uma variável do corpus, com o grupo de classes já estabelecido na saída de dados do IRaMuTeQ.

Figura 12 – Perfil de associação entre classes e variável (tempestividade)

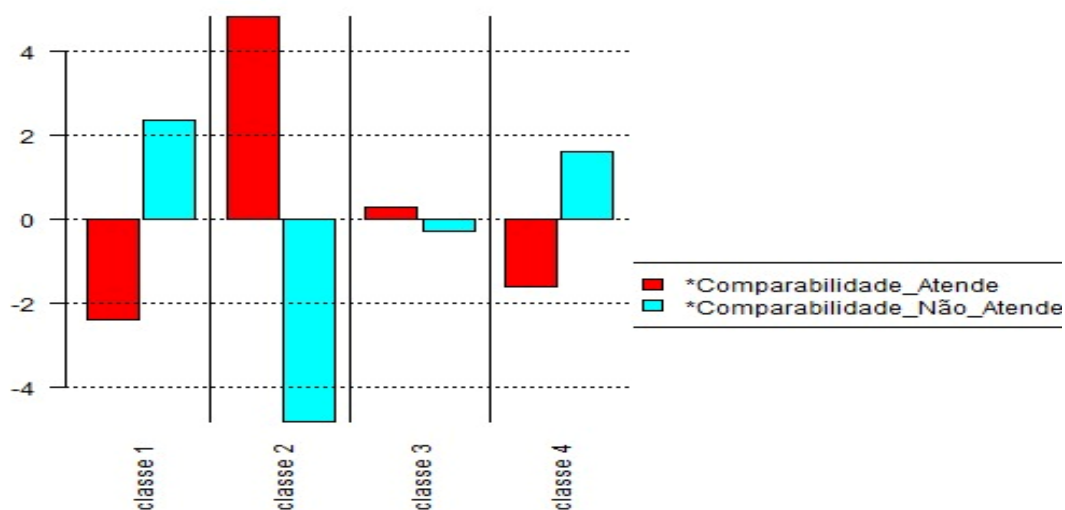


Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A classe 1 (“administração e finanças”) não apresenta conexão aparente com a característica da tempestividade. As classes 2 (“atenção primária”) e 3 (“atenção especializada”) têm ligação significativa com a modalidade “não atende”. A classe 4 (“assistência farmacêutica”), por sua vez, apresenta relação significativa com a tempestividade, com qui-quadrado de 181,07, o que indica que o reconhecimento dessa característica está mais fortemente associado às informações da auditoria sobre a assistência farmacêutica, incluindo o programa Farmácia Popular do Brasil. Tal associação também sugere que os textos contêm recomendações que são oportunas sobre as respectivas constatações, sendo elas emitidas em tempo adequado para impactar as atividades associadas a essas políticas.

A “comparabilidade” é uma característica que permite ao usuário da informação identificar semelhanças e diferenças entre dois ou mais conjuntos de fenômenos. Portanto, não é “uma qualidade de item individual de informação”, mas, uma qualidade observada a partir da relação entre dois ou mais itens de informação (CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014).

Figura 13 – Perfil de associação entre classes e variável (comparabilidade)

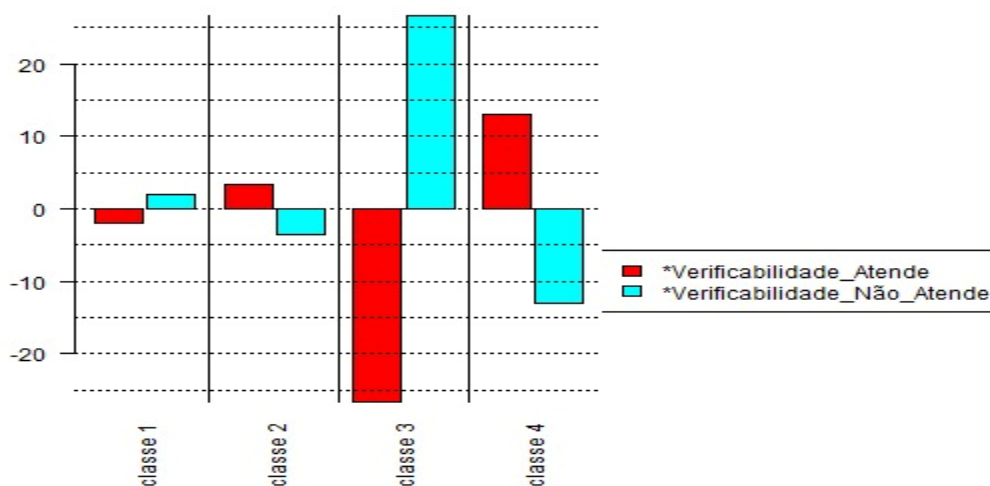


Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

O atendimento à característica qualitativa da comparabilidade não apresentou força de ligação positiva com as classes 1 (“administração e finanças”) e 4 (“assistência farmacêutica”). A classe 2 (“atenção primária”) apresenta relação positiva com a variável, porém fraca, com qui-quadrado de 4,84. a classe 3 (“atenção especializada”) não apresentou relação. Vale observar que essa característica foi indicada em apenas 1% dos relatórios da análise.

Por sua vez, a característica da “verificabilidade” contribui para garantir a representação fidedigna das informações, seja em fenômenos de natureza econômica ou não, que são representados nos relatórios. Portanto, é uma característica de melhoria, conforme a NBC TSP EC (CFC, 2016; IPSASB & IFAC, 2014).

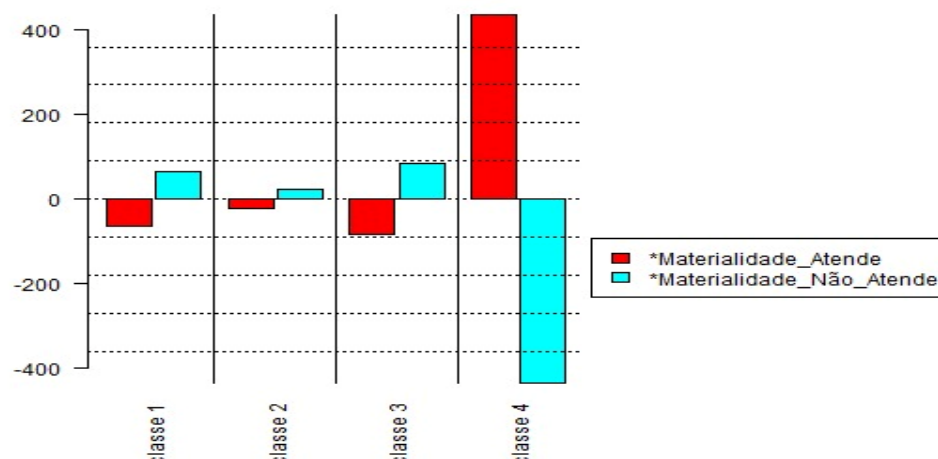
Figura 14 – Perfil de associação entre classes e variável (verificabilidade)



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Embora presente em 96,4% das observações, ao examinar a variável “verificabilidade” e a sua ligação com as classes de palavras, verifica-se que as classes 1 (“administração e finanças”) e 2 (“atenção primária”) não têm forte associação com a característica. A variável “verificabilidade” mostra relação positiva e significativa com a classe 4 (“assistência farmacêutica”), com valor do qui-quadrado de 12,96, e uma associação com negativa com a classe 3 (“atenção especializada”).

Figura 15 – Perfil de associação entre classes e variável (materialidade)



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A classe 4 (“assistência farmacêutica”) tem forte ligação com a modalidade “atende” da variável “materialidade”, com valor de qui-quadrado de 436,15. Isso diferencia essa classe das demais em termos de atendimento a essa característica. O não atendimento da “materialidade” tem uma associação positiva com as demais classes, como pode ser observado no gráfico.

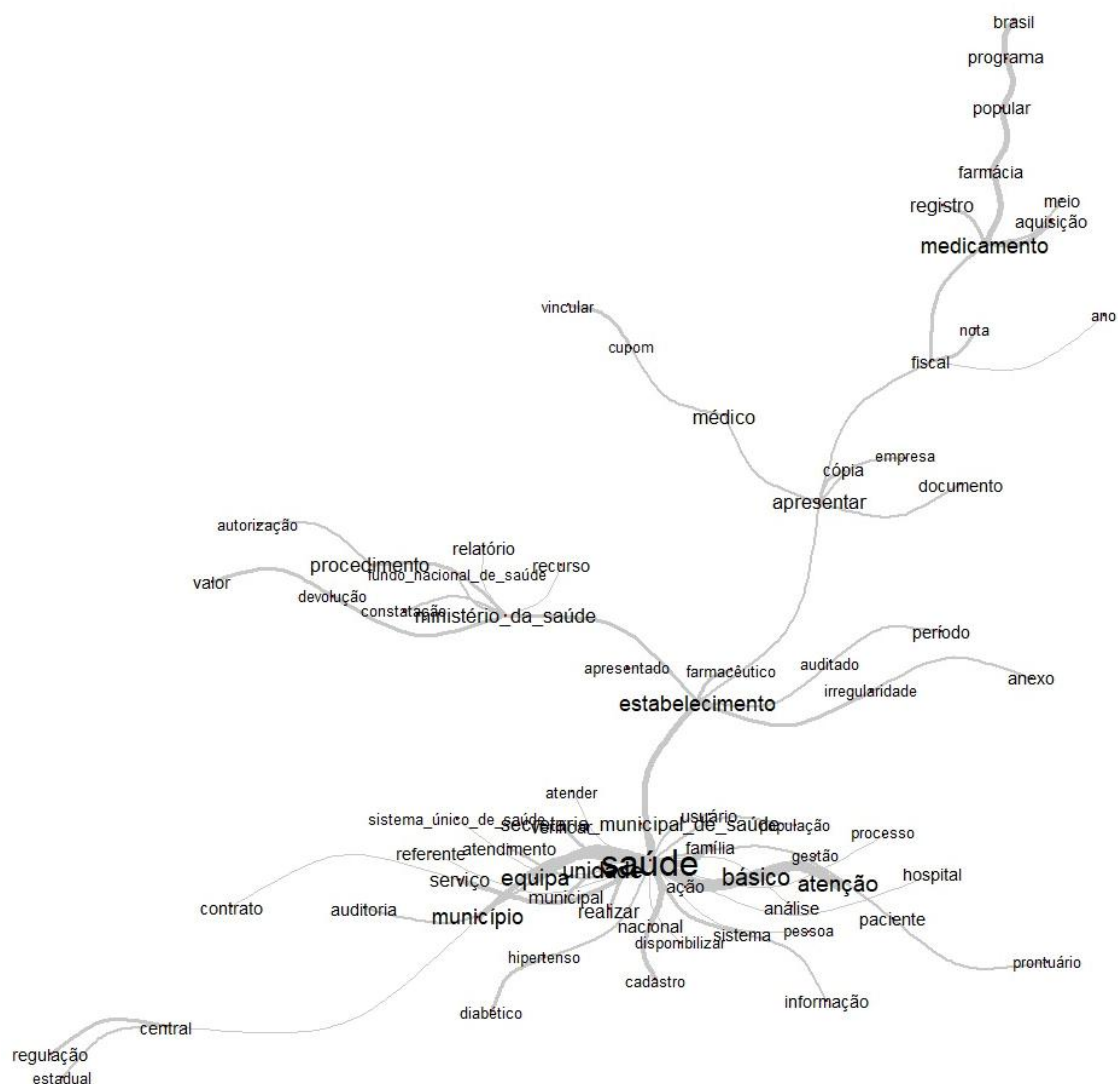
4.2.1.5 Análise de similitude de palavras

Com base na teoria dos grafos, a análise de similitude permite identificar coocorrências entre palavras, resultando em indicações da conexão entre as formas (palavras) do texto. A análise de similitude ajuda a identificar a estrutura de um corpus textual e distingue “as partes comuns e as especificidades em função das variáveis ilustrativas (descritivas) identificadas na análise” (Camargo & Justo, 2013, p. 516; Marchand & Ratinaud, 2012).

Para gerar o gráfico a seguir, foram utilizadas as seguintes configurações: *escore cooccurrence*, tipo de gráfico *statique* como “árvore máxima”, “texto sobre os vértices”, *edge curved*, tamanho de texto “10” e “halo”. Como ajustes do gráfico, optou-se pelo texto do vértice proporcional à frequência *eff*.

Para essa análise, consideraram-se as formas com frequência mínima de 150 ocorrências, excluindo-se as formas “e” e “a” por não atenderem aos parâmetros pré-selecionados, como pode ser observado a seguir:

Figura 16 – Análise de similitude de palavras



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Nos agrupamentos ou comunidades centrais, destacam-se as palavras “saúde”, “atenção”, “básico” e “equipe”. Assim, destacam-se a atenção básica e a atenção do SUS no âmbito dos municípios, envolvendo a gestão dos serviços na atenção primária (“secretaria municipal de saúde”, “equipe”, “saúde”, “família”) e secundária e terciária (“hospital”, “prontuário”, “paciente”, “cadastro”, “central”, “regulação”), o que sugere a compreensão do sistema em seus níveis de atenção à saúde.

Ressalta-se que “disponibilizar” as “informações” à “auditoria” denota a **relevância** da informação no cumprimento do dever de prestação contas e na responsabilização dos gestores pela condução das políticas públicas.

Um segundo agrupamento envolve “estabelecimentos” “farmacêuticos”, o “auditado” e “irregularidades”, desdobrando-se em “apresentação” de “documentos”, como “notas fiscais”, “cupons”, “cópias” entre outros, e “registros” das dispensações ou comercializações do programa Farmácia Popular do Brasil. Destaca-se que os lemas “documentos”, “notas fiscais”, “cupons”, “cópias”, “registro” se relacionam com a característica qualitativa da **verificabilidade**, visto que esta é suportada por papéis de trabalho, dados, entre outros fatores, o que contribui para assegurar aos usuários a **representação fidedigna** dos fenômenos a que a informação do relatório se destina (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014).

Outra comunidade que se destaca é o financiamento e a gestão dos recursos do Ministério da Saúde, através do Fundo Nacional de Saúde, em que, a partir das “constatações”, implica-se, por vezes, a “devolução” do “recurso” expresso em “valores” ao fundo, sendo observada uma maior proximidade desse grupo com a avaliação do programa Farmácia Popular do Brasil. Esse grupo possui termos que se associam às características qualitativas da **tempestividade e materialidade**.

Infere-se, portanto, que os relatórios de auditoria compreendem aspectos da auditoria de regularidade ou conformidade (inclusive financeira), como também da auditoria operacional ou de desempenho das políticas públicas nos diversos níveis de atenção. Além disso, pode-se inferir ainda que esses aspectos são avaliados não de forma específica, mas de forma complementar entre si, pois os recursos do Fundo Nacional de Saúde financiam todos os níveis de atenção à saúde, como mencionado anteriormente.

4.2.1.6 Nuvem de palavras

A técnica de nuvem de palavras é uma ferramenta visual eficaz para a análise de texto, uma vez que permite agrupar palavras com base em sua frequência dentro de um corpus. As palavras mais frequentes são exibidas em um tamanho de fonte maior, o que permite a rápida identificação das palavras-chave ou dos temas predominantes em um conjunto de dados. Como Camargo e Justo (2013, p. 516) observam, “é uma análise lexical mais simples, porém graficamente bastante interessante, na medida em que possibilita rápida identificação das palavras-chave de um corpus”.

Figura 17 – Nuvem de palavras (A e B)



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Conforme já definido na seção de metodologia, foram consideradas apenas as formas ativas (adjetivo, formas não reconhecidas, nome comum e verbos) e suplementares (advérbio) que tiveram frequência mínima de 120 ocorrências. Para a geração de uma nuvem de palavras mais expressiva, foi excluída a forma “saúde”, além dos termos que não atendiam aos critérios predefinidos para as formas ativas.

Assim, a nuvem A (Figura 17a) apresenta formas que compreendem os diversos níveis de atenção à saúde, confirmando os destaques apresentados na seção 4.1, que analisa a produção dos relatórios de auditoria, em especial da atenção básica, incluindo a assistência farmacêutica (e o programa Farmácia Popular do Brasil), a assistência de média e alta complexidade (incluindo os serviços de urgência e emergência e sua regulação) e a gestão dos recursos financeiros pertinentes.

Quanto aos lemas que se relacionam com a identificação das características qualitativas na nuvem B (Figura 17b), a frequência das formas da nuvem B pode ser observada no APÊNDICE E.

Destacam-se os lemas “apresentar”, “disponibilizar”, “comprovar” e “demonstrar”, com valor semântico de prestar “informação” solicitada pela equipe de auditoria no contexto da constatação de auditoria, sugerindo a **relevância** da informação para tomada de decisão do usuário, seja em situação de conformidade ou não conformidade, em resposta à questão de auditoria (Brasil, 2017b; Valente & Fujino, 2016). Assim, tal característica qualitativa da

informação é identificada pela precisão confirmatória da situação ou para a prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão (valor preditivo) (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 18; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).

Esses lemas podem se associar também à **representação fidedigna** sobre a informação apresentada, muitas vezes presente na evidenciação da auditoria, em que se evidencia a constatação a partir dos critérios e das condições observados, de forma completa e livre de erro e viés (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021).

A evidência tem relação com a constatação, uma vez que esta deve apresentar informações precisas que sustentem a constatação realizada, observando o cumprimento ou descumprimento normativo (Brasil, 2017b).

Para a ausência de viés ou erro, também é garantida a audição do auditado nos casos de não conformidade, levando em conta sua ampla defesa na forma da Constituição Federal. Do mesmo modo, a revisão do trabalho de auditoria contribui para que todas as constatações estejam suportadas por evidências sólidas e que erros, deficiências e/ou outras questões relevantes tenham sido resolvidos (Brasil, 1988, 2017a).

Por sua vez, a **verificabilidade** ajuda a assegurar a confiabilidade dos fenômenos econômicos ou de outra natureza que a informação contábil se propõe a representar, sendo que o montante ou outra forma de representação pode ser verificado em si mesmo ou com a checagem de dados e recálculo de resultados utilizando uma mesma metodologia (CFC, 2016, p. 22; IPSASB & IFAC, 2014). Assim, os termos “registro”, “verificar”, “anexo”, “relatório”, “documento”, “sistema”, “informação”, “nota”, “cupom”, “contrato”, “cadastro”, “dado”, entre outros, contribuem para a identificação dessa característica nas unidades de contexto. A verificabilidade, assim como a representação fidedigna, é mais perceptível na evidenciação da auditoria.

A **tempestividade** e a **materialidade** se apresentam no contexto da recomendação da auditoria, sendo destinadas ao auditado, com base no arcabouço normativo vigente ao exame da auditoria (Brasil, 2017b).

A **tempestividade** significa que a informação dever ser disponibilizada a tempo de ser útil, seja para a prestação de contas à sociedade, a responsabilização ou a tomada de decisão para adoção das medidas recomendadas pela auditoria (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021). Assim, destaca-se a notificação da “irregularidade” ao auditado para as providências a seu cargo, implicando por vezes a “proposição” de “devolução” de recursos ao Fundo Nacional de Saúde.

A **materialidade**, diz respeito à característica da informação contábil quando uma

Também, destacam-se a característica da verificabilidade, na modalidade “atende”, por ela estar presente em 96,4% das observações, e a comparabilidade, na modalidade “não atende”, por estar presente em apenas 1,2% das observações.

A materialidade destaca-se na modalidade “não atende” por estar presente em apenas 35,4% das observações. Além disso, a nuvem evidencia as características de tempestividade (presente em 61,8% das observações) e a compreensibilidade (presente em 50,5% das observações), o que, portanto, parcialmente se enquadra na modalidade “atende” e “não atende”.

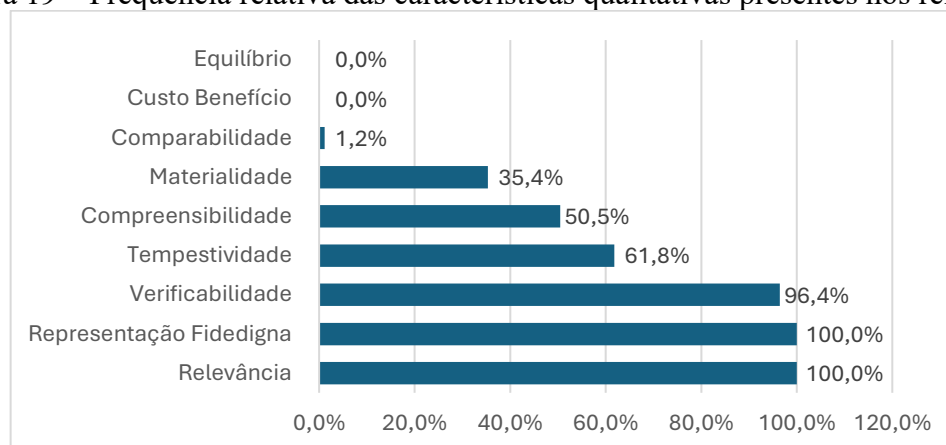
No tópico seguinte, são discutidas as características qualitativas presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS, considerando sua classificação em características fundamentais, características de melhoria e características restritivas.

4.2.2 Características qualitativas nos relatórios de auditoria do DENASUS

A partir da análise de conteúdo e apoiado no referencial teórico, este estudo focou na identificação das características qualitativas presentes nos relatórios do DENASUS sob a perspectiva das características qualitativas da informação contábil.

Vale ressaltar que algumas características qualitativas da informação contábil encontram relação com os normativos pertinentes à atividade de auditoria governamental no âmbito do DENASUS, como a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a verificabilidade e a tempestividade – no normativo do DENASUS (Brasil, 2017b) e no manual de orientações técnicas (CGU, 2017) – e a relevância, a representação fiel, a compreensibilidade e a tempestividade – no IIA 2400 e 2420 (IIA, 2008), conforme relacionado no APÊNDICE F deste trabalho. Na figura a seguir, é possível visualizar a frequência das características e das dimensões da NPG, nas observações da amostra analisada.

Figura 19 – Frequência relativa das características qualitativas presentes nos relatórios



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

4.2.2.1 Características fundamentais

Para Oulasvirta (2021), as características qualitativas devem ser organizadas hierarquicamente, a fim de mantê-las consistentes para as necessidades e objetivos de seus usuários primários, sendo a relevância e a representação fidedigna as características qualitativas de primeira ordem.

Assim, as características fundamentais para a informação de auditoria são a relevância e a representação fidedigna, que são essenciais para garantir a utilidade da informação contida nos dos relatórios de auditoria. Essas características podem ser aprimoradas com as características de melhoria descritas na teoria e no *conceptual framework* do IPSASB e da IFAC (Araújo & Callado, 2020; Barbosa & Niyama, 2020; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021; Silva, 2018; Valente & Fujino, 2016). No contexto dos relatórios do DENASUS, a relevância é identificada nas constatações da auditoria, enquanto a representação fidedigna sustenta-se pelas evidências coletadas durante a auditoria e disponibilizadas na comunicação ou no relatório.

Quanto à **relevância**, esta ocorre quando a informação é capaz de influenciar significativamente os propósitos para os quais foi elaborada e divulgada no relatório, sendo capaz de influenciar a decisão do usuário e tendo valor confirmatório ou preditivo ou ambos (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 18; IPSASB & IFAC, 2014; Valente & Fujino, 2016).

Essa característica não é nominalmente identificada nos normativos da auditoria do DENASUS, ou da CGU e do IIA, porém é identificada nas descrições de concisão, construtividade e completude – conforme pode ser verificado no APÊNDICE F (Brasil, 2017b; CGU, 2017; IIA, 2008) –, que destacam que o relatório de auditoria deve conter informações

significativas e relevantes (Brasil, 2017b; IIA, 2008), evitar elaboração desnecessária e ser útil (CGU, 2017; IIA, 2008).

Essa característica está evidente em todas as informações dos relatórios analisados na amostra deste estudo, podendo ser reconhecida por meio das constatações com valor confirmatório (relevante para a prestação de contas e a responsabilização dos gestores e para a tomada de decisão) ou preditivo (relevante para a avaliação de responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos, para a regularidade na prestação de serviços e para o cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários, entre outros contextos) (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 18; IPSASB & IFAC, 2014).

Portanto, considera-se a relevância uma característica essencial para a avaliação da qualidade das informações nos relatórios de auditoria do DENASUS. É crucial que as informações sejam concebidas na perspectiva de ser útil aos (diversos) usuários, o que significa que elas devem se concentrar no que é relevante aos objetivos de sua elaboração e divulgação.

A característica de **representação fidedigna** é atingida quando a representação de um fenômeno, seja ele econômico ou de outra natureza, é completa, imparcial e sem erros materiais significativos. A informação fidedigna reflete a essência da transação e, em algumas ocasiões, pode divergir da sua forma legal (CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014). A representação fidedigna está presente nas diretrizes dos órgãos normativos analisados, por vezes permeando uma variedade de atributos como confiabilidade, imparcialidade, objetividade e precisão (Brasil, 2017b; CGU, 2017; IIA, 2008), conforme evidenciado no APÊNDICE F. Segundo esses normativos, a informação fidedigna deve apresentar as evidências livre de opiniões que não se sustentam diante de argumentos válidos, devendo também ser neutra ou imparcial, livre de erro ou distorções e fiel aos fatos e às evidências.

Em todos os documentos examinados no estudo, a representação fidedigna foi uma constante, sendo fundamentalmente reforçada pelas evidências obtidas mediante a auditoria, com a verificabilidade atuando como um elemento-chave para seu aprimoramento. A representação fidedigna é reconhecida em todo o conjunto de dados analisados, por estarem apoiadas em evidências, como indicado na própria comunicação ou no próprio relatório.

Na prática, a representação fidedigna das informações baseadas nas evidências é essencial para a avaliação da qualidade das informações no relatório, seja nas situações de conformidade ou de não conformidade.

4.2.2.2 Características de melhoria

Essas características referem-se aos atributos que aprimoram a informação e aumentam a utilidade das informações contábeis, desde que sejam relevantes e ofereçam uma representação fidedigna (Araújo & Callado, 2020; Oulasvirta, 2021; Silva, 2018; Valente & Fujino, 2016). De acordo com o *conceptual framework* do IASB (2018), essas características devem ser maximizadas, mesmo que isso signifique diminuir outra característica. Trata-se de um processo iterativo, que requer a aplicação de uma ordem estabelecida para equilibrar e otimizar a utilidade das informações contábeis fornecidas.

Nessa perspectiva, a **compreensibilidade** é essencial para que as informações sejam facilmente assimiladas pelos usuários, exigindo linguagem clara e simples. Esse atributo é reforçado pela comparabilidade, permitindo que as informações sejam avaliadas em diferentes contextos. Uma redação eficaz, que seja direta e legível, contribui para a maximização da compreensibilidade, e ferramentas a exemplo do índice de nebulosidade de Gunning, aplicado nesta pesquisa, pode ser útil para mensurar essa característica.

A compreensibilidade contribui para a utilidade da informação porque permite que os usuários assimilem seu significado, uma vez que esteja alinhada com as necessidades e o nível de conhecimento dos usuários e considerando a natureza da informação fornecida (CFC, 2016, p. 20; IPSASB & IFAC, 2014). No entanto, a análise da legibilidade revelou uma falta de compreensibilidade, estando presente em pouco mais da metade (50,5%) das observações, a partir dos *Gunning fog indexes* calculados sobre os relatórios de auditoria. Tal achado indica que a ausência de compreensibilidade pode comprometer aspectos da relevância e/ou da utilidade da informação, pois, para que esta seja relevante, não basta ser pertinente, mas também clara e compreensível. A maneira como as descobertas, as evidências e as recomendações são comunicadas (como unidades de texto), segundo os dados analisados neste estudo, sugerem uma necessidade de melhorias nesse aspecto.

Os normativos da auditoria do DENASUS (ou da CGU ou da IIA) sugerem que a informação do relatório seja facilmente compreendida pelo público (Brasil, 2017b; CGU, 2017; IIA, 2008). É importante que a informação de auditoria seja compreendida por todos os usuários, não apenas por auditores ou gestores, pois a falta de compreensibilidade pode afetar negativamente a utilidade da informação no processo de decisão. A clareza da informação é crucial não apenas para gestores e tomadores de decisão, mas também para a *accountability*, que é uma dimensão da governança do setor público, e para o julgamento social e político por parte da sociedade.

A **tempestividade**, conforme descrito na NBC TSP EC (CFC, 2016), é a característica que garante que as informações sejam fornecidas em tempo hábil para manter a sua relevância, seja para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), seja para fins de auxílio na tomada de decisões. Informações de auditoria precisam ser disponibilizadas prontamente para permitir a correção de irregularidades nos serviços públicos, orientar decisões estratégicas na alocação de recursos ou para responsabilizar os agentes envolvidos. A tempestividade é, particularmente, evidente nas recomendações de auditoria, que devem preceder as ações futuras para melhorar a gestão, indicar valores para devolução ou assegurar a responsabilização necessária.

A característica da tempestividade é observada na maioria dos relatórios de auditoria, especialmente nas recomendações com efeitos práticos, como a melhoria dos serviços de saúde ou a responsabilização de agentes públicos, indivíduos ou organizações que se relacionam com o serviço público de saúde. Também está presente nos normativos do DENASUS, da CGU e do IIA, como pode se observar no APÊNDICE F, segundo os quais a informação deve ser oportuna e permitir à administração tomar medidas e ações corretivas no tempo correto (Brasil, 2017b; CGU, 2017; IIA, 2008).

Portanto, trata-se de um aspecto crucial para a utilidade das informações nos relatórios de auditoria, pois garante que as informações estejam disponíveis para os usuários em tempo hábil, mantendo sua relevância para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão (CFC, 2016, p. 21; IPSASB & IFAC, 2014).

Para aprimorar a tempestividade, é relevante especificar claramente nos textos das recomendações em qual o prazo que os gestores devem agir, pois muitos textos falham em fornecer essa informação, deixando os leitores/usuários incertos sobre quando os efeitos das recomendações ou informações começarão a se manifestar. A indicação precisa do *timing* para ação pode, portanto, aumentar significativamente a utilidade das informações apresentadas.

Por seu turno, a **comparabilidade** “possibilita aos usuários identificarem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos” (CFC, 2016). Envolve um significativo grau de subjetividade ou julgamento de valor pelo usuário da informação, pois “não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação e contribui para a compreensibilidade (p. 21).

Para Araújo e Callado (2020), a informação torna-se mais útil quando permite a comparação com informação similar sobre outras entidades e sobre a mesma entidade em períodos distintos. Assim, ela permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades e diferenças entre os itens comparados. No âmbito da auditoria do DENASUS,

essa comparabilidade é evidente nas constatações e nas recomendações, enriquecendo a compreensibilidade e, consequentemente, a utilidade das informações.

Isso pode ser observado, por exemplo, na análise da evolução de uma conta contábil ou de um indicador de desempenho específico ao longo do tempo ou, ainda, na comparação entre diferentes unidades de saúde ou regiões do país. Dadas a descentralização e a regionalização das políticas de saúde pública do SUS, essa característica pode promover contribuições significativas à qualidade das informações nos relatórios de auditoria.

A comparabilidade pode ser realçada quando as informações se baseiam em fenômenos comparativos para avaliar medidas alternativas, causas e consequências, numa mesma entidade ao longo do tempo ou entre entidades diferentes. Como exemplo, cita-se a análise de avanços ou retrocessos em um determinado indicador ao longo do tempo como forma de enriquecer a análise de tendências e perspectivas (Sarquis, 2021).

Embora raramente percebida nos textos analisados (apenas 1,2%), ressalta-se que a comparabilidade é uma qualidade da informação contábil essencial, uma vez que permite identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. Essa característica tem uma baixa aplicação, conforme identificado nos relatórios de auditoria, e poderia melhorar a qualidade da informação em diversas situações auditáveis. Por exemplo, quando são comparados os resultados avaliados pela auditoria nas políticas e nos serviços de exercícios anteriores num determinado ente, evidenciando a sua evolução ou comparando os resultados com outros entes de características semelhantes. Assim, a comparabilidade é capaz de contribuir para uma melhor avaliação da eficiência e do desempenho das organizações, bem como impactar a *accountability* e fortalecer o papel da auditoria enquanto pilar da governança nas organizações (Barata *et al.*, 2024; Fonseca *et al.*, 2020, p. 261; Schillemans, 2016).

A **verificabilidade**, que complementa a representação fidedigna, “implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso, mas não necessariamente à concordância completa” (CFC, 2016, p. 22; IPSASB & IFAC, 2014). Na prática da auditoria do DENASUS, a verificabilidade é sustentada pelas evidências obtidas, que devem ser coletadas por meio de técnicas e metodologias confiáveis e replicáveis. Essas evidências devem representar, com precisão, os fenômenos econômicos e operacionais sem erros materiais ou vieses. A organização e a apresentação adequadas das evidências, alinhadas aos programas e suportadas nos papéis de trabalho e outros elementos probatórios, também maximizam esse atributo.

A verificabilidade pode contribuir para garantir os usuários de que as informações nos relatórios refletem de maneira precisa os fenômenos econômicos ou outros processos relevantes

que pretendem representar, conforme descrito pelo CFC (2016) e pelo IPSASB e IFAC (2014). Nos normativos do DENASUS e da CGU, a verificabilidade apresenta-se nas características de convicção e completude, respectivamente, permitindo ao leitor ou usuário da informação do relatório de auditoria chegar às mesmas conclusões que o auditor (Brasil, 2017b; CGU, 2017).

Essa é uma característica marcante na maioria dos relatórios analisados neste estudo, estando presente em 96,4% das unidades de texto analisadas. Essa propriedade é especialmente reforçada por diferentes tipos de evidências, como a documental, a fotográfica, a testemunhal, entre outras. A verificabilidade deve ser vista como um complemento valioso à representação fidedigna, enriquecendo-a com a descrição detalhada e a identificação das evidências que fundamentam as descobertas e as constatações da auditoria. Essa característica se apoia nos papéis de trabalhos construídos pela auditoria, nas informações do auditado ou nos dados públicos ao alcance da equipe de auditoria, por exemplo.

4.2.2.3 Características restritivas

A **materialidade** como um aspecto da relevância é identificada como aquela característica que, por erro ou distorção da informação contábil, influencia a prestação de contas ou a tomada de decisão dos usuários. Depende, assim, “tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade” (CFC, 2016, p. 23; IPSASB & IFAC, 2014).

No contexto do Pronunciamento Técnico CPC 00 R2, a materialidade é vista como um aspecto da relevância que depende da natureza ou magnitude, ou de ambas, dos itens relatados no contexto do relatório financeiro de uma entidade específica (CPC, 2019).

Iudícibus (2010) salienta que a materialidade pode ser considerada sob duas óticas diferentes: a do registro contábil ou da informação (realizado pelo contador ou auditor) e a do usuário que consulta essa informação. Contudo, a responsabilidade de assegurar que a situação financeira da entidade seja reportada com precisão, considerando a materialidade, recai sobre os profissionais que operam com a informação, sejam eles contadores ou auditores.

Embora a materialidade seja considerada uma característica restritiva nos *conceptual frameworks* do setor público (CFC, 2016; IPSASB & IFAC, 2014) e uma característica restritiva no *conceptual framework* do IASB (2018) e no CPC 00 R2 (CFC, 2019), para os fins deste estudo e no contexto da auditoria governamental realizada pelo DENASUS, argumenta-se que a materialidade deve ser vista como um atributo adicional à relevância. Nesse sentido, a expressão quantitativa dos valores financeiros ou materiais nas constatações e nas recomendações contribui para essa característica.

A **materialidade**, embora não esteja explicitamente presente nas diretrizes dos normatizadores para a qualidade da informação de auditoria, é identificável em muitos dos relatórios, estando presente em 35,4% das observações analisadas. Portanto, deve ser valorizada como um complemento à relevância da informação, especialmente por sua contribuição à prestação de contas e à responsabilização. Vale salientar que essa característica também é um critério essencial para determinar a relevância da informação nos relatórios de auditoria.

Finalmente, o **custo-benefício**, embora seja um conceito central no controle, a sua identificação e o seu relato podem ser desafiadores no contexto dos relatórios de auditoria. Argumenta-se que o custo-benefício deve ser considerado como um valor agregado à auditoria, desde o planejamento e a programação até a execução dela.

Embora o atributo não tenha sido constatado diretamente nas observações analisadas, mesmo com a presença de benefícios financeiros e não financeiros presentes nas recomendações de auditoria, a falta de uma relação clara com os custos de produção torna difícil sua avaliação. É importante considerar que a avaliação de custos e benefícios depende do discernimento profissional, sendo, muitas vezes, impossível de quantificar. Portanto, deve ser entendida como uma característica a ser observada desde o início do planejamento da atividade de auditoria, incluindo a consideração do custo de oportunidade em relação às alternativas estratégicas potenciais.

Também, a análise mostrou uma ausência de **equilíbrio entre as características qualitativas**, principalmente quando da ausência de compreensibilidade da informação, o que compromete sua utilidade. Sendo o equilíbrio um valor subjetivo, este deve ser percebido como a necessidade de um julgamento profissional contínuo por parte do auditor ou líder da equipe. Portanto, não é algo que possa ser considerado um valor absoluto. Conforme a estrutura conceitual do setor público – os *conceptual frameworks* (CFC, 2016; IPSASB & IFAC, 2014) –, determinar a importância relativa das características qualitativas é intrinsecamente uma questão de discernimento e julgamento do profissional responsável, o qual elege algumas, em detrimento de outras, no caso, para cumprir com o propósito da auditoria. (CFC, 2016, p. 24; IPSASB & IFAC, 2014).

Assim, compreende-se que a busca por alcançar o equilíbrio adequado entre as características contribui para melhor atender aos propósitos da elaboração e divulgação da informação dos relatórios de auditoria do DENAUS.

A título de conclusão desta seção, percebe-se que as contribuições aqui apresentadas têm significado relevante para a propagação de conceitos essenciais relacionados à qualidade das informações contidas nos relatórios de auditoria das políticas públicas de saúde no Brasil,

sob responsabilidade do DENASUS. Essas contribuições objetivam preencher as lacunas existentes na área de auditoria no setor público, com foco especial nas políticas de saúde.

Os relatórios financeiros – assim como os não financeiros – das organizações públicas devem ser de alta qualidade para serem úteis na tomada de decisões, na prestação de contas, na responsabilização, entre outras finalidades possíveis. Também, a qualidade da auditoria é essencial para concretizar a responsabilização no setor público por meio de relatórios financeiros. Conforme já apontado pela literatura, os problemas relacionados à qualidade da auditoria são frequentemente associados a falhas da própria auditoria (Aswar *et al.*, 2021; Rahmawaty *et al.*, 2023; Steccolini, 2004).

As características qualitativas da informação contábil dos *conceptual frameworks* elegidos neste trabalho são aplicáveis, enquanto atributos da qualidade da informação, para a avaliação da qualidade da informação nos relatórios de auditoria governamental no âmbito do DENASUS. Tal aplicação se dá sob a perspectiva da utilidade das informações para os propósitos gerais dos usuários da informação, considerando as particularidades do setor público e a dimensão das implicações sociais. Portanto, compreende-se que as características qualitativas da informação contábil melhoram a qualidade das informações contidas nos relatórios de auditoria governamental do DENASUS.

4.3 Dimensões da *new public governance* e os relatórios de auditoria do DENASUS

As discussões a respeito da qualidade da informação contábil e a sua utilidade nos processos de controle e de tomada de decisão reforçam a importância da contabilidade como instrumento construtor e gerador de informação nas organizações públicas. A qualidade da informação contábil é uma condição indispensável para uma análise das organizações de forma segura e confiável. Contudo, não há apenas uma única forma de se medir essa qualidade, uma vez que existem diversos modelos que permitem a captura de diferentes propriedades (Araújo & Callado, 2020; Moura *et al.*, 2016).

A auditoria, por sua vez, é essencial à governança por contribuir significativamente com a efetividade das organizações públicas, a prestação de contas e a responsabilização dos gestores sobre os resultados, o que constitui desafios à boa governança, além da participação social, justiça, democracia participativa, inclusão, direitos, entre outras dimensões. (Grindle, 2017; Grossi & Argento, 2022; Fonseca *et al.*, 2020; Moura & Bezerra, 2016).

Assim, para contribuir com a discussão das características qualitativas da informação nos relatórios de auditoria do DENASUS no contexto da governança, serão analisadas também as dimensões da *new public governance* presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS.

A análise busca identificar se as informações dos relatórios de auditoria do DENASUS compreendem as dimensões/categorias da *new public governance*, predefinidas a partir da literatura, conforme apresentado no Quadro 12 (coordenação de *stakeholders*, participação, responsividade, monitoramento e controle, condições de governança, sustentabilidade e resiliência). Essas categorias foram avaliadas segundo a escala proposta na Figura 7, presente na seção 3.4.2, considerando o nível de aderência das informações do relatório às dimensões da NPG, em que, quanto mais dimensões identificadas, mais alta será a adesão.

Inicialmente, será analisada a aderência à NPG por região geográfica, a fim de identificar se há diferenças e/ou semelhanças nas auditorias sobre esses aspectos, a partir dos relatórios de cada região brasileira. Em seguida, a avaliação se dará por grupo de constatação de auditoria.

4.3.1 Análise por região geográfica

As observações para o estudo da análise temática decorrem da definição amostral, já apresentada na seção 3.2.2, e da saturação da amostra, também já apresentada na seção 3.4.3. De forma resumida, considera-se que a composição da amostragem contemplou todas as regiões geográficas brasileiras.

Isso mostra uma limitação do alcance da informação na perspectiva da NPG de maneira comum a todas as regiões analisadas e dialoga com os achados no estudo de Moita (2023). Essa autora aponta vários dos desafios que se apresentam para a auditoria no âmbito do DENASUS (e estes são comuns às diversas unidades de auditorias em todo o território nacional), como a complexidade do ordenamento jurídico e o excesso de normas de diversos órgãos, além da constante mudança no cenário político e socioeconômico do país.

Conforme escala proposta, a aderência varia de muito baixa (1) a muito alta (7), sendo observada uma média de adesão entre “baixa” e “muito baixa” das dimensões da informação do relatório de auditoria do DENASUS, na perspectiva do paradigma da *new public governance*, em todas as regiões do país.

A média das dimensões apontadas na análise do período ficou entre 1,61 e 1,95; portanto, abaixo de duas categorias apontadas por observação (cf. APÊNDICE G). A moda em todas as regiões foram 2 categorias por observação, revelando um comportamento uniforme em todas as regiões brasileiras. As médias por região estão muito próximas da média geral, de 1,67 dimensão apontada por observação, constatando-se, portanto, não haver diferença significativa entre as regiões brasileiras no que tange à observação das dimensões da NPG nos relatórios de auditoria no âmbito do SUS.

Observou-se que a categoria “condições de governança”, representada pela de “conformidade legal”, destaca-se como a dimensão mais apontada na análise. A legalidade, assim como a legitimidade, é própria da auditoria do tipo “auditoria de conformidade” (Brasil, 2017a), comumente praticada no país. Assim, ao se observar a frequência das dimensões, essa categoria se destaca entre as demais em todas as regiões.

Conforme as orientações do Ministério da Saúde, a auditoria do SUS deve ter como foco a verificação da conformidade na execução das políticas públicas em relação à legislação, atentando-se aos padrões e aos critérios estabelecidos na norma, mas também deve se aprofundar na verificação e na análise ao se detectar a não conformidade. Além disso, devem-se auditar as estruturas, os processos e os resultados (Brasil, 2014b). Oliveira e Pisa (2015) destacam a legalidade como a linha mestra das ações realizadas no setor público, o qual é apoiado em determinação constitucional. No caso brasileiro, conforme o *caput* do art. 37 da Constituição Federal (Brasil, 1988), determina-se a legalidade como princípio. Entende-se, portanto, que tal princípio limita as ações dos gestores públicos exclusivamente ao que se determinar expressamente por meio da lei.

Por sua vez, a categoria “responsividade” está presente em aproximadamente 40% das observações da amostra. A responsividade, ou capacidade de resposta do sistema, é representada no estudo pelas subcategorias “efetividade”, “eficiência”, “desempenho”, “regulação” e “capacidade”. A “eficiência” é a subcategoria mais representativa da categoria “responsividade”. Desse modo, pode-se afirmar que o exame da eficiência administrativa é inerente tanto à auditoria de desempenho quanto à auditoria de conformidade (Brasil, 2017a).

A categoria “responsividade” também é representada de forma significativa pela avaliação de desempenho e pela efetividade governamental. O exame da efetividade é próprio da auditoria do tipo “auditoria operacional”, ou “auditoria de desempenho” (Brasil, 2017a). De acordo com Gani e Duncan (2007), a própria governança pode ser vista como o resultado da efetividade das instituições de uma sociedade.

A categoria “monitoramento e controle”, com 27% de frequência nas observações, é representada em maior grau pela subcategoria “prevenção à corrupção” e em menor grau pela subcategoria “*accountability* e transparência”. A categoria “autonomia burocrática” não foi observada. Embora centrais na governança de políticas públicas, sendo necessárias para a construção de confiança e para a melhoria da tomada de decisões para *stakeholders* internos e externos (Grossi & Steccolini, 2014), as dimensões de transparência e *accountability* apresentaram uma baixa frequência nas observações constatações/recomendações de auditoria que compuseram a amostra.

As categorias “coordenação de *stakeholders*” e de “participação” apresentam baixa frequência nos relatórios de auditoria observados. A coordenação de *stakeholders* representa a dimensão de governança caracterizada pela sinergia de organizações e indivíduos públicos e privados ao colaborarem entre si na elaboração e implementação de políticas públicas, focando as necessidades desses atores (Buta & Teixeira, 2020; Grossi & Steccolini, 2014; Morrison, 2014). Por sua vez, a participação, segundo Yong e Wenhao (2012), poderia ser considerada como a principal dimensão de governança, pois, na visão dos autores citados, um bom governo, isto é, com a participação popular, forma o significado central de uma boa governança. Por sua vez, as categorias “sustentabilidade” e “resiliência” não foram identificadas nas observações do estudo.

Por fim, a categoria “condições de governança” foi a que teve maior frequência, constando em 97% das observações, estando presente em todas as observações das Regiões Norte e Centro-Oeste e nas regiões Nordeste, Sudeste e Norte, em 98%, 97% e 94% das observações, respectivamente. A categoria “responsividade”, por sua vez, esteve presente em 39% de todas as observações, com maior presença nas observações das Regiões Nordeste e Norte (47%), como pode ser consultado no APÊNDICE H.

4.3.2 Análise por grupo de constatação

Observou-se que as constatações da amostra para essa análise se concentram em uma parte dos grupos, sendo que quatro grupos predominaram com maior frequência (“assistência de média e alta complexidade”, “atenção básica”, “Farmácia Popular” e “recursos financeiros”), com um percentual superior a 80% da composição da amostra, assim como no universo dos dados dos relatórios de auditoria no período analisado, conforme já exposto na seção 4.1.

As ações e os procedimentos de média e alta complexidade representam um grande elenco de responsabilidades, serviços e procedimentos importantes à garantia da assistência integral à saúde do cidadão. Tal relevância se expressa também em termos financeiros por consumir aproximadamente 40% dos recursos federais da Saúde (Brasil, 2007). Outro aspecto significativo desse componente é a lógica da compra de serviços do setor privado como complementariedade ao setor público de saúde.

Dessa forma, o fato de a saúde pública depender do setor privado para assegurar a oferta de serviços “constitui um dos grandes desafios para a gestão das redes de atenção e regionalização dos territórios no SUS, incluindo a realização da governança no território (Domingos *et al.*, 2019, p. 703).

Outros desafios decorrem da falta de solidariedade e do compartilhamento de responsabilidades dos entes e da fragilidade do município diante dos demais entes da governança, além de interferência política (Domingos *et al.*, 2019). Os relatórios de auditoria observados nesses componentes envolvem essencialmente a auditoria da assistência hospitalar e ambulatorial e do serviço de atendimento móvel de urgência.

Por sua vez, a representatividade das constatações de atenção Básica na amostragem está em consonância com a sua relevância no sistema de saúde, visto que suas ações influenciam em todos os demais níveis da atenção à saúde. Esse componente é a porta de entrada no sistema de saúde, atuando na base das redes de atenção e na função de coordenação do cuidado à saúde do cidadão (Melo *et al.*, 2021; Silva *et al.*, 2015). De acordo com a Portaria GM/MS n. 4.279/2010, a atenção básica é o primeiro nível de atenção à saúde, enfatizando os cuidados primários de saúde mais comuns. Seu acesso deve ser humanizado e baseado nos princípios de universalidade, descentralização e integralidade (Ministério da Saúde, 2010).

Na amostragem do estudo, as constatações de auditoria da atenção básica envolveram aspectos como a equipe de saúde da família (contratação, vínculo, carga horária, entre outros fatores.) e o processo de trabalho (monitoramento, acompanhamento, avaliação, visitas, rotinas, acolhimento, entre outros processos).

A auditoria no programa Farmácia Popular do Brasil foca nas unidades privadas vinculadas ao programa Aqui Tem Farmácia Popular e envolve aspectos como a documentação obrigatória para o funcionamento e as diversas etapas do processo, desde as aquisições até a dispensação, o armazenamento e o controle de estoques. Por sua vez, o grupo de constatação de recursos financeiros envolve os processos, as licitações, os contratos, os convênios, a execução orçamentária e as transferências entre fundos. Além desses, o grupo de regulação representa 5,1% das constatações; o de controle interno, 2,1%. Todos os demais grupos tiveram participação abaixo de 1,5%, indicando uma baixa representatividade nas observações investigadas.

Analisando as dimensões de governança presentes nos grupos de constatação, as categorias “sustentabilidade” e “resiliência” apresentaram frequência zero em todos os grupos. Por sua vez, a categoria “condições de governança” está presente em todos os grupos, com frequência de 100% nos grupos “assistência Farmacêutica”, “controle social”, “controles internos”, “engenharia/arquitetura”, “gestão do trabalho e educação em saúde”, “programas estratégicos”, “recursos humanos”, “regionalização, planejamento e organização”, “Sistema Nacional de Auditoria” e “vigilância em saúde”. Todos os demais grupos apresentaram

frequência superior a 90% nessa dimensão de governança, exceto o grupo “humanização da atenção e gestão da saúde”, que apresentou ocorrência em 63% das observações.

A categoria “responsividade” está mais identificada com os grupos “atenção básica”, “engenharia/arquitetura” e “regulação”, além dos grupos “controles internos”, “Sistema Nacional de Auditoria” e “vigilância em saúde”, todos estes com frequência superior a 50%. A categoria “monitoramento e controle” está mais associada aos grupos “programa Farmácia Popular do Brasil”, com frequência de 75%, e “regionalização, planejamento e programação”, com frequência de 62%; em seguida, estão “recursos financeiros” (56%) e “programas estratégicos” (50%). A categoria “participação” foi identificada em 88% das observações do grupo “controle social” e em 9% do grupo “atenção básica”, com frequência superior a 60%.

De modo geral, é possível afirmar que a dimensão de condições de governança se apresenta de forma mais homogênea em todos os grupos de constatação. Por sua vez, a dimensão de participação é frequente em apenas dois grupos de constatação (controle social e atenção básica). Ainda, é de se notar que as dimensões de sustentabilidade e de resiliência não estão presentes em nenhuma das observações do estudo.

Como já esperado, as demais dimensões de governança apresentam frequência diferente para cada grupo de constatação, dadas a qualidade específica de cada uma delas e a característica metodológica desta investigação. Isso sugere que a frequência das dimensões de governança pode ser definida ou influenciada pelos próprios grupos de constatação, o que, por sua vez, demanda estratégias mais assertivas para o planejamento das atividades de auditoria, de forma integrada com todas as seções representativas localizadas nas unidades federativas, considerando os riscos inerente à execução de cada uma das políticas públicas.

4.3.3 Dimensões da *new public governance* compreendidas nos relatórios de auditoria

O presente estudo analisou as dimensões da informação dos relatórios do DENASUS, a partir do exame da literatura sobre *new public governance*, tomando como base o estudo de Buta e Teixeira (2020), constituíram-se as seguintes categorias/dimensões e subcategorias, a partir do agrupamento dos descritores da governança pública dispostos na literatura. A constituição dessas categorias (coordenação de *stakeholders*, participação, responsividade, monitoramento e controle, condições de governança, sustentabilidade e resiliência) contribuíram para o processo de categorização e interpretação das dimensões identificadas na análise temática. Na figura a seguir, visualiza-se a frequência as dimensões da NPG nas observações da amostra analisada:

Figura 20 – Frequência relativa das dimensões da *new public governance*

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A categoria “**coordenação de stakeholders**” é compreendida neste estudo como a representação da dimensão que enfoca a habilidade de engajamento e união de forças de organizações e indivíduos (tanto públicos quanto privados), que colaboram entre si na elaboração e na implementação de políticas públicas para atender às diversas necessidades desses atores (Buta & Teixeira, 2020; Grossi & Steccolini, 2014; Morrison, 2014).

Essa categoria foi apontada em apenas 22 observações (2,4% das observações da amostra). A identificação se deu a partir da subcategoria “engajamento em redes regionais”, nos grupos de constatação de “assistência de média e alta complexidade”, “atenção básica” e “regulação”, envolvendo situações como a falta de plano operativo para a organização das redes regionais e seus serviços e a ausência de formalização das contratualizações entre secretaria de saúde e hospitais privados. Além disso, foi feito o uso dos planos regionais para a avaliação e o monitoramento do sistema de saúde no estado ou na região e da funcionalidade das bases centralizadas de regulação, especialmente no SAMU.

Assim, pode-se observar que a coordenação entre *stakeholders* é uma área sensível, que carece de maior atenção da auditoria do setor público, já que muitos desafios ainda apresentam certa complexidade de arranjos regionais de governança do SUS, como a incipiente integração de ações e serviços, as dificuldades de regulação do sistema e de oferta e acesso e também a disputa por recursos nas regiões, conforme apontado no estudo de Lima *et al.* (2019).

A categoria “**participação**” enfatiza a promoção dos valores democráticos, da participação social na tomada de decisões nas organizações públicas, da abertura e da inclusão do usuário no serviço público (Alqooti, 2020; Buta & Teixeira, 2020; Grindle, 2017; Grossi & Argento, 2022; Grossi & Steccolini, 2014; Pomeranz & Stedman, 2020). Esteve presente em apenas 3% das observações totais da amostra, e sua presença ficou concentrada em dois grupos de constatação: “atenção básica” e “controle social”. Quanto à frequência por região geográfica,

a Região Norte teve maior destaque, sendo apontada em 12 de um total de 27 ocorrências das constatações.

A identificação da participação ocorre a partir das subcategorias “democracia participativa” (especialmente quanto à funcionalidade dos conselhos municipais de saúde e à participação dos usuários e trabalhadores no controle social) e “abertura e inclusão” (garantia de acesso dos usuários aos serviços de saúde). A auditoria, por vezes, constata a ausência dessa dimensão da governança e recomenda, para reverter tal situação, a realização de ações educativas de promoção da saúde.

A categoria “**responsividade (capacidade de resposta)**” envolve a preocupação com medidas de desempenho, de efetividade e de eficiência, além do resultado governamental; ou seja, trata-se da capacidade que as organizações públicas possuem para atender de maneira responsiva às demandas da sociedade (Azevedo & Anastasia, 2002; Buta & Teixeira, 2020; Grossi & Argento, 2022; Minassians, 2015; Moraes *et al.*, 2016; Pomeranz & Stedman, 2020).

Essa categoria foi identificada a partir das subcategorias “eficiência” (relativa à eficiência na utilização dos recursos), “efetividade” (acerca da efetividade dos serviços), “capacidade” (sobre a capacidade de resposta às demandas da sociedade), “desempenho” (considerando o desempenho em medidas/indicadores/avaliação) e “regulação” (que inclui normatização, implantação de protocolos ou regulamentação dos serviços).

Essa categoria foi apontada em 348 observações, isto é, em 39% das observações da amostra, estando mais fortemente associada aos grupos de constatação de auditorias de atenção básica, de assistência de média e alta complexidade, de controles internos e de regulação (de sistemas de saúde, da atenção à saúde, do acesso à assistência), conforme os termos das Portarias GM/MS n. 399/2006 e 1.559/2008 (Ministério da Saúde, 2006, 2008).

Em muitas observações dessa categoria, foi possível identificar mais de uma subcategoria. Ao ser analisada por região geográfica, constata-se que a frequência da “responsividade” é significativa em todas as unidades federativas, com destaque para as Regiões Nordeste e Norte, onde foi igualmente identificada em 47% das observações. A menor frequência foi na Região Centro-Oeste, com 24%. As Regiões Sul e Sudeste contaram com 34% e 35% das observações, respectivamente.

A categoria “**monitoramento e controle**” se refere à preocupação com o controle social sobre a ação pública, especialmente no que tange à prestação de contas de governo (*accountability*) e à transparência pública (*disclosure*), além da prevenção à corrupção (Alqooti, 2020; Buta & Teixeira, 2020; Erkkilä, 2007; Fleming & McNamee, 2005; Fox, 2007; Fukuyama, 2013; Grindle, 2017; Grossi & Steccolini, 2014; Hood, 2010; Kaufmann *et al.*,

2010; Matias-Pereira, 2010; Minassians, 2015; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Oliveira & Pisa, 2015; Pomeranz & Stedman, 2020; Yong & Wenhao, 2012).

Quanto a essa dimensão, destacam-se as subcategorias “prevenção à corrupção” (pela verificação de atos com potenciais danos materiais ou financeiros ao erário público, como compras e contratações públicas, distribuição de medicamentos, entre outros.), a “*accountability*” (pela verificação do dever de prestar contas) e a “transparência” (dos atos públicos), que contribuíram para a identificação dessa categoria em 27% das observações da amostra. Ela está presente em todas as regiões geográficas consideradas nos relatórios de auditoria, variando de 16% na Região Nordeste a 43% na Região Centro-Oeste.

A dimensão de “**condições de governança**” é representada pela categoria que abrange as condições essenciais para o funcionamento das organizações públicas, em que os mecanismos de governança possam prosperar. Essa categoria envolveu o maior número de subcategorias, consideradas fundamentais à sustentação dos governos (“estabilidade política”, “legitimidade”, “conformidade legal”, “segurança”, “direção” e “confiança”) e, até, do próprio Estado democrático (“Estado de direito”) e aos valores sociais (“integridade”, “ética”, “equidade”, “direitos humanos e sociais”), além da subcategoria “robustez e adaptabilidade” (Alqooti, 2020; Buta & Teixeira, 2020; Fleming & McNamee, 2005; Gani & Duncan, 2007; Grindle, 2017; Kaufmann *et al.*, 2010; Matias-Pereira, 2010; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Morrison, 2014; Oliveira & Pisa, 2015; Pomeranz & Stedman, 2020; Yong & Wenhao, 2012).

A partir das análises realizadas, somente a subcategoria “conformidade legal” foi apontada nessa categoria, tendo, por sua vez, a maior ocorrência do que todas as outras subcategorias das demais dimensões; isto é, a conformidade legal esteve presente no maior número de observações, seja por região, seja por grupo de constatação. A conformidade legal se apresenta como a principal preocupação do trabalho de auditoria, refletindo o que Moita (2023) aponta como um desafio permanente, dado o emaranhado de normas legais e infralegais emitidas por diversos órgãos do poder público. Essas normas legais e infralegais, muitas vezes, não são acessadas ou não são absorvidas completamente pelos servidores que atuam nas unidades de auditoria do DENASUS.

Ao se analisar por região, está em 100% das observações das Regiões Centro-Oeste e Sudeste; nas Regiões Nordeste, Sul e Sudeste, conta com 98%, 97% e 94% das observações, respectivamente. Ao se analisar a ocorrência da categoria “condições de governança” (segundo a subcategoria “conformidade legal”), apenas o grupo de constatação “humanização da atenção e gestão da saúde” apresenta uma ocorrência menor, com 63% das observações desse grupo.

Todos os demais grupos têm um componente forte dessa dimensão, dada sua ocorrência em números elevados de observações (de 92% a 100%).

Por sua vez, não foi possível apontar as categorias “**sustentabilidade**” e “**resiliência**” do sistema de saúde nas constatações/recomendações dos relatórios de auditoria analisados. A dimensão de sustentabilidade denota a capacidade de percepção das oportunidades econômicas sustentáveis e da inserção dos ideais de sustentabilidade nas políticas públicas e em suas inter-relações (Grossi & Argento, 2022; Massuda *et al.*, 2023; Mo Ibrahim Foundation, 2017; Moura & Bezerra, 2016). A ausência da dimensão da sustentabilidade nos relatórios de auditoria no âmbito do SUS reflete a perda de oportunidade da auditoria em contribuir para a governança na promoção dos ideais sustentabilidade no conjunto das políticas públicas de saúde, a cargo do SUS e nas suas inter-relações, como ensinam Moura e Bezerra (2016).

A dimensão de resiliência representa a capacidade dos atores, das instituições e da população em lidar com crises e manter suas funções em atividade, levando em conta a capacidade de repensar a estrutura e a organização do sistema ou de se recuperar de uma situação de estresse ou de um choque inesperado (Bispo Júnior, 2022; Guarido *et al.*, 2021; Jatobá & Carvalho, 2024; Massuda *et al.*, 2023; Paschoalotto *et al.*, 2022.), como um surto de doença infecciosa, por exemplo (Bispo Júnior, 2022). A categoria “resiliência” e suas subcategorias (“resiliência dos valores públicos” e “resiliência do SUS”) não foram identificadas nas constatações/recomendações de auditoria observadas, sugerindo que esses conceitos da governança pública não foram assimilados na perspectiva da qualidade da informação contábil, implicando a perda de oportunidade pela auditoria em explorar esses elementos analíticos.

Essa dimensão pode agregar valor ao contexto de auditoria do setor público e, assim, auxiliar na avaliação de sistemas de saúde e sua capacidade em lidar com diferentes tipos de problemas, como os relacionados a liderança, tomada de decisões, coordenação de ações, disponibilidade de recursos e disponibilidade de recursos, conforme mencionado por Paschoalotto *et al.* (2022).

Por fim, dada a baixa ocorrência (frequência média abaixo de 2 categorias por observação, de uma escala possível de 7 categorias) das categorias da análise temática, isto é, das dimensões da informação da auditoria dos relatórios do DENAUS, na perspectiva da NPG, observa-se que algumas categorias se apresentaram de modo pouco significativo, como a “coordenação de *stakeholders*” e “participação”; algumas delas se mostraram completamente ausentes em todas as observações da amostra, como a de “sustentabilidade” e “resiliência”.

É relevante frisar que a NPG pode ser compreendida como uma continuidade da NPM (Hyndman & Liguori, 2016). Assim, por se observar que as dimensões apontadas ainda não compreendem plenamente as dimensões na perspectiva da *new public governance*, considera-se que as informações dos relatórios de auditoria do DENASUS estão mais alinhadas ao paradigma da NPM, o que se encontra evidenciado neste estudo.

Assim, ao se interpretar essas dimensões a partir dos paradigmas da administração pública, como proposto por Osborne (2010), é possível observar que os relatórios de auditoria do DENASUS estão mais tendentes ao paradigma da NPM, pela natureza regulatória do Estado, pelo foco organizacional (e não no ambiente), pela ênfase voltada à gestão por desempenho, pela alocação de recursos por contratos e pela base de valor orientada à eficácia (pela concorrência e lógica de mercado), atribuições típicas desse paradigma.

Salienta-se ainda que, conforme os grupos de valores administrativos no paradigma da NPM apresentados por Hood (1991) – a saber: valores do tipo Sigma (que enfatizam a correspondência de recursos a objetivos definidos e a definição de metas fixas e “verificáveis”); valores do tipo Theta (relacionados à busca de honestidade, justiça e mutualidade por meio da prevenção de distorção, desigualdade, preconceito e abuso de poder); e valores do Lambda (que se relacionam com confiabilidade, segurança e resiliência) –, os relatórios de auditoria do DENASUS se mostram mais alinhados aos valores do tipo Sigma.

Nessa família de valores, o tempo e o dinheiro são os principais critérios de sucesso ou fracasso, pois combinam recursos com tarefas definidas de forma competente e econômica. São valores fundamentais e tradicionais na administração pública, em que o uso eficiente dos recursos em prol de objetivos definidos é o critério de sucesso, enquanto o fracasso é contado em termos de instâncias de desperdício e incompetência evitáveis (Hood, 1991).

De modo significativo, portanto, foram expressas na análise temática apenas as dimensões de responsividade (“eficiência”, “efetividade”, “desempenho”, “capacidade” e “regulação”, ou “regulamentação”) e de “monitoramento e controle” (“prevenção à corrupção”, “*accountability*” e “transparência”) e, mais fortemente, a de “condições de governança” (“conformidade legal”, ou “legalidade”).

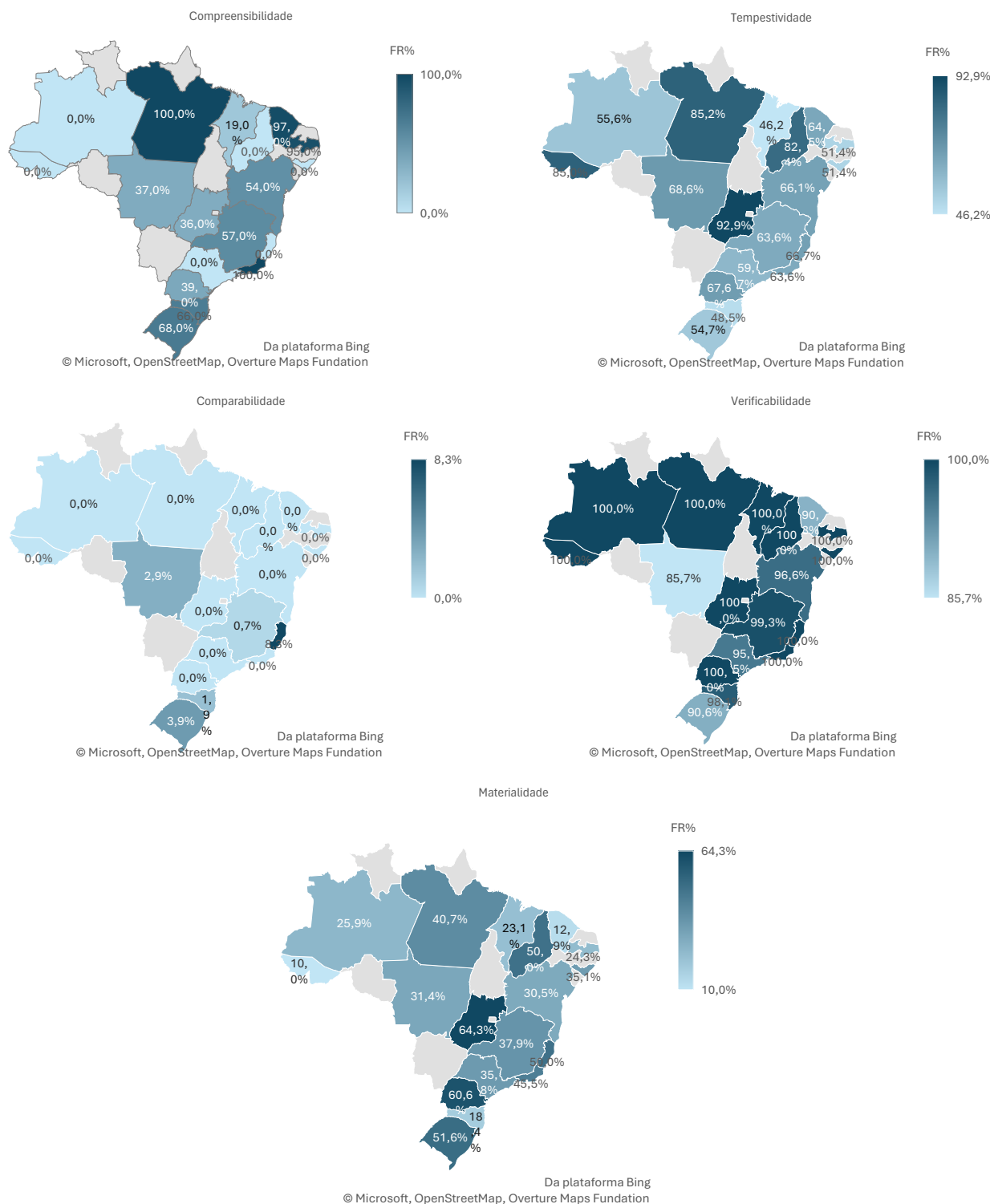
4.4 Características qualitativas e dimensões da NPG presentes nos relatórios de auditoria

Nesta subseção, evidencia-se a frequência das características qualitativas e as dimensões da NPG compreendidas nos relatórios de auditoria do DENASUS, conforme as unidades federativas brasileiras, dado que a auditoria a cargo do DENASUS possui seções representativas nas unidades federativas (Brasil, 2017b).

4.4.1 Frequência das características qualitativas presentes nos relatórios por UF

As frequências relativas parciais das características nos relatórios segundo a UF foram apresentadas na Figura 19, como também são a seguir, distribuídas ao longo do mapa do país.

Figura 21 – Frequência das características qualitativas nos relatórios por UF



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Como já evidenciado na seção 4.2, as características qualitativas fundamentais de relevância e representação fidedigna estiveram presentes em todas as observações da análise, e as características restritivas do custo-benefício e equilíbrio não foram identificadas em nenhuma das observações. Assim, as características fundamentais presentes em todas as observações e as restritivas ausentes em todas as observações não integraram a Figura 21.

As características de melhoria (compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade) e a característica restritiva da materialidade tiveram uma presença parcial nas observações realizadas. Assim, a partir dos gráficos mencionados, observa-se a frequência relativa das características qualitativas em cada unidade federativa que integra a amostra analisada.

As características de verificabilidade e de comparabilidade apresentaram um comportamento bastante aproximado nas observações por estado. Salienta-se que a verificabilidade tem uma presença relevante, variando de 85,7% a 100%, enquanto a comparabilidade possui uma frequência inexistente em algumas unidades federativas ou incipiente em outras, variando de zero a 8,3%.

As características da compreensibilidade que permitem aos usuários compreenderem o significado da informação do relatório – especialmente no sentido de comunicar os resultados da auditoria de forma clara e concisa (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021) – teve uma maior variação, pois, embora esteja ausente nas observações de algumas unidades (AC, AL, AM, ES, PI, SP) das Regiões Norte, Nordeste e Sudeste, por outro lado, teve uma presença significativa (de 95% a 100%) em outras unidades (CE, PA, PB, RJ), também das Regiões Norte, Nordeste e Sudeste. Nas demais unidades federativas da amostra, a frequência da compreensibilidade variou de 19% a 66%.

A tempestividade – característica qualitativa que implica que a informação do relatório do DENASUS seja disponibilizada em tempo hábil para a prestação de contas, a responsabilização ou a tomada de decisão frente às soluções recomendadas pela auditoria (Araújo & Callado, 2020; CFC, 2016, p. 19; IPSASB & IFAC, 2014; Oulasvirta, 2021) – apresentou uma variação da frequência de 46,2% a 92,9%, conforme a unidade federativa.

A materialidade – a qual ocorre quando a omissão ou distorção pode comprometer a prestação de contas e a responsabilização ou influenciar as decisões dos usuários da informação do relatório – apresentou uma variação de 10% a 64,3%, conforme o estado.

Assim, o comportamento diverso das características, conforme as Figura 19 e 21, sugere a ausência de um padrão para algumas características de melhoria (compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade), além da característica restritiva de

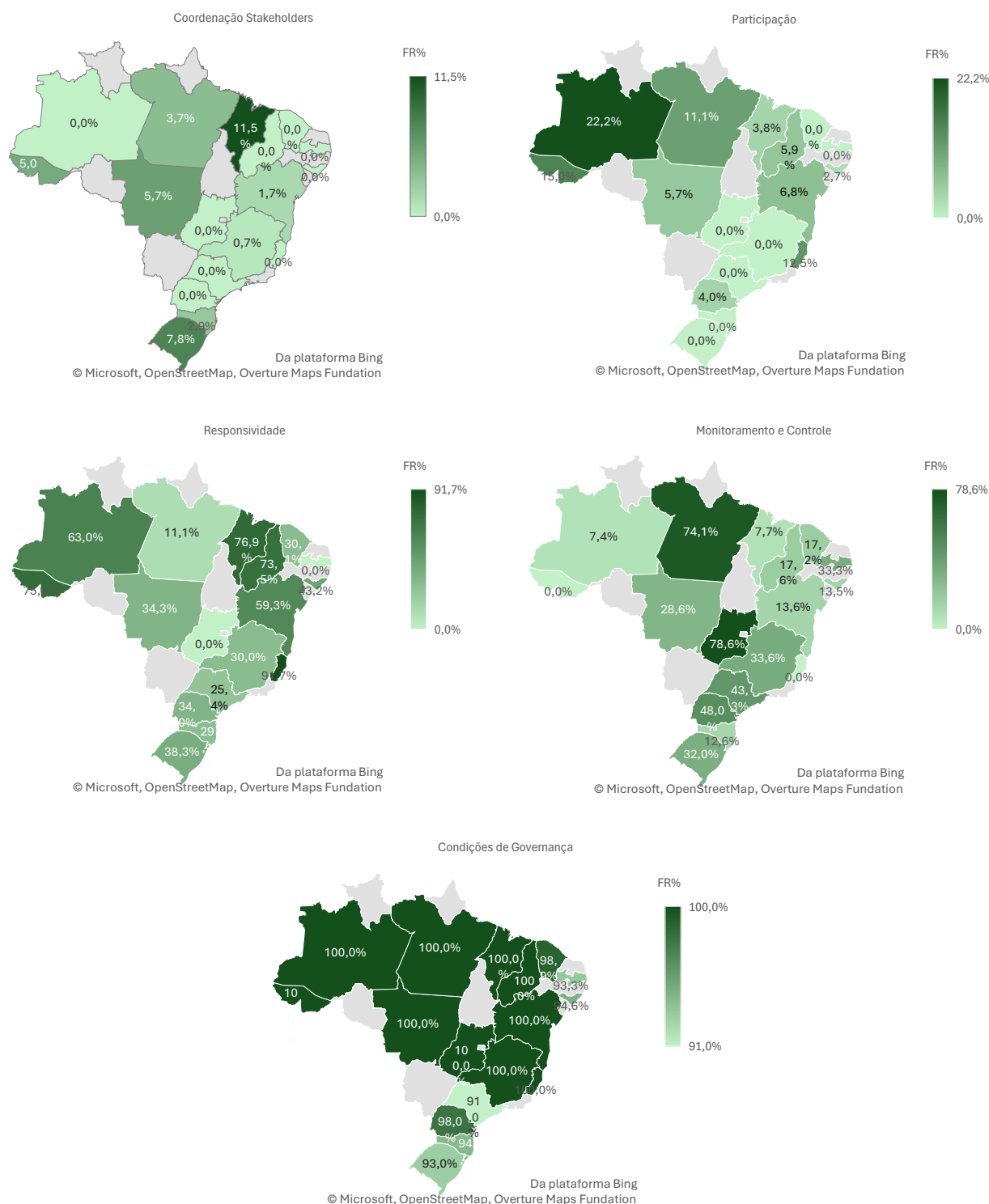
materialidade. As demais características obedecem a um comportamento uniforme, pois, como já mencionado, as características fundamentais (relevância e representação fidedigna) estão presentes em todas as observações e as restritivas (custo-benefício e equilíbrio) estão ausentes em todas as observações.

4.4.2 Frequência das dimensões da *new public governance* compreendidas nos relatórios

Ao se analisar a frequência das dimensões da *new public governance* presentes nos relatórios de auditoria do DENASUS, destaca-se que a coordenação de *stakeholders* e a participação apresentaram uma baixa frequência na amostra (2% e 3%, respectivamente). A condição de governança (97%) teve uma frequência mais significativa. Por sua vez, a responsividade (39%) e o monitoramento e controle (27%) tiveram uma presença parcial no total das observações analisadas.

As dimensões de sustentabilidade e resiliência não foram identificadas em nenhuma das observações; portanto, não compõem a Figura 22, a seguir.

Figura 22 – Frequência das dimensões da NPG compreendidas nos relatórios por UF



Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Na Figura 22, evidencia-se a frequência dessas dimensões por unidade federativa, buscando-se identificar um possível padrão de comportamento entre as seções representativas dessas unidades federativas.

As dimensões da NPG com maior frequência e com menor variação entre as unidades federativas do estudo foi a condição de governança, que representa as condições essenciais para que as ferramentas de governança prosperem (Buta & Teixeira, 2020). Vale observar que a frequência da condição de governança se distribui de forma significativa em todos os estados, variando de 91% a 100%.

A condição de governança apresenta o maior rol de subcategorias, que envolve também aspectos da política (estabilidade política), do direito e da justiça (Estado de direito, equidade, direitos humanos, conformidade legal, direitos sociais), ética e integridade, além de robustez e adaptabilidade, segurança, confiança, legitimidade e direção.

Esses valores vão ao encontro dos objetivos promovidos pela reforma descentralizadora das políticas públicas governamentais de saúde, como a democratização do acesso e a justiça social. Nesse sentido, o próprio marco legal do SUS assegurou o direito universal, de modo integral e equitativo, aos serviços de saúde (Cavalcante, 2011; Faguet, 1997; Lobo, 1988; Moraes et al., 2016; Pereira *et al.*, 2018).

A dimensão de responsividade, por sua vez, representa, no estudo, o cuidado com a efetividade e eficiência e as métricas de desempenho e resultado, isto é, a capacidade de se atender de maneira responsiva às demandas da sociedade sobre o sistema de saúde (Azevedo & Anastasia, 2002; Buta & Teixeira, 2020). Contudo, ao se analisar o mapa, observa-se uma grande variação da frequência dessa dimensão, que vai de zero a 91,7%, conforme a UF analisada.

Semelhantemente, a dimensão de monitoramento e controle apresenta uma variação que vai de zero a 78,6%. Essa dimensão representa a atenção com o controle social, a *accountability* e a transparência (Buta & Teixeira, 2020). Tem como subcategorias, para efeitos deste estudo, além da *accountability* e da transparência, a autonomia burocrática e a prevenção à corrupção.

4.4.3 Considerações sobre a frequência das características qualitativas e das dimensões da NPG nos relatórios por UF

No que concerne às características fundamentais (relevância e representação fidedigna), estas se fazem presentes em todas as observações da amostra, portanto um comportamento uniforme nas diversas UFs. Entre a característica de melhoria, destaca-se a verificabilidade, que apresentou uma participação que varia de 85,7% a 100% segundo a UF, ainda assim, indicando um padrão na observação dessa característica nos relatórios produzidos em todas as seções representativas nos estados. Logo, observa-se que as constatações de auditoria têm relevância e estão devidamente fundamentadas em evidências que asseguram a sua fidedignidade.

Dado que tanto a relevância como a representação fidedigna convergem à dimensão de condições de governança, também, essa dimensão da NPG foi observada em todas as unidades federativas, com presença significativa (variando de 91% a 100%) nas observações.

A relevância da informação denota a avaliação da eficiência, da eficácia e do cumprimento dos objetivos (responsividade) e da transparência, da *accountability* e da prevenção à corrupção (monitoramento e controle), segundo os relatos da auditoria. Contudo, essas dimensões ainda estão compreendidas apenas parcialmente nas observações analisadas.

A verificabilidade enquanto característica que melhora a representação fidedigna e, por conseguinte, a condição de governança, como evidenciado no APÊNDICE F, pode ser relacionada com o atributo da “convicção”, segundo o manual do DENASUS, e da “completude”, no manual de orientações técnicas da CGU (Brasil, 2017b, p. 28; CGU, 2017, pp. 111-112). Conclui-se, assim, que todas as unidades têm se atentado, de forma consistente, quanto à necessidade de apresentar suas constatações suportadas em evidências verificáveis.

Ainda quanto às características de melhoria, a compreensibilidade, a tempestividade e a materialidade apresentaram um comportamento divergente entre as unidades federativas. Por exemplo, a compreensibilidade pode variar de zero a 100%, sugerindo ausência de padrão na qualidade textual.

A comparabilidade também é muito pouco observada nas constatações, o que limita o julgamento do usuário interessado, a partir do relatório de auditoria, sobre medidas de capacidade e os respectivos resultados da gestão quanto à avaliação da efetividade, da eficiência e do desempenho.

Por sua vez, a tempestividade varia de 46,2% a 92,9%, indicando que o senso de oportunidade das recomendações se apresenta de modo diferente conforme a UF. A materialidade, que varia de 10% a 64%, tem uma presença pouco expressiva em diversos estados, o que sugere que a avaliação do risco material ainda é pouco percebida em suas recomendações de auditoria. O que se dá possivelmente em razão da falta de uma política consistente para o mapeamento, a mensuração e a definição do risco material na auditoria ou em função de uma frágil definição de controles para a sua avaliação. De certo modo, isso compromete a aplicação do custo-benefício da informação da auditoria e, por conseguinte, o equilíbrio entre as características, no propósito de melhorar a utilidade da informação.

Tais constatações implica haver potenciais falhas na coordenação dos processos de auditoria, considerando que o planejamento anual de auditoria, as normas, as orientações técnicas, entre os diversos outros componentes da auditoria governamental, são unificados.

5 CONCLUSÃO

Esta tese analisou as informações nos relatórios de auditoria do DENASUS, tendo como perspectiva contribuir de forma direta a melhoria da qualidade da informação contábil contida neles, bem como abrir caminho para discussões sobre a sua organização e elaboração. Nesse sentido, ao observar as implicações do modelo praticado no âmbito do DENASUS, concluiu-se que as informações dos relatórios de auditoria do DENASUS compreendem parcialmente as características qualitativas da informação contábil, bem como compreendem parcialmente as dimensões da *new public governance*.

Para a pesquisa desenvolvida nesta tese, utilizou-se uma metodologia de caráter qualitativo, valendo-se da análise de conteúdo e da análise temática para organização e categorização dos dados, bem como da utilização de procedimentos manuais e automáticos para o tratamento e processamento dos dados levantados, feitos por meio do Microsoft Excel e do IRaMuTeQ. Para a avaliação da legibilidade dos relatórios, foi utilizado o índice de nebulosidade de Gunning, o qual foi adaptado para a língua portuguesa e mensurado com utilização da ferramenta eletrônica ALT.

A discussão a respeito da qualidade da informação da auditoria governamental é considerada pertinente e oportuna, especialmente em relação aos relatórios de auditoria das políticas públicas de saúde no Brasil, em que a produção de estudos relevantes sobre o tema nível nacional ainda é incipiente.

Ao longo deste trabalho, foi possível constatar que a qualidade da informação do relatório de auditoria agrega valor ao processo de comunicação da atividade e dos resultados da auditoria aos gestores, aos órgãos de controle e aos cidadãos enquanto usuários.

Assim, o estudo em questão teve como objetivo avaliar as características qualitativas da informação nos relatórios de auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS), abrangendo o intervalo de cinco anos (2017 a 2021) nas unidades federativas brasileiras. Durante esse período, foram analisados 92 relatórios de auditoria, totalizando 1.362 observações de informações contábeis significativas para os propósitos desta investigação. A pesquisa partiu de uma amostra parametrizada, selecionada com base na disponibilidade de dados para o período analisado, e se embasou em critérios paramétricos respaldados pela literatura especializada.

Ao se examinar a produção dos relatórios de auditoria no período, surgem algumas preocupações quanto à atividade do DENASUS, como a dificuldade de manutenção de uma força de trabalho satisfatória, a ausência de planejamento das ações (para o exercício de 2018), a falta do relatório anual de 2019. Outras deficiências foram apontadas no Acórdão n.

1246/2017-TCU-Plenário, como a carência de condições necessárias para o exercício das atividades com independência, o posicionamento hierárquico na estrutura organizacional (em nível hierárquico inferior às unidades gerenciadoras dos potenciais objetos de auditoria), a inexistência de canal de comunicação com o Conselho Nacional de Saúde e as limitações de acesso às informações necessárias às atividades (TCU, 2017).

Por meio da análise de conteúdo empreendida, foram descritas textualmente as informações contidas nos relatórios de auditoria do DENASUS. Fazendo uso da técnica da classificação hierárquica descendente, constituíram-se quatro classes, que foram denominadas: (1) administração e finanças; (2) atenção primária; (3) atenção especializada (secundária e terciária); e (4) assistência farmacêutica (assistência farmacêutica e programa Farmácia Popular), confirmando as áreas de maior interesse da auditoria. Tal convergência se observa também ao se examinar a produção dos relatórios segundo os grupos de constatação, nos quais se destacam uma forte concentração das atividades de auditoria nos grupos que, juntos, representam mais de 81% da produção no período analisado (assistência de média e alta complexidade representou 29,87% das recomendações, atenção básica, 21,9%, o programa Farmácia Popular do Brasil, 15,87%, e recursos financeiros, 13,88%).

Ao se proceder a análise fatorial de correspondência, constatou-se que todas as demais classes apresentam uma maior interação com a classe “administração e finanças”, o que permite afirmar que os aspectos administrativos, patrimoniais, orçamentários e financeiros compreendidos nessa classe têm implicações significativas nas demais classes.

Observada a classe “administração e finanças” e dada natureza da informação que ela representa, em termos de gestão administrativa (instrumentos de contratos, convênios e seus termos), de gestão financeira e patrimonial (fluxo financeiro das receitas, despesas, prestação de contas, entre outras atividades) e de força de interação com todas as demais classes, infere-se que as características da informação contábil dos *conceptual frameworks* elegidos para o escopo deste trabalho, suportadas na literatura contábil e aplicáveis aos relatórios financeiros e não financeiros no setor público, também se aplicam aos relatórios de auditoria governamental no âmbito do SUS.

Ao serem categorizadas as unidades de contexto, segundo as características qualitativas da informação contábil, foi possível identificar que as qualidades de relevância e representação fidedigna foram confirmadas em todas as observações analisadas. Por sua vez, a verificabilidade foi notada em 96,4% dos casos; a tempestividade, em 61,8%; e a materialidade, em 35,4%. Para a legibilidade dos relatórios, como critério para caracterização da compreensibilidade, utilizou-se do GFI, adaptado para a língua portuguesa por meio da

ferramenta ALT, identificou-se que 50,5% dos relatórios são compreensíveis. A comparabilidade, por sua vez, foi pouco frequente, aparecendo em apenas 1,2% das observações. Além disso, não se observou a presença das qualidades de equilíbrio e custo-benefício.

As características qualitativas da informação contábil, quando adaptadas às particularidades do setor público, mostram-se eficazes como pressupostos da qualidade da informação para a análise e a interpretação dos relatórios de auditoria do DENASUS pelos usuários da informação. Consideradas as particularidades do setor público e suas implicações sociais, é possível afirmar que as características qualitativas da informação contábil melhoram a qualidade das informações contidas nos relatórios de auditoria governamental do DENASUS.

Observou-se, também, a ausência de um padrão para algumas características da informação conforme a unidade federativa. A exemplo, tem-se a compreensividade (medida pela legibilidade), o que denota a falta de um padrão na qualidade textual dos relatórios. Também a variação na observação de algumas características (tempestividade, materialidade e comparabilidade) sugere possíveis fragilidade na coordenação dos processos de auditoria, dado que o planejamento anual de auditoria, as normas, as orientações técnicas, entre outros procedimentos da auditoria governamental, são comuns a todas as seções representativas nos estados.

Como contribuição teórica, o presente estudo aplica conceitos advindos da teoria da Contabilidade, especialmente da teoria positiva da Contabilidade, para o campo da auditoria governamental (de conformidade ou operacional), sobretudo no processo de comunicação dos seus resultados aos usuários da informação. Portanto, promove-se uma nova leitura desses fenômenos, sob a perspectiva da utilidade da informação para o usuário.

A Contabilidade, ao se orientar para o usuário da informação e suas necessidades nas organizações empresariais, possibilitou a criação das características qualitativas da informação, que consideradas as suas especificidades, podem ser aplicadas à contabilidade do setor público em seus relatórios de propósitos gerais, segundo a literatura. Como demonstrado na presente tese, as características qualitativas da informação contábil também são aplicáveis à auditoria governamental em políticas de saúde, particularmente no âmbito no Sistema Único de Saúde.

Como limitações da pesquisa, considera-se o período a que se teve acesso aos relatórios de auditoria, bem como a definição amostral, como fator importante para a representatividade dos dados considerados: parte-se de uma amostra com 1.362 observações geradas a partir de 92 relatórios, numa população de 1.941 relatórios, nos cinco anos estudados.

O estudo analisou, ainda, por meio de análise temática, as dimensões da informação dos relatórios do DENASUS a partir da literatura sobre a *new public governance*. Com base nessa análise, identificou-se uma baixa ocorrência na maioria das categorias propostas como dimensões para a informação contábil dos relatórios de auditoria do DENASUS, na perspectiva da NPG. A frequência média ficou abaixo de duas categorias, de uma escala possível de sete possíveis. As categorias “coordenação de *stakeholders*” e “participação” tiveram baixa frequência (2% e 3% por cento, respectivamente). Por sua vez, “sustentabilidade” e “resiliência” foram categorias que se mostraram ausentes em todas as observações da amostra.

A categoria “responsividade” (com as subcategorias “eficiência”, “efetividade”, “desempenho”, “capacidade” e “regulação”) esteve presente em 39% das observações; “monitoramento e controle”, em 27% (pela “prevenção à corrupção”, “*accountability*” e “transparência”); e, mais fortemente, a categoria “condições de governança (pela “conformidade legal ou legalidade”)), que esteve presentes em 97% das observações. Tais ocorrências contribuíram para a constatação de que as informações dos relatórios de auditoria do DENASUS ainda não compreendem integralmente as dimensões na perspectiva da *new public governance*.

Para estudos futuros, sugere-se analisar quantitativamente a produção de relatórios auditoria no âmbito do DENASUS, avaliando a qualidade, a produtividade e as variáveis de interesse. Sugere-se avaliar os relatórios de auditoria no âmbito dos estados e municípios, enquanto componentes do SNA, o que permitiria a comparação da produção entre as auditorias municipais e estaduais e a análise da influência dos órgãos de controle demandantes de atividades de auditoria sobre os resultados reportados nos relatórios do DENASUS. Ainda, sugerem-se estudos que contribuam para a definição dos processos e/ou programas de auditoria, de modo a mapear, mensurar e definir os riscos materiais para a auditoria em todas as seções de auditoria nas unidades federativa de forma padronizada. Por fim, sugere-se analisar os efeitos práticos sobre a qualidade da informação, por meio da adoção das características qualitativas da informação contábil nos relatórios do DENASUS.

REFERÊNCIAS

- AAA – American Accounting Association. (1966). *A statement of basic accounting theory*. AAA.
- Aguilera, S. L. V. U., França, B. H. S., Moysés, S. T., & Moysés, S. J. (2013). Articulação entre os níveis de atenção dos serviços de saúde na Região Metropolitana de Curitiba: Desafios para os gestores. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 1021–1039. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/9649>
- Albuquerque, A., & Souza, C. (2017). Corrupção na saúde no Brasil: Reflexão à luz da abordagem baseada nos Direitos Humanos. *Revista Brasileira de Bioética*, 13, 1–17. <https://doi.org/10.26512/rbb.v13i0.7935>
- Almeida-Santos, P. S., & Silva, J. P. da. (5–9 dez. 2022). *Examinando a influência da ASOBAT e APB-4 na estrutura conceitual do setor público do IPSASB* [apresentação em conferência]. XIX Congresso Virtual de Administração. <https://convibra.org/publicacao/28048/>
- Alqooti, A. (2020). Public governance in the public sector: Literature review. *International Journal of Business Ethics and Governance*, 3(3), 14–24. <https://doi.org/10.51325/ijbeg.v3i3.47>
- Andrews, R., & Van de Walle, S. (2013). New public management and citizens' perceptions of local service efficiency, responsiveness, equity and effectiveness. *Public Management Review*, 15(5), 762–783. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.725757>
- Angélico, F. (2012). *Lei de Acesso à Informação Pública e seus possíveis desdobramentos à accountability democrática no Brasil* [dissertação de mestrado, Fundação Getúlio Vargas]. Repositório Institucional Acadêmico. <https://hdl.handle.net/10438/9905>
- APB – Accounting Principles Board. (1970). *Statement of the Accounting Principles Board 4: Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*. American Institute of Certified Public Accountants.
- Araújo, H. R. M., & Callado, A. A. C. (2020). Características qualitativas da informação contábil: A percepção de profissionais de controle interno do setor público. *Management Control Review*, 5(1), 47–65. <https://doi.org/10.51720/mcr.v5i1.3696>
- Arellano-Gault, D., & Lepore, W. (2011). Transparency reforms in the public sector: Beyond the new economics of organization. *Organization Studies*, 32(8), 1029–1050. <https://doi.org/10.1177/0170840611416741>
- Aswar, K., Akbar, F. G., Miguna, M., & Hariyani, E. (2021). Determinants of audit quality: Role of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(2), 308–319. [https://doi.org/10.21511/ppm.19\(2\).2021.25](https://doi.org/10.21511/ppm.19(2).2021.25)
- Attie, W. (2011). *Auditoria: Conceitos e aplicações* (6. ed.). Atlas.
- Azevedo, G. A., Gonçalves, N. S., & Santos, D. C. (2018). A relação entre a auditoria e o sistema público em saúde. *Revista de Administração em Saúde*, 18(70). <https://doi.org/10.23973/ras.70.91>

- Azevedo, S. de, & Anastasia, F. (2002). Governança, “accountability” e responsividade. *Revista de Economia Política*, 22(1), 82–100. <https://doi.org/10.1590/0101-31572002-1225>
- Babatunde, S. (2019) Governmental financial reporting reforms and relationship marketing: An analysis of international public sector accounting standards implementation. *Journal of Promotion Management*, 25(5), 700–721. <https://doi.org/10.1080/10496491.2019.1585600>
- Balakrishnan, K. G. (2007). Good governance in international law: An Indian perspective: Conference papers. *South African Yearbook of International Law*, 32(1). <https://journals.co.za/doi/pdf/10.10520/EJC100085>
- Banco Mundial. (2007). *Brasil: Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil: Melhorando a qualidade do gasto público e gestão de recursos*. Banco Mundial. <https://documents.worldbank.org/pt/publication/documents-reports/documentdetail/616691468226447118>.
- Barata, R. K., Soares, E., & Lima, N. C. (2024). Concepções teóricas sobre accountability. *Revista Competitividade e Sustentabilidade*, 10(1), 105–127. <https://doi.org/10.48075/comsus.v10i1.32323>
- Barbosa, M. B., & Niyama, J. K. (20–23 jun. 2020). *Uma reflexão sobre a influência do ASOBAT e APB 4 para a Estrutura Conceitual do IASB* [apresentação em conferência]. XIV Congresso do AnpCont, Foz do Iguaçu, Paraná, Brasil. http://anpcont.org.br/pdf/2020_CFF262.pdf
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo* (L. A. Reto & A. Pinheiro, Trad.). Edições 70.
- Barreto, K. A., Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. (2023). Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSO ERM: Um estudo em uma instituição de ensino superior. *Revista Ambiente Contábil*, 15(2), 202–223. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2023v15n2ID33077>
- Bedford, N. M., & Baladouni, V. A. (1962). Communication theory approach to accounting. *Accounting Review*, 37(4), 650–659. <https://www.jstor.org/stable/242352>
- Bispo Júnior, J. P. (2022). Resiliência do Sistema Único de Saúde no contexto da pandemia de COVID-19: Como se fortalecer? *Cadernos de Saúde Pública*, 38(10), e00097522. <https://doi.org/10.1590/0102-311XPT097522>
- Boer, T. de. (2023). Updating public accountability: A conceptual framework of voluntary accountability. *Public Management Review*, 25(6), 1128–1151. <https://doi.org/10.1080/14719037.2021.2006973>
- Borges, E. F., & Matias-Pereira, J. Educação fiscal e eficiência pública: Um estudo das suas relações a partir da gestão de recursos municipais. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 8(4), 437–453. <https://doi.org/10.17524/repec.v8i4.1202>
- Bovens, M. (2010). Two concepts of accountability: Accountability as a virtue and as a mechanism. *West European Politics*, 33(5), 946–967. <https://doi.org/10.1080/01402382.2010.486119>

- Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2015). Public sector accounting, accountability and austerity: More than balancing the books? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), 878–908. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2015-2090>
- Braga, M. (2013). Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: Um promotor da qualidade na gestão pública? *Revista TCE-PE*, 20(20), 130–142. https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-3.1.2-1/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/1175
- Brasil. (1964). *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil. (1990a). *Lei n° 8.080, de 19 de setembro de 1990*. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm
- Brasil. (1990b). *Lei n° 8.142, de 28 de dezembro de 1990*. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8142.htm
- Brasil. (1995). *Decreto n° 1.651, de 28 de setembro de 1995*. Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no âmbito do Sistema Único de Saúde. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/d1651.htm
- Brasil. (2000). *Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Brasil. (2004). *Lei n° 10.858 de 13 de abril de 2004*. Autoriza a Fundação Oswaldo Cruz - Fiocruz a disponibilizar medicamentos, mediante ressarcimento, e dá outras providências. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.858.htm
- Brasil. (2007). *Assistência de média e alta Complexidade no SUS*. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/colecao_progestores_livro9.pdf
- Brasil. (2009). *Lei Complementar n° 131, de 27 de maio de 2009*. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm

- Brasil. (2011). *Decreto nº 7.508, de 28 de junho de 2011*. Regulamenta a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, para dispor sobre a organização do Sistema Único de Saúde - SUS, o planejamento da saúde, a assistência à saúde e a articulação Inter federativa, e dá outras providências. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7508.htm
- Brasil. (2013). *Para entender o controle social na saúde*. Ministério da Saúde, Conselho Nacional de Saúde. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/para_entender_controle_social_saude.pdf
- Brasil. (2014a). *Vamos conversar sobre auditoria do SUS?* Ministério da Saúde, Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento Nacional de Auditoria do SUS. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/vamos_conversar_sobre_auditoria_sus.pdf
- Brasil. (2014b). *Orientação para implantação de um componente do Sistema Nacional de Auditoria – SNA do Sistema Único de Saúde – SUS*. Ministério da Saúde, Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento Nacional de Auditoria do SUS. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/sna_sistema_unico_saude_sus.pdf
- Brasil. (2016). *Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016*. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Casa Civil. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp156.htm
- Brasil. (2017a). *Auditoria do SUS no contexto do SNA: Qualificação do relatório de auditoria*. Ministério da Saúde, Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento de Auditoria do SUS. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/auditoria_sus_contexto_sna.pdf
- Brasil. (2017b). *Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde*. Ministério da Saúde, Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Auditoria do Sistema Único de Saúde. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/principios_diretrizes_regras_auditoria_sus.pdf
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Braun, V., & Clarke, V. (2021). One size fits all? What counts as quality practice in (reflexive) thematic analysis? *Qualitative Research in Psychology*, 18(3), 328–352. <https://doi.org/10.1080/14780887.2020.1769238>
- Bresser-Pereira, L. C. (1998). *Reforma do Estado para a cidadania: A reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. Ed. 34, ENAP.
- Brusca, I., Rossi, F. M., & Aversano, N. (2018). Accountability and transparency to fight against corruption: An international comparative analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 20(5), 486–504. <https://doi.org/10.1080/13876988.2017.1393951>

- Bryson, J. M., Crosby, B. C., & Bloomberg, L. (2014). Public value governance: Moving beyond traditional public administration and the new public management. *Public Administration Review*, 74(4), 445–456. <https://doi.org/10.1111/puar.12238>
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis: Elements of the sociology of corporate life* (2nd ed.). Heinemann Educational. <https://doi.org/10.4324/9781315609751>
- Buta, B. O., & Teixeira, M. A. C. (2020). Governança pública em três dimensões: Conceitual, mensural e democrática. *Revista Organizações & Sociedade*, 27(94), 370–395. <https://doi.org/10.1590/1984-9270941>
- Calado, J. E. S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: A percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 485–503. http://dx.doi.org/10.21714/1984-3925_2016v19n3a8
- Calazans, A. T. S. (2008). Qualidade da informação: Conceitos e aplicações. *TransInformação*, 20(1), 29–45. <https://www.scielo.br/j/tinf/a/hfvRLR68SKzJrtDQ3DqGKLw/abstract/?lang=pt>
- Camargo, B. V., & Justo, A. M. (2013). IRaMuTeQ: Um software gratuito para análise de dados textuais. *Temas em Psicologia*, 21(2), 513–518. <https://dx.doi.org/10.9788/TP2013.2-16>
- Camargo, B. V., & Justo, A. M. (2016). *Tutorial para uso do software IRaMuTeQ (Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires)*. UFSC. http://www.iramuteq.org/documentation/fichiers/Tutorial%20IRaMuTeQ%20em%20portugues_17.03.2016.pdf
- Capobianco, R. P., & Gonçalves, A. O. (11-13 nov. 2020). *Governança pública e contabilidade na perspectiva da teoria ator-rede* [apresentação em conferência]. VII Encontro Brasileiro de Administração Pública, Brasília, Distrito Federal. <https://sbapeventos.com.br/ebap/index.php/VII/viiebap/paper/viewFile/963/471>
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., Meidell, A., & Tran, P. (2018). Managing risk in the public sector: The interaction between vernacular and formal risk management systems. *Financial Accountability and Management*, 35(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/faam.12179>
- Castro, M. C., Massuda, A., Almeida, G., Menezes-Filho, N. A., Andrade, M. V., Noronha, K. V. M. de S., Rocha, R., Macinko, J., Hone, T., Tasca, R., Giovanella, L., Malik, A. M., Werneck, H., Fachini, L. A., & Atun, R. (2019). Brazil's Unified Health System: The first 30 years and prospects for the future. *Lancet*, 394(10195), 345–356. [https://doi.org/10.1016/S0140-6736\(19\)31243-7](https://doi.org/10.1016/S0140-6736(19)31243-7)
- Cavalcante, P. (2011). Descentralização de políticas públicas sob a ótica neoinstitucional: Uma revisão de literatura. *Revista de Administração Pública*, 45(6), 1781–1804. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122011000600008>
- Cavalcante, P. (2017). *Gestão pública contemporânea: Do movimento gerencialista ao Pós-NPM* [Texto para Discussão 2319]. Ipea. https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8027/1/td_2319.pdf

- Cerchiari, G. S. F., & Erdmann, R. H. (2008). Sistema de informações para acompanhamento, controle e auditoria em saúde pública. *Revista de Administração Pública*, 42(5), 925–948. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6659>
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. (2016). *Norma Brasileira de Contabilidade 2016/NBCTSPEC, de 23 de setembro de 2016*. Aprova a NBC TSP– Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. CFC. https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc
- CGU – Controladoria-Geral da União. (2017). *Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo federal*. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno. <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>
- Chacón, J. I. A. (2015). Auditoria governamental e tipos de serviços de auditoria prestados pela equipe de auditoria governamental. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 7(2), 127–143. <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/38165>
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648–1684. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12212>
- Coetsee, D. (2010). The role of accounting theory in the development of accounting principles. *Meditari Accountancy Research*, 18(1), 1–16. <https://doi.org/10.1108/10222529201000001>
- Correia, MVC. (2000). O controle social sobre a política de saúde. In MVC Correia. *Que controle social? Os conselhos de saúde como instrumento* (pp. 53–86). Editora Fiocruz. <https://doi.org/10.7476/9788575415221>
- Costa, L. A., & Rocha, D. F. (2018). Burocracia e gestão pública: Uma análise do Ministério da Saúde. *Cadernos Brasileiros de Terapia Ocupacional*, 26(3), 632–645. <https://doi.org/10.4322/2526-8910.ctoAO1639>
- Costa, R. S., & Fonseca, A. C. (2017). A utilização da etnografia na pesquisa em Contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(1), 40–56. https://doi.org/10.21446/scg_ufrrj.v13i1.14173
- Costa, T. D. da, Costa, L. M. M. da, Simões, J., Costa, A. N. F., Almeida Neta, A. R. de, & Lima, L. I. G. de. (2021a). Análise do perfil das ações de auditoria realizadas a partir do sistema de auditoria do Sistema Único de Saúde. *Revista de Administração em Saúde*, 21(83), e290. <https://doi.org/10.23973/ras.83.290>
- Costa, T. D. da, Silva, A. D. de L., Melo, A. C. C. de. (2021b). A atuação da auditoria do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde em um estado brasileiro. *Revista Brasileira em Promoção da Saúde*, 34, 11072. <https://ojs.unifor.br/RBPS/article/view/11072/pdf>

- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2019). *Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) - Estrutura conceitual para relatório financeiro*. CPC.
[https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](https://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107–117.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724665>
- Cunha Filho, M. C. (2019). *A construção da transparência pública no Brasil: Análise da elaboração e implementação da Lei de Acesso à Informação no Executivo federal (2003-2019)* [tese de doutorado, Universidade de Brasília]. Repositório de Conhecimento da CGU. <https://basedeconhecimento.cgu.gov.br/handle/1/6299>
- Cutler, T. (2011). Performance management in public services ‘before’ new public management: The case of NHS acute hospitals 1948–1962. *Public Policy and Administration*, 26(1), 129–147. <https://doi.org/10.1177/0952076710375785>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Deis Jr., D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479. <https://www.jstor.org/stable/247972>
- Domingos, C. M., Ferraz, E. de M., & Carvalho, B. G. (2019). Governança das ações e serviços de saúde de média complexidade em uma região de saúde. *Saúde em Debate*, 43(122), 700–711. <https://doi.org/10.1590/0103-1104201912204>
- Duan, H. K., Hu, H., Yoon, Y. B., & Vasarhelyi, M. (2022). Increasing the utility of performance audit reports: Using textual analytics tools to improve government reporting. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 29(4), 201–218. <https://doi.org/10.1002/isaf.1526>
- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). New public management is dead – Long live digital-era governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(3), 467–494. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui057>
- Erdmann, A. L., Andrade, S. R., Mello, A. L. S. F., & Drago, L. C. (2013). A atenção secundária em saúde: Melhores práticas na rede de serviços. *Revista Latino-Americana de Enfermagem*, 21(especial). <https://doi.org/10.1590/S0104-11692013000700017>
- Erkkilä, T. (2007). Governance and accountability - a shift in conceptualisation. *Public Administration Quarterly*, 31(1/2), 1–38. <http://www.jstor.org/stable/41288281>
- Faguet, J. (1997 Dec 16–18). Decentralization and local government performance [conference presentation]. FAO Technical Consultation on Decentralization, Rome.
https://www.researchgate.net/publication/249792247_Decentralization_and_Local_Government_Performance
- Farrington, C. (2011). Putting good governance into practice III: Measuring intrinsic and instrumental empowerment in local government contexts. *Progress in Development Studies*, 11(2), 151–161. <https://doi.org/10.1177/146499341001100205>

- Ferry, L., Radcliffe, V. S., & Steccolini, I. (2022). The future of public audit. *Financial Accountability and Management*, 38(3), 325–336. <https://doi.org/10.1111/faam.12339>
- Figueiredo, L. M. (2017). Custo da regulação contábil no setor público brasileiro: Aplicação do *standard cost model* na adoção de IPSAS pelos ministérios federais [dissertação de mestrado, Universidade de Brasília]. Repositório Institucional da UnB. <http://repositorio.unb.br/handle/10482/32132>
- Fleming, S., & McNamee, M. (2005). The ethics of corporate governance in public sector organizations: Theory and audit. *Public Management Review*, 7(1), 135–144. <https://doi.org/10.1080/1471903042000339455>
- Fonseca, A. dos R., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 243–265. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190267>
- Fontanella, B. J. B., Luchesi, B. M., Saidel, M. G. B., Ricas, J., Turato, E. R., & Melo, D. G. (2011). Amostragem em pesquisas qualitativas: Proposta de procedimentos para constatar saturação teórica. *Cadernos de Saúde Pública*, 27(2), 389–394. <https://doi.org/10.1590/S0102-311X2011000200020>
- Fox, J. (2007). The uncertain relationship between transparency and accountability. *Development in Practice*, 17(4–5), 663–671. <https://doi.org/10.1080/09614520701469955>
- Freire, F. R. (2014). *Desafios para a transparência pública: Um estudo com os usuários do Portal da Transparência do Governo Federal* [dissertação de mestrado, Universidade de Brasília]. Repositório Institucional da UnB. <http://repositorio2.unb.br/handle/10482/17107>
- Fukuyama, F. (2013). What is governance? *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 26(3), 347–368. <https://doi.org/10.1111/gove.12035>
- Gallison, R. (1983). *Dicionário de didáctica das línguas*. Livraria Almedina.
- Gani, A., & Duncan, R. (2007). Measuring good governance using time series data: Fiji Islands. *Journal of the Asia Pacific Economy*, 12(3), 367–385. <https://doi.org/10.1080/13547860701405979>
- González-Díaz, B., García-Fernández, R., & López-Díaz, A. (2015). Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 18(2), 115–126. <https://www.elsevier.es/es-revista-revista-contabilidad-spanish-accounting-review-368-articulo-auditor-tenure-audit-quality-in-S1138489114000223>
- Gordon, E. A., Bischof, J., Daske, H., Munter, P., Saka, C., Smith, K. J., & Venter, E. R. (2015). The IASB's discussion paper on the conceptual framework for financial reporting: A commentary and research review. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(1), 72–110. <https://doi.org/10.1111/jifm.12024>
- Grindle, M. S. (2017). Good governance, R.I.P.: A critique and an alternative. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 30(1), 17–22. <https://doi.org/10.1111/gove.12223>

- Grossi, G., & Argento, D. (2022). The fate of accounting for public governance development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 272–303. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2020-5001>
- Grossi, G., & Steccolini, I. (2014). Guest editorial: Accounting for public governance. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 86–91. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0031>
- Guarido, F. A. A., Nogueira, E. E. da S., & Saraiva, M. C. C. M. (2021). Resiliência nos valores públicos e sua permanência: Uma análise dos contratos administrativos no Brasil. *Cadernos EBAPE.BR*, 19(especial), 745–760. <https://doi.org/10.1590/1679-395120200199>
- Guedes., D. R., & Silva Júnior, A. R. (2021). Governança pública no Brasil: Estado da arte dos estudos publicados de 2009 a 2019. *Revista Controladoria e Gestão*, 2(1), 370–387. <https://periodicos.ufs.br/rcg/article/view/14126>
- Guimarães, T. de A., & Medeiros, P. H. R. (2005). A relação entre governo eletrônico e governança eletrônica no governo federal brasileiro. *Cadernos EBAPE.BR*, III(4), 1–18. <https://doi.org/10.1590/S1679-39512005000400004>
- Gunning, R. (1952). *The technique of clear writing*. McGraw-Hill.
- Harrington, C. (2005, October 1). *The accounting profession: Looking ahead*. Journal of Accountancy. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2005/oct/theaccountingprofessionlookingahead.html>
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40(1), 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hood, C. (2010). Accountability and transparency: Siamese twins, matching parts, awkward couple? *West European Politics*, 33(5), 989–1009. <https://doi.org/10.1080/01402382.2010.486122>
- Hood, C., & Dixon, R. (2015). *A government that worked better and cost less? Evaluating three decades of reform and change in UK central government* (online ed.). Oxford Academic. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199687022.001.0001>
- Hyndman, N., & Liguori, M. (2016). Public sector reforms: Changing contours on an NPM landscape. *Financial Accountability and Management*, 32(1), 5–32. <https://doi.org/10.1111/faam.12078>
- IACOP – Internal Audit Community of Practice. (2016). *Guia de avaliação da qualidade para auditoria interna do setor público: Um conjunto de ferramentas para a melhoria da qualidade*. PEMPAL IACOP. https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Pempal-Quality-assessment_final.pdf
- IASB – International Accounting Standard Board. (2018). *Conceptual framework for financial reporting*. IFRS Foundation.

- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2022). *Panorama do Censo Brasileiro de 2022*. IBGE. <https://censo2022.ibge.gov.br/panorama/>
- IIA – The Institute of Internal Auditors. (2008). *Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. IIA Brasil. <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>
- IIA – The Institute of Internal Auditors. (2019). *Demonstrando os princípios fundamentais para a prática profissional de auditoria interna: Facilitadores e principais indicadores*. IIA Brasil. <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/20190822pg-core-ippf-00000010-21112019122633.pdf>
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board, & IFAC – International Federation of Accountants. (2014). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. IPSASB, IFAC.
- IRB – Instituto Rui Barbosa. (2017). *Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): Nível 2 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público*. IRB. <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>
- Ismail, A. H., Merejok, N. b. M., Dangi, M. R. M., & Saad, S. (2019). Does audit quality matters in Malaysian public sector auditing? *International Journal of Financial Research*, 10(3), 203–215. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v10n3p203>
- Iudícibus, S. de, Niyama, J. K., Silva, J. P. da, & Beuren, I. M. (2022). Influência da teoria da contabilidade no objetivo do relatório financeiro de finalidade geral. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 19(50), 107–121. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2022.e79548>
- Iudícibus, S. de. (2010). *Teoria da contabilidade*. Atlas.
- Jatobá, A., & Carvalho, P. V. R. de. (2024). *A resiliência na saúde pública*. Cebes. <https://doi.org/10.5935/978-65-87037-10-3.B0001>
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2010). *The worldwide governance indicators: Methodology and analytical issues* [Policy Research Working Paper, 5430]. World Bank. <https://bit.ly/2T2aMsh>
- Klant, L. M., & Santos, V. S. dos. (2021). O uso do software IRAMUTEQ na análise de conteúdo – estudo comparativo entre os trabalhos de conclusão de curso do ProfEPT e os referenciais do programa. *Research, Society and Development*, 10(4), e8210413786. <https://doi.org/10.33448/rsd-v10i4.13786>
- Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215–223. <https://doi.org/10.1111/ijau.12077>
- Krippendorff, K. (2004). *Content analysis: An introduction to its methodology* (2nd ed.). Sage Publications.
- Krogh, A. H., & Triantafillou, P. (2024). Developing new public governance as a public management reform model. *Public Management Review*, 26(10), 3040–3056. <https://doi.org/10.1080/14719037.2024.2313539>

- Lægreid, Per (2016). Christopher Hood, “A Public Management for All Seasons?”. In M. Lodge, E. C. Page, & S. J. Balla (Eds.), *The Oxford Handbook of Classics in Public Policy and Administration* (pp. 541–558). Oxford Academic.
<https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199646135.013.25>
- Laswad, F., & Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers’ perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175–184. <https://doi.org/10.1111/auar.12052>
- Liberatti, V. M., Gvozdz, R., Marcon, S. S., Matsuda, L. M., Cunha, I. C. K. O., & Haddad, M. do C. F. L. (2019). Validação de instrumento de auditoria do Sistema Único de Saúde. *Acta Paulista de Enfermagem*, 32(5), 500–506. <https://doi.org/10.1590/1982-0194201900070>
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), 44–53.
- Lima, I. G., Carmo, C. R. S., Cunha, F. S., & Oliveira, M. G. de. (2016). Aspectos qualitativos da informação contábil: Uma revisão analítica acerca da qualidade informacional introduzida a partir dos normativos contábeis estabelecidos pelo CPC, IASB e FASB. *Revista Mineira de Contabilidade*, 4(48), 32–42.
<https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/248>
- Lima, L. D. de, Albuquerque, M. V. de, Scatena, J. H. G., Melo, E. C. P. de, Oliveira, E. X. G. de, Carvalho, M. S., Pereira, A. M. M., Oliveira, R. A. D. de., Martinelli, N. L., & Oliveira, C. F. de. (2019). Arranjos regionais de governança do Sistema Único de Saúde: Diversidade de prestadores e desigualdade espacial na provisão de serviços. *Cadernos de Saúde Pública*, 35(2), e00094618. <https://doi.org/10.1590/0102-311X00094618>
- Lima, L. D. de, Queiroz, L. F. N. de, Machado, C. V., & Viana, A. L. d’Á. (2012). Descentralização e regionalização: Dinâmica e condicionantes da implantação do Pacto pela Saúde no Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva*, 17(7), 1903–1914.
<https://doi.org/10.1590/S1413-81232012000700030>
- Lima, R. S., Serrano, A. L. M., & Ferreira, L. O. G. (2020). Perspectiva kuhniana sobre a Ciência Contábil: Do surgimento do paradigma ao período de crise. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19, e2985. <https://doi.org/10.16930/2237-766220202985>
- Lobo, T. (1988). Descentralização - uma alternativa de mudança. *Revista de Administração Pública*, 22(1), 14–24. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/9444>
- Lodge, M., & Gill, D. (2011). Toward a new era of administrative reform? The myth of post-NPM in New Zealand. *Governance*, 24(1), 141–166. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2010.01508.x>
- Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., & Davies, S. P. (2007). Auditor specialization and perceived audit quality, auditee satisfaction and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 705–732.
<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.10.004>

- Lucca, J. L. de, & Nunes, M. G. V. (2002). *Lematização versus stemming*. NILC ICMC-USP. http://www.nilc.icmc.usp.br/nilc/download/lematizacao_versus_steming.pdf
- Machado, T. A., & Carneiro, R. (2024). A auditoria baseada em riscos no controle interno da administração pública brasileira: O caso da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. *Revista do TCU*, 153(1) 84–110. <https://doi.org/10.69518/RTCU.153.84-110>
- Magrini, V. de O., Silva, M. A. da, Silva, S. M. C. da, & Soares, E. C. (2024). Barriers and paradigmatic tensions in Accounting: Reports by a non mainstream researcher. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 17(1), 98–111/112. <https://doi.org/10.14392/asaa.2024170105>
- Marchand, P., & Ratinaud, P. (2012). *L'analyse de similitude appliquée aux corpus textuels: Les primaires socialistes pour l'élection présidentielle française* [présentation en conférence]. 11es Journées Internationales d'Analyse Statistique des Données Textuelles, Liège, Belgique. <https://hal.science/hal-03695853>
- Marques, M. da C. da C., & Almeida, J. J. M. de. (2004). Auditoria no sector público: Um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 84–95. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000200007>
- Marques, R. F. R., & Graeff, B. (2022). Análise temática reflexiva: Interpretações e experiências em educação, sociologia, educação física e esporte. *Motricidades: Revista da Sociedade de Pesquisa Qualitativa em Motricidade Humana*, 6(2), 115–130. <https://doi.org/10.29181/2594-6463-2022-v6-n2-p115-130>
- Martins, G. A., Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas*. Atlas.
- Massuda, A., Paschoalotto, M. A. C., Bigoni, A., Malik, A. M., Safatle, L., & Oliveira, W. K. de. (2023). *Sustentabilidade e resiliência do Sistema Único de Saúde* (A. Davidian, Trad.). Partnership for Health System Sustainability and Resilience. https://www3.weforum.org/docs/WEF_PHSSR_Brazil_2023.pdf
- Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública & Gestão Social*, 2(1), 109–134. <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015>
- Mello, G. R. de, & Slomski, V. (2010). Índice de governança eletrônica dos estados brasileiros (2009): No âmbito do Poder Executivo. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 7(2), 375–408. <https://doi.org/10.4301/S1807-17752010000200007>
- Melo, E. A., Gomes, G. G., Carvalho, J. O. de, Pereira, P. H. B., & Guabiraba, K. P. de L. (2021). A regulação do acesso à atenção especializada e a Atenção Primária à Saúde nas políticas nacionais do SUS. *Physis – Revista de Saúde Coletiva*, 31(1), e310109. <https://doi.org/10.1590/S0103-73312021310109>
- Melo, M. B. de, & Vaitsman, J. (2008). Auditoria e avaliação no Sistema Único de Saúde. *São Paulo em Perspectiva*, 22(1), 152–164. <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/lil-527709>
- Mendes, E. V. (2011). *As redes de atenção à saúde* (2. ed.). Organização Pan-Americana da Saúde. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/redes_de_atencao_saude.pdf

- Mendes, N. C. F., Pereira, J. M., Noriller, R. M., & Silva, J. P. da. (2018). Objetivo e características qualitativas da informação contábil: Uma análise comparativa do SATTA e Estrutura Conceitual para o Relatório Financeiro (ED/2015/3). *Revista Mineira de Contabilidade*, 19(3), 41–51. <https://doi.org/10.21714/2446-9114rmc2018v19n3t04>
- Messias, D., & Walter, S. A. (2018). O processo de comunicação contábil no setor público: Percepção dos contadores sobre universidades federais. *Revista Ambiente Contábil*, 10(1), 37–53. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n1ID10869>
- Minassians, H. P. (2015). Network governance and performance measures: Challenges in collaborative design of hybridized environments. *International Review of Public Administration*, 20(4), 335–352. <https://doi.org/10.1080/12294659.2015.1088689>
- Ministério da Saúde. (2006). *Portaria GM/MS nº 399, de 22 de fevereiro de 2006*. Divulga o Pacto pela Saúde 2006 – Consolidação do SUS e aprova as Diretrizes Operacionais do Referido Pacto. Gabinete do Ministro. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0399_22_02_2006.html
- Ministério da Saúde. (2008). *Portaria GM/MS nº 1.559, de 1º de agosto de 2008*. Institui a Política Nacional de Regulação do Sistema Único de Saúde - SUS. Gabinete do Ministro. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2008/prt1559_01_08_2008.html
- Ministério da Saúde. (2010). *Portaria GM/MS nº 4.279, de 30 de dezembro de 2010*. Estabelece diretrizes para a organização da Rede de Atenção à saúde no âmbito do sistema único de saúde. Gabinete do Ministro. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2010/prt4279_30_12_2010.html
- Ministério da Saúde. (2014). *Implantação das redes de atenção à saúde e outras estratégias da SAS*. Secretaria de Atenção à Saúde. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/implantacao_redes_atencao_saude_sas.pdf
- Ministério da Saúde. (2016). *Portaria GM/MS nº 111, de 28 de janeiro de 2016*. Dispõe sobre o Programa Farmácia Popular do Brasil (PFPB). Gabinete do Ministro. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2016/prt0111_28_01_2016.html
- Ministério da Saúde. (2018). *Relatório Anual de Atividades do DENASUS RAA/DENASUS/2017*. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento Nacional de Auditoria do SUS. <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/denasus/relatorio-anual-de-auditoria/relatorio-anual-de-atividades-2017/view>
- Ministério da Saúde. (2019). *Relatório Anual de Atividades do DENASUS RAA/DENASUS/2018*. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento Nacional de Auditoria do SUS. <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/denasus/relatorio-anual-de-auditoria/relatorio-anual-de-atividades-2018/view>
- Ministério da Saúde. (2020). *Portaria nº 188, de 3 de fevereiro de 2020*. Declara Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV). Gabinete do Ministro. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2020/prt0188_04_02_2020.html

- Ministério da Saúde. (2021). *Relatório Anual de Atividades DENASUS 2020*. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/denasus/relatorio-anual-de-auditoria/relatorio-anual-de-atividades-2020/view>
- Ministério da Saúde. (2022a). *Atenção primária e atenção especializada: Conheça os níveis de assistência do maior sistema público de saúde do mundo*. Notícias, Saúde Explica. <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/noticias/2022/marco/atencao-primaria-e-atencao-especializada-conheca-os-niveis-de-assistencia-do-maior-sistema-publico-de-saude-do-mundo>
- Ministério da Saúde. (2022b). *Portaria GM/MS nº 913, de 22 de abril de 2022*. Declara o encerramento da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN) em decorrência da infecção humana pelo novo coronavírus (2019-nCoV) e revoga a Portaria GM/MS nº 188, de 3 de fevereiro de 2020. Gabinete do Ministro. https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2022/prt0913_22_04_2022.html
- Ministério da Saúde. MS. (2022c). *Relatório Anual de Atividades DENASUS 2021*. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/denasus/relatorio-anual-de-auditoria/relatorio-anual-de-atividades-2021/view>
- Misoczky, M. C. A., & Vieira, M. M. F. (2001). Desempenho e qualidade no campo das organizações públicas: Uma reflexão sobre significados. *Revista de Administração Pública*, 35(5), 163–177. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6407>
- Mo Ibrahim Foundation. (2017). *Index report*. <https://mo.ibrahim.foundation/iiag>
- Moita, W. de A. (2023). *Histórico, desafios e mudanças da auditoria no SUS enquanto instrumento de gestão* [dissertação de mestrado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro]. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações. <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/20270>
- Moonitz, M. (1961). *The basic postulates of accounting*. American Institute of Certified Public Accountants.
- Moraes, J. J. A., Carneiro, A. de F., Silva Neto, J. M. da, & Souza, J. A. de. (2016). Sistema de custos público municipal: Análise da percepção dos auditores de controle externo no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. *Revista Mineira de Contabilidade*, 17(2), 56–71. <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/294/399>
- Moraes, R. (1999). Análise de conteúdo. *Revista Educação*, 22(37), 7–32 [1–13]. <http://pesquisaemeducacaoufrgs.pbworks.com/w/file/60815562/Analise%20de%20conte%C3%BAdo.pdf>
- Moreno. G. C. de L., Souza. M. P. M. de, Hein, N., & Hein. A. K. (2023). ALT: Um software para análise de legibilidade de textos em língua portuguesa. *Policromias – Revista de Estudos do Discurso, Imagem e Som*, 8(1), 91–128. <https://doi.org/10.61358/policromias.v8i1.54352>
- Morrison, T. H. (2014). Developing a regional governance index: The institutional potential of rural regions. *Journal of Rural Studies*, 35, 101–111. <https://doi.org/10.1016/j.jrurstud.2014.04.004>

- Motta, P. R. M. (2013). O estado da arte da gestão pública. *Revista de Administração de Empresas*, 53(1), 82–90. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902013000100008>
- Moura, A. S. de, & Bezerra, M. do C. (2016). Governança e sustentabilidade das políticas públicas no Brasil. In A. M. M. de Moura (Ed.), *Governança ambiental no Brasil: Instituições, atores e políticas públicas* (pp. 91–110). Ipea. <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9267>
- Moura, G. D. de, Ziliotto, K., & Mazzioni, S. (2016). Fatores determinantes da qualidade da informação contábil em empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(27), 17–30. <https://doi.org/10.11606/rco.v10i27.107810>
- Muraina, S. A., Dandago, K.I. (2020). Effects of implementation of international public sector accounting standards on Nigeria's financial reporting quality. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 323–338. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0277>
- Nardi, P. C. C., Amadi, A. F., & Silva, R. L. M. da. (2020). Análise da relação entre as características qualitativas da informação contábil e o *audit delay*. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 101–119. <https://doi.org/10.14392/asaa.2019120306>
- Nascimento, J. M. B. (2015). *Relatórios de auditoria municipal da Controladoria-Geral da União: Análise de aderência às normas de auditoria governamental (Portaria 280 de 2010, do Tribunal de Contas da União, alterada pela Portaria 168 de 2011)* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco]. Repositório Digital da UFPE. <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16664>
- Nascimento, J. P. de B., Sauerbronn, F. F., Campos, C. L. O., & Bernardo, D. C. dos R. (2019). Usos da informação contábil por agentes políticos: Revisitando a literatura. *Economia e Políticas Públicas*, 7(1), 101–124. <https://www.periodicos.unimontes.br/index.php/economiaepoliticaspUBLICAS/article/view/3732>
- Nguyen, H., Drejer, I., & Marques, P. (2024). Citizen engagement in public sector innovation: Exploring the transition between paradigms. *Public Management Review*, 26(12), 3622–3642. <https://doi.org/10.1080/14719037.2024.2347360>
- Niyama, J. K. (Org). (2018). *Teoria avançada da contabilidade*. Atlas.
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2021). *Teoria da contabilidade* (4. ed.). Atlas.
- Nobre, F. C., Corrêa, D. A., Nepomuceno, L. H., Nobre, L. H. N., Sousa, A. J. de, & Siqueira Filho, V. (2017). A amostragem na pesquisa de natureza científica em um campo multiparadigmático: Peculiaridades do método qualitativo. *Revista Espacios*, 38(22), 13. <https://revistaespacios.com/a17v38n22/a17v38n21p13.pdf>
- Nogueira, K. W. A. da S. (2020). *O gerencialismo na saúde pública: Uma análise sobre o programa de melhoria do acesso e da qualidade na atenção básica à saúde* [dissertação de mestrado, Universidade Federal de Campina Grande]. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da UFCG. <http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/jspui/handle/riufcg/12487>.

- Nogueira, K. W. A. da S. (2021). *Gerencialismo e saúde pública: Análise do Programa de Melhoria do Acesso e da Qualidade na Atenção Básica à Saúde (PMAQ-AB)* [apresentação em conferência]. X Jornada Internacional de Políticas Públicas, Belém, Pará. <https://shorturl.at/jdVnl>
- Novaes, C., Lasso, S., & Mainardes, E. W. (2015). Percepções de qualidade do serviço público. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 9(1), 107–123. <https://periodicos.uff.br/pca/article/view/11206>
- OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. (2014). *Accountability and democratic governance: Orientations and principles for development*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264183636-en>
- OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021). *Public communication & media ecosystems: Key components of open government*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/gov/open-government/public-communication-and-media.htm>
- Oliveira, A. E. F. de, & Reis, R. S. (2016). *Gestão pública em saúde: Monitoramento e avaliação no planejamento do SUS*. EDUFMA. <https://ares.unasus.gov.br/acervo/html/ARES/7408/1/GP5U1.pdf>
- Oliveira, A. G. de, & Pisa, B. J. (2015). IGovP: Índice de avaliação da governança pública: Instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. *Revista de Administração Pública*, 49(5), 1263–1290. <https://doi.org/10.1590/0034-7612136179>
- Oliveira, F. M., Holanda, T. C., Sousa, J. R. de, Mesquita, M. do S. S., Ribeiro, R. M., Mesquita, F. R. da S., Ricarte, T. L., & Ribeiro, K. V. (2024). Participação do cidadão na nova governança pública: Uma revisão sistemática da literatura. *Revista Foco*, 17(1), e4300. <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v17n1-180>
- Olsen, J. P. (2018). *Accountability democrática, ordem política e mudança: Explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia* (E. R. Branco, Trad.). Enap. <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3451>
- Ormond, D., & Löffler, E. (1999). A nova gerência pública. *Revista do Serviço Público*, 50(2), 66–96. <https://doi.org/10.21874/rsp.v50i2.347>
- Oro, I. M., & Klann, R. C. (2017). Avaliação da capacidade de julgamento & tomada de decisão baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(47), 51–68. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v16n47p51-68>
- Osborne, S. P. (2010). *The new public governance: Emerging perspectives on the theory and practice of public governance*. Routledge.
- Oulasvirta, L. (2021). A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting. *Public Money & Management*, 41(6), 436–446. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1881235>
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implication for future research. *Journal of Marketing*, 49(4), 41–50. <https://doi.org/10.2307/1251430>

- Paschoalotto, M. A. C., Lazzari, E. A., Castro, M. C., Rocha, R., & Massuda, A. (2022). A resiliência de sistemas de saúde: Apontamentos para uma agenda de pesquisa para o SUS. *Saúde em Debate*, 46(8), 156–170. <https://doi.org/10.1590/0103-11042022e812>
- Paton, W. A. (1922). *Accounting theory*. The Ronald Press Company.
- Paton, W. A., & Littleton, A. C. (1940). *An introduction to corporate accounting standards*. AAA.
- Patton, M. Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods* (3rd Ed.). Sage Publications.
- Paula, T. A. de, & Boente, D. R. (2024). Legibilidade dos relatórios de auditoria e impacto no julgamento de contas governamentais. *Boletim de Conjuntura*, 19(57), 145–164. <https://doi.org/10.5281/zenodo.13910591>
- Paulo, E. (2002). *Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: Experiência brasileira, norte-americana e internacional* [dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte]. Repositório Institucional da UnB. <http://repositorio.unb.br/handle/10482/39199>
- Pedrosa Júnior, C., & Paulo, E. (28–30 nov. 2005). *Estudo comparativo da estrutura conceitual da Contabilidade: Uma abordagem do Cluster Analysis* [apresentação em conferência]. XII Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis, SC, Brasil. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2079>
- Pereira, A. M. M., Lima, L. D. de, & Machado, C. V. (2018). Decentralization and regionalization of health policy: A historical-comparative approach between Brazil and Spain. *Ciência e Saúde Coletiva*, 23(7), 2239–2252. <https://doi.org/10.1590/1413-81232018237.08922018>
- Perote, A. de Q., & Nunes, P. R. de C. (12–14 nov. 2008). *A auditoria de desempenho na administração pública do Ceará – Um estudo de caso único* [apresentação em conferência]. VIII Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD, Salvador, BA, Brasil. https://arquivo.anpad.org.br/eventos.php?cod_evento=&cod_evento_edicao=41&cod_edicao_subsecao=411&cod_edicao_trabalho=9988
- Pinheiro, D. R., & Oliva, E. C. (2020). A atuação da auditoria interna na governança pública: Um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. *Contabilidade Vista & Revista*, 31(2), 46–67. <https://doi.org/10.22561/cvr.v31i2.4933>
- Pollitt, C. (1993). Que es calidad de los servicios públicos. In B. Kliksberg (Ed.). *Pobreza: Un tema impostergable — nuevas respuestas a nivel mundial*. Fondo de Cultura Económica.
- Pollitt, C. (2006). Performance management in practice: A comparative study of executive agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(1), 25–44. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui045>
- Pollitt, C. (2016). Managerialism redux? *Financial Accountability and Management*, 32(4), 429–447. <https://doi.org/10.1111/faam.12094>

- Pomeranz, E. F., & Stedman, R. C. (2020). Measuring good governance: Piloting an instrument for evaluating good governance principles. *Journal of Environmental Policy & Planning*, 22(3), 428–440. <https://doi.org/10.1080/1523908X.2020.1753181>
- Rahmawaty, D., Darwanis, D., & Abdullah, S. (2023). Determinants of audit quality in the public sector. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 20(1), 97–118. <https://doi.org/10.14710/jaa.20.1.97-118>
- Ramos, M. S. (2024). *A dicotomia integralidade versus fragmentação no Sistema Único de Saúde - SUS: Um olhar a partir da governança* [dissertação de mestrado, Universidade Federal da Integração Latino-Americana]. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações. <https://dspace.unila.edu.br/items/67358215-3020-4388-a7ee-c5d2d1f8407d>
- Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The impact of performance audit on public sector organizations: The case of Estonia. *Public Organization Review*, 16, 217–233. <https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0>
- Reinert, M. (1990). ALCESTE, une méthodologie d'analyse des données textuelles et une application: Aurélia de G. de Nerval. *Bulletin de Méthodologie Sociologique*, 26(1), 24–54. <https://doi.org/10.1177/075910639002600103>
- Rezende, V. M. (2019). *Auditoria governamental no Poder Executivo Federal: Proposição de requisitos para um modelo de gestão de papéis de trabalho* [tese de doutorado, Universidade de Brasília]. Repositório Institucional da UnB. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/37032>
- Rosa, L. S. da, & Mackedanz, L. F. (2021). A análise temática como metodologia na pesquisa qualitativa em educação em ciências. *Atos de Pesquisa em Educação*, 16, e8574. <https://doi.org/10.7867/1809-0354202116e8574>
- Salleh, K., & Jasmani, H. (2014). Audit rotation and audit report: Empirical evidence from Malaysian PLCs over the period of ten years. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 145, 40–50. <http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.06.009>
- Salvati, M. E. (2017). *Manual do aplicativo Iramuteq: Versão 0.7 Alpha 2 e R Versão 3.2.3. IRaMuTeQ*. <http://www.iramuteq.org/documentation/fichiers/manual-do-aplicativo-iramuteq-par-maria-elisabeth-salvati>
- Samelson, D., Lowensohn, S., & Johnson, L. E. (2006). The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(2), 139–166. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-18-02-2006-B001>
- Santos, E. O. dos, & Eslabão, A. D. (2020). Práticas de auditoria no Sistema Único de Saúde: Uma revisão integrativa. *Revista de Pesquisa Cuidado é Fundamental Online*, 11(3), 792–800. <https://doi.org/10.9789/2175-5361.2019.v11i3.792-800>
- Santos, M. J. A. dos. (2018). Auditoria de gestão de riscos: O novo olhar do Tribunal de Contas da União. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, 6(22), 99–113. <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1195>
- Sarquis, R. W. (2021). Afinal, o que se busca é comparabilidade ou uniformidade? *Revista Mineira de Contabilidade*, 22(2), 4–8. <https://doi.org/10.51320/rmc.v22i2.1355>

- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: Avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78–102.
<https://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10>
- Schattke, R. W. (1972). An analysis of Accounting Principles Board statement no. 4. *The Accounting Review*, 47(2), 233–244. www.jstor.org/stable/244747
- Schillemans, T. (2016). Calibrating public sector accountability: Translating experimental findings to public sector accountability. *Public Management Review*, 18(9), 1400–1420. <https://doi.org/10.1080/14719037.2015.1112423>
- Schillemans, T., & van Twist, M. (2016). Coping with complexity: Internal audit and complex governance. *Public Performance & Management Review*, 40(2), 257–280.
<https://doi.org/10.1080/15309576.2016.1197133>
- Scott, W. R. (2015). *Financial accounting theory* (7th ed.). Pearson.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347–369. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000200004>
- Silva, J. P. da, Niyama, J. K., & Noriller, R. M. (2018). Teoria da contabilidade: Reflexões sobre os 55 anos de positivismo. *Revista FSA*, 15(2), 27–47.
<http://www4.unifsa.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/1519>
- Silva, J. P. da. (2018). *Influência da teoria da contabilidade na estrutura conceitual do IASB: Uma análise histórica, comparativa e interpretativa* [tese de doutorado, Universidade de Brasília]. Repositório Institucional da UnB.
<https://repositorio.unb.br/handle/10482/34752>
- Silva, R. A. F. e, & Sousa, M. de M. (7–9 nov. 2018). *Análise lexical por meio do software IRaMuTeQ: Estudo do significado do trabalho do juiz* [apresentação em conferência]. XXI Seminários em Administração, São Paulo, Brasil.
https://login.semead.com.br/21semead/anais/download.php?cod_trabalho=599
- Sinclair, D., Rochon, M., & Leatt, P. (2005). *Riding the third rail: The store of Ontario's health services restructuring commission, 1996- 2000*. The Institute for Research on Public Policy.
- Sousa, N. G. (2019). *A eficácia das unidades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: Análise sobre a percepção de membros da auditoria interna e alta administração* [dissertação de mestrado, Universidade de Brasília]. Repositório Institucional da UnB. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/38543>
- Souza, L. K. de. (2019). Pesquisa com análise qualitativa de dados: Conhecendo a análise temática. *Arquivos Brasileiros de Psicologia*, 71(2), 51–67.
<https://pepsic.bvsalud.org/pdf/arb/v71n2/05.pdf>
- Sprouse, R. T., & Moonitz, M. (1962). *Tentative set of broad accounting principles for business enterprises*. American Institute of Certified Public Accountants.

- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 327–350. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00389.x>
- Tajra, F. S., Lira, G. V., Rodrigues, A. B., & Guirão Junior, L. (2014). Análise da produção em auditoria e saúde pública a partir da base de dados da Biblioteca Virtual da Saúde. *Saúde em Debate*, 38(100), 157–169. <https://doi.org/10.5935/0103-104.20140017>
- TCU – Tribunal de Contas da União. (2017). *Acórdão de Relação 1.246/2017 - Primeira Câmara*. TCU. <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-2253769>
- TCU – Tribunal de Contas da União. (2018). *Guia de governança e gestão em saúde: Aplicável a secretarias e conselhos de saúde*. TCU/Secretaria de Controle Externo da Saúde. https://portal.tcu.gov.br/data/files/08/26/90/E1/5E43071076A7C107E18818A8/Guia_governanca_gestao_saude.pdf
- Teixeira, A. F., & Gomes, R. C. (2019). Governança pública: Uma revisão conceitual. *Revista do Serviço Público*, 70(4), 519–550. <https://doi.org/10.21874/rsp.v70i4.3089>
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101–121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Thiry-Cherques, H. R. (2009). Saturação em pesquisa qualitativa: estimativa empírica de dimensionamento. *PMKT: Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia*, 3, 20–27.
- Valente, N. T. Z., & Fujino, A. (2016). Atributos e dimensões de qualidade da informação nas Ciências Contábeis e na Ciência da Informação: Um estudo comparativo. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 21(2), 141–167. <https://doi.org/10.1590/1981-5344/2530>
- Vehmanen, P. (2008). *The CF of IPSASB from a theoretical point of view* [Discussion paper]. University of Tampere.
- Vieira, P. R. (2012). Em busca de uma teoria de descentralização. *Revista de Administração Pública*, 46(5), 1409–1425. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000500011>
- Vollmer, H., van Helden, J., & Steccolini, I. (2024). New development: Keeping up with accounting in society—public sector challenges. *Public Money & Management*, 44(8), 733–736. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2364451>
- Weber, C. A. T., & Bordin, R. (2005). O papel da auditoria no sistema único de saúde. *Revista de Direito Sanitário*, 6(1–3), 119–131. <https://doi.org/10.11606/issn.2316-9044.v6i1-3p119-131>
- Williams, H. M., Rayner, J., & Allinson, C. W. (2012). New public management and organisational commitment in the public sector: Testing a mediation model. *The International Journal of Human Resource Management*, 23(13), 2615–2629. <https://doi.org/10.1080/09585192.2011.633275>

- Yong, G., & Wenhao, C. (2012). Developing a city governance index: Based on surveys in five major Chinese cities. *Social Indicators Research*, 109(2), 305–316. <https://doi.org/10.1007/s11205-011-9904-8>
- Zeff, S. A. (1999). Evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 26(2), 89–131. https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol26/iss2/6
- Zeff, S. A. (2012). The evolution of the IASC into the IASB, and the challenges it faces. *The Accounting Review*, 87(3), 807–837. <https://doi.org/10.2308/accr-10246>
- Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: A historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4), 262–327. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.782237>

APÊNDICES

APÊNDICE A – Procedimentos de preparação do corpus

EXCLUSÃO

aspas (“), apóstrofo (’), hífen (-), cifrão (\$), percentagem (%) e asterisco (*)

Observação: (%) foi substituído pelo termo “por cento”

SUBSTITUIÇÃO/PADRONIZAÇÃO

DE	POR	Total de ocorrências
SUS	Sistema Único de Saúde	237
GM/MS	Ministério da Saúde	32
GM	Ministério da Saúde	13
MS	Ministério da Saúde	571
PFPB	Programa Farmácia Popular do Brasil	147
Ministério da Saúde FNS	Fundo Nacional de Saúde/Ministério da Saúde	1
APAC	Autorização de Procedimentos Ambulatoriais	135
CRM	Conselho Regional de Medicina	16
Certidão de Regularidade Técnica/CRT	Certidão de Regularidade Técnica	7
CRT	Certidão de Regularidade Técnica	1
Pesquisa Nacional de Saúde PNS	Pesquisa Nacional de Saúde	1
Pesquisa Nacional de Saúde PNS	Pesquisa Nacional de Saúde	1
PNS	Pesquisa Nacional de Saúde	11
Agente Comunitário de Saúde (ACS)	Agente Comunitário de Saúde	1
ACS	Agente Comunitário de Saúde	68
Sistema Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (SCNES)	Sistema Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde	7
SCNES	Sistema Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde	83
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde	64
PNASS Programa Nacional de Avaliação de Serviços em Saúde	Programa Nacional de Avaliação de Serviços em Saúde	2
PNASS	Programa Nacional de Avaliação de Serviços em Saúde	4
Política Nacional de HumanizaçãoPNH	Política Nacional de Humanização	3
SES/SC	Secretaria de Estado da Saúde/SC	27
Sistema de Controle de Óbitos do Ministério da Previdência Social (SISOBI)	Óbitos do Ministério da Previdência Social	6
CAPS	Centro de Atenção Psicossocial	61
FNS	Fundo Nacional de Saúde	126
UBS	Unidade Básica de Saúde	165
Serviço de Atendimento Móvel de Urgência SAMU 192	Serviço de Atendimento Móvel de Urgência	1
Serviço de Atendimento Móvel às UrgênciasSAMU 192	Serviço de Atendimento Móvel de Urgência	3
Serviço de Atendimento Móvel de Urgências SAMU 192	Serviço de Atendimento Móvel de Urgência	1
Central Estadual de Regulação das Urgências e Emergências SAMU 192	Central Estadual de Regulação das Urgências e Emergências	13
Central de Regulação Estadual de Urgências e Emergências do SAMU 192	Central Estadual de Regulação das Urgências e Emergências	1
SAMU192Central de Regulação de Urgências e Emergências	Central Estadual de Regulação das Urgências e Emergências	1
Central Estadual de Urgência e Emergência SAMU 192	Central Estadual de Regulação das Urgências e Emergências	1
Coordenação Estadual das Urgências e Emergências SAMU 192	Coordenação Estadual das Urgências e Emergências	1
SAMU	Serviço de Atendimento Móvel de Urgência	95
CCIH	Serviço de Atendimento Móvel de Urgência	18
Unidades de Saúde da Família (USF)	Comissão de Controle de Infecção Hospitalar	5
USF	Unidades de Saúde da Família	2
Relação Nacional de Medicamentos EssenciaisRENAME	Unidades de Saúde da Família	33
RENAME	Relação Nacional de Medicamentos Essenciais	4
Comissão Intergestores BipartiteCIB	Relação Nacional de Medicamentos Essenciais	23
Central de Abastecimento FarmacêuticoCAF	Comissão Intergestores Bipartite	1
CAF	Central de Abastecimento Farmacêutico	1
	Central de Abastecimento Farmacêutico	16

Política Nacional de Atenção Básica (PNAB)	Política Nacional de Atenção Básica	3
PNAB	Política Nacional de Atenção Básica	25
art.	artigo	28
arts.	artigos	1
§§	parágrafos	2
§	parágrafo	4
observouse	se observou	33
constatouse	se constatou	48
verificouse	se verificou	193
identificouse	se identificou	10
evidenciouse	se evidenciou	36
encontravase	se encontrava	8
ESF	Equipe de Saúde da Família	100
Resolução CFM	Resolução do Conselho Federal de Medicina	5
Fundo Estadual de Saúde (FES)	Fundo Estadual de Saúde	6
Diretoria do Fundo Nacional de Saúde	Diretoria Executiva do Fundo Nacional de Saúde	2
Núcleo de Apoio à Saúde da Família (NASF)	Núcleo de Apoio à Saúde da Família	2
NASF	Núcleo de Apoio à Saúde da Família	20
TCU	Tribunal de Contas da União	3
PROPOSIÇÃO DE DEVOLUÇÃO	Proposição de Devolução	126

**PADRONIZAÇÃO DE
SIGLAS/ENTIDADES/ÓRGÃOS/UNIDADES
ADMINISTRATIVAS**

DE	POR	Total Ocorrências
Conselho Federal de Farmácia	Conselho_Federal_de_Farmácia	7
Conselho Federal de Medicina	Conselho_Federal_de_Medicina	8
Conselho Municipal de Saúde	Conselho_Municipal_de_Saúde	25
Conselho Regional de Farmácia	Conselho_Regional_de_Farmácia	17
Conselho Regional de Medicina	Conselho_Regional_de_Medicina	20
Coordenação Estadual das Urgências e Emergências	Coordenação Estadual das Urgências e Emergências	1
Departamento de Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos	Departamento de Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos	24
Departamento de Assistência Farmacêutica	Departamento de Assistência Farmacêutica	2
Diretoria Executiva do Fundo Nacional de Saúde	Diretoria Executiva do Fundo_Nacional_de_Saúde	35
Fundo Estadual de Saúde	Fundo_Estadual_de_Saúde	12
Fundo Municipal de Saúde	Fundo_Municipal_de_Saúde	36
Fundo Nacional de Saúde	Fundo_Nacional_de_Saúde	240
Hospital de Caridade de Jaguaruna	Hospital_de_Caridade_de_Jaguaruna	5
Hospital Regional Santa Filomena	Hospital_Regional_Santa_Filomena	6
Ministério da Saúde	Ministério_da_Saúde	771
Ministério da Previdência Social	Ministério_da_Previdência_Social	13
Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos	Secretaria_de_Ciência_Tecnologia_e_Insumos_Estratégicos	17
Secretaria de Estado da Saúde	Secretaria_de_Estado_da_Saúde	53
Secretaria de Saúde	Secretaria_de_Saúde	11
Secretaria de Segurança Pública e Defesa Civil	Secretaria_de_Segurança_Pública_e_Defesa_Civil	1
Secretaria Estadual de Saúde	Secretaria_Estadual_de_Saúde	18
Secretaria Municipal de Saúde	Secretaria_Municipal_de_Saúde	136
Serviço de Atendimento Móvel de Urgência	Serviço_de_Atendimento_Móvel_de_Urgência	378
Sistema Único de Saúde	Sistema_Único_de_Saúde	269
Tribunal de Contas da União	Tribunal_de_Contas_da_União	3
Associação Mário Penna	Associação_Mário_Penna	13
Fundo_Nacional_de_Saúde/Ministério_da_Saúde	Fundo_Nacional_de_Saúde_Ministério_da_Saúde	67
SC	Santa_Catarina	70

Foram excluídos, ainda, textos com citações literais da lei, decretos, portarias e outros regulamentos; valores por extenso; nomes próprios de pessoa física ou jurídicas, textos redundantes ou fora do propósito da análise na etapa de triagem/categorização.

APÊNDICE B – Abreviação/Padronização do corpus: grupos, subgrupos e itens de constatação

Grupo de constatação	Grupo de constatação (padronizado)	Subgrupo de constatação	Subgrupo de constatação
Assistência Farmacêutica	Assistência Farmacêutica	Assistência Farmacêutica Básica	Assistência Farmacêutica Básica
Assistência Farmacêutica	Assistência Farmacêutica	Componentes Básico, Estratégico e Especializado	Componentes Básico, Estratégico e Especializado
Assistência Média e Alta Complexidade	Média e Alta Complexidade	Assistência Ambulatorial	Assistência Ambulatorial
Assistência Média e Alta Complexidade	Média e Alta Complexidade	Assistência Hospitalar	Assistência Hospitalar
Assistência Média e Alta Complexidade	Média e Alta Complexidade	Assistência Hospitalar/Ambulatorial	Assistência Hospitalar/Ambulatorial
Assistência Média e Alta Complexidade	Média e Alta Complexidade	SAMU 192	SAMU 192
Atenção Básica	Atenção Básica	ESF - PACS/PSF	ESF - PACS/PSF
Atenção Básica	Atenção Básica	ESF Saúde Bucal	ESF Saúde Bucal
Atenção Básica	Atenção Básica	Processo de Trabalho	Processo de Trabalho
Atenção Básica	Atenção Básica	Resultado	Resultado
Atenção Básica	Atenção Básica	Unidades Básicas de Saúde	Unidades Básicas de Saúde
Atenção Básica	Atenção Básica	Unidades Básicas de Saúde	Unidades Básicas de Saúde
Atenção Básica	Atenção Básica	Visita Domiciliar	Visita Domiciliar
Controle Social	Controle Social	Conselho de saúde	Conselho de saúde
Controle Social	Controle Social	Conselho de saúde	Conselho de saúde
Controles Internos	Controles Internos	Estrutura	Estrutura
Controles Internos	Controles Internos	Processo	Processo
Controles Internos	Controles Internos	Resultado	Resultado
Engenharia/Arquitetura	Engenharia/Arquitetura	Obras e Serviços	Obras e Serviços
Gestão do Trabalho e Educação em Saúde	Gestão do Trabalho e Educação em Saúde	Educação em Saúde	Educação em Saúde
Humanização da atenção e gestão da saúde	Humanização da atenção e gestão da saúde	Direitos e deveres dos usuários	Direitos e deveres dos usuários
Programa Farmácia Popular do Brasil	Farmácia Popular	Unidades Privadas-Aqui Tem	Unidades Privadas
Programas Estratégicos	Programas Estratégicos	Farmácia Popular	Unidades Privadas
Recursos Financeiros	Recursos Financeiros	Processo	Processo
Recursos Financeiros	Recursos Financeiros	Contrato	Contrato
Recursos Financeiros	Recursos Financeiros	Execução Orçamentária	Execução Orçamentária
Recursos Financeiros	Recursos Financeiros	Fundo a Fundo	Fundo a Fundo
Recursos Financeiros	Recursos Financeiros	Fundo de Saúde	Fundo de Saúde
Recursos Financeiros	Recursos Financeiros	Licitação	Licitação
Recursos Humanos	Recursos Humanos	Gestão	Gestão
Recursos Humanos	Recursos Humanos	Profissionais de Saúde	Profissionais de Saúde
Regionalização, Planejamento e Programação	Regionalização, Planejamento e Programação	Instrumentos de Planejamento PS	Instrumentos de Planejamento PS
Regionalização, Planejamento e Programação	Regionalização, Planejamento e Programação	Instrumentos de Planejamento RAG	Instrumentos de Planejamento RAG
Regionalização, Planejamento e Programação	Regionalização, Planejamento e Programação	Plano de Saúde	Plano de Saúde
Regionalização, Planejamento e Programação	Regionalização, Planejamento e Programação	Relatório de Gestão	Relatório de Gestão
Regulação	Regulação	Centrais de Regulação	Centrais de Regulação
Sistema Nacional de Auditoria	Sistema Nacional de Auditoria	Estrutura	Estrutura
Vigilância em Saúde	Vigilância em Saúde	Vigilância Epidemiológica	Vigilância Epidemiológica

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

APÊNDICE C – Questionário de validação para categorização do corpus

Segundo a escala de Likert (1932) de cinco pontos

Nº	Questão	Média da concordância
1	A RELEVÂNCIA da informação no texto é justificada em razão da situação constatada não corresponder às expectativas quanto ao cumprimento da legislação pelo gestor.	4,59
2	O texto indica que a informação é RELEVANTE.	4,59
3	A FIDEDIGNIDADE da informação é suportada em dados com critérios e evidências verificáveis.	4,00
4	O texto indica que a informação é REPRESENTADA FIELMENTE.	3,71
5	A TEMPESTIVIDADE da informação é identificada pela oportunidade de melhoria da utilidade e quanto mais imediatamente ela for disponível.	4,41
6	A informação da recomendação é TEMPESTIVA, pois é capaz de ser útil à tomada de decisão e eventual responsabilização.	4,24
7	Essa característica da informação apoia-se na disponibilidade de evidência/registro verificável (por outro observador independente), conforme descreve-se, no “Anexo II Quadro Demonstrativo das Aquisições”.	4,47
8	A informação representada é VERIFICÁVEL	4,35
9	A MATERIALIDADE da informação consiste na capacidade de influenciar a decisão dos usuários da informação (gestores responsáveis, conselhos de políticas públicas, órgãos de controle, cidadãos, etc.).	4,24
10	A informação representada é MATERIAL	4,06
11	Quando presente na constatação e/ou recomendação da auditoria, agrega valor a compreensibilidade e por conseguinte a utilidade da informação. Por exemplo a constatação da evolução de indicador de desempenho específico, indicadores de qualidade dos serviços ao longo de determinado período, ou se comparando a realidade observável de duas ou mais unidades de saúde ou unidades federativas.	3,53
12	A informação representada é COMPARÁVEL	3,12
13	A compreensibilidade, pode ser maximizada por uma boa redação, clara, concisa, mais simples e legível. Deve envolver a informação da auditoria como um todo e deve ser assimilada na perspectiva do usuário indistintamente (e não apenas do auditor/gestor).	4,47
14	A ausência dessa característica compromete a utilidade da informação, especialmente quanto a tomada de decisão, a transparência e o controle social, por exemplo.	4,65
15	A falta de COMPREENSIBILIDADE da informação compromete o equilíbrio das características e afetam, por conseguinte a utilidade da informação, especialmente quanto a tomada de decisão, a transparência e o controle social, por exemplo.	4,41
16	O equilíbrio é um valor subjetivo e deve ser evidenciado como a necessidade do julgamento profissional constante por parte do preparador da informação auditor/chefe da equipe. Não é possível ser enxergado como um valor absoluto.	4,24
17	Mesmo não sendo possível identificar o custo da informação, a partir do relatório, é possível implicar os potenciais benefícios e relacioná-los aos esforços a serem empreendidos na fase de planejamento da auditoria.	4,35
18	Dado que o custo e os benefícios da informação dependem de julgamento profissional e do usuário (com maior ou menor grau de subjetividade) e que muitas vezes é impossível de se identificar, esta característica deve ser adotada como um princípio, desde a concepção do planejamento da atividade de auditoria. Inclusive quanto ao custo de oportunidade em relação à potenciais alternativas estratégicas da auditoria.	4,18

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

APÊNDICE D – Dados analíticos das constatações

D.1 – Constatações por região geográfica no período de 2017 a 2021

Região geográfica	2017			2018			2019			2020			2021		
	Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução
Centro-Oeste	1.636	1.154	119.872,94	889	554	18.984,31	924	609	8.215,37	453	344	22.062,08	157	135	4.834,01
Nordeste	4.346	2.877	62.213,07	2.977	1.892	39.736,89	1.668	1.108	31.953,21	416	318	5.759,43	232	199	19.122,71
Norte	1.363	1.004	14.301,27	991	667	6.396,12	728	524	4.686,46	237	170	6.458,07	56	44	538,45
Sudeste	3.309	2.184	38.969,47	1.921	1.176	16.682,87	1.178	661	3.851,98	815	624	16.832,30	504	303	13.551,02
Sul	2.072	1.478	20.196,45	1.276	852	6.506,87	843	514	7.368,55	430	355	5.648,20	212	165	3.505,16
Total Geral	12.726	8.697	255.553,20	8.054	5.141	88.307,06	5.341	3.416	56.075,57	2.351	1.811	56.760,08	1.161	846	41.551,34

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

D.2 – Constatações por unidade federativa no período de 2017 a 2021

UF	Região geográfica	2017			2018			2019			2020			2021		
		Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução	Qtd const	Não confor	Valor para devolução
AC	Norte	246	209	5.035,84	115	86	414,77	118	85	2,86	73	40	16,38	-	-	-
AL	Nordeste	431	300	12.598,70	217	166	17.412,97	149	103	1.000,77	39	38	849,36	8	8	14.381,35
AM	Norte	144	97	1.568,29	172	110	5.377,77	61	38	3.338,09	19	13	6.370,93	-	-	-
AP	Norte	152	119	1.909,98	149	113	-	46	33	789,85	12	10	-	-	-	-
BA	Nordeste	576	373	5.181,49	534	332	8.664,13	324	211	215,04	25	16	483,64	33	26	373,48
CE	Nordeste	976	586	5.823,50	468	265	2.953,81	172	106	24.913,75	87	69	10,62	21	19	1.464,78
DF	Centro-Oeste	63	30	713,21	87	68	732,41	32	21	-	8	7	1.243,01	-	-	-
ES	Sudeste	544	356	2.282,72	322	217	1.157,06	236	156	-	50	32	416,44	21	15	29,33
GO	Centro-Oeste	497	364	9.686,07	218	148	18.183,14	237	133	193,69	150	133	5.435,18	110	99	3.775,10
MA	Nordeste	723	581	30.977,30	458	354	8.691,43	318	224	989,99	73	66	-	27	27	-
MG	Sudeste	1.510	1.004	18.046,64	608	387	10.293,91	262	151	760,22	293	231	6.454,49	141	87	1.898,10
MS	Centro-Oeste	394	225	1.158,60	226	99	-	305	178	9,19	142	112	10.770,45	8	8	314,78
MT	Centro-Oeste	286	193	7.417,50	245	179	68,76	164	130	1.396,87	52	33	299,95	4	4	489,49
PA	Norte	442	328	4.692,71	192	154	101,98	329	265	555,66	48	42	70,75	17	16	538,45
PB	Nordeste	164	95	396,71	292	151	-	250	122	412,03	68	47	2.817,82	51	47	1.410,26
PE	Nordeste	259	179	2.949,44	285	141	1.474,43	133	92	4.412,32	79	56	625,48	25	22	934,07
PI	Nordeste	251	226	980,64	365	303	534,94	96	81	-	-	-	-	23	22	379,55
PR	Sul	669	500	11.896,39	368	270	2.747,43	287	185	1.510,28	113	90	911,80	56	50	1.536,75
RJ	Sudeste	652	415	7.698,38	501	311	576,71	323	193	436,50	197	163	1.033,40	60	34	419,88
RN	Nordeste	573	239	37,58	186	73	5,18	68	42	9,30	45	26	972,51	18	12	179,21
RO	Norte	212	151	690,76	275	150	0,21	86	57	-	26	17	-	15	14	-
RR	Norte	167	100	403,71	88	54	501,40	88	46	-	59	48	-	24	14	-
RS	Sul	610	414	5.488,19	291	202	2.447,47	161	84	2.085,53	130	106	2.865,01	93	75	1.070,67
SC	Sul	793	564	2.811,87	617	380	1.311,97	395	245	3.772,73	187	159	1.871,39	63	40	897,73
SE	Nordeste	393	298	3.267,71	172	107	-	158	127	-	-	-	-	26	16	-

SP	Sudeste	603	409	10.941,73	490	261	4.655,20	357	161	2.655,26	275	198	8.927,98	282	167	11.203,71
TO	Centro-Oeste	396	342	100.897,56	113	60	-	186	147	6.615,63	101	59	4.313,48	35	24	254,64
Total geral		12.726	8.697	255.553,20	8.054	5.141	88.307,06	5.341	3.416	56.075,57	2.351	1.811	56.760,08	1.161	846	41.551,34

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

D.3 – Constatações por grupo no período de 2017 a 2021

Grupos de constatação	2017		2018		2019		2020		2021		Total	
	FA	FR%	FA	FR%	FA	FR%	FA	FR%	FA	FR%	FA	FR%
Assistência farmacêutica	337	2,6%	290	3,6%	173	3,2%	132	5,6%	24	2,1%	956	3,2%
Assistência de média e alta complexidade	4.142	32,5%	2.358	29,3%	1.354	25,4%	768	32,7%	229	19,7%	8.851	29,9%
Atenção básica	1.459	11,5%	2.511	31,2%	2.208	41,3%	274	11,7%	39	3,4%	6.491	21,9%
Cadastramento de Serviços	5	0,0%	3	0,0%	2	0,0%	-	0,0%	1	0,1%	11	0,0%
Consórcio	14	0,1%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	14	0,0%
Controle social	242	1,9%	89	1,1%	84	1,6%	25	1,1%	12	1,0%	452	1,5%
Controles internos	213	1,7%	104	1,3%	177	3,3%	63	2,7%	28	2,4%	585	2,0%
Engenharia/arquitetura	175	1,4%	84	1,0%	34	0,6%	2	0,1%	-	0,0%	295	1,0%
Gestão do trabalho e educação em saúde	29	0,2%	50	0,6%	38	0,7%	1	0,0%	18	1,6%	136	0,5%
Gestão municipal	15	0,1%	12	0,1%	19	0,4%	4	0,2%	-	0,0%	50	0,2%
Humanização da atenção e gestão da saúde	18	0,1%	-	0,0%	2	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	20	0,1%
Programa Farmácia Popular do Brasil	2.696	21,2%	900	11,2%	125	2,3%	475	20,2%	507	43,7%	4.703	15,9%
Programas estratégicos	54	0,4%	31	0,4%	48	0,9%	3	0,1%	8	0,7%	144	0,5%
Recursos financeiros	1.947	15,3%	908	11,3%	648	12,1%	402	17,1%	209	18,0%	4.114	13,9%
Recursos humanos	86	0,7%	57	0,7%	26	0,5%	13	0,6%	3	0,3%	185	0,6%
Rede Cegonha - Ambiência e boas práticas	24	0,2%	7	0,1%	1	0,0%	4	0,2%	-	0,0%	36	0,1%
Rede Cegonha - Caderneta de Saúde da Criança	5	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	1	0,0%	-	0,0%	6	0,0%
Rede Cegonha - Componente pré-natal	23	0,2%	5	0,1%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	28	0,1%
Rede Cegonha - Contrato de gestão	2	0,0%	4	0,0%	-	0,0%	2	0,1%	-	0,0%	8	0,0%
Rede Cegonha - Coordenação	18	0,1%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	18	0,1%
Rede Cegonha - Gestão	64	0,5%	4	0,0%	-	0,0%	14	0,6%	-	0,0%	82	0,3%
Rede Cegonha - Leitos	49	0,4%	8	0,1%	-	0,0%	14	0,6%	-	0,0%	71	0,2%
Rede Cegonha - Plano de Ação Regional (PAR)	8	0,1%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	8	0,0%
Rede Cegonha - Transporte seguro	6	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	1	0,0%	-	0,0%	7	0,0%
Rede Cegonha - Vaga Sempre	6	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	1	0,0%	-	0,0%	7	0,0%
Rede Cegonha-Acolhimento e classificação de risco	4	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	2	0,1%	-	0,0%	6	0,0%
Regionalização, planejamento e programação	476	3,7%	212	2,6%	113	2,1%	26	1,1%	13	1,1%	840	2,8%
Regulação	212	1,7%	247	3,1%	198	3,7%	100	4,3%	58	5,0%	815	2,8%
Saúde Bucal (CEO) (média e alta complexidade)	64	0,5%	38	0,5%	3	0,1%	-	0,0%	-	0,0%	105	0,4%
Saúde do trabalhador	102	0,8%	44	0,5%	6	0,1%	-	0,0%	4	0,3%	156	0,5%
Sistema Nacional de Auditoria	27	0,2%	23	0,3%	8	0,1%	1	0,0%	1	0,1%	60	0,2%
Vigilância em saúde	204	1,6%	65	0,8%	74	1,4%	23	1,0%	7	0,6%	373	1,3%
Total	12.726	100,0%	8.054	100,0%	5.341	100,0%	2.351	100,0%	1.161	100,0%	29.633	100,0%

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

APÊNDICE E – Frequência *eff* da nuvem de palavras

Formas	Frequência <i>eff</i>
apresentar	407
realizar	339
registro	321
anexo	280
valor	279
período	274
verificar	268
sistema	264
relatório	256
cadastro	256
análise	242
fiscal	242
documento	236
cópia	233
recurso	233
contrato	227
cupom	213
informação	212
auditoria	210
devolução	198
irregularidade	184
disponibilizar	181
gestão	180
nota	174
constatação	173
atender	166
apresentado	164
auditado	163
ano	163
processo	159
controle	147
portaria	139
meta	135
dado	135
proposição	134
comprovar	132
visita	131
relação	130
demonstrar	127
avaliação	127
dever	126

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

APÊNDICE F – Relação dos atributos da qualidade nos relatórios de auditoria com os *conceptual frameworks*

NBC TSP EC (CFC, 2016) e o *conceptual framework* do IPSASB e da IFAC (2014)

Normatizador	Atributo	Atributo (renomeado)	Descrição do atributo (conforme normatizador)	Característica qualitativa (<i>conceptual framework</i>)
DENASUS (Brasil, 2017b, p. 28)	Clareza	Clareza	<i>Linguagem clara, a fim de que o leitor entenda facilmente, ainda que não versado na matéria, o que se quer transmitir, sem necessidade de explicações adicionais.</i>	Compreensibilidade
	Concisão	Concisão	<i>Conter apenas informações relevantes para elucidação dos fatos auditados, com linguagem direta. Logo, deve-se evitar o uso excessivo de adjetivos e emprego de termos que contenham em si só juízo de valor.</i>	Relevância
	Convicção	Convicção	<i>Relatar de forma consistente as constatações e as evidências, permitindo que qualquer pessoa chegue às mesmas conclusões que chegou a equipe de auditoria.</i>	Verificabilidade
	Confiabilidade	Confiabilidade	<i>Apresentar as necessárias evidências para sustentar as constatações, conclusões e recomendações, procurando não deixar espaço para contra argumentações.</i>	Representação fidedigna
	Tempestividade	Tempestividade	<i>Deve ser emitido em tempo hábil, a fim de que as providências necessárias sejam tomadas oportunamente.</i>	Tempestividade
	Imparcialidade	Imparcialidade	<i>A análise contida no relatório deve ser pautada pelo ceticismo e julgamento profissional, livres de opiniões que não se sustentam diante de argumentos válidos.</i>	Representação fidedigna
Manual de orientações técnicas (CGU, 2017, pp. 111-112)	Claras	Clareza	<i>Comunicações claras são aquelas que facilmente são compreendidas pelo público-alvo. Para isso, devem ser lógicas e fornecer todas as informações significativas e relevantes. Devem usar linguagem consistente com a usada na organização e equilibrada: nem excessivamente simplista, nem excessivamente técnica. A clareza é uma característica da abordagem sistemática e disciplinada de auditoria interna.</i>	Compreensibilidade
	Completas	Compleitude	<i>Para garantir a integridade das comunicações, é útil que a equipe considere toda informação essencial para o público-alvo, ou seja, todas as informações significativas e relevantes que apoiem conclusões e recomendações. As comunicações escritas completas geralmente permitem que o leitor chegue à mesma conclusão a que os auditores chegaram.</i>	Verificabilidade
	Concisas	Concisão	<i>As comunicações concisas evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho.</i>	Relevância
	Construtivas	Construtividade	<i>As comunicações construtivas são úteis para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização e conduzem a melhorias onde seja necessário. Favorecem um processo colaborativo para elaborar soluções para os problemas encontrados e, conseqüentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade dos achados.</i>	Relevância
	Objetivas	Objetividade	<i>As comunicações objetivas são justas, imparciais, neutras, livres de influência indevida. São o resultado de uma avaliação acurada e equilibrada de todos os fatos e circunstâncias relevantes. Para garantir a objetividade nas comunicações, os auditores internos devem usar frases imparciais, sem duplo sentido, e manter o foco nas questões relevantes. A objetividade começa com a atitude mental imparcial que os auditores internos devem possuir ao realizar os trabalhos. Mais do que um atributo, a objetividade é fundamental para a prática da atividade de auditoria interna governamental.</i>	Representação fidedigna
	Precisas	Precisão	<i>As comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos e evidências que lhes dão suporte. Além disso, devem conter todos os fatos relevantes que, se não forem divulgados, podem distorcer a informação. Por esse motivo, se ocorrer um erro nas comunicações, a unidade de auditoria interna governamental deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior.</i>	Representação fidedigna

	Tempestivas	Tempestividade	<i>As comunicações tempestivas possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a unidade de auditoria interna governamental apresente todas as comunicações nos prazos estabelecidos durante a fase de planejamento do trabalho. Como a oportunidade pode ser diferente para cada organização, a fim de determinar o que é oportuno, os auditores internos podem fazer pesquisas relativas ao assunto do trabalho em unidades semelhantes à auditada. Além disso, para estimular o atendimento a esse requisito, o responsável pela unidade de auditoria interna governamental pode estabelecer indicadores de desempenho que meçam a pontualidade na apresentação dos resultados</i>	Tempestividade
IIA 2400, 2420 (IIA, 2008)	Comunicações precisas	Precisão	<i>São livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos fundamentais.</i>	Representação fidedigna
	Comunicações objetivas	Objetividade	<i>São justas, imparciais e neutras e são o resultado de um julgamento justo e equilibrado de todos os fatos e circunstâncias relevantes.</i>	Representação fiel
	Comunicações claras	Clareza	<i>São facilmente compreendidas e são lógicas, evitam linguagem técnica desnecessária e fornecem todas as informações significativas e relevantes.</i>	Compreensibilidade
	Comunicações concisas	Concisão	<i>São diretas ao ponto e evitam elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e excesso de palavras.</i>	Relevância
	Comunicações construtivas	Construtividade	<i>São úteis ao cliente do trabalho de auditoria e à organização e conduzem às melhorias onde seja necessário.</i>	Relevância
	Comunicações completas	Compleitude	<i>Não omitem nada do que seja essencial à audiência alvo e incluem todas as informações significativas e relevantes e as observações que dão suporte às recomendações e conclusões.</i>	Relevância
	Comunicações tempestivas	Tempestividade	<i>São oportunas e práticas, dependem da importância do ponto, permitem à administração tomar as ações corretivas apropriadas.</i>	Tempestividade

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

APÊNDICE G – Médias das dimensões da NPG

G.1 – Média das demenssões por região geográfica no período de 2017 a 2021

Dados	Geral	Centro-Oeste	Nordeste	Norte	Sudeste	Sul
Média	1,67853	1,75510	1,65660	1,95946	1,67391	1,61566
Erro-padrão	0,01843	0,07452	0,03501	0,05248	0,03711	0,03198
Mediana	2	2	2	2	2	2
Modo	2	2	2	2	2	2
Desvio-padrão	0,55248	0,52164	0,56992	0,45146	0,56284	0,53616
Variância da amostra	0,30523	0,27211	0,32481	0,20381	0,31678	0,28747
Curtose	0,28507	- 0,17636	- 0,14157	6,76626	0,45804	- 0,52436
Assimetria	- 0,48179	- 0,25773	- 0,32843	0,73667	- 0,79206	- 0,54233
Intervalo	4	2	3	3	3	3
Mínimo	0	1	0	1	0	0
Máximo	4	3	3	4	3	3
Soma	1509	86	439	145	385	454
Contagem	899	49	265	74	230	281

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

G.2 – Média das dimensões por grupo de constatação no período de 2017 a 2021

Dados	Geral	Assistência farmacêutica	Atenção básica	Controle social	Controles internos	Engenharia / Arquitetura	Farmácia Popular	Gestão do trabalho e educação em saúde	Humanização da atenção e gestão da saúde
Média	1,679	2,000	1,826	2,250	2,000	1,889	1,747	1,333	0,625
Erro-padrão	0,018	-	0,032	0,250	0,132	0,261	0,033	0,333	0,183
Mediana	2	2	2	2	2	2	2	1	1
Modo	2	2	2	2	2	2	2	1	1
Desvio-padrão	0,552	-	0,481	0,707	0,577	0,782	0,448	0,577	0,518
Variância da amostra	0,305	-	0,232	0,500	0,333	0,611	0,201	0,333	0,268
Curtose	0,285	-		2,467	8,000	0,618	- 1,041	0,287	- 2,240
Assimetria	- 0,482	-		- 1,150	2,828	-	0,216	- 1,332	- 0,644
Intervalo	4	0		3	2	2	2	2	1
Mínimo	0	2		0	2	1	1	0	0
Máximo	4	2		3	4	3	3	2	1
Soma	1509	16		420	18	38	17	318	5
Contagem	899	8		230	8	19	9	182	8

Dados	Assistência de média e alta complexidade	Programas estratégicos	Recursos financeiros	Recursos humanos	Regionalização, planejamento e programação	Regulação	Sistema Nacional de Auditoria	Vigilância em saúde
Média	1,535	1,500	1,532	1,250	1,769	1,717	1,500	1,500
Erro-padrão	0,032	0,500	0,085	0,250	0,166	0,074	0,500	0,500
Mediana	2	1,5	2	1	2	2	1,5	1,5
Modo	2	0	2	1	2	2	0	0
Desvio-padrão	0,556	0,707	0,671	0,500	0,599	0,502	0,707	0,707
Variância da amostra	0,310	0,500	0,450	0,250	0,359	0,252	0,500	0,500
Curtose	-0,859	-	0,024	4,000	0,051	1,531	-	-
Assimetria	0,271	-	- 0,795	2,000		0,065	- 1,538	- -
Intervalo	3	1	3	1	2	2	1	1
Mínimo	0	1	0	1	1	0	1	1
Máximo	3	2	3	2	3	2	2	2
Soma	462	3	95	5	23	79	3	3
Contagem	301	2	62	4	13	46	2	2

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

APÊNDICE H – Frequências das dimensões da NPG

H.1 – Frequência das dimensões por região geográfica no período de 2017 a 2021

Região geográfica	Observações por RG	(Coordenação de stakeholders)		Participação		Responsividade		Monitoramento e controle		Condições de governança		(Sustentabilidade)		Resiliência	
		FA	(%)	FA	(%)	FA	(%)	FA	(%)	FA	(%)	FA	(%)	FA	(%)
Centro-Oeste	49	2	4%	2	4%	12	24%	21	43%	49	100%	0	0%	0	0%
Nordeste	265	4	2%	8	3%	124	47%	42	16%	261	98%	0	0%	0	0%
Norte	74	2	3%	12	16%	35	47%	22	30%	74	100%	0	0%	0	0%
Sudeste	230	1	0%	3	1%	81	35%	76	33%	224	97%	0	0%	0	0%
Sul	281	13	5%	2	1%	96	34%	78	28%	265	94%	0	0%	0	0%
Total geral	899	22	2%	27	3%	348	39%	239	27%	873	97%	0	0%	0	0%

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

H.2 – Frequência das dimensões por grupo de constatação no período de 2017 a 2021

Grupo de constatação	Coordenação de stakeholders	Participação	Responsividade	Monitoramento e controle	Condições de governança	Sustentabilidade	Resiliência
Assistência farmacêutica	0	0	6	2	8	0	0
Atenção básica	5	20	157	12	226	0	0
Controle social	1	7	1	1	8	0	0
Controles internos	0	0	11	8	19	0	0
Engenharia / Arquitetura	0	0	6	2	9	0	0
Farmácia Popular	0	0	1	137	180	0	0
Gestão do trabalho e educação em saúde	0	0	1	0	3	0	0
Humanização da atenção e gestão da saúde	0	0	0	0	5	0	0
Média e alta complexidade	10	0	130	31	291	0	0
Programas estratégicos	0	0	0	1	2	0	0
Recursos financeiros	1	0	2	35	57	0	0
Recursos humanos	0	0	1	0	4	0	0
Regionalização, planejamento e programação	0	0	2	8	13	0	0
Regulação	5	0	28	2	44	0	0
Sistema Nacional de Auditoria	0	0	1	0	2	0	0
Vigilância em saúde	0	0	1	0	2	0	0
Total geral	22	27	348	239	873	0	0

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.