

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A PREVENÇÃO DOS RISCOS DE
FRAUDE NO SECTOR
EMPRESARIAL DO ESTADO NA
ÁREA DA SAÚDE

António Meirim

Lisboa, junho de 2024

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A PREVENÇÃO DOS RISCOS DE
FRAUDE NO SECTOR
EMPRESARIAL DO ESTADO NA
ÁREA DA SAÚDE

António Meirim

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Especialista (Mestre) Ana Isabel Marinho Pires, Professora equiparada a Professora Adjunta, área científica de Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutora Célia Vicente

Arguente: Doutora Ana Maria Sotomayor

Orientador: Especialista Ana Marinho Pires

Lisboa, junho de 2024

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação a todos os auditores internos do Sector Empresarial do Estado na Saúde pelo trabalho dedicado a apoiar para melhorar resultados em Saúde no SNS.

EPÍGRAFE

Antes Prevenir, do que remediar.

Más vale Prevenir, que lamentar.

Mieux vaut Prévenir que guérir.

Better Safe than sorry.

Sicher ist sicher.

AGRADECIMENTOS

Por todo o apoio dado, quer em tempo, quer em incentivo, o meu carinhoso agradecimento à minha mulher Marisa e à nossa filha Inês, assim como aos meus pais e meu irmão. Todos foram essenciais no caminho longo que foi percorrido para cumprir este objetivo, sacrificando o tempo em quantidade e qualidade que lhes podia ter dado.

Aos meus amigos de tertúlia matinal e de pedalada pela sincera opinião e escuta paciente, pelo apoio e incentivo dado, o meu agradecimento.

Aos meus colegas de grupo, de mestrado, pela sua partilha de conhecimentos e experiências.

O meu agradecimento especial à Professora Ana Pires por ter aceitado ser a minha orientadora, pelos conselhos frontais e essenciais na concretização desta dissertação.

Por último, os meus agradecimentos a todos aqueles que, de várias formas contribuíram para que fosse possível a realização deste trabalho, em especial os colegas auditores cujo meu respeito por eles é imenso.

Um grande agradecimento a todos.

RESUMO

A fraude impacta nas políticas públicas. A European Added Value Unit estimou custos da corrupção de 7,9% do PIB português. Na Europa, a European Healthcare Fraud & Corruption Network estimou em 12% dos gastos na Saúde resultam de fraude, incluindo 5% com corrupção. O plano de prevenção de riscos (PPR), que inclui fraude, de obrigação legal no sector empresarial do Estado (SEE) do Serviço Nacional de Saúde (SNS) é responsabilidade do Serviço de Auditoria Interna (SAI). Para avaliar o estado/cumprimento dos PPR e identificar causas para desvios, procedeu-se ao levantamento exaustivo dos PPR obtendo-se as percentagens de cumprimento e por amostra estratificada entrevistaram-se auditores, com recurso a questões abertas, para avaliação de perceções, tendo sido identificadas possíveis causas para os desvios. Verificou-se que 95% das unidades de saúde têm um PPR. Dos PPR existentes, 78% tem menos de 3 anos e a taxa de cumprimento atinge 79%. A contratação pública e abrangência do PPR apresentam o maior incumprimento. A publicação/monitorização da execução dos PPR atinge os 75%. De todas as referências dos auditores, 40% são necessidades de mais recursos e na gestão de tempo, 76% das referências estão relacionadas com o tempo não dedicado a auditoria interna. Com 37% das perceções, surge o contributo na prevenção da fraude ao melhorar o sistema de controlo interno. Concluiu-se que o aumento do cumprimento nos PPR implicará ou atribuir mais recursos ao SAI, ou entregar essa responsabilidade a outra unidade orgânica, cabendo ao SAI, em linha com o pretendido pelas normas internacionais, avaliar a gestão dos riscos implementada, incluindo da fraude.

PALAVRAS-CHAVE: Fraude, Corrupção, Planos de Prevenção da Corrupção, Saúde

ABSTRACT

Fraud impacts public policies. The European Added Value Unit estimated corruption costs at 7.9% of Portuguese GDP. In Europe, the European Healthcare Fraud & Corruption Network estimated 12% of healthcare spending results from fraud, including 5% from corruption. The risk prevention plan (PPR), including fraud, which is a legal obligation in the state business sector (SEE) of the National Health Service (SNS) is Internal Audit Service's (SAI) responsibility. To assess the PPR status/compliance and identify causes for deviations, an exhaustive survey of the PPR was carried out, obtaining percentages of compliance and using a stratified sample, auditors were interviewed, with open questions, to assess perceptions, identifying possible causes for the deviations. It was found that 95% of health units have a PPR. Of the PPRs, 78% are less than 3 years old and the compliance rate reaches 79%. Public procurement and the scope of the PPR present the greatest non-compliance. Publication/monitoring of PPR execution reaches 75%. Of all auditor references, 40% are needs for more resources and in time management, 76% of references are related to time not dedicated to internal audit. With 37% of perceptions, the contribution to fraud prevention emerges by improving the internal control system. It was concluded that increasing compliance with the PPR will imply either allocating more resources to the SAI, or handing over this responsibility to another organization unit, with the SAI being responsible, in line with what is intended by international standards, to evaluate the risk management implemented, including fraud.

KEYWORDS: Fraud, Corruption, Corruption Prevention Plans, Healthcare

ÍNDICE GERAL

INDICE DE TABELAS.....	XI
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XII
ÍNDICE DE FIGURAS	XIV
LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS.....	XV
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 IMPACTOS ECONÓMICOS E SOCIAIS DA FRAUDE	1
1.2 ENQUADRAMENTO NA SAÚDE	2
1.3 OBJETO.....	4
1.4 OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO	4
1.5 METODOLOGIA	5
1.6 ESTRUTURA	7
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	8
2.1 A FRAUDE.....	8
2.1.1 <i>CONCEITO GERAL</i>	8
2.1.2 <i>A FRAUDE NOS NORMATIVOS DE AUDITORIA</i>	9
2.1.3 <i>TEORIAS DA FRAUDE</i>	10
2.1.4 <i>O PAPEL DA GOVERNAÇÃO NA GESTÃO E PREVENÇÃO DA FRAUDE</i>	15
2.2 O SETOR DA SAÚDE	22
2.2.1 <i>A SAÚDE EM PORTUGAL</i>	22
2.2.2 <i>A FRAUDE NA ÁREA DA SAÚDE</i>	24
2.2.3 <i>O SEE DA SAÚDE</i>	29
2.3 AUDITORIA INTERNA.....	35
2.3.1 <i>AUDITORIA INTERNA EM GERAL</i>	35
2.3.2 <i>A AUDITORIA INTERNA NA SAÚDE</i>	40
2.4 A PREVENÇÃO DOS RISCOS DE FRAUDE	42
2.4.1 <i>CONCEITOS DE RISCO</i>	42
2.4.2 <i>MODELOS DE GESTÃO DO RISCO</i>	43
2.4.3 <i>RISCOS DE FRAUDE E CORRUPÇÃO</i>	49
2.4.4 <i>PLANOS DE GESTÃO DE RISCOS</i>	55

3. METODOLOGIA	59
3.1 PERCURSO METODOLÓGICO	59
3.2 HIPÓTESES EM INVESTIGAÇÃO	63
3.3 QUESTÕES ÉTICAS	65
4. RESULTADOS	66
4.1 EXISTÊNCIA E DIVULGAÇÃO DE PPR	67
4.2 PPR VS RECOMENDAÇÕES CPC E DO MENAC.....	67
4.2.1 CARACTERÍSTICAS OBRIGATÓRIAS NUM PPR.....	68
4.2.2 CARACTERÍSTICAS RECOMENDADAS NUM PPR	73
4.3 MONITORIZAÇÃO DO PPR	78
4.4 ATUALIZAÇÃO DOS PPR	79
4.4.1 ESTADO DOS PPR	79
4.4.2 A ORGANIZAÇÃO, O SAI E A FRAUDE	83
5. INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS.....	88
6. CONCLUSÕES.....	95
6.1 PRINCIPAIS CONCLUSÕES DA INVESTIGAÇÃO.....	95
6.2 LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO	98
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	100
APÊNDICES.....	108

INDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Custo da Corrupção - Índices	17
Tabela 2 – Os Planos de Fomento	22
Tabela 3 – Resultados da atividade do GPLCF	27
Tabela 4 – Ocorrências de fraude na Saúde com origem no utente	27
Tabela 5 – Ocorrências de fraude na Saúde com origem no fornecedor	28
Tabela 6 – Ocorrências de fraude na Saúde com origem no trabalhador	28
Tabela 7 – EPE do SEE por ARS e tipo	30
Tabela 8 – Modelo de governação nas tipologias de EPE na Saúde	33
Tabela 9 – Orçamento 2021 por tipo de unidade.....	34
Tabela 10 – Orçamento 2021 por Grupo Hospitalar	34
Tabela 11 – Evolução Organizativa do SAI no SEE/SPA da Saúde	41
Tabela 12 – Top 5 riscos 2023 e 2024 - ECIIA	49
Tabela 13 – Top 5 riscos 2026 e 2027 - ECIIA.....	49
Tabela 14 – Tipo de medidas de tratamento do risco	56
Tabela 15 – CPC/MENAC VS riscos ACFE/ECIIA.....	58
Tabela 16 – Caracterização População e Amostra – Tipo/Orçamento	66
Tabela 17 – Caracterização População e Amostra – Grupo Hospitalar	66
Tabela 18 – Definição de Probabilidade nos PPR.....	70
Tabela 19 – Definição de Impacto/consequência nos PPR	70
Tabela 20 – Definição de responsabilidades pela gestão do PPR	70
Tabela 21 – Definição de responsabilidades pela gestão do PPR na UO.....	74
Tabela 22 – Definição de prazo de implementação de medidas.....	76
Tabela 23 – Estado da arte PPR Vs recomendações CPC/MENAC no SEE da Saúde..	77
Tabela 24 – Taxa de Cumprimento CPC/RGPC por classe de idade de PPR.....	81
Tabela 25 – Impacto na taxa de cumprimento em pontos percentuais vs idade do PPR	81
Tabela 26 – Dimensão do SAI Vs % cumprimento recomendações CPC/RGPC.....	82

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.1 – Perdas estimadas por fraude ocupacional–ACFE Report to The Nations..	2
Gráfico 2.1 – Despesa do Estado em Saúde em Portugal (1970-2022).....	24
Gráfico 4.1 – Unidades de Saúde EPE com PPR	67
Gráfico 4.2 – PPR abrange toda a organização	68
Gráfico 4.3 – PPR inclui toda a organização p/ ano	68
Gráfico 4.4 – Identificação por unidade orgânica dos riscos de fraude existentes.....	69
Gráfico 4.5 – Identificação de medidas - titulares órgãos de administração/direção	69
Gráfico 4.6 – Número de riscos nos PPR por unidade de saúde	71
Gráfico 4.7 – Número de medidas de gestão de risco nos PPR por unidade de saúde... 71	
Gráfico 4.8 – Rácio medidas/risco nos PPR por unidade de saúde	72
Gráfico 4.9 – Riscos e Medidas por idade PPR.....	72
Gráfico 4.10 – Medidas Receita	73
Gráfico 4.11 – Medidas Património	73
Gráfico 4.12 – Medidas Recursos Humanos	73
Gráfico 4.13 – Medidas Contratação Pública Formação	74
Gráfico 4.14 – Medidas Contratação Pública Conflitos de interesse	74
Gráfico 4.15 – Medidas Contratação Pública Controlo de procedimentos	75
Gráfico 4.16 – Medidas Contratação Pública Gestor do contrato	75
Gráfico 4.17 – Medidas – Gestão Conflitos de interesse	75
Gráfico 4.18 – Medidas –Promoção de cultura organizacional.....	75
Gráfico 4.19 – Medidas – Gestão Canal de denúncia	76
Gráfico 4.20 – Identificação de medidas - Cibercrime.....	77
Gráfico 4.21 – Publicação do Relatório Anual de avaliação do PPR.....	79
Gráfico 4.22 – Média de Idade do PPR 2021/2022 (anos).....	79
Gráfico 4.23 – Acumulado de idade PPR no SNS-EPE.....	80
Gráfico 4.24 – Peso PPR 3 ou menos anos – nov.2021 vs set.2022.....	80
Gráfico 4.25 – Idade PPR vs Orçamento.....	82
Gráfico 4.26 – Necessidades do SAI	83
Gráfico 4.27 – Número médio RH Vs Orçamento	84
Gráfico 4.28 – Dimensão SAI vs Orçamento	84
Gráfico 4.29 – Número Auditores/1000 vs Orçamento.....	85

Gráfico 4.30 – Gestão do Tempo SAI	85
Gráfico 4.31 – Implicações do RGPC	86
Gráfico 4.32 – Reconhecimento do SAI.....	86
Gráfico 4.33 – Contributo do SAI	87

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 – Gastos Vs. Desperdício em Saúde	3
Figura 2.1 – Árvore da Fraude.....	10
Figura 2.2 – Árvore da Fraude - ramo Corrupção	11
Figura 2.3 – Árvore da Fraude - ramo Apropriação indevida de Ativos.....	11
Figura 2.4 – Árvore da Fraude - ramo Fraude Relato Financeiro	12
Figura 2.5 – O Triângulo da Fraude	13
Figura 2.6 – Perdas por Fraude por área económica 2022	15
Figura 2.7 – Grupos de Financiamento do ato Consulta (EPE e SPA)	32
Figura 2.8 – Dimensão comparativa RH por Grupo Hospitalar	35
Figura 2.9 – “Framework” do IIA	36
Figura 2.10 – Processo Gestão de Risco COSO 2017	43
Figura 2.11 – Processo de Gestão de Risco ISO 31000	45
Figura 2.12 – Processo Gestão de Risco – FERMA.....	48
Figura 2.13 – Tipos de Fraude mais frequentes 2022 na área da saúde no mundo	50
Figura 2.14 – Risco Inerente e Residual.....	56

LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

ACFE	- Association of Certified Fraud Examiners
ACSS	- Administração Central do Sistema de Saúde
AI	- Auditoria Interna
ARS	- Administração Regional de Saúde
CA	- Conselho de Administração
CH	- Centro Hospitalar
COSO	- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPC	- Conselho Prevenção da Corrupção
ECIIA	- European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EHFCN	- European Healthcare Fraud & Corruption Network
EPE	- Entidade Pública Empresarial
ERM	- Gestão de riscos corporativos
FAI	- Função auditoria interna
FERMA	- Federation of European Risk Management Associations
GPLCF	- Grupo de Prevenção e Luta contra a Fraude
HO	- Hospital
IAASB	- International Auditing and Assurance Standards Board
IGAS	- Inspeção Geral Atividades em Saúde
IIA	- Institute of Internal Auditors
INE	- Instituto Nacional de Estatística
IPO	- Instituto Português de Oncologia
IPPF	- International Professional Practices Framework
ISO	- International Organization for Standardization
MENAC	- Mecanismo Nacional Anticorrupção
MS	- Ministério da Saúde
OECD	- Organization for Economic Co-operation and Development
OROC	- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PPR	- Plano de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas
RGPC	- Regime Geral da Prevenção da Corrupção
RH	- Recursos Humanos
SAI	- Serviço de Auditoria Interna

SEE	- Sector Empresarial do Estado
SNS	- Serviço Nacional de Saúde
SPA	- Sector Público Administrativo
TdC	- Tribunal de Contas
ULS	- Unidade Local de Saúde
UO	- Unidade Orgânica

1. INTRODUÇÃO

1.1 IMPACTOS ECONÓMICOS E SOCIAIS DA FRAUDE

A fraude coloca no mundo custos significativos ao nível social, político e económico, que especificamente com a corrupção, são considerados desafios de grande dimensão com consequências no combate à pobreza e limitando o desenvolvimento dos países, com maior relevo nos mais pobres e constitui um dos maiores «[...] obstacles to economic and social development. [...] undermines development by distorting the rule of law and weakening the institutional foundation on which economic growth depends» (World Bank, 2010, p. 3). Para Stockemer, LaMontagne e Scruggs (2013, p. 76),

corruption can corrode the institutions and foundation of democracy itself [...] corruption produces an inefficient delivery of public services, and corrupt officials frequently redirect money and vital services away from a general population[...] It is especially burdensome that once corruption has taken root, it is likely to spread to many domains and institutions.

De acordo com o desenvolvimento do país, o impacto da fraude e da corrupção é desproporcional, aumentando os gastos, ou diminuindo resultados das políticas públicas, entre outras, na saúde, na justiça e na educação:

- Os países com maior índice de corrupção apresentam taxas de mortalidade infantil superiores em 33% face àqueles onde o índice é mais baixo (Gupta, Davoodi & Tiongson, 2000);
- Taxa de abandono escolar no ensino primário é cinco vezes superior nos países com maior índice de corrupção do que onde aquele é mais baixo (Gupta *et al.*, 2000);
- Nos países menos desenvolvidos o pagamento de suborno para acesso à Justiça é superior face aos mais desenvolvidos, cerca de 21% em África e 1% na Europa (Transparency International, 2007);

A fraude e a corrupção têm consequências negativas no crescimento económico e no investimento (Mo, 2001 & Wei, 2000), pelo que os países que as combatam com eficácia e eficiência são mais atrativos e crescem mais rapidamente.

O Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), no seu relatório anual «The OLAF report 2022», identificou ocorrências de fraude suscetíveis de recuperação no valor de cerca 427 milhões de euro (OLAF, 2022).

No «Report to the Nations – 2022 Global Study on occupational fraud and abuse» da Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), estimou-se em 2021 perdas em resultado de fraude ocupacional nos 3.600 milhões de dólares (Gráfico 1.1).

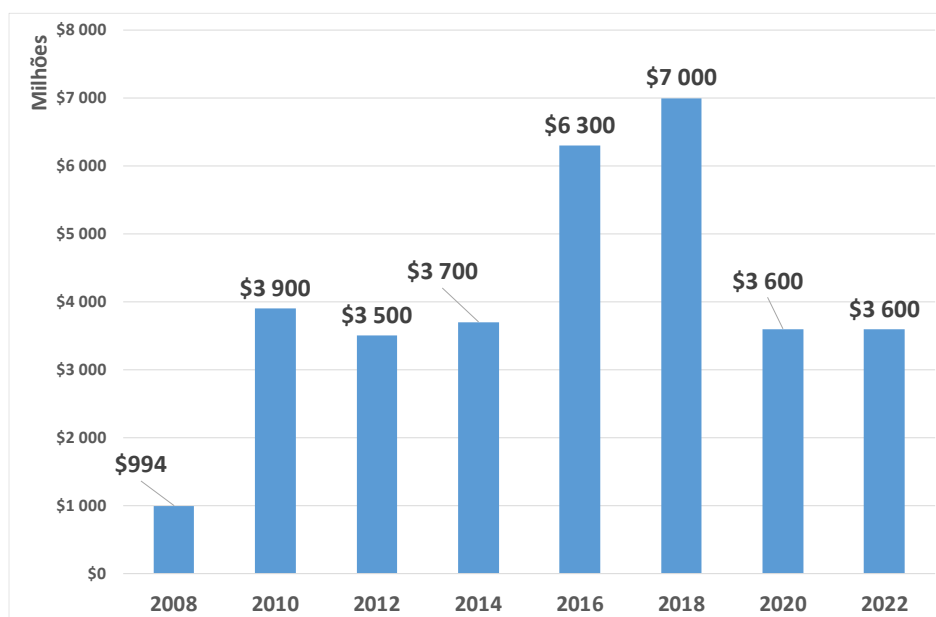


Gráfico 1.1 – Perdas estimadas por fraude ocupacional – ACFE Report to The Nations

Fonte: Adaptado de ACFE Report to The Nations 2008 a 2022

Pimenta (2009) apresentou uma proposta de cálculo da estimativa de custos da fraude em Portugal entre 2.745 milhões de dólares e 3.660 milhões de dólares (utilizando dados do Banco Mundial 2005). Em 2016 o European Added Value Unit (2016) estimou os custos da corrupção em Portugal, no ponto intermédio, em 7,9% do PIB, ou seja, 20.257 mil milhões de dólares.

1.2 ENQUADRAMENTO NA SAÚDE

No total de gastos realizados nos sistemas de saúde existe uma parte que é desperdício que resulta de práticas inadequadas, más decisões ou simplesmente desperdício como subproduto das atividades desenvolvidas, que no caso europeu foi avaliado pela European Healthcare Fraud & Corruption Network (EHFCN) em cerca de 30% do total de gastos na Saúde. O desperdício em Saúde, segundo Delaune e Everett (2008), representa os gastos em saúde cuja eliminação permitia aos sistemas de saúde manter o nível de

cuidados. A Organization for Economic Co-operation and Development (OECD, 2017) no relatório subordinado ao tema do desperdício em saúde identifica-os como:

1. Serviços e processos que são prejudiciais ou que não acrescentam benefícios à prestação; ou
2. Gastos adicionais que podiam ser evitados ou podiam ser substituídos por alternativas mais baratas com idênticos ou melhores resultados.

Dos 30% de desperdício na Saúde, segundo Paul Vincke (2016), 12% resulta de fraude, corrupção e infrações conexas (FCIC) (Figura 1.1).

Gastos em Saúde			
Gastos com Resultados em Saúde (70%)		Desperdício em Saúde (30%)	
		Outros (18%)	FCIC (12%)

Figura 1.1 – Gastos Vs. Desperdício em Saúde

Fonte: Adaptado de Vincke (2016, p. 4,7,8)

A fraude e corrupção na Saúde são um risco financeiro não negligenciável e são representações de ineficiências do sistema.

Apesar do atrás referido estar associado a sobrecarga e maiores encargos no setor público, a fraude e a corrupção também impactam o sector privado e todos os países, independentemente do seu nível de desenvolvimento e de riqueza. Contudo, enquanto no setor público tem como consequências ou mais gastos ou menor prestação de cuidados, no setor privado a fraude e corrupção são considerados riscos críticos do negócio pelo impacto financeiro direto e indiretamente na imagem da organização. Dada a dimensão dos gastos tanto o Estado, como o sector privado, recorrem a medidas de gestão para evitar a fraude que fazem parte de um sistema de controlo interno, que podem estar sistematizadas, ou não, num plano. Na luta contra a fraude, o Conselho Prevenção da Corrupção (CPC) na recomendação de 1 de julho de 2009 deliberou que todos os organismos públicos deviam elaborar e acompanhar Planos de Gestão de Riscos e Infrações Conexas. Contudo, segundo Ferreira (2016, p. 171)

the available evidence suggests that, at least until 2014, the corruption risk management plans had no evident impact on the prevention, detection, persecution and proceedings of corruption. [...] by the end of 2014 the plans were still not implemented in all Portuguese public institutions and services[...],and that an incomplete diagnosis of the existing corruption risk and the lack of effective

implementation of internal anti-corruption measures were regularly mentioned weaknesses in official reports.

O Governo, através do Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de fevereiro, instituiu o Serviço de Auditoria Interna (SAI) como um dos serviços obrigatórios nas unidades de saúde, assim como a sua responsabilidade, mantida no Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, em elaborar o plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas (PPR) e os respetivos relatórios anuais de execução.

Pela realização de recolha de dados nos *sites* das Unidades de Saúde do sector empresarial do Estado (SEE) pretende-se realizar ponto de situação ao nível da existência de PPR atualizados e monitorizados. Complementarmente, pela realização de entrevista a responsáveis dos SAI das unidades de saúde do SEE do Serviço Nacional de Saúde (SNS), pretende-se realizar o diagnóstico das dificuldades existentes que afetam a atualização e monitorização do Plano.

1.3 OBJETO

Este trabalho de investigação tem por objeto os vários tipos de entidades prestadoras de serviços de saúde do SEE, centro hospitalar (CH), unidade local de saúde (ULS), hospital (HO) e instituto português de oncologia (IPO), de todas as Administrações Regionais de Saúde e todos os grupos hospitalares.

1.4 OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO

De acordo com o anteriormente exposto, e em particular da legislação, no SEE da Saúde, o SAI é responsável por elaborar o PPR. Sabendo das suas outras responsabilidades decorrentes de legislação, normas e circulares da tutela do sector, é objetivo da presente dissertação saber qual é o estado da prevenção dos riscos de fraude no SEE da Saúde, de onde derivam as seguintes questões de investigação:

- H1: Todas unidades de saúde do SEE têm um PPR divulgado;
- H2: Os PPR estão elaborados de acordo com as recomendações da CPC e do MENAC;
- H3: Os PPR são monitorizados;
- H4: Os PPR encontram-se atualizados.

1.5 METODOLOGIA

Uma das principais distinções da produção científica em relação a outros tipos de texto, é a explanação da metodologia usada para o estudo de determinado fenómeno para que outros indivíduos, ao consultarem as mesmas fontes e seguindo os mesmos passos, ao analisarem os dados, validem ou contestem as conclusões.

Face ao objeto e objetivos deste trabalho, focado no SEE da Saúde, e dado que se pretende avaliar como o mesmo se comporta no tema em análise, ou seja, recorrendo a estudo de caso de um setor, é importante a análise e enquadramento do contexto em que se insere a investigação, utilizando a múltipla informação disponibilizada, tanto qualitativa como quantitativa, e retirar conclusões (Meirinhos & Osório, 2010). Dado ser uma abordagem abrangente, o estudo de caso permite a inclusão de várias técnicas, onde se optou, entre outras técnicas, por análise documental e a entrevista, recolhendo tanto dados a qualitativos como quantitativos (Serrano, 2001).

A técnica de análise documental, segundo Vickery (1970), permite aos seus utilizadores responder a três necessidades:

- Conhecer o que existe sobre determinada área/assunto realizado pelos investigadores;
- Recolher informação específica de documentos;
- Recolher a totalidade de informação relevante sobre um tema específico.

Para Denscombe (1998) a revisão de literatura enquadra-se na análise documental e nenhum investigador deve suprimir esta etapa no seu trabalho. A revisão de literatura na investigação permite saber:

- Que trabalhos existem e estão acessíveis na sua área;
- Que conteúdos, as questões essenciais e as falhas existentes no *state of the art*;
- Criar uma visão sobre a base da sua investigação e que rumos estão a ser seguidos.

De acordo com Quivy e Campenhoudt (1995) a análise de documentos é muito relevante para analisar:

- Fenómenos macrossociais, demográficos e socioeconómicos;
- Mudanças sociais e do desenvolvimento histórico;

- Mudanças a nível organizacional;
- Ideologias, sistemas de valores e da cultura.

Também Quivy e Campenhoudt (1995, p. 192) afirmam que os «métodos de entrevista [...] permitem ao investigador retirar das entrevistas informações e momentos de reflexão muito ricos e matizados. [...] uma verdadeira troca, durante a qual o interlocutor do investigador exprime as suas percepções de um acontecimento ou situação, as suas interpretações ou as suas experiências» e o «conteúdo da entrevista será objecto de uma análise de conteúdo sistemática, destinada a testar as hipóteses de trabalho».

Assim, a metodologia aplicada foi repartida em duas etapas. Na primeira foi realizada uma abordagem teórica com base em pesquisa bibliográfica, recorrendo a livros sobre a fraude, revistas técnicas, artigos científicos, normas internacionais de auditoria e estudos efetuados por diversas organizações, que abordam três grandes pilares que suportam este trabalho:

- A Fraude: conceitos e enquadramento psicossocial da mesma;
- As funções de um SAI no SEE do Ministério da Saúde (MS);
- O Plano de Prevenção dos Riscos de Gestão como ferramenta na prevenção e gestão dos riscos fraude, corrupção e infrações conexas.

Suportado nos três pilares pretendeu-se intentar uma melhor compreensão da parte prática da dissertação.

Recorrendo à informação pública disponibilizada pelas Unidades de Saúde do SEE, especificamente os PPR, assim como os relatórios anuais, pretendeu-se efetuar, conforme definido por Berelson (citado por Carmo & Ferreira, 2008) uma análise de conteúdo com o objetivo de descrever de forma sistemática, objetiva e quantitativa os documentos recolhidos, e como salienta Bardin (1977) realizar análises quantitativas e qualitativas, neste caso da temática tratada nos PPR *versus* cada um dos requisitos definidos pelo CPC, entre outras variáveis.

Através da realização de entrevista a responsáveis dos SAI das unidades de saúde do SEE do SNS, pretendeu-se não só obter dados mensuráveis de características do público-alvo, mas também, de forma dedutiva, identificar causas e eventuais correlações entre as mesmas, para o ponto em situação dos PPR no SEE.

1.6 ESTRUTURA

A investigação realizada nesta dissertação em seis capítulos.

O primeiro capítulo é composto pela introdução ao tema, assim como demonstrar a relevância do tema escolhido e metodologia a utilizar para atingir os objetivos sobre o objeto em estudo.

O segundo capítulo contém um enquadramento global sobre a fraude, onde se inclui a corrupção, assim como o papel da governação na gestão e prevenção da fraude. No seguimento é feita uma descrição sucinta do sector da Saúde em Portugal, com maior detalhe para o SEE do mesmo, sendo realizada breve descrição da auditoria interna (AI) na saúde e o seu papel na gestão do risco na prevenção da fraude. Essencial para compreender esse papel é feita resenha teórica sobre os diferentes modelos de gestão de risco, legislação e normas que definem as características de um PPR.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia de investigação, nomeadamente a forma de levantamento exaustivo dos PPR das organizações de Saúde do SEE, a forma de definição da amostra para aplicação de entrevista aos coordenadores dos SAI das unidades de saúde do SNS, e as hipóteses em estudo.

No quarto capítulo são apresentados os dados recolhidos do levantamento exaustivo dos PPR e das entrevistas realizadas.

O quinto capítulo contém a análise e interpretação dos dados recolhidos.

Para terminar, no sexto capítulo, apresentam-se as principais conclusões dos dados obtidos e desafios futuros, assim como as limitações da investigação realizada.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Para compreensão do tema torna-se importante previamente realizar a revisão de literatura subordinada à fraude (consequências económicas, formas e meios de deteção e prevenção da sua ocorrência), assim como o que é auditoria, AI, a estrutura e papel da mesma como forma de combate à fraude na área da saúde, bem como a gestão dos riscos a ela associada.

2.1 A FRAUDE

A fraude, conforme já referido no ponto 1.1, coloca no mundo custos significativos ao nível social, político e económico, que especificamente com a corrupção, são considerados desafios de grande dimensão com consequências no combate à pobreza e limitando o desenvolvimento dos países, com maior relevo nos mais pobres. A quantificação da fraude é difícil de realizar, dada a não visibilidade da mesma e a dificuldade de a detetar. Tal como já mencionado no ponto 1.1, existem várias medições e estimativas para a mesma:

- ACFE estimou em 2021 perdas em resultado de fraude ocupacional na ordem dos 3.600 milhões de dólares (ver Gráfico 1.1);
- Na União Europeia o OLAF identificou ocorrências de fraude suscetíveis de recuperação em cerca 427 milhões de euro (OLAF, 2022);
- Em Portugal, Pimenta (2009) apresentou estimativa de custos da fraude entre 2.745 milhões de dólares e 3.660 milhões de dólares (utilizando dados do Banco Mundial 2005);
- Em 2016, o European Added Value Unit elaborou um estudo que estimou custos da corrupção em Portugal, no ponto intermédio, em 7,9% do PIB, ou seja, 20.257 mil milhões de dólares.

2.1.1 CONCEITO GERAL

Geralmente o termo fraude é utilizado como um ato de enganar, não obstante existirem várias definições, umas mais extensivas que outras. Do latim *fraus* é o ato, verbal ou não, realizado com o propósito de enganar ou prejudicar alguém. O conceito de fraude tem sido objeto de trabalho de vários autores, organismos e inclusive legisladores.

No dicionário *online* da Porto Editora™ é definido como:

- «ato de má-fé praticado com o objetivo de enganar ou prejudicar alguém; burla; engano» (Porto Editora, 2023);
- «ação feita com a intenção de eludir uma disposição legal ou regulamentária» (Porto Editora, 2023). Exemplos: fraude económica, fraude bancária, fraude científica, fraude eleitoral)».

A fraude na legislação portuguesa, de acordo com o Código Civil, no Artigo 253.º, utiliza o termo dolo e define-o no número 1 como «[...] qualquer sugestão ou artifício que alguém empregue com a intenção ou consciência de induzir ou manter em erro o autor da declaração, bem como a dissimulação, pelo declaratório ou terceiro, do erro do declarante».

O Código Penal adiciona no Artigo 14.º, no número 1, que constitui dolo para além da sua realização, a mera intenção de o realizar. O mesmo Código também tipifica fraude em fraude sexual, fraude fiscal, fraude contra a segurança social, fraude eleitoral, fraude e corrupção de eleitor, fraude na obtenção ou desvio de subsídio e fraude sobre mercadorias.

De acordo com Wells (2007, p. 17), fraude organizacional é a «utilização de um emprego para enriquecimento pessoal, através do uso deliberado ou da aplicação indevida dos recursos ou ativos da entidade empregadora».

O Tribunal de Contas (TdC) português (1999, p. 73) define existência de fraude quando «existe manipulação da lei, falsificação, alteração ou omissão voluntária de registos e/ou documentos de apoio com a intenção de obter uma representação incorreta da informação financeira ou uma apropriação ilícita de ativos ou desvio de fundos para fins diferentes daqueles para que foram atribuídos».

2.1.2 A FRAUDE NOS NORMATIVOS DE AUDITORIA

Segundo o International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), que é a entidade emissora das normas internacionais de auditoria financeira, as International Standards for Auditing (ISA), através da norma ISA 240 define fraude como, um «acto intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.» (IAASB, 2009, p. 160).

Em AI, o Institute of Internal Auditors (IIA) nas International Professional Practices Framework (IPPF) (IIA, 2017, p. 21/22), ou normas internacionais para a prática profissional de auditoria, definiu fraude como

«quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam no uso de ameaça de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por partes e organizações a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios».

Para o IAASB e igualmente para o IIA, não chega o ato de enganar, sendo requisito a existência da obtenção de uma vantagem ou benefício ilegal, representada por um ganho ou perda de terceiro. Em ambas as definições das entidades atrás referidas implica a existência de dolo, ou seja, de uma intencionalidade individual ou coletiva via conluio, para praticar a fraude.

2.1.3 TEORIAS DA FRAUDE

2.1.3.1 A ÁRVORE DA FRAUDE

De entre as várias classificações para tipificar as fraudes (ex: internas ou externas), Wells, num projeto de investigação em 1996 com a participação de mais de 2000 investigadores de fraude certificados, apresentou a *Árvore da Fraude*, ainda hoje usada pela ACFE, onde estabeleceu que todas as fraudes podem ser agregadas em três ramos principais (Figura 2.1).

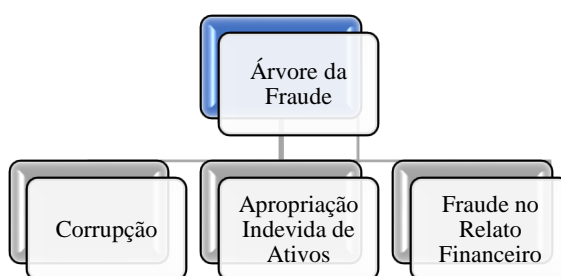


Figura 2.1 – Árvore da Fraude

Fonte: Adaptado de Wells (2007, p. 16)

Para Black (1979, p. 311), e mencionada por Wells, corrupção é «um ato realizado com a intenção de conferir uma vantagem incompatível com os deveres oficiais e os direitos de terceiros ou o ato de um funcionário ou pessoa fiduciária que, ilícita e lesivamente, utiliza o seu posto ou papel para obter alguma vantagem para si ou para outra pessoa,

contrária aos seus deveres e direitos dos outros.» A Figura 2 2 exibe os vários tipos de corrupção identificados por Wells.

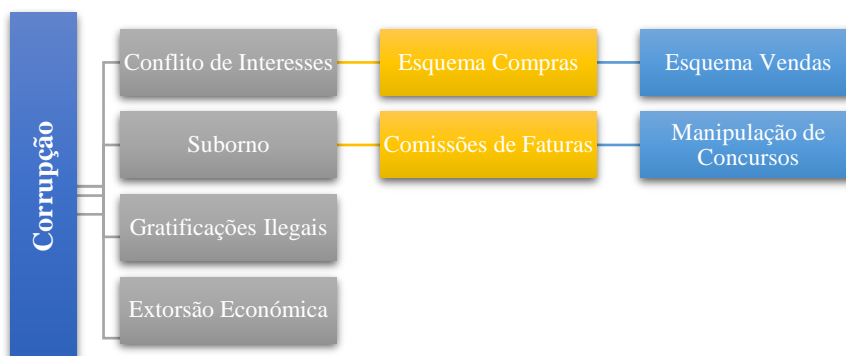


Figura 2.2 – Árvore da Fraude - ramo Corrupção

Fonte: Adaptado de Wells (2007, p. 16)

Parafraseando Wells (2007), a apropriação indevida de ativos envolve mais do que o furto ou roubo de bens, englobando também o uso indevido de qualquer bem da empresa para benefício pessoal. A Figura 2.3 exibe os vários tipos de apropriação indevida de ativos identificados por Wells.

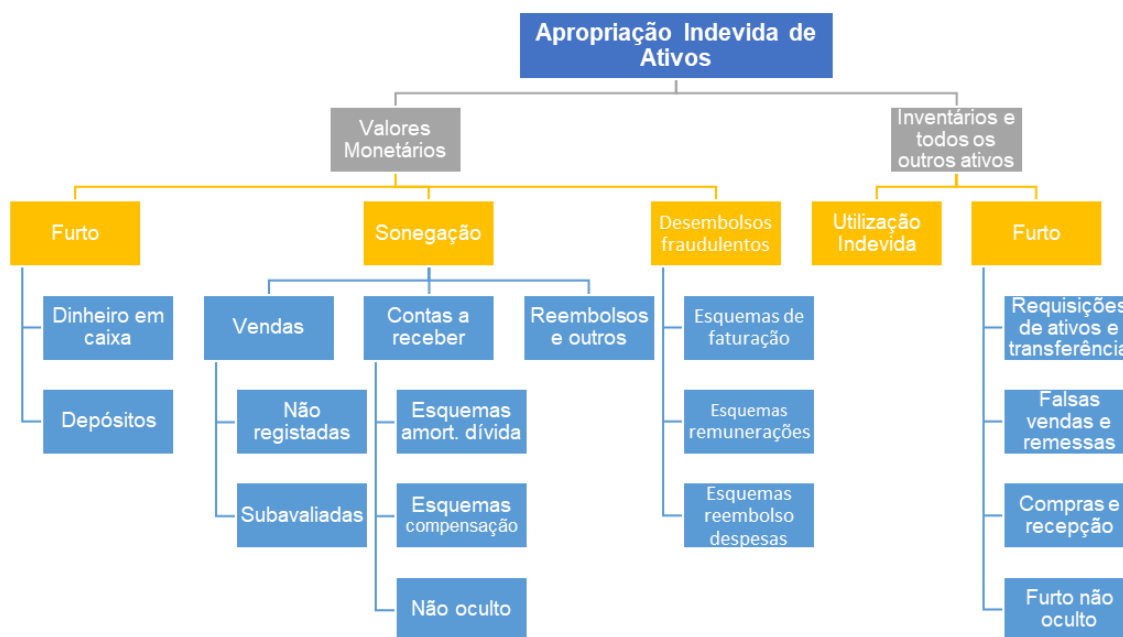


Figura 2.3 – Árvore da Fraude - ramo Apropriação indevida de Ativos

Fonte: Adaptado de Wells (2007, p. 16)

A fraude no relato financeiro consuma-se via introdução de distorções na informação financeira divulgada, na informação não financeira que consta do relato financeiro, com o objetivo de induzir os utilizadores da mesma em erro de forma a obter algum tipo de

ganho (financeiro ou fiscal). A Figura 2.4 exibe os vários tipos de fraude no relato financeiro identificados por Wells.

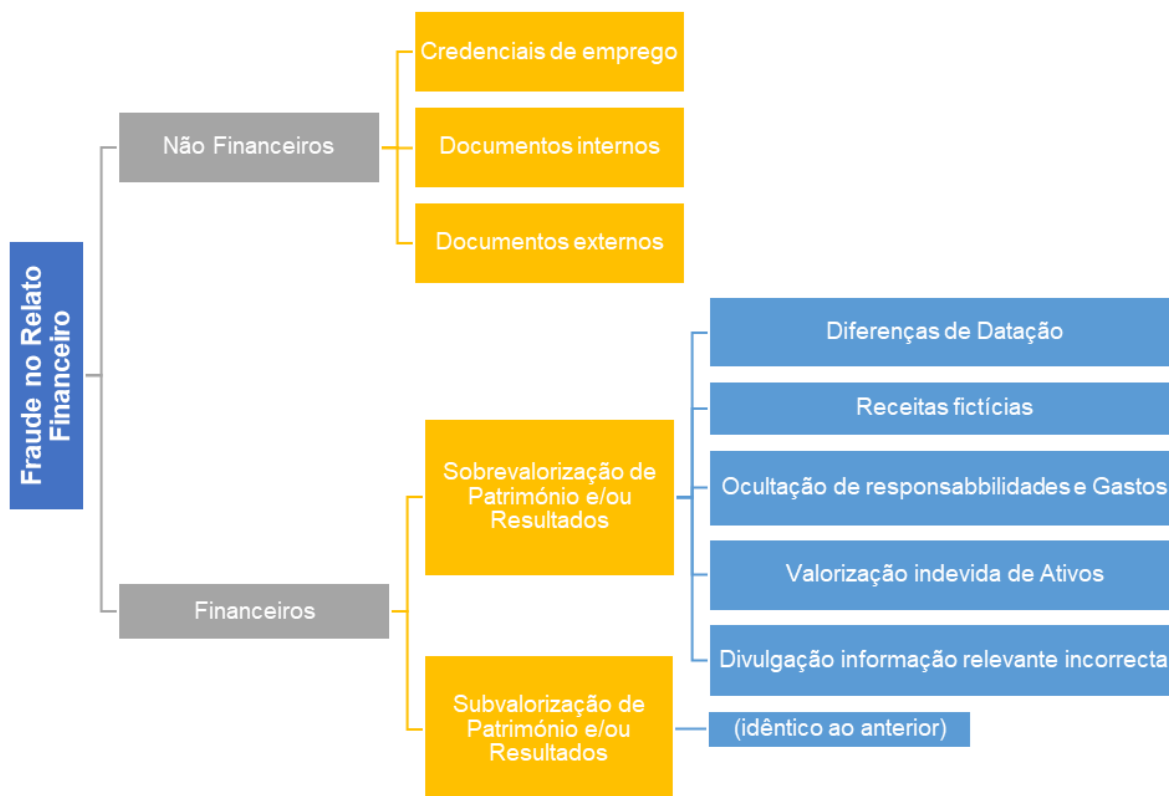


Figura 2.4 – Árvore da Fraude - ramo Fraude Relato Financeiro

Fonte: Adaptado de Wells (2007, p. 16)

Em função do tipo de fraude, poderá a mesma ser classificada como crime dependendo das leis e regulamentos de cada país.

De acordo com as tipificações existentes em cada um dos três ramos da Árvore da Fraude verifica-se que as mesmas podem ser contra a empresa ou em benefício desta. Singleton, Singleton, Bologna e Lindquist (2006) relativamente à abordagem de fraude organizacional, agruparam os ramos em dois tipos:

- Fraude em benefício da empresa;
- Fraude contra a própria empresa;

Para Almeida e Taborda (2004, p. 5, 6), conexas com o ramo Fraude Relato Financeiro, a fraude em benefício da empresa é a «feita em benefício da própria entidade e envolve práticas que atuam normalmente contra entidades exógenas à empresa, tais como administração fiscal, credores, sócios ou acionistas e resulta, em geral na falsificação das

Demonstrações Financeiras». A segunda classificação que definiram como «a fraude contra a empresa é feita a favor do sujeito que a comete e consiste, fundamentalmente, no roubo de ativos e no desfalque,» (2004, p. 6), a que correspondem os outros dois ramos: apropriação indevida de ativos e a corrupção.

2.1.3.2 O TRIÂNGULO DA FRAUDE

A fraude por ser classificada em várias tipologias, tal como apresentado no ponto anterior, mas o que a origina, o que a potencia e o que leva determinado indivíduo, ou conjunto de indivíduos a realizarem esse ato tem sido motivo de estudo há muitas décadas.

A teoria principal, o Triângulo da Fraude (Figura 2.5), foi desenvolvida por Cressey (1953), segundo o qual, os motivos que originam ou incentivam a ocorrência de fraude, por parte de um ou mais indivíduos, resultam de três fatores que, pela interação entre eles em simultâneo, promovem a prática de atos fraudulentos que na tradução da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) se definem por:

- A pressão: «geralmente gerado por necessidades imediatas (tal como possuir dívidas pessoais significativas ou atingir uma expectativa de lucro dos analistas ou bancos) que são difíceis de partilhar com outros» (OROC, 2018, p. 156);
- A oportunidade: «Uma cultura organizacional fraca e a falta de procedimentos de controlo interno adequados podem muitas vezes criar a confiança de que uma fraude possa não ser detetada» (OROC, 2018, p. 156);
- A racionalização: «é a crença de que não foi cometida uma fraude. Por exemplo, quem comete a fraude racionaliza que “isso não é um grande problema” ou “apenas estou a tirar o que eu mereço”» (OROC, 2018, p. 156).

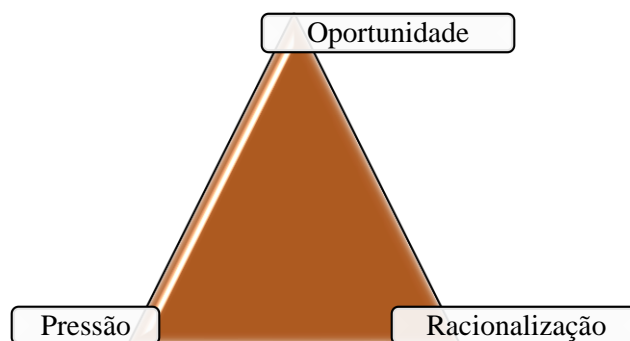


Figura 2.5 – O Triângulo da Fraude

Fonte: Adaptado de Wells (2007, p. 24)

2.1.3.3 OUTRAS TEORIAS DA FRAUDE

Para além da Teoria do Triângulo da Fraude existem outras criadas posteriormente que acrescentaram fatores na área comportamental e que afetam a probabilidade de ocorrência de fraude.

Em 1983, a teoria da Balança da Fraude (Albrecht, Howe, Romney, 1983), centra-se na integridade do indivíduo. Também suportada em fatores como a pressão e a oportunidade, para estes autores o outro fator fulcral é a integridade que afeta as decisões individuais e a probabilidade de o possível fraudador racionalizar/justificar comportamento desviantes. De acordo com os mesmos autores, altos níveis de integridade contribuem para uma menor probabilidade de prática de fraude, mesmo que a pressão financeira exista e/ou um fraco controlo interno esteja presente.

De acordo com Wolfe e Hermanson (2004), para além dos três elementos do Triângulo da Fraude, estes consideram a presença de um quarto elemento essencial, especificamente a capacidade de um indivíduo reconhecer uma oportunidade e ter os meios para a executar. Esta teorização permitiu uma visão mais vasta das práticas fraudulentas, adicionando aos fatores ambientais associados ao indivíduo e à organização, os fatores situacionais.

Em resultado da crise financeira de 2008 e a falência de algumas organizações em consequência de fraude, constatou-se que as teorias da fraude até então desenvolvidas não as explicavam. Existia um derradeiro fator associado maioritariamente ao órgão executivo. Esse fator é a arrogância que se consubstancia na ausência de consciência ou atitude de superioridade de o indivíduo considerar que o sistema de controlo interno não é aplicável a ele.

Apesar do desenvolvimento de várias teorias, o IAASB na ISA 240 (IAASB, 2009) continua a usar o Triângulo da Fraude como teoria base à qual os auditores financeiros devem estar atentos na execução dos seus trabalhos.

2.1.3.4 A FRAUDE E A CORRUPÇÃO

Conforme já descrito no ponto 2.1.3.1, a corrupção é um dos tipos de fraude, ou seja:

- Corrupção é a consumação de fraude;
- Uma fraude pode não ser consumada via corrupção.

Uma das definições de corrupção em Portugal (usada ao longo desta dissertação), conforme descrita pelos Organismos Estratégicos do Controlo Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa e disponibilizada pelo CPC no seu sítio eletrónico, consiste

«no uso ilegal (ou socialmente imoral) por parte dos titulares de cargos públicos e dos funcionários públicos ou equiparados do poder político, administrativo, judicial e financeiro que detêm, com o objetivo de transferir valores financeiros ou outras vantagens/benefícios indevidos para determinados indivíduos ou grupos, obtendo por isso qualquer vantagem ilícita (ou socialmente imoral)» (2010, p. 10).

2.1.4 O PAPEL DA GOVERNAÇÃO NA GESTÃO E PREVENÇÃO DA FRAUDE

Conforme o documento da ACFE Report To The Nations 2022, a fraude atravessa todas as áreas de negócio.

A Figura 2.6 identifica as áreas de negócio de 133 países que agregam mais de 82% do total em valor de perdas em resultado de fraude.

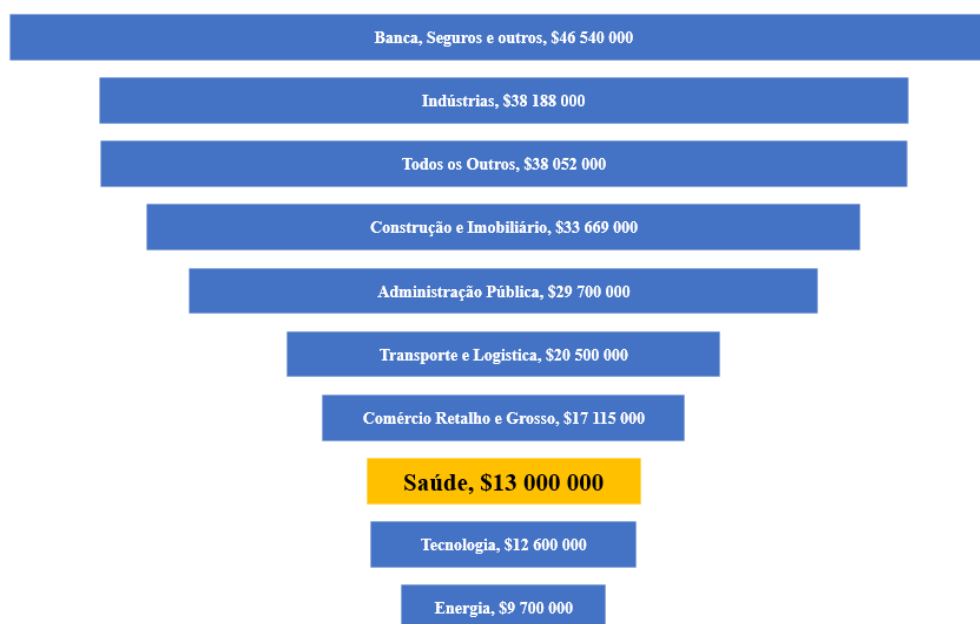


Figura 2.6 – Perdas por Fraude por área económica 2022

Fonte: Adaptado de ACFE (2022) Report to the Nations

Em Portugal não existem mecanismos implementados para reporte das entidades/pessoas dos impactos de fraude nas organizações, seja por afetar a imagem destas ou devido a outros motivos. O Observatório de Economia e Gestão da Fraude (OBEGEF) representa a preocupação da sociedade civil portuguesa com o combate à fraude e os seus impactos

na economia portuguesa. Um dos seus objetivos é «ajudar as instituições, privadas e públicas, a reduzir o risco de fraude e aumentar a sua rendibilidade». Pimenta (2009, p. 36). num esboço de quantificação da Fraude em Portugal suportado pelo OBEGEF, estimou que a mesma atinja um peso entre 1,5 e 2% do PIB e nas empresas «com enorme prudência nas estimativas é impossível não admitir que ela se aproxima dos 10% do volume de negócios de todas as empresas», ou seja, utilizando percentagens atrás referidas, a fraude estimada ronda:

- PIB 2021 (base 2016): entre 3.24 e 4.32 mil milhões de euro (Instituto Nacional de Estatística (INE), 2023);
- Volume de negócios 2021¹: cerca de 43.088 milhões de euro (INE, 2023);

Para além do aspeto económico, na vertente sociológica da fraude, no Eurobarómetro de 2022, Portugal onde apesar de 98% dos inquiridos dizer que não foi vítima ou testemunhou corrupção, 90% afirma que a mesma é comum. Estes valores não diferem muito dos verificaram em 2019, com 96% e 94%, respetivamente.

O European Added Value Unit, em 2016, elaborou um estudo que calculou uma estimativa dos custos da corrupção em Portugal. A metodologia resumidamente calculou valores estimados com base em três índices relacionados com corrupção:

- Índice de perceção de corrupção: desenvolvido pela Transparency International é um indicador composto usado para medir perceções de corrupção no sector público;
- Guia Internacional de Riscos dos Países: é uma medição da corrupção dentro do sistema político do país;
- Índice de Controlo de Corrupção: é um indicador de seis da Worldwide Governance Indicators desenvolvido pelo Banco Mundial, que avalia perceções relacionadas com a extensão de controlo que as elites e os interesses privados têm sobre o poder público

Os valores estimados pelo European Added Value Unit, onde o ponto intermédio se situa nos 7,9% do PIB, ou seja, 20.257 mil milhões de dólares, constam na Tabela 1.

¹ O âmbito de atividade económica considerado não compreende as empresas classificadas da CAE Rev.3 nas Atividades Financeiras e de Seguros e da Administração Pública e Defesa; Segurança Social Obrigatória.

Tabela 1 – Custo da Corrupção - Índices

Dados	Guia Internacional de Riscos dos Países	Índice de percepção de corrupção	Índice de Controlo de Corrupção
% PIB	5,90 %	7,9 %	9,8 %
Valor em M. USD	15.187	20.257	24.945

Fonte: Adaptado de European Added Value Unit (2016)

A prevenção e o combate à fraude para várias organizações que estudam o fenómeno da fraude, metodologias de gestão e prevenção da mesma, indicam a governação da organização como a responsável por definir e implementar mecanismos e fomentar um clima organizacional que permitam a criação de um ambiente menos propenso à ocorrência de fraude.

A IAASB, através da ISA 240, refere:

- «Terá de existir o empenho de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético, que pode ser reforçada por uma supervisão activa dos encarregados da governação» (IAASB, 2009, p. 158);
- «A supervisão pelos encarregados da governação inclui considerar a potencial derrogação de controlos ou outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços da gerência para gerir os resultados de modo a influenciar as percepções dos analistas quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade» (IAASB ,2009, p. 158);
- «Reconhecem a sua responsabilidade pela concepção, implementação e manutenção do controlo interno destinado a evitar e detectar a fraude» (IAASB 2009, p. 167);
- «Divulgaram ao auditor o seu conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afecte a entidade [...]» e «[...] o seu conhecimento de quaisquer alegações de fraude, ou suspeita de fraude, que afectem as demonstrações financeiras da entidade [...]» (IAASB 2009, p. 167);

O IIA, a Association of International Certified Professional Accountants (AICPA) e a ACFE apoiaram uma publicação conjunta² que definiram princípios chave para um ambiente sempre alerta no dever de gerir eficazmente o risco de fraude:

² *Managing The Business Risk of Fraud: A Pratical Guide.*

- Princípio 1: «as part of an organization's governance structure, a fraud risk management program should be in place, including a written policy (or policies) to convey the expectations of the board of directors and senior management regarding managing fraud risk» (2008, p. 6);
- Princípio 2: «Fraud risk exposure should be assessed periodically by the organization to identify specific potential schemes and events that the organization needs to mitigate» (2008, p. 6);
- Princípio 3: «prevention techniques to avoid potential key fraud risk events should be established, where feasible, to mitigate possible impacts on the organization» (2008, p. 6);
- Princípio 4: «Detection techniques should be established to uncover fraud events when preventive measures fail or unmitigated risks are realized» (2008, p. 6);
- Princípio 5: «A reporting process should be in place to solicit input on potential fraud, and a coordinated approach to investigation and corrective action should be used to help ensure potential fraud is addressed appropriately and timely.» (2008, p. 6);

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), fundado em 1985 com o objetivo de identificar os fatores que levam à fraude no relato financeiro, constituído pela American Accounting Association, a AICPA, o Financial Executives International, o IIA e o National Association of Accountants (agora o Institute of Management Accountants) referiu em 2013 que para realizar as atividades da organização, o seu ambiente de controlo deve cumprir cinco princípios:

- «The organization demonstrates a commitment to integrity and ethical values.» (COSO, 2013, p. 6);
- «The board of directors demonstrates Independence from management and exercises oversight of the development and performance of internal control» (COSO, 2013, p. 6);
- «Management establishes, with board oversight, structures, reporting lines, and appropriate authorities and responsibilities in the pursuit of objectives» (COSO, 2013, p. 6);

- «The organization demonstrates a commitment to attract, develop, and retain competent individuals in alignment with objectives» (COSO, 2013, p. 6);
- «The organization holds individuals accountable for their internal control responsibilities in the pursuit of objectives» (COSO, 2013, p. 6).

Um dos papéis essenciais para atingir os objetivos da organização diz respeito a como o *Top Management* encara o sistema de controlo interno, essencial na gestão do risco (entre eles o de fraude) e elemento do ambiente de controlo. De acordo com o COSO (2013), o ambiente de controlo é constituído pelo conjunto de normas, processos e estruturas que consubstanciam a infraestrutura sobre a qual pode ser desenvolvido e implementado o controlo interno transversal à organização e que constitui um dos elementos, mas não o único, da prevenção da fraude.

O legislador em Portugal, no setor da Saúde, demonstrou preocupação através dos modelos de governação definidos no atual Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, que incorpora temas cuja importância para a transparência e prevenção da corrupção incluindo o reforço do controlo interno, que são fundamentais:

- Artigo 45.º:
 - A comunicação ao acionista e público em geral, entre outros, da forma como foi cumprida a política de responsabilidade social;
 - Imperativo de submissão da informação financeira anual a uma auditoria externa, a realizar por auditor registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários e Revisor Oficial de Contas (ROC).
- Artigo 46.º:
 - Cumprimento da legislação e a regulamentação relacionadas com a prevenção da corrupção;
 - Elaboração e publicação de relatório anual das ocorrências, ou risco de ocorrências de corrupção e infrações conexas.
- Artigo 47.º: adoção de código de ética que contemple exigentes comportamentos éticos e deontológicos.
- Artigo 51.º e 52.º: qualquer situação que possa implicar conflitos de interesses.

Em 2021 foi criado o MENAC pelo Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, e aprovado o RGPC, que recorre à definição de corrupção e infrações conexas como «[...] os crimes de corrupção, recebimento e oferta indevidos de vantagem, peculato, participação económica em negócio, concussão, abuso de poder, prevaricação, tráfico de influência, branqueamento ou fraude na obtenção ou desvio de subsídio, subvenção ou crédito, previstos no Código Penal [...]» e é aplicável às entidades do SEE. Esta legislação estabelece também o regime geral de prevenção da corrupção, com as seguintes características principais:

- «É o Órgão de administração o responsável pela adoção e implementação dos programas de prevenção da corrupção, assim como os dirigentes da organização» (Artigo 11º);
- «O Órgão de administração nomeia um elemento da direção ou equiparado como responsável de definir, implementar e controlar a implementação do programa de prevenção da corrupção» (Artigo 5º);
- «Ao responsável acima referido deve ser assegurada a existência de meios humanos e técnicos» (Artigo 5º).

Por outro lado, o Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, no número 14 do Artigo 86º, apesar de ser o SAI a elaborar o plano de gestão da corrupção, define que cabe à governação da entidade os mesmos serem «[...] aprovados e submetidos pelo conselho de administração ou conselho diretivo ao conselho de prevenção da corrupção [...]».

Independentemente de uma organização explicar, em resultado de obrigação legal ou vontade própria, as metodologias e políticas acima descritas por entidades ligadas à auditoria externa (IAASB), ou AI (IIA), ou contabilidade (AICPA) ou contabilidade forense (ACFE) ou em Portugal via legislador, reunindo os melhores esforços para a prevenção e deteção de fraude, esta continua a acontecer, como resulta dos seguintes factos:

- 2020: via pagamento de taxas de comparticipação, mais de setecentos mil euros obtidos de forma fraudulenta (Polícia Judiciária, 2020);
- 2021: empresa convencionada de prestação de serviços médicos, solicitou a reembolso do SNS requisições médicas destinadas a realização de exames

complementares de diagnóstico que foram concretizadas por intermédio de outra entidade não convencionada (Polícia Judiciária, 2021);

- 2022: através da emissão de receituário médico fraudulento obter do SNS o recebimento de comparticipações elevadas indevidas (Polícia Judiciária, 2022).

A prevenção de fraude é um conjunto de políticas e procedimentos implementados, formação e comunicação a todos os trabalhadores, desenvolvidas como medidas para minimizar a possibilidade de ocorrência de fraude, e deve incluir informações relacionadas com ações disciplinares, criminais e civis que a organização, ou mesmo o Estado, poderão tomar contra o perpetrador.

O receio de ser apanhado e suas consequências, onde podem constar as penais, são fortes dissuasores. Contudo, frequentemente a fraude continua a acontecer. Importa entender as razões que explicam a existência continuada de fraude. Para Goldman (2009), existem cinco mitos que ajudam a explicar as razões que mantêm e prolongam as ocorrências de fraude nas organizações:

- Mito 1: Ética e treino em *compliance* mantêm-nos protegidos;
- Mito 2: O *staff* é qualificado para proteger a empresa contra a fraude;
- Mito 3: Não existe fraude na empresa;
- Mito 4: A fraude é um custo necessário para o exercício da atividade;
- Mito 5: A implementação de controlos e a formação são caros.

De acordo com Roque (2013, p. 9), os motivos para a existência dos mitos são:

- “deficientes autoavaliações que se fazem ao conhecimento interno sobre o combate à fraude”;
- “deficientes avaliações das relações custo-benefício inerentes à implementação de controlos”;
- “deficientes avaliações de formação/treino em prevenção e combate à fraude adequados (e não apenas formação em ética e *compliance*)”.

O relatório da ACFE no Report to The Nations 2022 (ACFE, 2022) concluiu que, a nível mundial, 42% das deteções de fraude ocupacional realizadas são consequência de *Whistleblowing* (36% na europa ocidental), logo seguida pela AI com 16% das deteções

realizadas (22% na europa ocidental), bem acima da Auditoria Externa com 4% (4% na europa ocidental). Resulta daqui o papel relevante da AI na deteção de Fraude.

O TdC no seu Relatório de Auditoria N.º 08/11-2.ª Secção sobre a função de AI no sector empresarial do Estado (SEE) recomenda aos Conselhos de Administração auditados «incentivar a Auditoria Interna a apoiar a empresa na prevenção, deteção e reporte das actividades potenciadoras de fraude» (TdC, 2011, p. 21) alertando também para «as empresas inquiridas não reconhecerem ainda a atividade de AI como uma atividade de gestão» (TdC, 2011, p. 35).

A Comissão Europeia considera a auditoria como forma de prevenção e deteção de fraude e que deve ser capacitada para o efeito (European Commission, 2022).

2.2 O SETOR DA SAÚDE

2.2.1 A SAÚDE EM PORTUGAL

Antes da criação do SNS em 1979 pela Lei n.º 56/79, de 15 de setembro, a despesa com Saúde no Estado Novo era incipiente e a que Campos (1983) chamou de «caritativo-corporativista» no período entre 1937-1945. Conforme refere Graça, L. (2000), «[...] era grande a dispersão dos meios de ação e das instâncias de direção e controlo: havia duas direções-gerais (saúde e assistência), fazendo parte duma obscura Subsecretaria de Estado da Assistência Social [...] dependente por sua vez do Ministério do Interior [...]». Apenas no Plano Intercalar, prévio ao último dos três planos de Fomento, elaborados na sequência no Plano de Recuperação Europeia (Plano Marshall), o poder político português pela primeira incluiu aspetos sociais da Habitação e da Saúde (Tabela 2). No Plano Intercalar e no III Plano de Fomento, respetivamente, beneficiaram de 5,4% e 1% do valor do plano de investimento.

Tabela 2 – Os Planos de Fomento

	I Plano Fomento	II Plano Fomento	Plano Intercalar	III Plano Fomento
% PIB (ano 1)	15,2 %	33,3 %	64,4 %	83,4 %
% aplicada:				
Saúde	-	-	1,0 %	1,9 %
Habitação	-	-	5,4 %	6,6 %

Fonte: Análise Social, vol. XXIX

Já depois da criação, pelo Decreto-Lei n.º 41825, de agosto 1958, do Ministério da Saúde e Assistência, em 1979 é então estabelecido «(...) no âmbito do Ministério dos Assuntos Sociais, o (...) o Serviço Nacional de Saúde, pelo qual o Estado assegura o direito à proteção da saúde, nos termos da Constituição».

O crescendo de intervenção pública no sector da Saúde trouxe consigo a necessidade de *accountability*, ou seja, a prestação de contas à comunidade. Segundo Santos (2010, p. 177), a preocupação com a economicidade deve ser especialmente vincada no setor público por duas razões principais:

- «um desempenho deficiente vai repercutir-se nos contribuintes sob a forma de maiores impostos ou nos utentes sob a forma de piores serviços»;
- «a falta de estímulo concorrencial [...] tende a revelar-se um fator que torna mais difícil atingir uma elevada craveira [...]» na economicidade.

Foi assim a preocupação com o acima referido, que a lei da gestão hospitalar de 1988, refere no seu preâmbulo a necessidade da «[...] assimilação, por parte do hospital, de uma boa parte das regras de gestão desconhecidas, por delas não carecerem, dos serviços públicos clássicos» (Decreto-Lei n.º 19/88, 1988, p. 20), como forma de atingir ou evitar:

- «[...] uma ilimitada diligência na defesa dos dinheiros que o Estado faz pagar ao contribuinte para os aplicar na saúde» (Decreto-Lei n.º 19/88, 1988, p. 20);
- «Os cidadãos têm direito a esperar dos hospitais, [...] um tratamento que se situe no nível de qualidade que o respeito que merecem e os meios humanos e materiais envolvidos tornam razoável esperar» (Decreto-Lei n.º 19/88, 1988, p. 20).

Nos anos seguintes continuou a assistir-se a aumentos da despesa pública em Saúde, cujos motivos não são tema deste trabalho. Contudo, essa realidade conforme o Gráfico 2.1 evidencia (1970 representava pouco mais de 1% do PIB e em 2022 estava acima dos 6,5%), apenas acentua a necessidade da introdução de racionalidade económica, obviamente ponderada pelas questões éticas, técnicas e legais na prestação de cuidados de saúde, assim como da necessidade de prestação de contas.

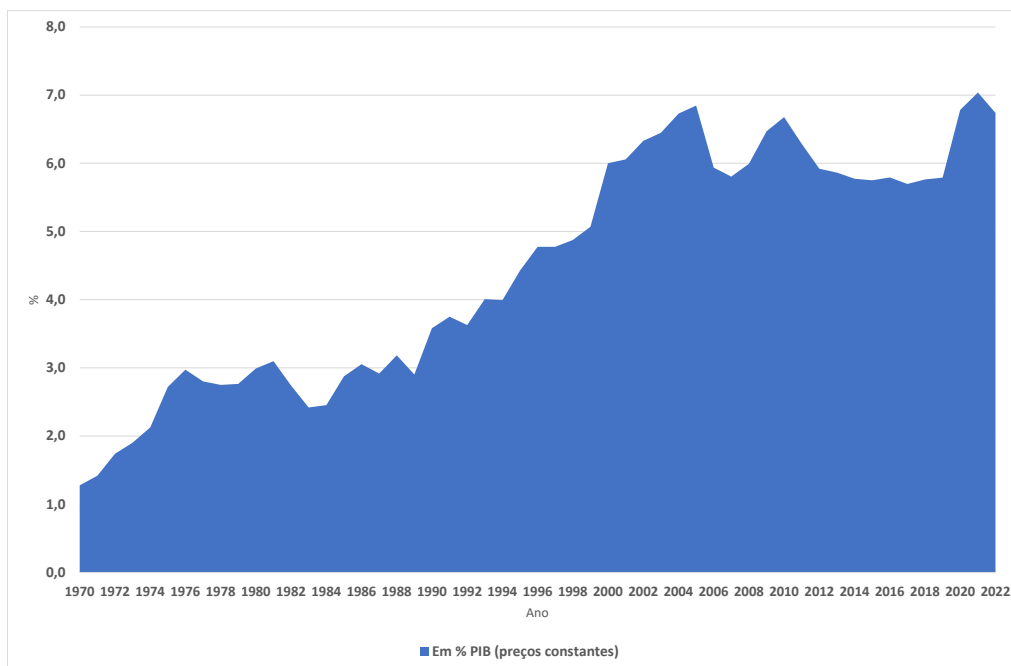


Gráfico 2.1 – Despesa do Estado em Saúde em Portugal (1970-2022)

Fonte: OECD (2023)

Foi também na revisão da lei da gestão hospitalar de 1988 que se materializou a fiscalização na administração hospitalar com a introdução de um órgão dedicado a essa tarefa ao introduzir no n.º 2 do art.º 4.º que «nos Hospitais de maior dimensão haverá ainda um órgão de fiscalização» (Decreto-Lei n.º 19/88, 1988, p. 21).

A forma de financiamento também evoluiu, dado que as diferentes dimensões das unidades de saúde, não só pela população que servem, mas também pela diferenciação de cuidados e heterogénea tipologia de serviços, tem como consequência que as várias unidades não podem ser financiadas de forma equivalente, pois as diferentes atividades possíveis de realizar dependem da complexidade de serviços que podem ser prestados.

2.2.2 A FRAUDE NA ÁREA DA SAÚDE

De acordo com o desenvolvimento do país, o impacto da fraude e da corrupção é desproporcional, aumentando os gastos, ou diminuindo resultados das políticas públicas, entre outras, na saúde, como, por exemplo, na taxa de mortalidade infantil é 33% superior em países com maior índice de corrupção do que onde aquele é mais baixo (Gupta *et al*, 2000).

Conforme referido no ponto 1.2, dos 30% de desperdício na Saúde, segundo Vincke (2016), resulta de fraude, corrupção e infrações conexas (FCIC) avaliado em 12% (Figura 1.1).

Em 2016 o MS português organizou e recebeu a conferência da EHFCN, entidade financiada pela União Europeia e da qual a Inspeção Geral das Atividades em Saúde (IGAS) já foi membro, sendo uma das mensagens fulcrais da mesma «Combater Fraude e Corrupção na Saúde na Europa: um trabalho em progresso». Juntamente no combate à corrupção e fraude a IGAS tinha a seu lado o CPC do TdC que em 2022 foi substituído pelo Mecanismo Nacional Anticorrupção (MENAC).

A fraude e corrupção são representações de ineficiências na Saúde e representam um risco financeiro não negligenciável. Contudo importa clarificar que corrupção é uma das formas de fraude. Dos prestadores de serviços de saúde e dos pacientes espera-se que sejam entidades e pessoas honestas, tanto ligado ao carácter da organização e/ou indivíduo(s) a ela ligados ou também reforçada com deveres de ação e contratuais. No caso das organizações públicas, assim como os seus trabalhadores, estão sujeitos a legislação composta por um conjunto de obrigações e deveres. Aos trabalhadores do Estado, independentemente do tipo de relação contratual, segundo o Artigo nº 73 da Lei 35/2014, são deveres dos mesmos, entre outros:

- «O dever de prossecução do interesse público consiste na sua defesa, no respeito pela Constituição, pelas leis e pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos»;
- «O dever de isenção consiste em não retirar vantagens, diretas ou indiretas, pecuniárias ou outras, para si ou para terceiro, das funções que exerce»;
- «O dever de imparcialidade consiste em desempenhar as funções com equidistância relativamente aos interesses com que seja confrontado, sem discriminar positiva ou negativamente qualquer deles, na perspetiva do respeito pela igualdade dos cidadãos»;
- «Os deveres de assiduidade e de pontualidade consistem em comparecer ao serviço regular e continuamente e nas horas que estejam designadas»;

Ainda assim, existe um grupo pequeno de prestadores e doentes que abusam do sistema, aumentando assim os gastos desnecessariamente, incrementando os cuidados que não são

prestados por falta de dinheiro, que no fim de linha, para manter pelo menos o mesmo nível de cuidados, recaem sobre os contribuintes na forma de mais impostos.

Apesar da referência anterior estar associada a sobrecarga e maiores encargos no setor público, a fraude e a corrupção também afetam o sector privado, em todos os países, independentemente do seu nível de desenvolvimento e de riqueza. Contudo, enquanto no setor público a fraude implica mais gastos ou menos prestação de cuidados, no privado a fraude e corrupção são classificadas como riscos críticos do negócio pelo impacto financeiro direto e indiretamente na imagem da organização.

Em Portugal, conforme já referido, é a IGAS que no n.º 2, do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 33/2012, de 13 de fevereiro, tem como atribuição na alínea g) «Realizar ações de prevenção e deteção de situações de corrupção e de fraude, promovendo os procedimentos adequados». Contudo, mais importante do que a tarefa referida, é a de avaliar o controlo interno que permita evitar/minimizar a ocorrência de fraude conforme descrito na alínea b)

«Atuar no âmbito do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, no que respeita às instituições e serviços integrados no Ministério da Saúde ou sob sua tutela, e garantir a aplicação eficaz, eficiente e económica dos dinheiros públicos, de acordo com os objetivos definidos pelo Governo [...]».

Ora, na impossibilidade de avaliar todas as unidades de saúde, o Estado Português adicionou nas Unidades de Saúde o SAI, pelo Decreto-lei 244/2012, de 9 de novembro, atualizado posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de fevereiro, e mantido no novo Estatuto do SNS definido no Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto.

Apesar do CPC na recomendação de 1 de julho de 2009 ter deliberado que todos os organismos públicos deviam elaborar e acompanhar Planos de Gestão de Riscos e Infrações Conexas, segundo Ferreira (2016) e já referido no ponto 1.2, em 2014 existiam organismos públicos ainda sem planos e onde estes existiam havia várias fragilidades.

Reconhecendo a relevância do problema, em 2016 o MS criou o Grupo de Prevenção e Luta contra a Fraude (GPLCF) no SNS (Despacho n.º 898/2016 do MS), do qual, entre outras entidades, também a IGAS faz parte. O GPLCF orientado para eventuais fraudes nas áreas da prescrição e dispensa de medicamentos e MCDT, dos Cuidados Continuados Integrados, dos Cuidados Respiratórios Domiciliários, da Hemodiálise, do Transporte de Doentes e dos Dispositivos Médicos obteve como resultados e por tipologia de crime

entre 2014 e 2017 o descrito na Tabela 3 **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**:

Tabela 3 – Resultados da atividade do GPLCF

ANO	VALOR	CRIME
2014	-	152 inquéritos, 2 detidos por corrupção e 3 por Fraude
2015	-	50 inquéritos, 1 detido por peculato e 1 por Fraude
2016	39 relatórios / 38M €	27 inquéritos, 6 detidos por corrupção e 0 por Fraude
2017	14 relatórios / 21M €	-

Fonte: <https://www.sns.gov.pt/institucional/prevencao-e-combate-a-fraude/>

Face aos números apresentados, fica a dúvida se a diminuição de inquéritos resulta do efeito dissuasor dos crimes condenados, ou se o Estado está a ser mais eficaz em termos de Controlo Interno. Ao mesmo nível fica a questão, se perante a redução dos números eventualmente por sofisticação do fraudador, a IGAS criou a Unidade de Prevenção e Combate à Fraude (Despacho n.º 2975/2020). Conforme descrito no seu site, «o combate à fraude tem de ser dinâmico e ciclicamente testado, uma vez que os modi operandi vão evoluindo e sofrendo as necessárias adaptações a eventuais medidas preventivas implementadas pelas entidades», e a AI nas diversas Unidades de Saúde, tem um papel preponderante pela proximidade ao ambiente da fraude, conforme tão bem demonstrado no relatório da ACFE «Report to the Nations – 2022».

Fraude, corrupção e abuso na Saúde, entre outros tipos referidos por Thornton, Brinkhuis, Amritb e Aly (2015), podem ser realizadas por trabalhadores (Tabela 6), fornecedores (Tabela 5) e por utentes (Tabela 4):

Tabela 4 – Ocorrências de fraude na Saúde com origem no utente

Gratificações, normalmente em conluio, para obter vantagens na obtenção de cuidados de saúde:	<ul style="list-style-type: none"> ○ Em conluio com o médico conseguir um menor tempo de espera para cirurgia/consulta; ○ Menor tempo de espera para exame obtido via administrativo responsável pelas marcações.
Gratificações ou mero conflito de interesses para obter isenção de taxas:	<ul style="list-style-type: none"> ○ Em conluio com o administrativo que aplica as isenções é reportada pelo National Health Service do Reino Unido como um dos principais tipos de fraude (National Health Service, 2022, p. 47); ○ Ocultar responsabilidade efetiva de acidente de trabalho, reduzindo a receita do prestador de cuidados;

Fonte: Elaboração própria

Tabela 5 – Ocorrências de fraude na Saúde com origem no fornecedor

Esquema de compras ou de vendas:	<ul style="list-style-type: none"> ○ Realizar duas prestações quando uma atinge o mesmo objetivo (ex.: 2 radiografias numa zona do corpo, quando uma única seria o suficiente), mencionado pela agência governamental Centers for Medicare and Medicaid (CMS) como uma das fraudes mais comuns (CMS, 2021); ○ Prestação de cuidados de saúde desnecessários, igualmente referido pela CMS com fraude comum (CMS, 2021);
Manipulação de concursos para obtenção de vantagem financeira	<ul style="list-style-type: none"> ○ Fornecedores que manipulam ou realizam concertação de preços, encenação de negociação, etc. ○ Esquemas de comissão na faturação, onde o indivíduo que compra recebe valores monetários como contrapartida da realização ou aumento da compra também referido pela CMS com fraude comum (CMS, 2021);

Fonte: Elaboração própria

Tabela 6 – Ocorrências de fraude na Saúde com origem no trabalhador

Utilização indevida de equipamentos	<ul style="list-style-type: none"> ○ Utilização de ativos da organização para benefícios pessoais; ○ Utilização de ativos da instituição em atividades privadas com obtenção de ganhos financeiros.
Esquemas nas remunerações para apropriação indevida de ativos	<ul style="list-style-type: none"> ○ Falsas horas extraordinárias por registo de presenças físicas que não ocorrem, o que implica ou conluio ou negligência de terceiros reportada pelo National Health Service do Reino Unido como fazendo parte das tipologias mais reportadas de fraude (National Health Service, 2022, p. 47); ○ Utilização de trabalhador fantasma que recebe vencimento, ou que está previsto em subcontrato com o fornecedor, mas nunca é colocado.

Fonte: Elaboração própria

O Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), unidade sob alçada do TdC, desenvolveu um conjunto atividades para prevenção dos riscos de corrupção e infrações conexas que deram origem, entre outros documentos, a recomendações dirigidas ao setor público sob administração direta e ao SEE.

O Governo, através do Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro, instituiu o SAI como um dos serviços obrigatórios das unidades de saúde que se manteve no Decreto-Lei 18/2017 e igualmente no Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, que estabelecem a sua responsabilidade em elaborar o plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas (PPR) e os respetivos relatórios anuais de execução.

Em 2021, o Governo, pelo Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, que se aplica ao SEE, no número 1 do Artigo 6º estabelece a obrigatoriedade de adotar e implementar um plano de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas (PPR) que abranja toda a organização e atividade, incluindo áreas de administração, direção, operacionais ou de suporte, que inclua os riscos de corrupção e infrações conexas e os associados à gestão.

Da conjugação do Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, com o Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, resulta um reforço do SAI como um dos elementos do Regime Geral da Prevenção da Corrupção (RGPC) criado em 2021, contribuindo para a prevenção e deteção da corrupção e fraude no SNS ao responsabilizar o mesmo pela elaboração e acompanhamento dos PPR e após aprovação pelo conselho de administração (CA), enviar antes ao CPC e agora ao MENAC, assim como aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da saúde.

Apesar de nas normas internacionais de auditoria, as IPPF do IIA, em específico na norma 2100 e 2120 estabelecerem que a natureza do trabalho do auditor interno deve avaliar e contribuir para a melhoria da governação e da efetividade da gestão do risco (IIA, 2017, p. 12,13), a legislação portuguesa coloca o SAI das unidades de saúde num papel fulcral no RGPC no SNS.

2.2.3 O SEE DA SAÚDE

Utilizando a definição do Conselho das Finanças Públicas (2015, p. 38), «o Sector Público Empresarial integra um universo diversificado de entidades que operam em múltiplos sectores de atividade [...] através da produção e venda de bens e serviços, embora também servindo fins sociais e/ou coletivos. [...]. As empresas do Sector Público Empresarial podem ter como ‘entidade mãe’ o Estado (empresas do Sector Empresarial do Estado - SEE)».

As várias empresas, detidas ou participadas, do SEE abrangendo vários setores de atividade, é um instrumento de política económica e social. Estão presentes nas áreas da Comunicação Social, Requalificação Urbana, Serviços de Utilidade Pública, Transportes, Cultura, Defesa, Banca e Serviços Financeiros.

O SEE para a Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF, 2023), de acordo com o que disponibiliza no seu *site*, «é responsável pela constituição e gestão de infraestruturas

públicas fundamentais de natureza empresarial e pela prestação de serviços públicos essenciais, para além de um conjunto diversificado de outras funções de carácter instrumental, nos mais diversos sectores e domínios».

A figura jurídica de Entidade Pública Empresarial (EPE) foi criada no Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, no artigo 23º no âmbito de aplicação do Capítulo III, que estabeleceu:

- Ponto 1 – «Regem-se pelas disposições do presente capítulo e, subsidiariamente, pelas restantes normas deste diploma as pessoas coletivas de direito público, com natureza empresarial, criadas pelo Estado e doravante designadas por «entidades públicas empresariais» (Decreto-Lei 558/99, p. 9017).
- O ponto 2 indica que todas as empresas públicas abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 260/76 e existentes à data passam a ser EPE.

O Estado, sendo uma entidade abstrata, por lei é a DGTF que atualmente tem a «tutela financeira do setor público administrativo e empresarial e da função acionista» (Decreto-Lei n.º 156/2012, p. 3810), que no caso da Saúde estão tipificadas como entidades públicas empresarias e é constituído pelo conjunto das unidades produtivas do Estado, organizadas e geridas de forma empresarial sob tutela do MS.

Atualmente, reportando a dezembro de 2023, o SEE da Saúde e prestador de cuidados, por Administração Regional de Saúde (ARS) é composto por (Tabela 7):

- ULS EPE;
- CH EPE;
- HO EPE;
- IPO EPE.

Tabela 7 – EPE do SEE por ARS e tipo

DESIGNAÇÃO ►	ARS	TIPO	◀ DESIGNAÇÃO
H. do Espírito Santo de Évora	ALENTEJO	HO	
ULS do Baixo Alentejo		ULS	ULS do Litoral Alentejano
ULS do Norte Alentejano			
CH Universitário do Algarve	ALGARVE	CH	

DESIGNAÇÃO ►	ARS	TIPO	◀ DESIGNAÇÃO
CH do Baixo Vouga CH de Leiria CH Universitário Cova da Beira IPO Coimbra ULS de Castelo Branco H. Distrital Figueira da Foz	CENTRO	CH	CH Tondela Viseu CH Universitário de Coimbra
		IPO	
		ULS HO	ULS Guarda
H. Distrital de Santarém H. de Vila Franca de Xira H. Professor Doutor Fernando Fonseca	LISBOA E VALE DO TEJO	HO	H. Garcia de Orta H. Loures
CH Universitário de Lisboa Central CH Barreiro Montijo CH Universitário Lisboa Norte		CH	CH do Oeste CH de Lisboa Ocidental CH de Setúbal CH Médio Tejo
IPO Lisboa		IPO	
CH Universitário do Porto CH do Tâmega e Sousa CH Póvoa de Varzim/Vila do Conde CH do Tâmega e Sousa CH do Médio Ave	NORTE	CH	CH de Entre o Douro e Vouga CH de Trás-os-Montes e Alto Douro CH de Vila Nova de Gaia/Espinho CH Universitário Santo António
H. de Magalhães Lemos H. Senhora da Oliveira Guimarães		HO	H. de Braga H. Santa Maria Maior
ULS de Matosinhos ULS do Alto Minho		ULS	ULS do Nordeste
IPO Porto		IPO	

Fonte: Elaboração própria

As restantes unidades de saúde que não são EPE, continuam a pertencer ao Sector Público Administrativo (SPA). Independentemente de as unidades de saúde serem EPE ou SPA, ambas as tipologias de entidades são financiadas para cumprimento de determinados objetivos contratualizados, sejam eles de volume de produção, eficiência económica ou de controlo de gastos. Os seus orçamentos são compostos por vários componentes de financiamento. Entre os diferentes componentes constam o ambulatório, as urgências e as consultas. É nesta última componente que com o objetivo de enquadrar as unidades de saúde tendo em conta os diferentes gastos incorridos por cada uma delas, na Consulta Externa, a Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) que é a entidade que

contratualiza com as unidades de saúde, definiu seis grupos de financiamento (Figura 2.7).

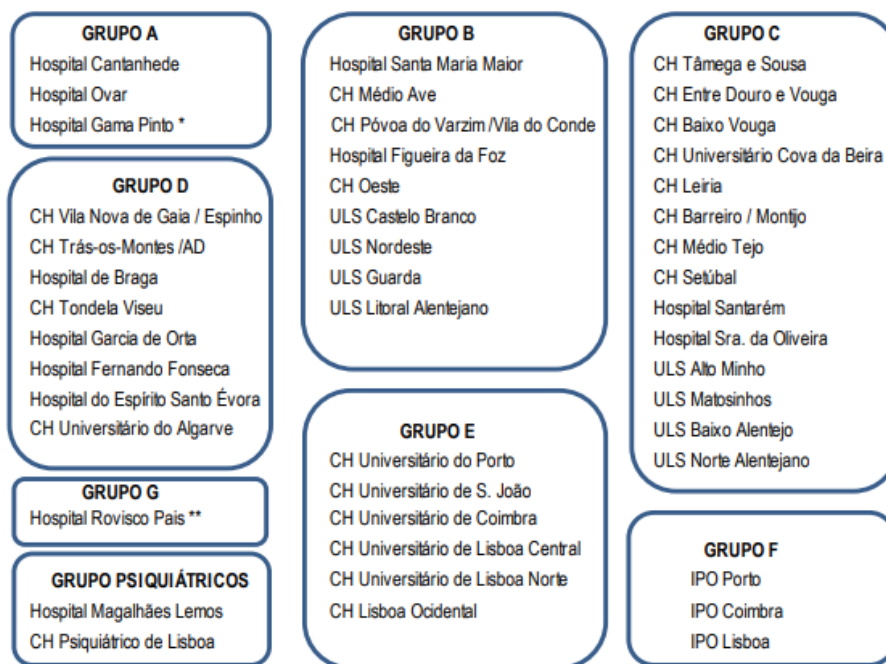


Figura 2.7 – Grupos de Financiamento do ato Consulta (EPE e SPA)

Fonte: ACSS – Circular Normativa 3/2021

As classificações de cada unidade de saúde em grupos de financiamento decorreram da procura de aproximar o preço praticado da consulta aos gastos incorridos, que incluem os cuidados médicos, meios complementares de diagnóstico e terapêutica (retirando os incorridos com medicamentos prescritos na instituição e fornecidos na farmácia comunitária e dos medicamentos de cedência gratuita no ambulatório hospitalar da responsabilidade financeira do HO). Os grupos refletem a dimensão, a complexidade e a extensão dos serviços prestados pela unidade de saúde e que acaba por ter impacto direto no volume de negócios expectável e no número de funcionários, sendo estes componentes dos modelos de governação a serem adotados segundo legislação.

O modelo de governação adotado das EPE resulta do número 1 do artigo 60º do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, que estabelece «a administração e fiscalização das entidades públicas empresariais devem estruturar-se segundo as modalidades e com as designações previstas para as sociedades anónimas», mas não impedindo a existência de outros órgãos deliberativos ou consultivos. Contudo dadas as especificidades do setor da Saúde, o mesmo decreto torna-se subsidiário inicialmente face ao Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, que transformou as unidades de saúde sociedade anónimas

(SA) em unidades de saúde EPE, tendo tido várias alterações até ao atual modelo de Governação das EPE da área da Saúde regulados pelo Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto. A Tabela 8 apresenta o resumo do modelo de governação nas tipologias de EPE na Saúde.

Tabela 8 – Modelo de governação nas tipologias de EPE na Saúde

	Hospitais, Centros Hospitalares e Institutos Portugueses de Oncologia e Unidades Locais de Saúde
Legislação	Decreto-Lei n.º 52/2022
Composição	Artigo 68º
Órgão de Gestão/Administração	Conselho de administração Artigo 69º
Órgão de Fiscalização	Conselho fiscal, o revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas*, ou Fiscal Único Artigo 79º e Artigo 81º
Outros	Conselho consultivo Artigo 83º

Fonte: Elaboração própria

* - caso se encontrem abrangidas pelo regime constante da Lei n.º 148/2015 devido a serem Entidades de Interesse Público

Com relevância para a análise de resultados, importa referir que da Tabela 7, as seguintes unidades EPE tiveram a sua criação nas seguintes datas:

- HO de Braga: criado em 30/05/2019 pelo Decreto-Lei n.º 75/2019 publicado no Diário da República n.º 104/2019, Série I de 2019-05-30;
- HO Vila Franca de Xira: criado em 12-05-2021 pelo Decreto-Lei n.º 33/2021 publicado no Diário da República n.º 92/2021, Série I de 2021-05-12;
- HO Beatriz Ângelo: criado em 17/11/2021 pelo Decreto-Lei n.º 100A/2021 publicado no Diário da República n.º 223/2021, 1º Suplemento, Série I de 2021-11-17.

Face ao objeto de estudo definido, as entidades de saúde do SEE, em função dos orçamentos de 2021 de cada uma delas, 87% (ver Tabela 9) do total orçamentado diz respeito a unidades dos tipos, CH, HO e IPO, dedicadas exclusivamente a cuidados de saúde hospitalares, dado que as ULS também têm uma componente de cuidados de saúde primários.

Tabela 9 – Orçamento 2021 por tipo de unidade

TIPO DE UNIDADE	ORÇAMENTO 2021	PESO
Centro Hospitalar	4.431.749.964 €	64,8 %
Hospital	1.133.526.740 €	16,6 %
Unidade Local de Saúde	887.867.724 €	13,0 %
Instituto Português de Oncologia	386.131.181 €	5,6 %
TOTAL	6.839.275.609 €	100 %

Fonte: Elaboração própria com base em informação ACSS

Do ponto visto do Grupo Hospitalar, no SEE do SNS, conforme Tabela 10, a maior parte da totalidade do orçamento vai para as unidades de saúde do Grupo E, as mais complexas (38%), apesar de representarem apenas 14% da quantidade de unidades de saúde.

Tabela 10 – Orçamento 2021 por Grupo Hospitalar

GRUPO HOSPITALAR	QUANT. UNID.	PESO UNI.	ORÇAMENTO 2021	PESO ORÇ.
E	6	14 %	2.610.691.454 €	38 %
C	17	40 %	1.717.819.706 €	25 %
D	8	19 %	1.503.135.334 €	22 %
B	9	21 %	621.497.933 €	9 %
F	3	7 %	386.131.181 €	6 %
TOTAL	43	100 %	6.839.275.609 €	100 %

Fonte: Elaboração própria com base em informação ACSS

O orçamento de uma unidade de saúde, à semelhança de qualquer outra organização, é composto pelo menos por três grandes rubricas: recursos humanos (RH), consumo de produtos e matérias consumidas e fornecimento de serviços. Dada a importância, pelo carácter essencial dos RH na prestação de cuidados de saúde, no orçamento de despesa do MS estes representaram em 2021 cerca de 40% da despesa consolidada (Nova SBE, 2022). As unidades de saúde do SEE do SNS, objeto deste estudo, em função do Grupo Hospitalar (complexidade das operações) e da dimensão em quantidade de RH (ver Figura 2.8), verificamos que são as unidades do Grupo E e Grupo D que tem maior peso o que contribui igualmente para a dimensão destes dois grupos em termos de orçamento com cerca de 60% do total com 33% do total de unidades de saúde (Tabela 10).



Figura 2.8 – Dimensão comparativa RH por Grupo Hospitalar

Fonte: Elaboração própria com base em informação do MS

2.3 AUDITORIA INTERNA

2.3.1 AUDITORIA INTERNA EM GERAL

Com a evolução e a competitividade dos mercados, cada vez mais as organizações têm necessidade de informações atempadas e úteis que permitam à gestão atingir os seus objetivos e vislumbrar perspectivas para o futuro. Neste contexto, a figura da AI tem vindo a assumir um papel cada vez mais importante no seio das organizações, indo ao encontro dos anseios dos proprietários ou acionistas que não dispõem de tempo para gerir e/ou avaliar atentamente os seus investimentos e na maior parte das vezes o conhecimento para o fazer.

Num contexto moderno e proactivo a AI visa, essencialmente, indicar os meios de operacionalizar a mudança no seio da organização. Ao revelar as disfunções existentes na empresa e ao relatar as incoerências com as políticas estabelecidas pela gestão, a auditoria exerce um papel pedagógico importante, obrigando a que os gestores tenham uma política de gestão mais atuante, com adoção de medidas que mitiguem o risco negativo.

Com o crescimento da AI, em especial nos EUA, um pequeno grupo de auditores internos de várias organizações concordaram que para o desenvolvimento da profissão, reconhecimento e importância da AI, era necessário a fundação de uma organização para auditores internos, com objetivos de assegurar formação, conferências, normas e certificações para a profissão. Hoje reconhecido internacionalmente como a organização que estrategicamente orienta a profissão de auditor interno e a atividade de AI, o IIA à semelhança do IAASB para a auditoria externa, através de um *framework* estabeleceu um conjunto de orientações essenciais/obrigatórias e recomendadas (ver Figura 2.9).



Figura 2.9 – *Framework* do IIA

Fonte: IIA (2017)

Nas orientações mandatórias definidas pelo IIA, disponíveis no seu *site*, constam:

- Princípios Fundamentais: «Demonstrar integridade; demonstrar competência e zelo profissional; Ser objetivo e livre de influência indevida (independente); Alinhar com as estratégias, objetivos e riscos da organização; Estar adequadamente posicionado e possuir recursos adequados; demonstrar qualidade e melhoria contínua; Comunicar de forma eficaz; Fornecer garantia baseada em risco; Ser perspicaz, proativo e focado no futuro. Promover a melhoria organizacional»;
- Definição de AI: «[...] uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.»;
- Código de ética: estabelece os princípios e expectativas comportamentais dos indivíduos e organizações que conduzem AI. Descreve os requisitos mínimos de expectativas de conduta e comportamento e não de atividades;
- Normas: subdividem-se em três vertentes, de atributo, de desempenho e de implementação/suplementares.
 - As normas de atributo estão relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que realizam atividades de auditoria;

- As normas de desempenho descrevem a natureza das atividades da AI e apresentam critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços é avaliado;
- As normas de implementação são aplicadas às normas de atributo e de desempenho, na execução de trabalhos específicos, por exemplo investigação de fraude.

A realização de uma auditoria, conforme descrito no IPPF no requisito 2201, passa por várias fases sendo a do planeamento que determina, antecipadamente, entre outros, quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. Nessa fase define-se o alcance da auditoria, critérios, metodologia a ser aplicada, tempo e recursos requeridos para garantir que sejam contempladas as atividades, processos, sistemas e controlos mais importantes para o que/quem está a ser auditado (IPPF, 2017).

O planeamento é elaborado numa base de análise de risco negativo para a *performance* das organizações e o auditor interno regendo-se pelo requisito 2210.C2 do IPPF, deve ter em conta os valores, a estratégia e os objetivos da organização (IPPF, 2017).

A visão estratégica, o planeamento e os objetivos são definidos pela gestão de topo que com o apoio e envolvimento dos gestores/diretores intermédios nesse processo, garantirão uma melhor *performance* organizacional (Wooldridge, Schmid & Floyd, 2008), pelo que assim terão maiores probabilidades de atingirem os objetivos. Dado que é o *middle management* que operacionaliza e implementa a estratégia, estes terão mais conhecimento em identificar aqueles eventos negativos (potenciais ou existentes), que poderão impactar no cumprimento dos objetivos da sua unidade e impactam no sucesso do definido para a organização, constituindo a primeira linha de defesa no modelo das três linhas de defesa na gestão de riscos (Lam, 2014, p.23-24, 388-389), entre eles os riscos da fraude.

A avaliação do risco assenta em vários fatores, com o seguinte destaque:

- Impacto das operações e serviços nas empresas e no grupo;
- Salvaguarda dos recursos do desperdício, perda e má utilização;
- Necessidade dos utilizadores no acesso à informação;
- Recursos aplicados em observância das leis, regulamentos e normas em vigor;
- A perceção da estrutura de controlo interno;

- Histórico e anteriores resultados das auditorias;
- Significativas mudanças em postos chave, operações e procedimentos.

Assim, o auditor para conseguir determinar o âmbito e alcance do trabalho e concluir assim um planeamento eficaz, é preciso baseá-lo numa avaliação preliminar dos riscos realizada pelo menos anualmente conforme requisito 2010.A1 do IPPF (2017, p.10), preferencialmente já materializada num PPR, pois segundo o IIA no IPPF «must be based on a documented risk assessment» (2017, p.10) da organização que os sistematiza e dá indicações de como decorre o processo de gestão do risco na organização.

Revisitando o normativo e definições do IIA, o mesmo considera o risco um dos elementos essenciais em AI:

- A definição de AI, conforme consta no *site* da IIA reporta «[...] uma atividade independente, de garantia e de consultoria, [...] para avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco [...]»;
- A missão de AI, descrita no *site* do IIA é «aumentar e proteger o valor da organização através do fornecimento de garantia, aconselhamento e conhecimento objetivo e baseados no risco»;
- No IPPF, o risco é «a possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos (...)» (2017, p.24), onde se inclui o impacto da fraude;
- No IPPF, na norma 2120 - Gestão do Risco «a atividade de auditoria interna tem de avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gestão do risco» (2017, p.13), aprofundando também na fraude no IPPF na norma 2120.A2 «a atividade de auditoria interna deve avaliar o potencial de ocorrência de fraude e como a organização gere o risco de fraude» (2017, p.14).

O auditor interno no desenvolvimento da sua atividade e especificamente no relacionado com a fraude refere a norma 1210.A2 do IPPF (2017, p.6) que «must have sufficient knowledge to evaluate the risk of fraud and the manner in which it is managed by the organization». O auditor interno, segundo o IIA (2019, p.2), deverá ter conhecimentos relacionados com:

- Análise de dados para que possa realizar análise de tendências e padrões que sinalizem eventuais fraudes a ocorrer ou que ocorreram;

- Identificar *red flags* que indiquem que ocorreu fraude;
- Compreender as características da fraude e as técnicas de como realizar, assim como os vários esquemas e cenários que possibilitam a realização da mesma;
- Avaliar os indicadores de fraude e decidir se deve aprofundar a análise ou recomendar investigação especializada;
- Avaliar a efetividade dos controlos para prevenir ou detetar fraude.

Sendo responsabilidade da gestão de topo, segundo o COSO (2013, p.6), definir e implementar a estrutura organizacional, linhas de reporte, responsabilidades e autoridade para o cumprimento dos objetivos, o auditor com as competências acima referidas, conseguirá ter a capacidade de ganhar a confiança suficiente com os órgãos de gestão. Essa confiança é essencial para que o auditor interno possa:

- Fazer indagações ao órgão de gestão relativamente ao risco de fraude dentro da organização, a forma como foram identificados e como são tratados (controlos implementados e avaliação da sua eficácia) (2017). O mesmo relativamente às chefias intermédias;
- Deve fazer indagações respeito às comunicações entre o órgão de gestão e os encarregados da governação.

É igualmente importante, indagar sobre as comunicações aos empregados em relação às boas práticas de negócio e comportamento ético, como sejam entre outros: código de conduta, política de recrutamento, canal de denúncias. (2017, p. 107). Se existir, também deverá referir-se ao Departamento de *Compliance* sobre estes assuntos. Contudo, apesar das responsabilidades do auditor interno relacionadas com a prevenção e deteção de fraude, a norma 1210.A2 do IPPF menciona que os «Internal auditors [...] are not expected to have the expertise of a person whose primary responsibility is detecting and investigating fraud» (2017, p. 6).

Estas metodologias reforçam o facto que o ambiente de controlo condiciona o trabalho de AI. Se a organização em todos os seus níveis (especialmente a gestão de topo que serve de exemplo para o resto) não está ciente e não dá a importância requerida aos controlos existentes e sua avaliação de desempenho, isto acrescentará risco de ocorrência de fraude e a todas as auditorias que se realizem.

2.3.2 A AUDITORIA INTERNA NA SAÚDE

Conforme referido no ponto 2.2.1, em 1988, com a alteração da Lei de Gestão Hospitalar com as premissas e objetivos já mencionados, o Decreto-Lei n.º 19/88, de 21 de janeiro, introduziu o órgão de fiscalização em alguns hospitais, através do seu n.º 2 do art.º 4.º. O Decreto Regulamentar n.º 3/88, de 22 de janeiro estabeleceu a estrutura, natureza e competência dos órgãos de gestão dos Hospitais, onde o n.º 2 do art.º 1.º determinava que nos hospitais com 500 camas ou mais existiria um auditor, e nos restantes se o MS achasse conveniente, com competências de fiscalização interna.

Estabeleceu-se assim pela primeira vez no SNS a AI na pessoa de um auditor não nomeado pela unidade de saúde, mas sim pelos Ministros das Finanças e da Saúde. A sua atividade, conforme indicado pela legislação no número 3 do Artigo 28º do Decreto Regulamentar n.º 3/88, de 22 de janeiro, «seria apoiada e supervisionada pela IGF e pelo Departamento de Gestão Financeira dos Serviços de Saúde», Departamento que posteriormente integrou o IGIF e mais tarde, a atual ACSS, IP. No ano seguinte o Decreto Regulamentar n.º 7/89, de 4 de março, clarificou o objetivo e as atribuições dos auditores dos hospitais, entre elas a de elaborar um relatório semestral sucinto sobre a sua atividade, nomeadamente os controlos efetuados e as anomalias detetadas, que tinham de enviar aos Ministros das Finanças e da Saúde. Nos anos seguintes, a título de exemplo, várias unidades de saúde foram introduzindo nas suas estruturas o cargo de Auditor como Órgão de Fiscalização:

- 1989 – HO Geral de Santo António (atualmente incorpora o CH do Porto) previa a convocação do auditor para reuniões do CA (sem direito a voto) – Portaria n.º 591/89, de 29 de julho;
- 1992 – Criação do IPO (Lisboa, Porto e Coimbra) previa a existência de um auditor – Decreto-Lei n.º 273/92, de 3 de dezembro;
- 1993 – HO de São José (atualmente incorpora o CH e Universitário Lisboa Central) previa a existência de um auditor – Portaria n.º 11/93, de 6 de janeiro;
- 2001 – HO de Santa Maria (atualmente incorpora o CH e Universitário Lisboa Norte) previa a existência de um auditor – Portaria n.º 448/2001, de 3 de maio;
- 2001 – HO Infante D. Pedro (atualmente incorpora o CH do Baixo Vouga) previa a existência de um Auditor – Portaria n.º 1096/2001, de 12 de setembro;

Posteriormente foi emitida legislação que levou às atuais funções da atual denominação de SAI no SEE da Saúde, entre elas a elaboração dos planos de gestão de prevenção dos riscos de corrupção, que se resumem na Tabela 11.

Tabela 11 – Evolução Organizativa do SAI no SEE/SPA da Saúde

	Dec. Lei n. 188/2003	Dec. Lei n.º 233/2005	Dec. Lei n.º 244/2012	Dec. Lei n.º 18/2017	Dec. Lei n.º 52/2022
Designação	Auditoria Interna	Auditor Interno	Serviço Auditoria Interna		
Composição/ Existência	1 elemento (só hospitais +500 camas)	1 elemento por opção do MF e MS	1 auditor interno que coordena o serviço. Pode ter equipa até três técnicos auditores.		
Mandato	Não definido	3 anos sem renovação	5 anos renovável até 3X	3 anos renovável até 3X	
Competências	«a) Assegurar a função de auditoria nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático, ambiental e da segurança e qualidade;» «b) Assegurar o desenvolvimento das ações de auditoria solicitadas pelos órgãos de administração;»	«compete proceder ao controlo interno nos domínios contabilísticos, financeiros, operacionais, informático e de recursos humanos.»	«(...) avaliação dos processos de controlo interno e de gestão de riscos nos domínios contabilísticos, financeiros, operacionais, informático e de recursos humanos, contribuindo para o seu aperfeiçoamento contínuo.»		
Tarefas	«c) Fornecer ao conselho de administração e aos gestores operacionais análises e recomendações sobre as atividades revistas para potenciar a melhoria da performance dos serviços;» «d) Apoiar os órgãos de administração e gestão no cumprimento da sua missão;» «e) Propor ao conselho de administração a realização de auditorias por entidades terceiras.»	«(..) deve fornecer ao conselho de administração análises e recomendações sobre as atividades revistas para a melhoria do funcionamento dos serviços e propor a realização de auditorias por entidades terceiras.»	«a) Fornecer ao conselho de administração análises e recomendações sobre as atividades revistas para a melhoria do funcionamento dos serviços;» «b) Receber as comunicações de irregularidades sobre a organização e funcionamento (...)»		

	Dec. Lei n. 188/2003	Dec. Lei n.º 233/2005	Dec. Lei n.º 244/2012	Dec. Lei n.º 18/2017	Dec. Lei n.º 52/2022
Gestão de Riscos Corrupção	Não			e) Elaborar o plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e os respetivos relatórios anuais de execução.	
Plano de Auditoria	Sim				
Relatório Atividades	Semestral	Semestral	Anual		
Articula com	IGIF, IGAS e IGF	IGAS e IGF	ACSS, IGAS, IGF e DGTF		
Inscrição em regulador	Não		Sim		
Definição de incompatibilidades	Não		Sim		
Dependência orgânica	Presidente do Conselho de Administração	Não define	Presidente do Conselho de Administração		
Dependência hierárquica	Conselho de Administração	Não define	Conselho de Administração		

Fonte: elaboração própria

2.4 A PREVENÇÃO DOS RISCOS DE FRAUDE

2.4.1 CONCEITOS DE RISCO

Conforme descrito no ponto 2.3.1, a programação das auditorias, a realização das mesmas e os relatórios elaborados em resultado dos trabalhos desenvolvidos e das desconformidades detetadas têm sempre em conta o risco. Salvaguardando que a primeira norma referente à gestão do risco é de origem australo-neozelandeza, intitulada «Australia/New Zealand Risk Management (AS/NZS 4360)» atualmente na versão de 2004, que serviu de base à elaboração da norma ISO 31000:2009, atualmente na versão de 2018. As organizações internacionais IIA, International Organization for Standardization (ISO), COSO, Federation of European Risk Management Associations (FERMA) dedicadas ao risco e auditoria, definem risco como:

- IIA: no glossário do IPPF, o risco é descrito como «A possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade.» (IIA, 2007.p. 24);
- ISO: nas definições constantes na ISO 31000, risco é definido como «efeito da incerteza nos objetivos» (ISO, 2018, p. 1). Esta definição é também usada pela FERMA;

- COSO: risco é definido como «as the possibility that an event will occur and adversely affect the achievement of objectives» (COSO, 2013, p. 4).

2.4.2 MODELOS DE GESTÃO DO RISCO

As definições de risco do IIA, da ISO também adotada pela FERMA e do COSO, atendem todas à capacidade do risco representar a probabilidade de afetar o cumprimento de objetivos, sejam eles operacionais ou estratégicos, o que significa que para a administração de uma organização, os mesmos tem que ser geridos de forma a minimizar ou eliminar a probabilidade e os impactos dos mesmos, a um custo aceitável, para com uma segurança razoável, assegurar que os objetivos são atingidos.

A forma como são geridos os riscos varia de organização para organização em função do seu apetite pelo risco. A forma de gerir os riscos é há muito objeto de estudo existindo três entidades com implantação global, a ISO, o COSO e a FERMA, que definiram quais os requisitos que integram um adequado sistema de gestão de riscos.

2.4.2.1 COSO

Em 2017, o COSO revisitou o seu modelo de gestão de risco, integrando o «risco no processo de definição de estratégias como na melhoria da performance» (COSO, 2017, p.v), ou seja, a gestão de riscos é um dos elementos e meio para assegurar a implementação da estratégia e assim melhorar a *performance* da organização, enquanto a versão de 2004 focava-se apenas na gestão de risco do risco adverso em cada nível da organização.



Figura 2.10 – Processo Gestão de Risco COSO 2017

Fonte: COSO (2017)

A gestão de risco na versão de 2017, conforme Figura 2.10, é constituída por cinco componentes inter-relacionados de igual relevância. Enquanto três deles estão relacionados com processos organizacionais diretamente ligados com a sua atividade, os restantes dois estabelecem-se como de suporte. Podemos assim dizer, segundo o COSO (2017, p.6):

- Processos organizacionais:
 - Definição de estratégia e objetivo: A estratégia, a gestão de riscos corporativos (ERM) e o estabelecimento dos objetivos devem estar interrelacionados e materializados no planeamento estratégico. O nível de apetência ao risco deve estar alinhado com a estratégia. Os objetivos de negócio correspondem à formulação da estratégia e servem de base para identificar, avaliar e responder ao risco.
 - Desempenho: Os riscos que podem afetar a prossecução da estratégia e objetivos devem estar identificados, priorizados por severidade no contexto do nível de apetência ao risco. A organização deve decidir sobre as respostas aos riscos a adotar e ter uma perspetiva holística dos riscos assumidos. Os resultados deste exercício, devem ser reportados periodicamente aos *stakeholders*.
 - Análise e revisão: No processo de controlo e monitorização a organização deve avaliar se as componentes críticas na gestão dos riscos corporativos são adequadas e eficazes ao longo do processo e eventuais alterações de contexto, e determinar a frequência das avaliações (revisões).
- Processos de suporte:
 - Governança e cultura: O modelo de governo define o “estilo” de governação, e estabelece as responsabilidades e supervisão no processo de ERM. A cultura diz respeito aos valores éticos, aos comportamentos expectáveis e o entendimento dos riscos na organização.
 - Informação, comunicação e reporte: A ERM requer um processo contínuo na recolha e partilha das informações relevantes, internas ou externas, e que fluem ao longo de toda a organização para as pessoas que dela necessitam para uma gestão efetiva dos riscos.

O COSO, enquanto modelo de gestão do risco, também avalia o risco de fraude face ao potencial de impacto no cumprimento dos objetivos definidos (Princípio 8), nomeadamente que a organização deve (2016, p. ix):

- Executar avaliações extensas e do risco de fraude para identificar casos e esquemas específicos e riscos;
- Incluir na avaliação a probabilidade e o impacto de cada evento;
- Avaliar a eficiência e eficácia dos mecanismos de controlo de prevenção de fraude;
- Implementar e monitorizar ações para mitigar risco residual de fraude.

2.4.2.2 ISO 31000

A ISO na sua norma 31000:2018 define a gestão do risco como o conjunto de «atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos» (2018, p. 1).

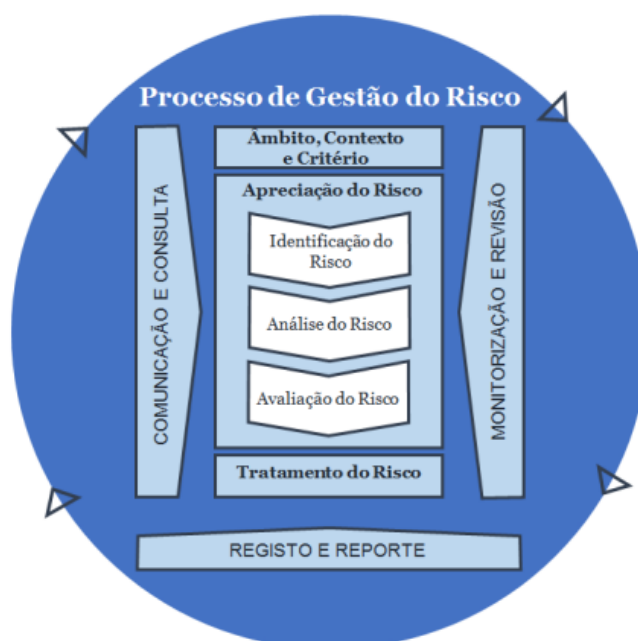


Figura 2.11 – Processo de Gestão de Risco ISO 31000

Fonte: ISO (2018, p.9)

A Figura 2.11 representa o processo de gestão de risco de acordo com a ISO 31000, que resumidamente nos seus requisitos estabelece:

- Requisito 6.2: na gestão do risco, em todas as suas fases, devem ser consultadas todas as partes interessadas (internas e externas). As suas diferentes interpretações

do risco analisado, enriquecem a gestão do mesmo, asseguram o envolvimento e comprometimento das partes interessadas em todo o processo (ISO, 2018, p. 10);

- Requisito 6.3: cada organização tem o seu ambiente externo e interno, onde estão as partes interessadas que influenciam o modo como são realizadas as suas atividades e critérios de quantificação de risco (ISO, 2009, p. 10,11);
- Requisito 6.4: os riscos existentes na atividade da organização devem ser identificados, analisados (quais as causas e quais as potenciais consequências) e avaliados (probabilidade e impacto) (ISO, 2009, p. 12,13,14);
- Requisito 6.5: em função da avaliação do risco, a organização deve definir quais as ações (quem, quando e como) que vai desenvolver para diminuir o risco, ou eventualmente eliminar o mesmo (ISO, 2009, p. 14,15);
- Requisito 6.6: a organização deve monitorar o desempenho dos seus processos. Na realização da mesma fazem parte acompanhar o desempenho das medidas de gestão do risco e se as mesmas foram eficazes e em função das alterações do ambiente interno e externo, se existe a necessidade de revisão das mesmas e eventualmente a definição tanto de novas medidas para riscos existentes como de adicionais para eventuais riscos emergentes (ISO, 2009, p. 16).

O requisito 6.5.3 da norma ISO 31000, descreve o que deve constar num plano de gestão de riscos (ISO, 2009, p. 15):

- «A justificativa para a seleção das opções de tratamento, incluindo os benefícios esperados a serem obtidos»;
- Identificação dos responsáveis pela aprovação do plano, assim como dos responsáveis pela implementação do plano;
- As ações para tratar os riscos;
- Quais os recursos necessários para tratar os riscos, incluindo eventuais contingências;
- Como é medido o desempenho e existência de eventuais restrições;
- O que deve constar na apresentação de informações e de monitoração;
- Cronograma associado à implementação das medidas definidas.

A ISO 31000, podendo aplicar-se a parte ou ao todo de uma organização e sendo apenas uma norma de referência (não de certificação), é muitas vezes usada como apoio na certificação por outras normas (ex.: 9001, 14001) que permitem limitar o âmbito da certificação a uma determinada área de negócio mesmo que integrada num portfolio maior. Podemos apontar esta possibilidade de definição do âmbito da certificação uma das lacunas da norma, pois permite à organização deixar de fora áreas da empresa, logo a possibilidade de existência de riscos não controlados que podem afetar aquela onde os riscos são controlados. A norma 31000 não faz qualquer referência direta à avaliação e gestão do risco de fraude, assim como não faz referência direta ao papel da AI na avaliação da gestão dos riscos.

2.4.2.3 FERMA

Para a FERMA, «a gestão de riscos é um elemento central na gestão da estratégia de qualquer organização» (FERMA, 2003, p. 3). A FERMA caracteriza essa gestão como «o processo através do qual as organizações analisam metodicamente os riscos inerentes às respectivas actividades, com o objectivo de atingirem uma vantagem sustentada em cada actividade individual e no conjunto de todas as actividades» (FERMA, 2003, p. 3).

O ponto central de uma boa gestão de riscos é a identificação e tratamento dos mesmos (ver Figura 2.12). O seu objetivo é acrescentar valor de forma sustentada a todas as atividades da organização. Coordena a interpretação dos potenciais aspetos positivos e negativos de todos os fatores que podem afetar a organização. Aumenta a probabilidade de êxito e reduz tanto a probabilidade de fracasso como a incerteza da obtenção de todos os objetivos globais da organização.

A gestão de riscos deve ser um processo contínuo e em constante desenvolvimento aplicado à estratégia da organização e à implementação dessa mesma estratégia. Deve analisar metodicamente todos os riscos inerentes às atividades passadas, presentes e, em especial, futuras de uma organização. Deve ser integrada na cultura da organização com uma política eficaz e um programa conduzido pela direção de topo. Deve traduzir a estratégia em objetivos táticos e operacionais, atribuindo responsabilidades na gestão dos riscos por toda a organização, como parte integrante da respetiva descrição de funções. Esta prática sustenta a responsabilização, a avaliação do desempenho e respetiva recompensa, promovendo desta forma a eficiência operacional em todos os níveis da organização.



Figura 2.12 – Processo Gestão de Risco – FERMA

Fonte: FERMA (2003, p. 5)

A FERMA (2003, p.13,14) atribui diretamente à AI a forma como essa função pode ser orientada na gestão dos riscos ao:

- «focar o trabalho da auditoria interna nos riscos significativos que foram identificados pela gestão da organização e fazer auditorias aos processos de gestão de riscos»;
- «fornecer garantias sobre a gestão de riscos»;
- «proporcionar um apoio e um envolvimento activos ao processo de gestão de riscos»;
- «possibilitar a identificação/avaliação de riscos e dar formação aos funcionários sobre gestão de riscos e controlo interno»;
- «coordenar a comunicação de riscos ao Conselho de Administração, ao comité de auditoria, etc.».

Contudo, segundo a FERMA (2003, p.14) a execução das atividades atrás referidas «deve garantir que os requisitos profissionais de independência e objetividade da auditoria interna não são postos em causa».

2.4.3 RISCOS DE FRAUDE E CORRUPÇÃO

Na elaboração de um PPR cada organização para além de gerir os riscos internos, tem de gerir os riscos externos, tornando assim o PPR mais abrangente, tal como preconizado pelos diversos modelos de gestão do risco (COSO, ISO e FERMA). Nesse processo de gestão do risco, a organização pode recorrer a *benchmarking*.

A European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), em 2022, através de um questionário realizado com a colaboração de 14 institutos de AI que abrangem 15 países europeus elaborou o Risk in Focus 2023. Este documento identificou os cinco maiores riscos (externos e internos) que uma organização enfrenta em 2023 e quais enfrentará em 2026. Mais recentemente o Risk in Focus 2024, agora com a colaboração de 16 institutos de AI que abrangem 17 países da Europa, identifica quais os riscos a enfrentar em 2024 e quais enfrentará em 2027. A Tabela 12 identifica os riscos em 2023 e 2024, em ambas as publicações, a que se juntou a fraude (onde está incluída a corrupção).

Tabela 12 – Top 5 riscos 2023 e 2024 - ECIIA

2023	2024
Cibersegurança e segurança de dados	
Capital Humano e gestão do talento	
Incerteza macroeconómica e geopolítica	Alterações regulamentares e em legislação
Alterações regulamentares e em legislação	Incerteza macroeconómica e geopolítica
Disrupção digital, novas tecnologias e inteligência artificial	Continuidade de negócio, resiliência operacional e gestão de crise
Fraude (12º lugar)	Fraude (14º lugar)

Fonte: Adaptado de ECIIA - Risk in Focus 2024 (2023, p.7)

A Tabela 13 identifica quais os riscos que se preveem em 2026 e 2027, em ambas as publicações, a que se juntou a fraude (onde está incluída a corrupção):

Tabela 13 – Top 5 riscos 2026 e 2027 - ECIIA

2026	2027
Cibersegurança e segurança de dados	
Capital Humano e gestão do talento	
Alterações climáticas e sustentabilidade ambiental	
Disrupção digital, novas tecnologias e inteligência artificial	
Incerteza macroeconómica e geopolítica	
Fraude (12º lugar)	Fraude (13º lugar)

Fonte: Adaptado de ECIIA - Risk in Focus 2024 (2023, p.8) e de ECIIA - Risk in Focus 2023 (2022, p.7)

Na Tabela 12 podemos verificar que os riscos previstos a curto prazo são menos estáveis, em termos de ordem de importância, que aqueles previstos a longo prazo descritos na Tabela 13, com exceção das alterações climáticas.

Internamente o PPR de uma unidade de saúde do SEE, para além de cumprir os requisitos do RGPC relacionados com a corrupção e infrações conexas, assim como os requisitos adicionais estabelecidos pelo CPC onde estão riscos relacionados com o cibercrime, RH, receita, património, receita, entre outros, deve ter em conta outros riscos que coloquem em causa dos objetivos de uma organização. A organização poderá definir medidas para gerir os riscos relacionados com o descrito na Tabela 12 onde a fraude aparece em 12º lugar, assim como recorrer aos riscos de fraude identificados por organismos internacionais, entre eles os descritos no relatório da ACFE Report To The Nations 2022, que especificamente na área da saúde, identifica os tipos de fraude mundialmente com maior frequência relativa face a um total de ocorrências (ver Figura 2.13).

INDUSTRY	Cases	Billing	Cash larceny	Cash on hand	Check and payment tampering	Corruption	Expense reimbursements	Financial statement fraud	Noncash	Payroll	Register disbursements	Skimming
Health care	130	20%	6%	8%	8%	50%	11%	9%	18%	12%	2%	9%

Figura 2.13 – Tipos de Fraude mais frequentes 2022 na área da saúde no mundo

Fonte: ACFE - Report to The Nations 2022 (2022, p.33)

Da Figura 2.13 verificamos que os 5 tipos de fraude mais frequentes nos dois anos anteriores são:

1. Corrupção;
2. Faturação indevida (atos clínicos, serviços, consumos, etc., não realizados);
3. Desvio ou uso indevido de inventário e património;
4. Processamento salarial indevido;
5. Pagamento de despesas não devidas a trabalhadores.

Se o risco de corrupção é transversal a todas as unidades orgânicas, o 2º risco está associado à receita, o 3º risco associado ao património e finalmente, o 4º e 5º associados aos RH.

2.4.3.1 RECOMENDAÇÕES DO CONSELHO DE PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO

Conforme descrito no artigo 1º da Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro, «o Conselho de Prevenção da Corrupção é uma entidade administrativa independente que funciona junto do TdC e tem como fim desenvolver, nos termos da lei, uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas». Apesar do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, revogar a Lei 54/2008, de 4 de setembro, até à instalação definitiva do MENAC, o CPC manteve as suas competências.

O CPC na prossecução dos seus objetivos emitiu um conjunto de recomendações dirigidas ao setor público sob administração direta e ao SEE. Encontram-se em vigor e aplicáveis ao SEE da Saúde recomendações sobre quais os riscos que obrigatoriamente devem ser endereçados nos seus planos de gestão do risco:

- Recomendação CPC de 1 de julho 2009 diz respeito à obrigação de elaboração de planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas que incluam pelo menos:
 - «Identificação, relativamente a cada área ou departamento de quais os riscos de corrupção e infrações conexas existentes» (CPC, 2009, p. 2);
 - «Com base na referida identificação de riscos, indicação das medidas adotadas que previnam a sua ocorrência [...]» (CPC, 2009, p. 2);
 - «Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano [...]» (CPC, 2009, p. 2);
 - «Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano» (CPC, 2009, p. 2) sobre as medidas definidas no mesmo.
- Recomendação CPC n.º 1/2010, de 7 de abril define que entre outras, as entidades do SEE «devem publicitar no sítio da respetiva entidade na internet o Plano de Prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas» (CPC, 2010, p. 2);
- Recomendação CPC de 1 de julho 2015: necessidade de os planos endereçarem:
 - «[...] um responsável geral pela sua execução e monitorização [...]» (CPC, 2015, p. 3);
 - «[...] devem designar responsáveis sectoriais [...]» (CPC, 2015, p. 3);

- «[...] devem identificar de modo exaustivo os riscos de gestão, incluindo os de corrupção [...]» (CPC, 2015, p. 3).
- Recomendação CPC de 2 de outubro 2019 centra-se nos riscos associados à Contratação Pública, indicando como prevenção dos riscos, entre outros:
 - «Incentivar a existência de recursos humanos com formação adequada [...]» (CPC, 2019, p. 1,2);
 - «Assegurar o funcionamento dos mecanismos de controlo de eventuais conflitos de interesse na contratação pública [...]» (CPC, 2019, p. 1,2);
 - «Assegurar que os gestores dos contratos são possuidores dos conhecimentos técnicos que os capacitem para o acompanhamento [...] dos contratos [...]» (CPC, 2019, p. 1,2).
- Recomendação CPC de 8 de janeiro 2020 refere-se à necessidade de os planos incluírem o tratamento dos riscos associados à gestão, entre outros:
 - «[...] gestão de conflito de interesses relativamente a todas as áreas de atuação [...]» e «[...] para cada área funcional da sua estrutura orgânica [...]» (CPC, 2020, p. 2);
 - «Promovam uma cultura organizacional em ordem à inexistência de situações de conflitos de interesses» e «Desenvolvam ações de formação profissional de reflexão e sensibilização sobre a temática [...]» (CPC, 2020, p. 3);
- Recomendação CPC de 1 de abril 2022 centra-se exclusivamente na necessidade de os planos endereçarem os riscos associados ao Cibercrime para incrementar a Cibersegurança (CPC, 2022).

2.4.3.2 MECANISMO NACIONAL ANTICORRUPÇÃO

Em 2021 pelo Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, foi criado o MENAC, que substituiu o CPC. O MENAC conforme consta na legislação atrás referida «[...] desenvolve atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas [...]». O MENAC tem como missão «[...] a promoção da transparência e da integridade na ação pública e a garantia da efetividade de políticas de prevenção da corrupção e de infrações conexas» (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 21) e procura responder a sete prioridades e descritas no preâmbulo do texto legislativo:

i) melhorar o conhecimento, a formação e as práticas institucionais em matéria de transparência e integridade; ii) prevenir e detetar os riscos de corrupção na ação pública; iii) comprometer o setor privado na prevenção, deteção e repressão da corrupção; iv) reforçar a articulação entre instituições públicas e privadas; v) garantir uma aplicação mais eficaz e uniforme dos mecanismos legais em matéria de repressão da corrupção, melhorar o tempo de resposta do sistema judicial e assegurar a adequação e efetividade da punição; vi) produzir e divulgar periodicamente informação fiável sobre o fenómeno da corrupção; e vii) cooperar no plano internacional no combate à corrupção.

O MENAC promove e controla a implementação do RGPC fiscalizando se as entidades, entre elas o SEE da Saúde, na sua organização têm, segundo o Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro – Anexo - RGPC:

- PPR;
- Códigos de ética e de conduta;
- Programas de formação associados à temática da corrupção, ética e boa conduta;
- Canal de denúncia.

O Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, aprofunda inclusive através do Artigo 6.º do RGPC, o conteúdo mínimo que os PPR devem ter:

- Abranger «toda a organização e atividade, incluindo áreas de administração, de direção, operacionais ou de suporte» (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 31);
- «Identificação, análise e classificação dos riscos e das situações que possam expor a entidade a atos de corrupção e infrações conexas, incluindo aqueles associados ao exercício de funções pelos titulares dos órgãos de administração e direção» (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 31);
- «A probabilidade de ocorrência e o impacto previsível de cada situação, de forma a permitir a graduação dos riscos» (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 31);
- «A designação do responsável geral pela execução, controlo e revisão do PPR» (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 32);

- «Medidas preventivas e corretivas que permitam reduzir a probabilidade de ocorrência e o impacto dos riscos e situações identificados» (Decreto-Lei 109-E, 2021, p.32).

A legislação, para além da definição dos PPR, claramente aposta no devido acompanhamento da execução do definido no PPR, assim como na sua atualização, ao definir no artigo acima referido, no seu número 4:

- Elaboração de dois relatórios de execução por ano, um geral e outro dedicado aos riscos classificados como elevado ou máximo (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 32);
- Indicação do grau de implementação das medidas preventivas e corretivas definidas (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 32);
- Revisão obrigatória do PPR, no mínimo a cada 3 anos se não existir alteração estrutural relevante que obrigue a antecipação (Decreto-Lei n.º 109-E, 2021, p. 32).

Importa mencionar que as recomendações emitidas pelo CPC, apesar da extinção do mesmo via instalação definitiva do MENAC através da Portaria n.º 155-B/2023, de 6 de junho, mantêm-se em vigor, fazendo parte do Guia N.º 1/2023 – Os Instrumentos do Regime Geral de Prevenção da Corrupção (MENAC, 2023, p. 5).

2.4.3.3 ÁREAS SENSÍVEIS

Do descrito nos pontos 2.4.3.1 e 2.4.3.2, podemos assim concatenar que entre o CPC e o RGPC, para além das recomendações mais generalistas relacionadas com a gestão de um PPR, indicam um conjunto de áreas e temáticas cuja pertinência para a gestão e prevenção da fraude é maior. São elas:

- Identificação de medidas relacionadas com RH;
- Identificação de medidas relacionadas com património;
- Identificação de medidas relacionadas com receita;
- Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública, indicando como prevenção dos riscos, entre outros:
 - a formação;
 - gestão dos conflitos de interesse;
 - controlo de procedimentos que não sejam concursos públicos;

- nomeação de gestor de contrato;
- Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão:
 - conflitos de interesse e promoção de cultura organizacional;
 - existência de código de ética e de conduta
 - riscos na gestão do canal de denúncia;
- Medidas de gestão do risco associado ao cibercrime/cibersegurança;
- Identificação de riscos associados ao exercício de funções pelos titulares dos órgãos de administração e direção.

2.4.4 PLANOS DE GESTÃO DE RISCOS

Independentemente do modelo de gestão de risco usado pelas organizações, o objetivo da gestão de risco consiste em identificar e caracterizar os riscos, controlá-los e mitigá-los, tendo em consideração o perfil de risco definido e maximizando a criação de valor para as organizações. Ao considerar a gestão do risco, ou seja, a identificação do mesmo, a avaliação dos impactos e as medidas para reduzir a probabilidade de acontecer o evento de risco, estamos a dividir o risco em duas partes (Figura 2.14):

- Risco inerente: é o risco, conforme descrito pelo TdC (2016, p. 49), «[...] em resultado [...] das próprias características da entidade auditada ou do contexto em que esta opera ou do tipo de operação [...], antes de considerados os controlos internos instituídos»;
- Risco residual: de acordo com a ISO (2018, p. 6), descrito na norma IEC 31010, é o nível de risco «when controls are assumed to operate as intended» (ISO, 2019, p. 24), ou seja, após o tratamento do risco com a aplicação das medidas decididas pela gestão para controlar o nível de risco.

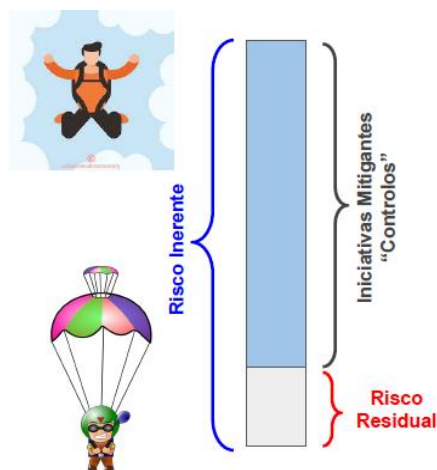


Figura 2.14 – Risco inerente e residual

Fonte: Lee (2022)

Relativamente às medidas para diminuir o risco, uma tipificação possível das mesmas é apresentada na Tabela 14.

Tabela 14 – Tipo de medidas de tratamento do risco

EVITAR	Evitar o risco através da decisão de não iniciar ou de não continuar a atividade que origina o aumento do risco.
ACEITAR	Por decisão informada, concluir em não tomar quaisquer medidas para gerir o risco, normalmente porque o custo delas para reduzir o risco é superior ao benefício perdido em caso de ocorrência do evento de risco.
PARTILHAR	Partilhar o risco da atividade via <i>outsourcing</i> , passando o risco da realização da atividade para um fornecedor, ou através de seguros passando o impacto, ou parte dele, do risco para uma seguradora.
MITIGAR	Implementação de medidas para eliminar/reduzir a probabilidade e consequências da ocorrência do evento de risco.

Fonte: Adaptado da ISO 31000:2018 – requisito 6.5.2

Existe uma tipificação adicional na ISO 31000:2018 que é aumentar o risco para alavancar uma oportunidade que para este estudo não foi considerada.

O risco aparece sempre associado a processos e à sua capacidade de provocar desvios, onde existe um responsável que deve zelar pelo normal decurso do mesmo para atingir determinados objetivos (ISO, 2015). Ora, se existe um risco associado, se é avaliado o risco e se são definidas medidas para gerir o risco, obrigatoriamente deve ser definido um responsável pela execução de cada medida e os prazos de implementação da mesma, para que o risco esteja sob controlo (ISO, 2015 e ISO, 2018).

Em Portugal, para além dos riscos que as organizações entendam que devem ser endereçados num sistema de gestão de riscos, o SEE deve observar recomendações legais,

assim como as emitidas por organismos estatais aos quais foi dada competência para o efeito. Assumiram ou assumem o papel atrás referido o Conselho de Prevenção da Corrupção e recentemente o MENAC. Estas entidades através de publicações emitiram um conjunto de riscos que têm de ser obrigatoriamente analisados e tratados por todas as entidades do SEE.

Do descrito nos pontos 2.4.3.1 e 2.4.3.2 juntamente com riscos associados ao relato financeiro e apropriação indevida de ativos que constam da Árvore da Fraude, podemos inferir que um plano de gestão de riscos deve contemplar:

- Definição de medidas relacionadas com os riscos relacionados com as áreas sensíveis descritas no ponto 2.4.3.3;
- Identificação em cada área ou departamento de quais os riscos de corrupção e infrações conexas existentes;
- Medidas adotadas para diminuir os riscos;
- Responsável pela gestão do plano;
- Responsáveis envolvidos na implementação das medidas;
- Prazo de implementação das medidas;
- Abranger toda a organização e atividade, incluindo áreas de administração, de direção, operacionais ou de suporte;
- A probabilidade de ocorrência e o impacto previsível de cada situação, de onde resultará um nível de risco.

Apesar da CPC numa das recomendações referir que devem ser geridos todos os tipos de riscos, o enfoque principal são os riscos de corrupção e infrações conexas, sendo que o RGPC se centra apenas nestes dois últimos, e a estrutura de um PPR ser em linha ao acima referido conforme descrito no artigo nº6 do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro.

A Tabela 15 é uma análise comparada entre os riscos identificados internacionalmente indicados na Tabela 12 presentes em 2023 e esperados em 2026, assim como os tipos de fraude mais frequentes na área da saúde em 2022 enumerados pela ACFE (Figura 2.13) e as recomendações da CPC e legislação do RGPC (mencionados nos pontos 2.4.3.1 e 2.4.3.2) para definição de medidas de gestão de risco.

Tabela 15 – CPC/MENAC VS riscos ACFE/ECIIA

Riscos ACFE/ECIIA vs Medidas exigíveis PPR	CPC	MENAC (RGPC)
Cibersegurança e gestão de dados	√	X
Capital humano e gestão do talento	√	X
Incerteza macroeconómica e geopolítica	X	X
Alterações climáticas e sustentabilidade ambiental	X	X
Alterações regulamentares e em legislação	√	X
Disrupção digital, novas tecnologias e inteligência artificial	X	X
Continuidade de negócio, resiliência operacional e gestão de crise	X	X
Corrupção	√	√
Faturação indevida (atos clínicos, serviços, consumos, etc., não realizados)	√	X
Desvio ou uso indevido de inventário e património	√	√
Processamento salarial indevido	√	X
Pagamento de despesas não devidas a trabalhadores	√	X

(√ - identifica ; X – não identifica)

Fonte: Elaboração própria

Contudo, cada organização deve avaliar internamente o caminho a desenvolver e não recorrer a um fato à medida idêntico, usando uma transcrição direta de PPR existentes de organizações da mesma área, dado que dificilmente a sua estratégia, a sua estrutura organizacional, assim como o sistema de controlo interno são iguais, para além de outros fatores e características organizacionais, RH e de ambiente interno e externo onde a mesma se insere, ou seja, «one size does not fit all» (Kaplan & Mikes, 2012, p. 8).

3. METODOLOGIA

3.1 PERCURSO METODOLÓGICO

Face ao objeto e objetivos deste trabalho, focado no SEE da Saúde e dado que se pretende avaliar como o mesmo se comporta no tema em análise através do estudo de caso, foi importante a análise e enquadramento, realizado nos capítulos 1 e 2, do contexto em que se insere a investigação.

Pela realização da parte analítica utilizando a múltipla informação disponibilizada, tanto qualitativa como quantitativa, pretende-se retirar conclusões face aos objetivos do estudo sobre o objeto em análise (Meirinhos & Osório, 2010).

A descrição da metodologia utilizada para o estudo empírico permite disponibilizar informação para que outros indivíduos consultando as mesmas fontes e passos, pela sua análise aos dados, validem ou contestem as conclusões.

O método para Marconi e Lakatos (2003, p. 83) é apresentado como «[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros – traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista». Para Bunge (1974, p. 55) o «método científico é um conjunto de procedimentos por intermédio dos quais (a) se propõe os problemas científicos e (b) colocam-se à prova as hipóteses científicas».

Dado ser uma abordagem abrangente, na parte analítica o estudo de caso permite a inclusão de várias técnicas, onde se optou, entre outras, por análise documental e realização de entrevista a auditores internos de unidades de saúde do SEE, recolhendo tanto dados qualitativos como quantitativos (Serrano, 2001).

Conforme já referido anteriormente, a técnica de análise documental, segundo Vickery (1970), permite aos seus utilizadores, entre outras necessidades, recolher informação específica de documentos, de forma a «[...] evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem [...]» (Bardin, 1977, p. 46) e segundo o mesmo autor, representar de forma condensada dados provenientes dos elementos pesquisados permitindo posteriormente elaborar um documento secundário que contenha o máximo de informações pertinentes sobre a temática em foco, neste caso sob a forma de banco de dados.

Dadas as obrigações legais existentes de publicação de PPR, assim como dos relatórios de execução dos mesmos, a análise documental permitirá, conforme referido no ponto 1.4, cumprir três dos quatros objetivos deste estudo:

- Se todas unidades de saúde do SEE têm um PPR e o divulgam;
- Se os PPR estão elaborados de acordo com as recomendações da CPC (riscos identificados);
- Se os PPR são monitorizados e publicados.

Para a realização do presente estudo empírico foi recolhida a seguinte informação:

- Contratos-Programa de cada uma das unidades de saúde EPE. Esta informação está disponível no sítio eletrónico <https://www.acss.min-saude.pt/category/cuidados-de-saude/hospitalares/>, onde é possível retirar o valor orçamentado para o ano 2021 em cada uma das unidades;
- Planos de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas de cada uma das unidades de saúde EPE, em novembro 2021 e em setembro de 2022 (ver ponto 0) foram obtidos recorrendo ao acesso eletrónico via <https://www.sns.gov.pt/institucional/entidades-de-saude/>, ou no sítio eletrónico de cada uma das entidades;
- O Relatório de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas de cada uma das unidades de saúde EPE, em setembro de 2022 foram obtidos recorrendo ao acesso eletrónico via <https://www.sns.gov.pt/institucional/entidades-de-saude/>, ou no sítio eletrónico de cada uma das entidades;
- Relatório do Serviço de Auditoria Interno de cada uma das unidades de saúde EPE foram obtidos recorrendo ao acesso eletrónico via <https://www.sns.gov.pt/institucional/entidades-de-saude/>, ou no sítio eletrónico de cada uma das entidades, para obter a dimensão humana do SAI;
- Classificação das Unidades de Saúde EPE por Grupo da ACSS referida na Figura 2.7.

Os dados acima recolhidos permitiram a identificação de um conjunto de variáveis. As mesmas podem ser classificadas em independentes e dependentes. As variáveis independentes são aquelas que o «[...] investigador manipula num estudo experimental

para medir o seu efeito na variável dependente» (Fortin, 2009, p. 37) e esta última «[...] é a que sofre o efeito esperado da variável independente: é o comportamento, a resposta ou o resultado observado que é devido à presença da independente.» (Fortin, 2009, p. 37). Foi possível identificar igualmente variáveis atributo que são as «[...] características dos sujeitos em estudo [...] determinadas em função das necessidades do estudo» (Fortin, 2009, p. 37). Assim, neste estudo as variáveis independentes recolhidas foram:

- Valor orçamentado/contratualizado de gastos em 2021;
- Dimensão dos RH do SAI em 2021;

As variáveis dependentes recolhidas, que podem variar em função das independentes, foram as seguintes:

- Idade do PPR da unidade de saúde EPE;
- Se o PPR das unidades de saúde integra as recomendações da CPC e adicionalmente o definido no RGPC.

Como variáveis atributo foram recolhidas:

- Se a unidade de saúde EPE tem um PPR;
- Se a unidade de saúde EPE elabora relatório anual do seu PPR;
- A classificação da unidade de saúde nos grupos hospitalares.

A mera recolha dos dados acima mencionados não permite encontrar resposta a um dos objetivos deste estudo que é o de identificar potenciais razões para desatualização de planos ou monitorização ineficiente dos mesmos (ver ponto 1.4). O caminho para cumprir este objetivo passou pela realização de entrevista com conjunto de questões abertas pré-definidas.

Quivy e Campenhought (1995, p. 188) consideram que o questionário «consiste em colocar a um conjunto de inquiridos [...] representativo da população, uma série de perguntas relativas [...] sobre qualquer ponto que interesse aos investigadores. [...] pelo facto de visar a verificação de hipóteses teóricas». A opção por um questionário, segundo Rodríguez, Flores & Jiménez (1999), não se pode dizer que seja uma das técnicas mais representativas na investigação qualitativa, pois a sua utilização está mais associada a técnicas de investigação quantitativa. Assim, a opção pela realização de entrevista encerra em si, de acordo com Flick (2004, p. 89), a associação «[...] de que é mais provável que

os sujeitos entrevistados expressem os seus pontos de vista numa situação de entrevista desenhada de forma relativamente aberta do que numa entrevista estandardizada ou num questionário». Para além do acima referido, a realização da entrevista, para Rodríguez *et al.* (1999), permite ao observador participante ser recompensado com a qualidade da informação, apesar do esforço investido. O observador participante pode aproximar-se num sentido mais profundo e fundamental às pessoas e comunidades estudadas e aos problemas que as preocupam. Esta aproximação possibilita recolher perceções da realidade em análise que dificilmente se poderiam conseguir sem se implicar de maneira efetiva.

Decidiu-se, assim, pela realização de entrevista voluntária, agendada com pedido de consentimento prévio aos participantes, realizada via Teams® ou Zoom® com gravação previamente comunicada aos participantes e duração máxima prevista de 30 minutos. A entrevista foi composta por quatro questões abertas descritas no capítulo 0.

Dado que a realização de entrevistas a todos os SAI das unidades de saúde do SEE implicaria o consumo elevado de recursos, optou-se pela amostragem representativa do universo com o diagnóstico a ser realizado pela avaliação de perceções dos entrevistados. Por forma a garantir a distribuição geográfica no país, a grandeza das unidades de saúde e a sua tipologia, optou-se pela utilização de amostra condicionada de 5 elementos com aplicação das condições:

- Incluir uma unidade de saúde de cada ARS: ARS Norte (ARSN), ARS Centro (ARSC), ARS Lisboa e Vale do Tejo (ARSLVT), ARS Alentejo (ARSA) e ARS Algarve (ARSAL);
- Incluir de uma unidade de saúde por grupo de financiamento: B, C, D, E e F conforme Figura 2.7 – Grupos de Financiamento do ato Consulta (EPE e SPA). Dada a diferenciação de cuidados de saúde, excluíram-se os restantes.
- A primeira unidade de saúde a ser selecionada é a que apresenta maior orçamento;
- Exclui-se a ULS Litoral Alentejano uma vez que o mestrando foi profissional de auditoria nessa unidade há menos de 3 anos.

Por motivos de confidencialidade não são indicadas as unidades de saúde da amostra, uma vez que pelas regras definidas, tal tornaria o anonimato das respostas impraticável pois seria possível identificar os auditores que foram entrevistados.

3.2 HIPÓTESES EM INVESTIGAÇÃO

Os testes de hipóteses, que segundo Laureano (2020, p.13) «[...] visam testar suposições que são efetuadas sobre a população», permitem chegar a conclusões face ao objetivo estabelecido, neste caso o estado da prevenção dos riscos de fraude no SEE da Saúde. Conforme referidos no ponto 1.4, as questões em investigação são:

- H1: Todas unidades de saúde do SEE têm um PPR divulgado;
- H2: Os PPR estão elaborados de acordo com as recomendações do CPC e do MENAC;
- H3: Os PPR são monitorizados;
- H4: Os PPR encontram-se atualizados.

Todas as hipóteses derivam de imposição legal, atualmente descrita no Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, assim como das recomendações da CPC que fazem parte do Guia N.1/2023 publicado pelo MENAC. Relativamente à hipótese H1:

- H1₀: todas unidades de saúde do SEE têm um PPR divulgado;

A hipótese H2 é dividida em duas outras hipóteses. A primeira designada por H2a deriva das características obrigatórias, que um PPR deve ter e descritas em legislação, já mencionadas no ponto 2.4.3.2 e que resumidamente são as seguintes:

- Contemplar toda a organização;
- Identificar riscos de corrupção e infrações conexas;
- Incluir os riscos associados ao exercício de funções pelos titulares dos órgãos de administração e direção;
- Incluir a probabilidade de ocorrência e o impacto previsível de cada situação para graduar os riscos;
- Identificar um responsável geral pela execução, controlo e revisão do PPR;
- Definição de quais as medidas preventivas e corretivas que permitem reduzir a probabilidade de ocorrência e o impacto dos riscos.

Do atrás referido, resulta:

- H2a₀: os PPR das unidades de saúde do SEE, em média, cumprem pelo menos 90% de todas as características que a legislação exige;

A segunda hipótese ligada a H2, designada por H2b, está ligada a outras características que um PPR pode ter, recomendadas pelo extinto CPC, que agora constam no Guia N.1/2023 publicado pelo MENAC, adicionais às obrigatórias e que estão descritas no ponto 2.4.3.3:

- Identificação de medidas relacionadas com RH;
- Identificação de medidas relacionadas com património;
- Identificação de medidas relacionadas com receita;
- Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública, indicando como prevenção dos riscos, entre outros, a formação, gestão dos conflitos de interesse, controlo de procedimentos que não sejam concursos públicos e nomeação de gestor de contrato;
- Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão: promoção de cultura organizacional, existência de código de ética e de conduta e riscos na gestão do canal de denúncia;
- Prazo de implementação das medidas de gestão do risco;
- Medidas de gestão do risco associado ao cibercrime.

Do acima referido, resulta:

- H2b₀: os PPR das unidades de saúde do SEE, em média, contemplam pelo menos 75% das características recomendadas;

A hipótese H3 decorre de obrigatoriedade descrita em legislação de ser público o relatório de execução do PPR (Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto e Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro):

- H3₀: as unidades de saúde do SEE têm um relatório de execução de PPR divulgado;

A hipótese H4 está conectada com a revisão obrigatória exigida por lei de a cada 3 anos o PPR ser revisto, para além das próprias recomendações do extinto CPC já implicarem a revisão do PPR, isto antes da publicação do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro. Ligadas também a esta hipótese estão as causas para a eventual não atualização dos PPR. Assim H4 é decomposta noutras hipóteses, sendo que a primeira está ligada à idade dos PPR:

- H4a: as unidades de saúde do SEE têm um PPR, em média, uma idade inferior ou igual a 3 anos:
 - H4a₀: as unidades de saúde do SEE têm um PPR, em média, uma idade inferior ou igual a 3 anos;
- H4b: a idade do PPR afeta o cumprimento dos requisitos de um PPR:
 - H4b₀: uma menor idade de um PPR afeta positivamente o cumprimento das recomendações de um PPR;
- H4c: a dimensão do SAI, por existirem mais recursos, afeta a atualização do PPR:
 - H4c₀: Dimensão do SAI afeta positivamente o cumprimento das recomendações de um PPR;
- H4d: a dimensão do orçamento da unidade de saúde, por existirem mais recursos, afeta a atualização do PPR:
 - H4d₀: o orçamento afeta positivamente (menor) a idade de um PPR;

Nas várias hipóteses, de H1 a H4, introduziu-se sempre que possível a diferenciação nos PPR com idade igual ou inferior a 3 e superiores a 3 anos.

Com recurso a entrevista procurou-se avaliar por percepções quais as causas e dificuldades de atualização/revisão de um PPR, ambas ligadas à hipótese H4.

3.3 QUESTÕES ÉTICAS

Na realização deste estudo importa referir que o mestrando foi auditor interno numa unidade de saúde do SEE e que os entrevistados ainda o são. Procurou-se evitar o risco de existirem influências nas perguntas, nas respostas e posteriormente na sua análise. Julga-se que o viés é reduzido dado que:

- O orientador do estudo não tem, nem teve previamente contacto com atividades desenvolvidas por um auditor interno na saúde;
- A realização das entrevistas foi voluntária e com a informação prévia ao entrevistado da possibilidade de interrupção se fosse seu desejo;
- As entrevistas foram realizadas recorrendo a um guião definido previamente;
- O orientador contribuiu na revisão dos resultados do estudo.

4. RESULTADOS

Este capítulo tem por objetivo apresentar os resultados obtidos através dos métodos definidos no ponto 3.1 para o estudo de caso sobre o objeto em estudo descrito no ponto 2.2.3. Realiza-se também uma caracterização prévia da amostra obtida que foi alvo de aplicação de entrevista.

Tabela 16 – Caracterização População e Amostra – Tipo/Orçamento

TIPO DE UNIDADE	N _i	ORÇAMENTO N _i (€)	P	n _i	ORÇ. n _i (€)	\bar{p}
CH	21	4.431.749.964	64,8 %	2	785.587.256	67,6 %
HO	10	1.133.526.740	16,6 %	0	0	0 %
ULS	8	887.867.724	13,0 %	2	212.419.377	18,3 %
IPO	3	386.131.181	5,6 %	1	164.962.679	14,1 %
TOTAL	42	6.839.275.609	100 %	5	1.162.969.312	17,0 %

N_i: frequência da população; p: proporção na população;

n_i: frequência da amostra; p: Proporção da amostra

Fonte: Elaboração própria com base em informação ACSS

A Tabela 16 caracteriza a população e amostra tendo em conta o tipo de unidade de saúde sob o ponto de visto de valor orçamental. Tendo em conta os critérios de definição de amostra, as unidades do tipo H não tem nenhum elemento, dado que o tipo CH existe em todas as ARS e são compostos por mais do que um H pelo que apresentam valores orçamentais superiores.

Tabela 17 – Caracterização População e Amostra – Grupo Hospitalar

GRUPO HOSPITALAR	N _i	ORÇAMENTO N _i (€)	p	n _i	ORÇ. n _i (€)	\bar{p}
E	6	2.610.691.454	38,2 %	1	540.731.927	46,5 %
C	17	1.717.819.706	25,1 %	1	94.154.945	8,0 %
D	8	1.503.135.334	21,9 %	1	244.855.329	21,1 %
B	9	621.497.933	9,1 %	1	118.264.432	10,1 %
F	3	386.131.181	5,7 %	1	164.962.679	14,2 %
TOTAL	42	6.839.275.609 €	100 %	5	1.162.969.312	17,0 %

N_i: frequência da população; p: proporção na população;

n_i: frequência da amostra; p: Proporção da amostra

Fonte: Elaboração própria com base em informação ACSS

A Tabela 17 caracteriza a população e amostra tendo em conta o Grupo Hospitalar a que pertence a unidade de saúde sob o ponto de visto de valor orçamental.

Em ambas as tabelas (Tabela 16 e Tabela 17), uma das unidades de saúde descritas na Tabela 7 não é considerada, dada a sua data de criação e não ter orçamento equivalente às outras unidades para 2021. Esta unidade de saúde é do tipo H e desconhece-se o Grupo Hospitalar dado que a sua origem foi de parceria público-privada, já extinta, e a atual unidade de saúde não existia à data da Circular Normativa 3/2021 da ACSS. Assim, em termos de número de unidades de saúde que compõem o SEE do SNS com orçamento, a amostra corresponde a 11% do total (5/42), e em termos de orçamento 17% (ver Tabela 16).

4.1 EXISTÊNCIA E DIVULGAÇÃO DE PPR

Para a avaliação de H1 (se todas unidades de saúde do SEE têm um PPR divulgado), foi verificada a existência de PPR e cruzamento com valor orçamentado em RH. Esta informação consta do Gráfico 4.1 que abaixo se exhibe.

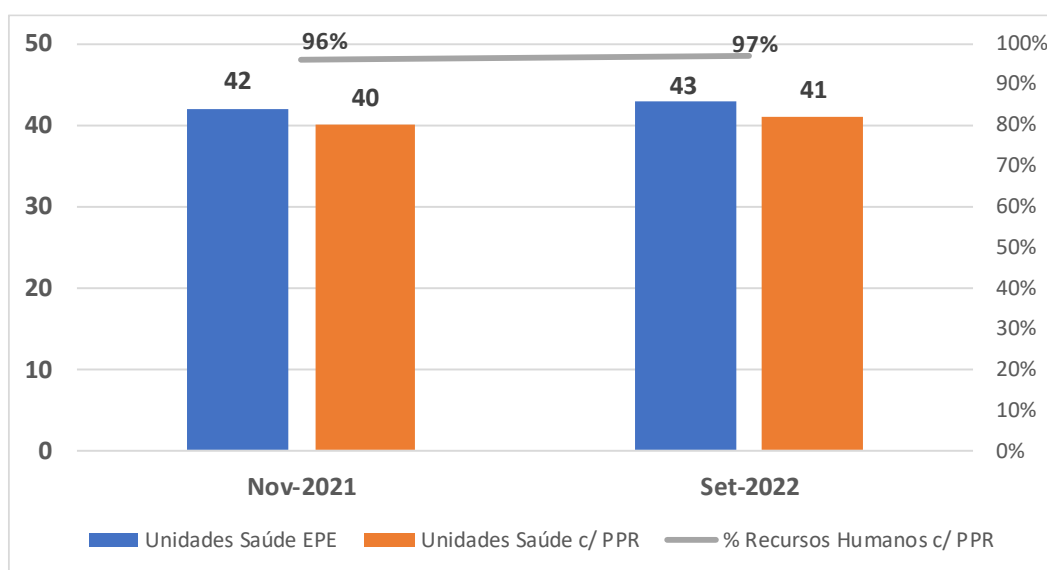


Gráfico 4.1 – Unidades de Saúde EPE com PPR

Fonte: Elaboração própria

4.2 PPR VS RECOMENDAÇÕES CPC E DO MENAC

Na avaliação de H2, se os PPR estão elaborados de acordo com as recomendações do CPC e requisitos definidos na legislação do RGPC a ser controlado pelo MENAC, não se procura avaliar se as medidas definidas são as corretas e se cumprem o propósito para o qual foram definidas, mas tão somente se existem no PPR, conforme descrito no ponto 3.1. A avaliação de H2, implicou subdividir em H2a, que deriva das características

obrigatórias com apresentação de informação no ponto 4.2.1, e H2b que endereça as características recomendadas apresentação de informação no ponto 4.2.2.

4.2.1 CARACTERÍSTICAS OBRIGATÓRIAS NUM PPR

Os valores ou percentagens apresentadas em gráficos e tabelas foram calculados mediante o peso da quantidade de planos que cumpre o requisito, pelo total de unidades de saúde com PPR.

4.2.1.1 CONTEMPLAR TODA A ORGANIZAÇÃO

O Gráfico 4.2 apresenta o peso dos PPR que contemplam ou não toda a organização apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

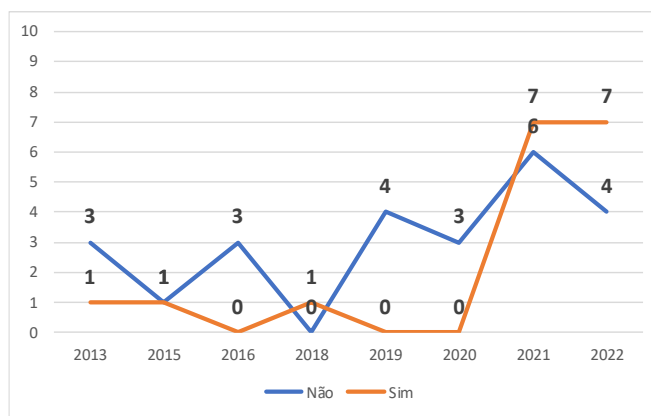
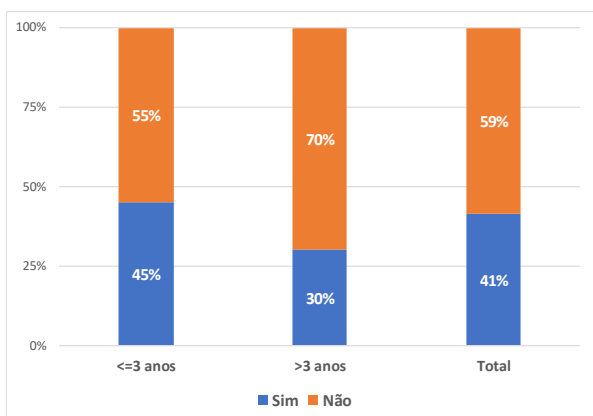


Gráfico 4.2 – PPR abrange toda a organização

Gráfico 4.3 – PPR inclui toda a organização p/ ano

Fonte: Elaboração própria

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 4.3 apresenta a quantidade de PPR por ano que abrangem ou não toda a organização, apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

4.2.1.2 IDENTIFICAR RISCOS DE CORRUPÇÃO E INFRAÇÕES CONEXAS

O Gráfico 4.4 apresenta o peso dos PPR em que cada unidade orgânica (UO) identificou os seus riscos de fraude e o total de PPR existentes apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

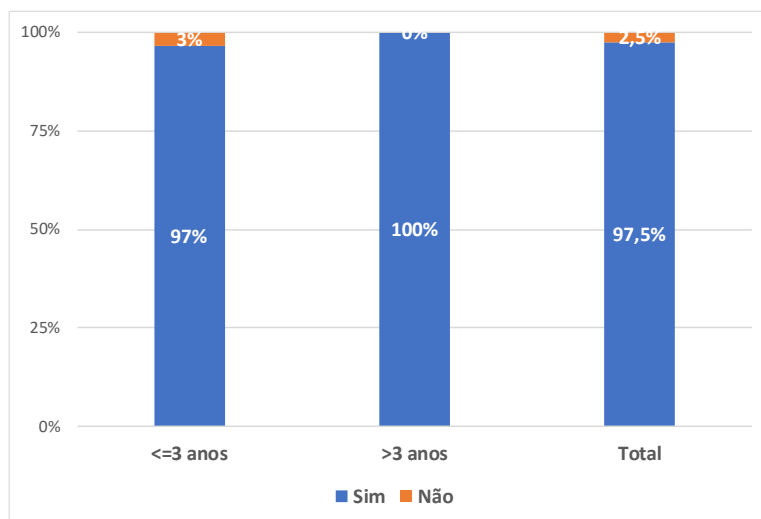


Gráfico 4.4 – Identificação por unidade orgânica dos riscos de fraude existentes

Fonte: Elaboração própria

4.2.1.3 INCLUIR OS RISCOS ASSOCIADOS AO EXERCÍCIO DE FUNÇÕES PELOS TITULARES DOS ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO E DIREÇÃO

O Gráfico 4.5 apresenta o peso dos PPR em que foi cumprido o requisito da definição de medidas associadas aos titulares dos órgãos de administração/direção e o total de PPR existentes, apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

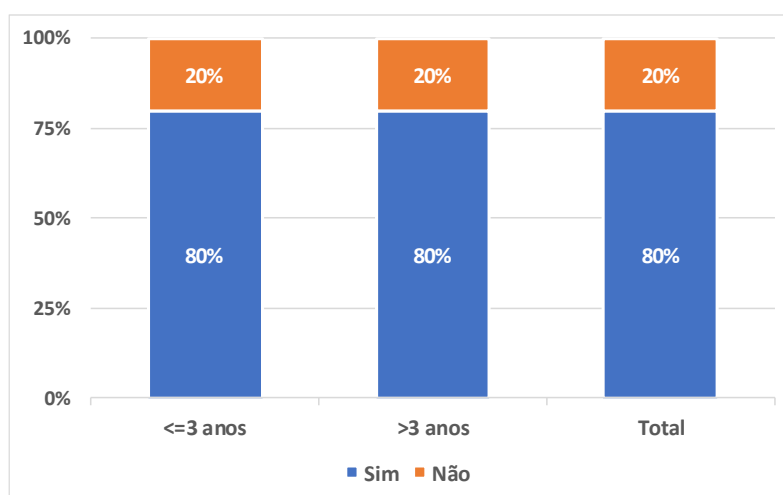


Gráfico 4.5 – Identificação de medidas - titulares órgãos de administração/direção

Fonte: Elaboração própria

4.2.1.4 INCLUIR A PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIA E O IMPACTO PREVISÍVEL DE CADA SITUAÇÃO PARA GRADUAR OS RISCOS

Na definição das medidas a adotar para gerir o risco é necessário avaliar a probabilidade do evento de risco e o impacto/consequência do evento. A Tabela 18 apresenta o peso da quantidade de PPR que cumprem o requisito de apresentar probabilidade de ocorrência no total de PPR, apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

Tabela 18 – Definição de Probabilidade nos PPR

PPR	3 ou menos anos	Mais de 3 anos	Total
Sim	100%	90%	98%
Não	0%	10%	2%

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 19 apresenta o peso da quantidade de PPR que cumprem o requisito de apresentar o impacto da ocorrência no total de PPR, apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

Tabela 19 – Definição de Impacto/consequência nos PPR

PPR	3 ou menos anos	Mais de 3 anos	Total
Sim	90%	90%	90%
Não	10%	10%	10%

Fonte: Elaboração própria

4.2.1.5 IDENTIFICAR UM RESPONSÁVEL GERAL PELA EXECUÇÃO, CONTROLO E REVISÃO DO PPR

A Tabela 20 é o resultado da observação sobre as unidades de saúde, relativamente à identificação clara do responsável pela gestão do PPR, no total de PPR, apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

Tabela 20 – Definição de responsabilidades pela gestão do PPR

PPR	3 ou menos anos	Mais de 3 anos	Total
Sim	97%	100%	98%
Não	3%	0%	2%

Fonte: Elaboração própria

4.2.1.6 DEFINIÇÃO MEDIDAS PREVENTIVAS E CORRETIVAS PARA REDUZIR A PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIA E O IMPACTO DOS RISCOS

Da análise dos PPR elaborados pelas unidades de saúde do SEE foi obtida a quantidade de riscos identificados, assim como a quantidade de medidas definidas para gerir os riscos. Foi calculada a quantidade média de medidas por risco identificado (ver Gráfico 4.6, Gráfico 4.7 e Gráfico 4.8).

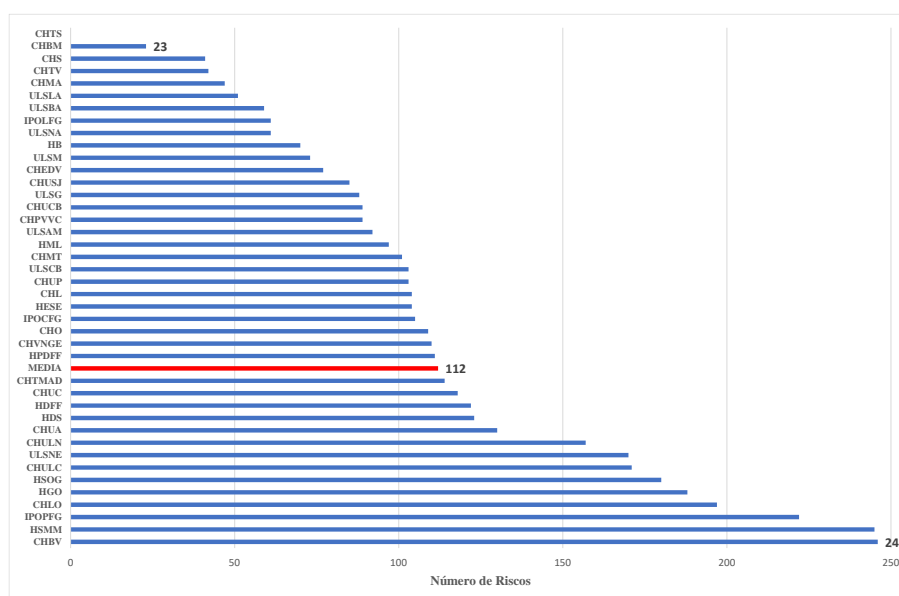


Gráfico 4.6 – Número de riscos nos PPR por unidade de saúde

Fonte: Elaboração própria

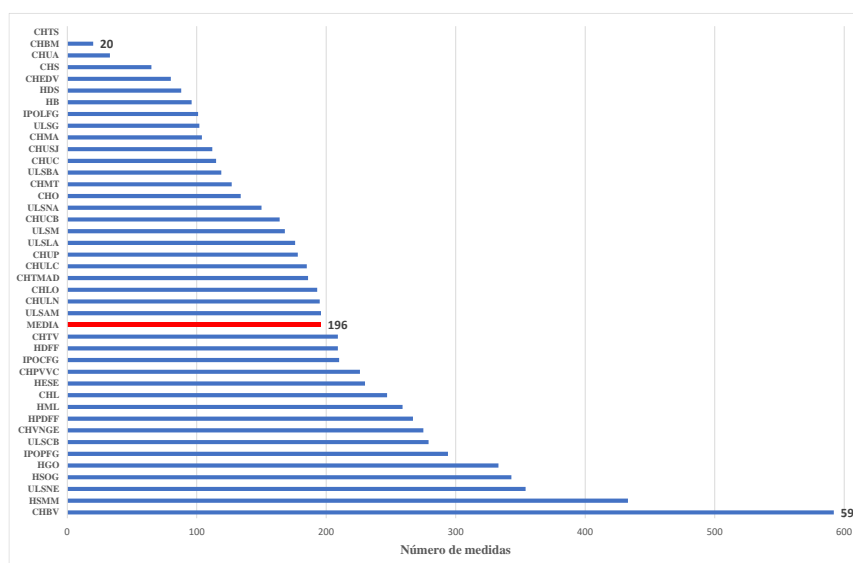


Gráfico 4.7 – Número de medidas de gestão de risco nos PPR por unidade de saúde

Fonte: Elaboração própria

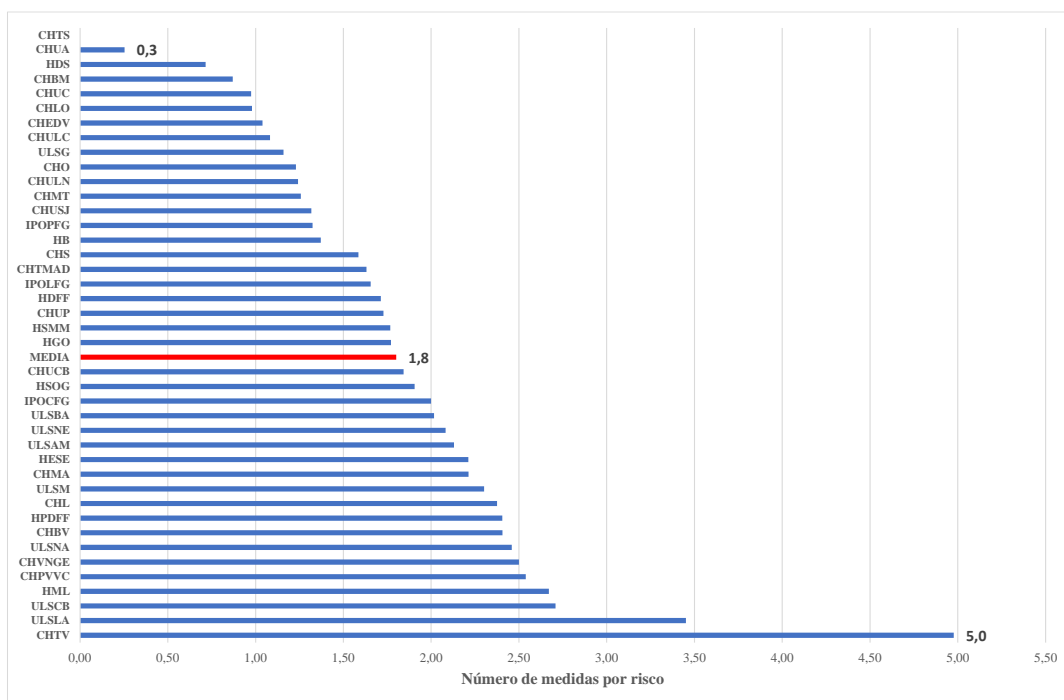


Gráfico 4.8 – Rácio medidas/risco nos PPR por unidade de saúde

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 4.9 resulta da introdução das classes de antiguidade dos PPR para analisar o número de riscos e o número de medidas.

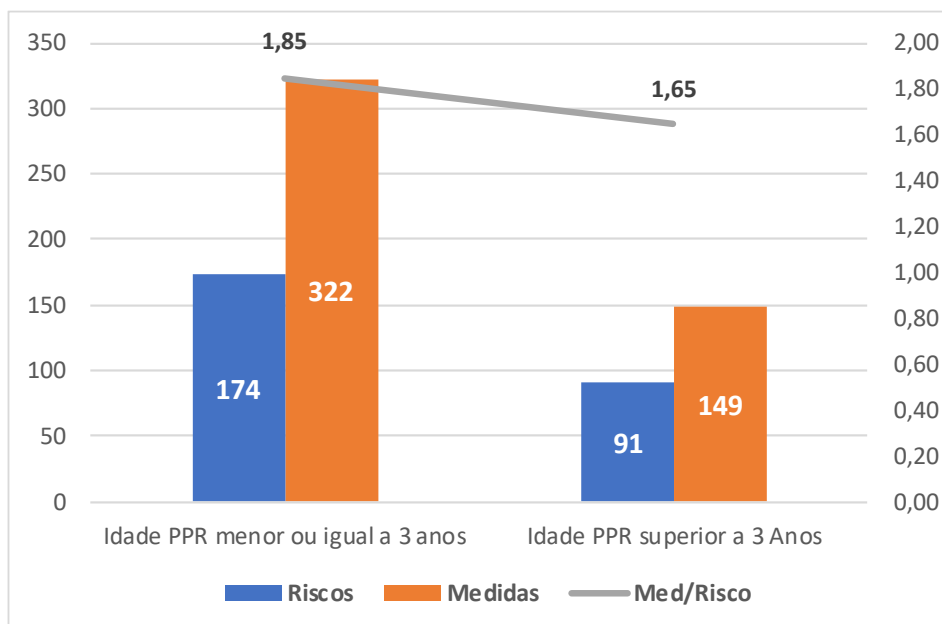


Gráfico 4.9 – Riscos e Medidas por idade PPR

Fonte: Elaboração própria

4.2.2 CARACTERÍSTICAS RECOMENDADAS NUM PPR

4.2.2.1 IDENTIFICAÇÃO DE MEDIDAS RELACIONADAS COM RECURSOS HUMANOS, PATRIMÓNIO E COM RECEITA

Os Gráfico 4.10 e o Gráfico 4.11 apresentam a percentagem dos PPR que apresentam medidas ligadas às áreas fulcrais na prevenção do risco património e receita. (2% das unidades). Apresentam igualmente a subdivisão por idade do PPR.

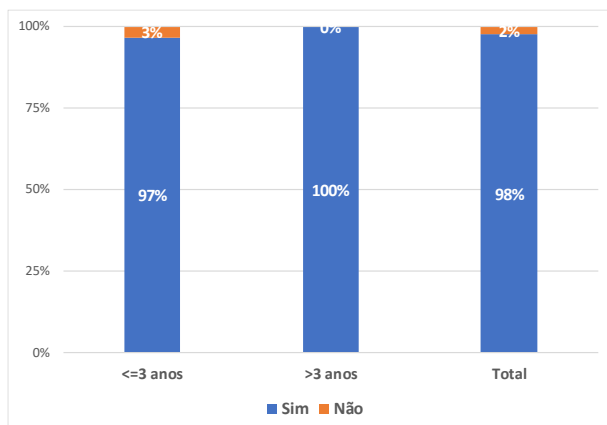


Gráfico 4.10 – Medidas Receita

Fonte: Elaboração própria

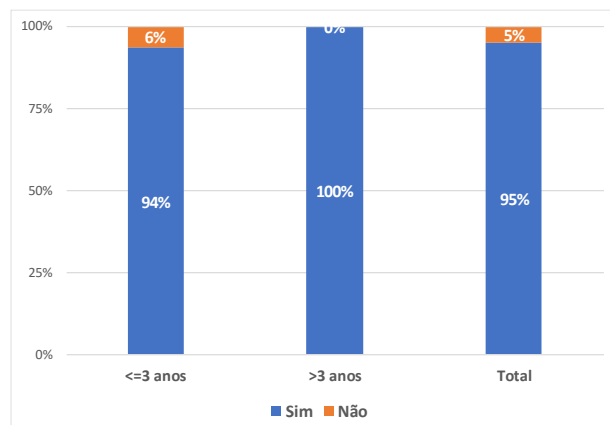


Gráfico 4.11 – Medidas Património

Fonte: Elaboração própria

Com a mesma estrutura dos gráficos anteriores, o Gráfico 4.12 diz respeito à área de RH.

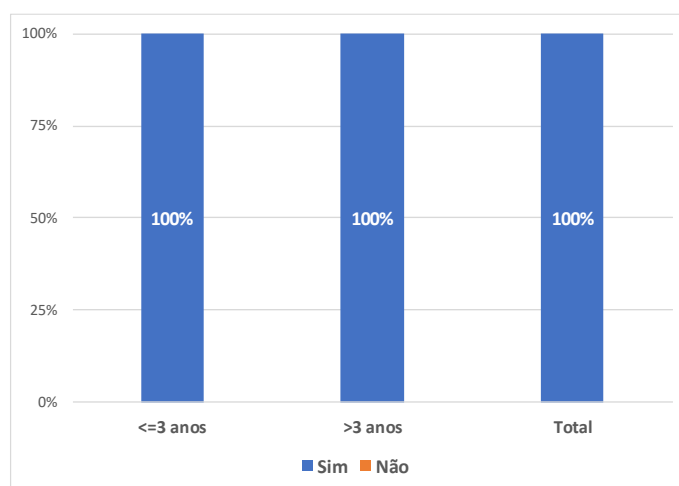


Gráfico 4.12 – Medidas Recursos Humanos

Fonte: Elaboração própria

4.2.2.2 **DEFINIÇÃO E ENVOLVIMENTO DOS RESPONSÁVEIS DE TODAS AS UNIDADES ORGÂNICAS**

A Tabela 21 apresenta o peso dos PPR em que identificam os responsáveis de cada UO como gestores dos seus riscos e das medidas definidas, no total de PPR, apresentando também a subdivisão por idade do PPR.

Tabela 21 – Definição de responsabilidades pela gestão do PPR na UO

PPR	3 ou menos anos	Mais de 3 anos	Total
Sim	90%	100%	93%
Não	7%	0%	7%

Fonte: Elaboração própria

4.2.2.3 **DEFINIÇÃO DE MEDIDAS RELATIVAS AOS RISCOS ASSOCIADOS À CONTRATAÇÃO PÚBLICA**

O Gráfico 4.13 e o Gráfico 4.14 apresentam o peso do PPR, com subdivisão por idade do PPR, que cumprem os requisitos associados à contratação pública, nomeadamente medidas relacionadas com o conflito de interesses e medidas relacionadas com formação no total dos PPR.

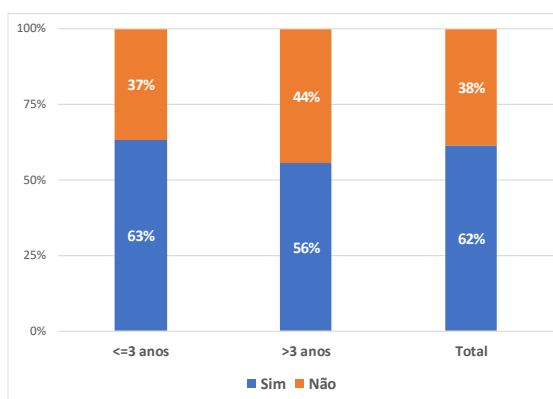


Gráfico 4.13 – Medidas Contratação Pública Formação

Fonte: Elaboração própria

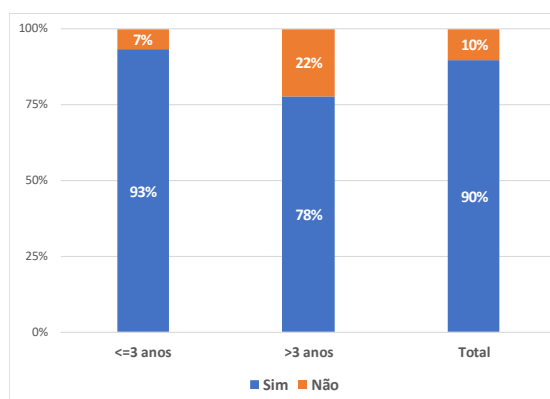


Gráfico 4.14 – Medidas Contratação Pública Conflitos de interesse

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 4.15 e o Gráfico 4.16, construídos da mesma forma que os dois anteriores, dizem agora respeito a medidas relacionadas com o controlo de procedimentos, que não

sejam concursos públicos e medidas relacionadas com a nomeação do gestor do contrato. Apresentam também a diferenciação pela idade do PPR.

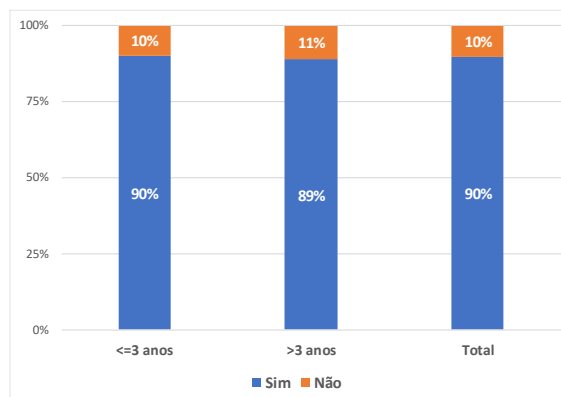


Gráfico 4.15 – Medidas Contratação Pública Controlo de procedimentos

Fonte: Elaboração própria

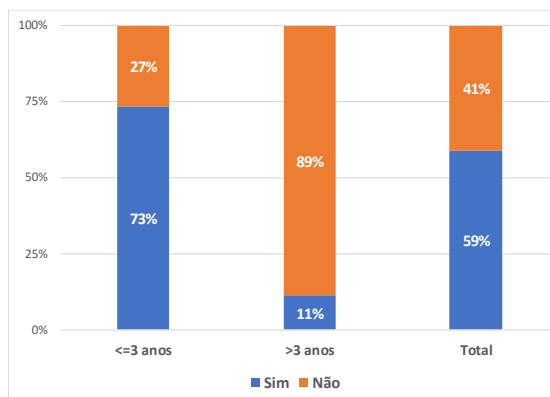


Gráfico 4.16 – Medidas Contratação Pública Gestor do contrato

Fonte: Elaboração própria

4.2.2.4 INCLUSÃO DE TRATAMENTO DOS RISCOS ASSOCIADOS À GESTÃO

O Gráfico 4.17 e o Gráfico 4.18 apresentam a o peso dos PPR que cumprem os requisitos ligados à definição de medidas relacionadas com conflitos de interesse dentro de cada atividade/função e medidas relacionadas com promoção de cultura organizacional, onde se incluem as referências a códigos de ética e/ou códigos de conduta e documentos orientadores de comportamento, também com a influência da idade do PPR.

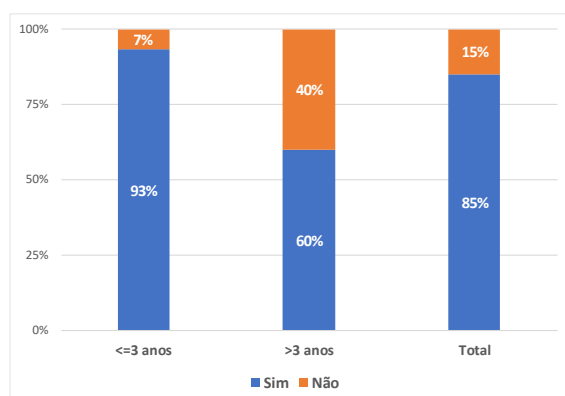


Gráfico 4.17 – Medidas – Gestão Conflitos de interesse

Fonte: Elaboração própria

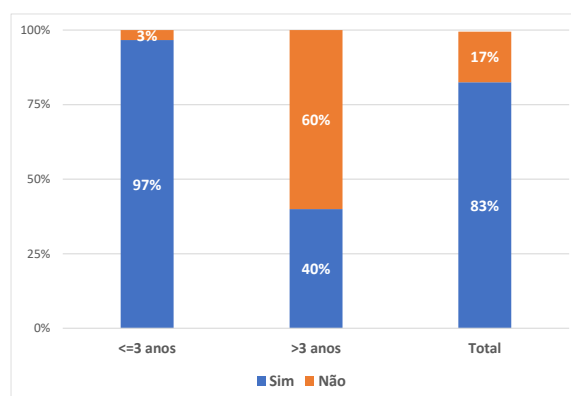


Gráfico 4.18 – Medidas – Promoção de cultura organizacional

Fonte: Elaboração própria

Finalmente, neste ponto, o Gráfico 4.19 apresenta o peso dos PPR que apresentam medidas relacionadas com a gestão de canal de denúncia, no total de PPR com diferenciação da idade deste.

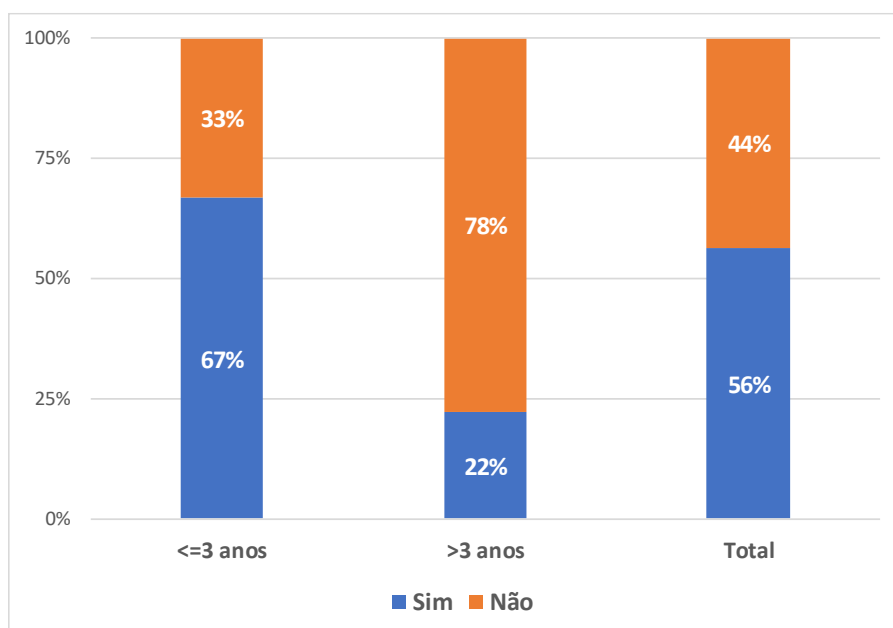


Gráfico 4.19 – Medidas – Gestão Canal de denúncia

Fonte: Elaboração própria

4.2.2.5 PRAZO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS MEDIDAS DE GESTÃO DO RISCO

Uma questão essencial na gestão do risco é o estabelecimento de prazos para implementação das medidas de gestão nas unidades de saúde do SEE cujo sistema de controlo interno ainda não as contemple. A Tabela 22 apresenta o peso dos PPR que cumprem esse requisito no total dos PPR com diferenciação pela idade deste.

Tabela 22 – Definição de prazo de implementação de medidas

PPR	3 ou menos anos	Mais de 3 anos	Total
Sim	6%	20%	10%
Não	94%	80%	90%

Fonte: Elaboração própria

4.2.2.6 MEDIDAS DE GESTÃO DO RISCO ASSOCIADO AO CIBERCRIME

O Gráfico 4.20 apresenta o peso dos PPR que definem medidas para gerir o risco de cibersegurança no total dos PPR, apresentando igualmente a diferenciação em função da idade do mesmo.

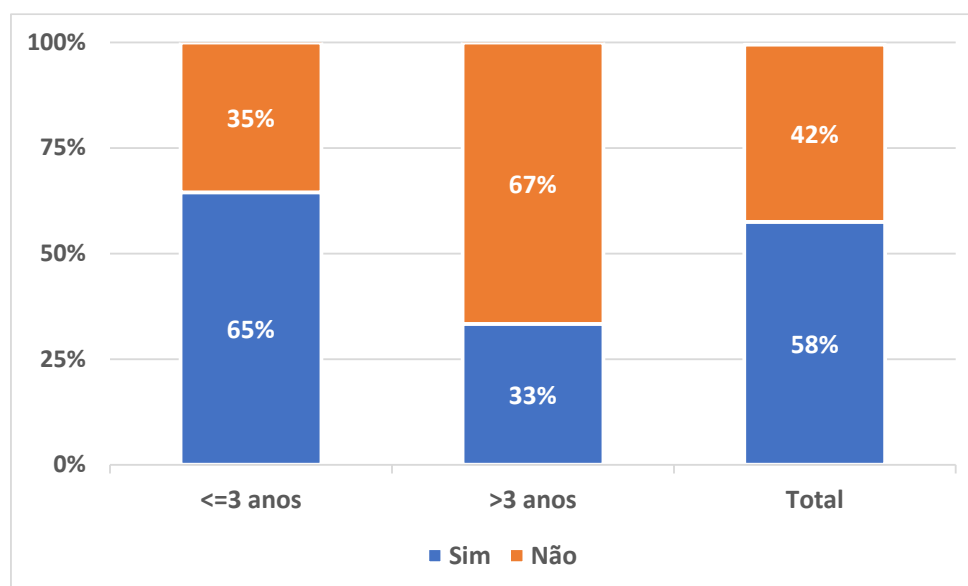


Gráfico 4.20 – Identificação de medidas - Cibercrime

Fonte: Elaboração própria

4.2.2.7 ESTADO DA ARTE VS RECOMENDAÇÕES

A Tabela 23 apresenta a percentagem de EPE's que cumprem na íntegra, relativamente a cada recomendação emitida pelo CPC e RGPC no PRR existente em 2022. Foi calculado posteriormente, considerando a constatação que a obrigação de apresentação de medidas corretivas e preventivas é cumprida integralmente por todas as unidades do SEE do SNS (ver Gráfico 4.7), a média de cumprimento e incumprimento/cumpre parcial de todas as recomendações.

Tabela 23 – Estado da arte PPR Vs recomendações CPC/MENAC no SEE da Saúde

RECOMENDAÇÃO (O – obrigatórias ; R – recomendadas)	CUMPRE	NÃO CUMPRE CUMPRE PARCIAL
O – Identificação em cada área ou departamento de quais os riscos de corrupção e infrações conexas existentes	97 %	3 %
O – Abranger toda a organização e atividades, com áreas de administração, de direção, operacionais ou de suporte	41 %	59 %
O – Identificação de riscos associados ao exercício de funções pelos titulares dos órgãos de administração e direção	80 %	20 %
O – A probabilidade de ocorrência de cada situação	98 %	2 %
O – Definição de impacto previsível de cada situação	90 %	10 %
O – Responsável pela gestão do plano	98 %	2 %
O – Inclusão de medidas preventivas e corretivas que permitem reduzir probabilidade e impacto	98 %	2 %
MÉDIA OBRIGATÓRIAS	86,0 %	14,0 %

RECOMENDAÇÃO (O – obrigatórias ; R – recomendadas)	CUMPRE	NÃO CUMPRE CUMPRE PARCIAL
R – Medidas adotadas para diminuir os riscos com RH	100 %	0 %
R – Medidas adotadas para diminuir os riscos com receita	98 %	2 %
R – Medidas adotadas para diminuir os riscos com património	95 %	5 %
R – Responsáveis envolvidos na implementação das medidas	93 %	7 %
R – Prazo de implementação das medidas	10 %	90 %
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando medidas sobre riscos de conflitos de interesses	90 %	10 %
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando a formação como medida	62 %	38 %
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando o controlo de procedimentos que não sejam concursos públicos como medida	90 %	10 %
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando a nomeação de gestor de contrato como medida	59 %	41 %
R – Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão com conflitos de interesse	85 %	15 %
R – Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão com conflitos de interesse como promoção de cultura organizacional (código de ética e formação)	83 %	17 %
R – Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão do canal de denúncia	56 %	44 %
R – Medidas de gestão do risco associado ao cibercrime	61 %	39 %
MÉDIA RECOMENDADAS	75,3 %	24,7 %
MÉDIA GLOBAL	79,1 %	20,9 %

Fonte: Elaboração própria

4.3 MONITORIZAÇÃO DO PPR

Para a avaliação de H3 (se os PPR são monitorizados) não se pretende avaliar a qualidade da monitorização realizada ao PPR, mas sim avaliar o cumprimento da Recomendação de 1 de julho de 2009 da CPC, que se mantém no RGPC publicado no final de 2021, em como a unidade de saúde do SEE deve elaborar anualmente um relatório de execução das medidas definidas no plano do ano transato. O Gráfico 4.21 resulta da compilação desses dados dos relatórios disponíveis em setembro de 2022 que avaliam a execução do PPR em 2021.

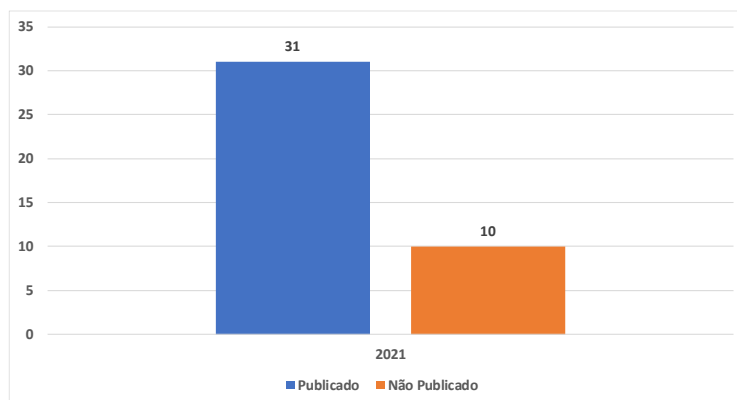


Gráfico 4.21 – Publicação do Relatório Anual de avaliação do PPR

Fonte: Elaboração própria

4.4 ATUALIZAÇÃO DOS PPR

Conforme decorre da legislação, este ponto destina-se a apresentar o que foi encontrado dos PPR analisados e das entrevistas realizadas relacionadas com a atualização do PPR.

4.4.1 ESTADO DOS PPR

Relacionado com H4, especificamente com H4a e H4b, foi calculada a idade média de PPR e relacionada com a obrigação de rever os PPR a cada 3 anos.

4.4.1.1 IDADE MÉDIA DO PPR

Em termos da evolução da média em anos da antiguidade dos PPR entre a primeira recolha de PPR em 2021 e a segunda recolha de PPR em 2022, a média dos PPR é a que consta no Gráfico 4.22.

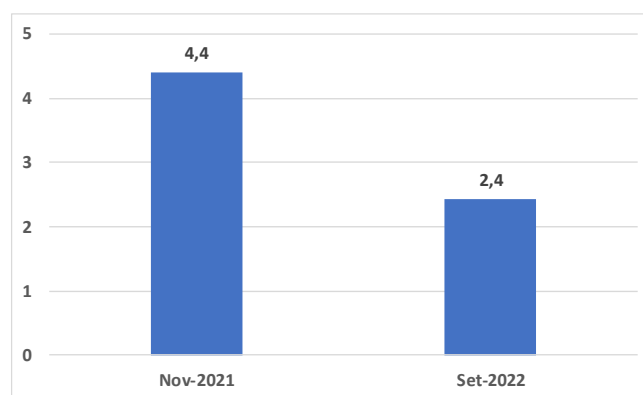


Gráfico 4.22 – Média de Idade do PPR 2021/2022 (anos)

Fonte: Elaboração própria

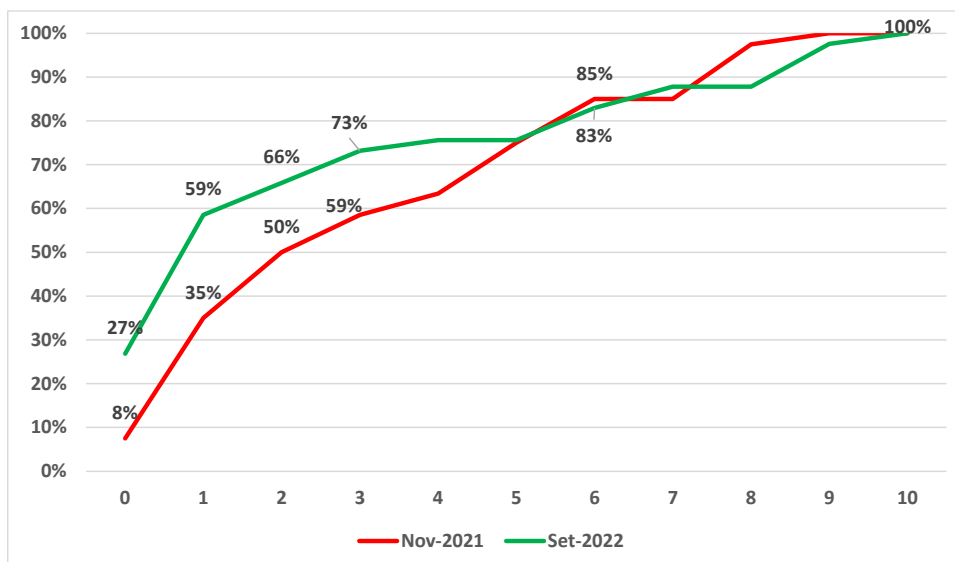


Gráfico 4.23 – Acumulado de idade PPR no SNS-EPE

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 4.23 permite verificar qual a percentagem de PPR do SEE do SNS com idade inferior ou igual a 3 anos. O Gráfico 4.24 apresenta em percentagem os PPR com idade igual ou inferior a 3 anos, assim como a percentagem dos orçamentos abrangidos.

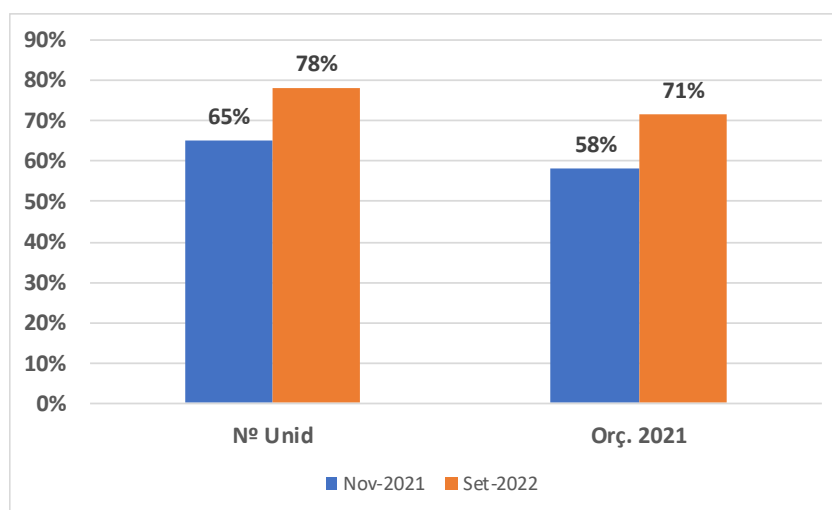


Gráfico 4.24 – Peso PPR 3 ou menos anos – nov.2021 vs set.2022

Fonte: Elaboração própria

4.4.1.2 IDADE PPR VS CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DE PPR

A Tabela 24 apresenta a taxa de cumprimento total que consta na Tabela 23 dos PPR, mas desagregando o mesmo por PPR com 3 ou menos anos e com mais de 3 anos.

Tabela 24 – Taxa de Cumprimento CPC/RGPC por classe de idade de PPR

PPR	3 ou menos anos	Mais de 3 anos	Total
Taxa de Cumprimento	81,9 %	70,0 %	79,3 %

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 25 apresenta as taxas de cumprimento das recomendações em função das classes de idade dos PPR (inferior ou igual a 3 anos e superior a 3 anos), assim como a variação em pontos percentuais entre essas classes.

Tabela 25 – Impacto na taxa de cumprimento em pontos percentuais vs idade do PPR

RECOMENDAÇÃO (O – obrigatórias ; R – recomendadas)	<=3 anos(A)	>3 anos(B)	Var. (A-B)
O – Abranger toda a organização e atividades, com áreas de administração, de direção, operacionais ou de suporte	45%	30%	15%
O – Inclusão de medidas preventivas e corretivas que permitem reduzir probabilidade e impacto	100%	89%	11%
O – A probabilidade de ocorrência de cada situação	100%	90%	10%
O – Identificação de riscos associados ao exercício de funções pelos titulares dos órgãos de administração e direção	80%	80%	0%
O – Definição de impacto previsível de cada situação	90%	90%	0%
O – Identificação em cada área ou departamento de quais os riscos de corrupção e infrações conexas existentes	97%	100%	-3%
O – Responsável pela gestão do plano	97%	100%	-3%
MÉDIA GERAL OBRIGATÓRIAS	87%	83%	4%
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando a nomeação de gestor de contrato como medida	73%	11%	62%
R – Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão com conflitos de interesse como promoção de cultura organizacional (código de ética e formação)	97%	40%	57%
R – Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão do canal de denúncia	67%	22%	45%
R – Inclusão de tratamento dos riscos associados à gestão com conflitos de interesse	93%	60%	33%
R – Medidas de gestão do risco associado ao cibercrime	65%	33%	32%
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando medidas sobre riscos de conflitos de interesses	93%	78%	15%
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando a formação como medida	63%	56%	7%
R – Definição de medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando o controlo de procedimentos que não sejam concursos públicos como medida	90%	89%	1%
R – Medidas adotadas para diminuir os riscos com recursos humanos	100%	100%	0%
R – Medidas adotadas para diminuir os riscos com receita	97%	100%	-3%
R – Medidas adotadas para diminuir os riscos com património	94%	100%	-6%
R – Responsáveis envolvidos na implementação das medidas	90%	100%	-10%
R – Prazo de implementação das medidas	6%	20%	-14%
MÉDIA GERAL RECOMENDADAS	79%	62%	17%
MÉDIA GERAL	82%	69%	12%

Fonte: Elaboração própria

4.4.1.3 DIMENSÃO DO SAI VS CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DE PPR

Na gestão do PPR, onde se inclui a capacidade de monitorização do mesmo, a dimensão do SAI nas EPE da Saúde do SEE, dadas as responsabilidades que o mesmo tem nessas atividades, pode apresentar-se como um fator relevante. A análise do cumprimento dos PPR (variável dependente) e tendo em conta a dimensão dos SAI de cada unidade de saúde do SEE (variável independente) é apresentada na Tabela 26.

Tabela 26 – Dimensão do SAI Vs % cumprimento recomendações CPC/RGPC

Dimensão do SAI (número de auditores)	1	2	3	4
% de cumprimento	77,9%	81,2%	-	73,7%
% no total de unidades de saúde	76%	21%	0 %	3%

Fonte: Elaboração própria

Utilizando a função correlação constante no módulo análise de dados do Excel™, foi obtido um valor de -0,03123 para as variáveis percentagem de cumprimento do PPR e dimensão do SAI.

4.4.1.4 DIMENSÃO DO ORÇAMENTO VS IDADE DOS PPR

Um orçamento mais elevado pode significar a existência de mais recursos disponíveis para manter um PPR atualizado. O Gráfico 4.25 cruza a idade do PPR com valor do orçamento de despesa (recorrendo aos quartis).

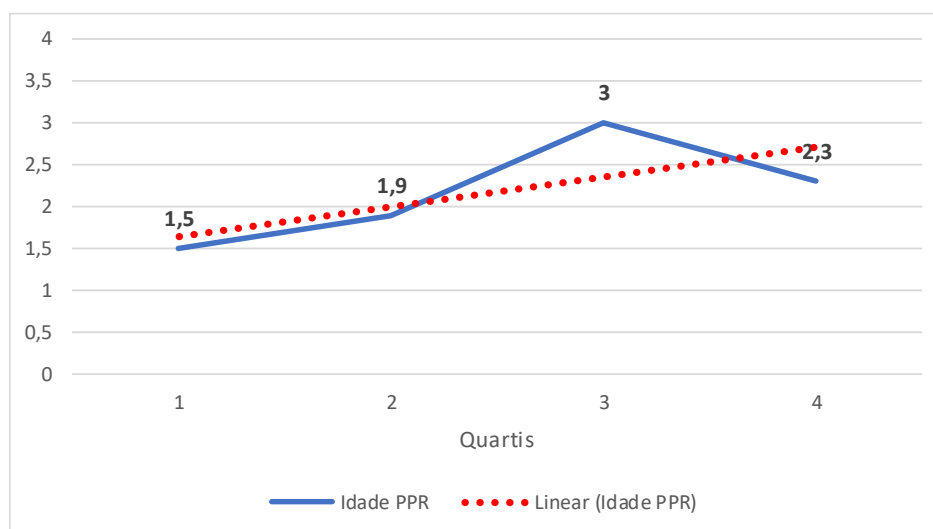


Gráfico 4.25 – Idade PPR vs Orçamento

Fonte: Elaboração própria

Foi calculada a correlação entre a idade dos PPR (variável dependente) e o valor do orçamento de despesa de cada unidade de saúde do SEE (variável independente). O valor obtido foi de -0,11669.

4.4.2 A ORGANIZAÇÃO, O SAI E A FRAUDE

Os dados trabalhados com as entrevistas por questionário das quais se obtém percepções sobre determinado assunto relacionado com o tema em análise, complementando com informação recolhida das organizações incluídas no objeto, permitem validar ou não as hipóteses H4e, H4f e Hfg.

4.4.2.1 EXISTÊNCIA DE RECURSOS

Nas entrevistas realizadas foi colocada a questão de quais as maiores necessidades do SAI, ou seja, o que necessita para melhorar o seu desempenho, incluindo a gestão e monitorização do PPR. O Gráfico 4.26 resulta das percepções mais vezes referidas sobre a questão colocada.

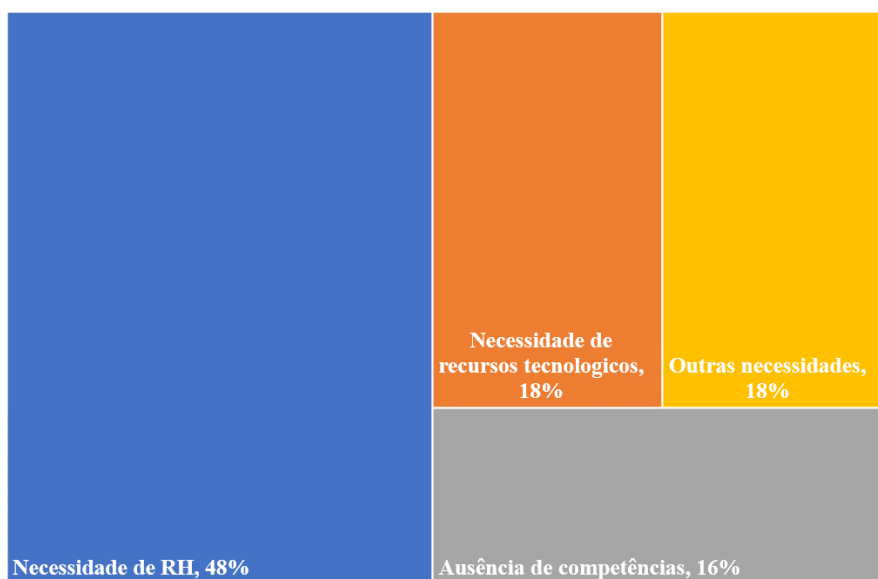


Gráfico 4.26 – Necessidades do SAI

Fonte: Elaboração própria

Dado que o SAI é o responsável no SEE do SNS por elaborar e acompanhar a execução de um PPR que inclui a fraude, a sua capacidade varia em função dos seus recursos e da dimensão da unidade de saúde, assim como o reconhecimento da sua mais-valia para a organização. Sendo a componente de RH a mais importante no orçamento de uma unidade de saúde do SEE do SNS, conforme já referido no ponto 2.2.3, é importante relacionar a

dimensão dos RH e do orçamento da unidade com a dimensão do SAI. Relacionando a dimensão de RH com o valor dos orçamentos (por quartis), obteve-se a informação que consta no Gráfico 4.27.

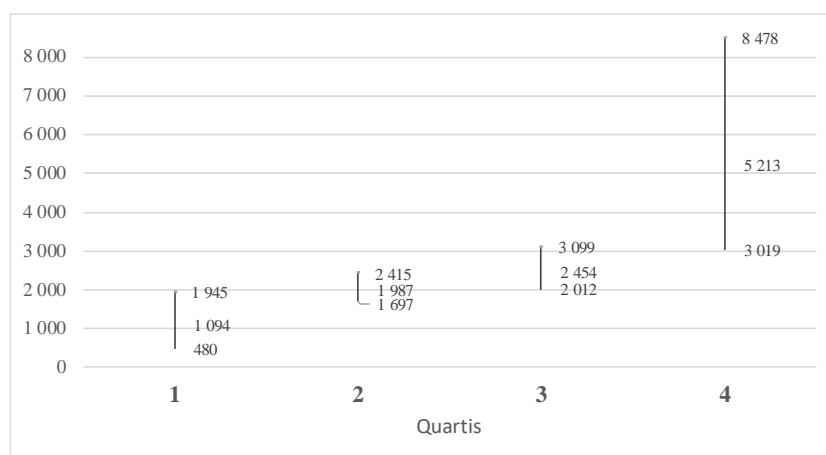


Gráfico 4.27 – Número médio RH Vs Orçamento

Fonte: Elaboração própria

Aprofundando a análise da dimensão da equipa do SAI, ao introduzirmos o valor do orçamento da unidade de saúde e aplicando novamente o conceito estatístico do quartil no orçamento da unidade foi obtida a informação que consta no Gráfico 4.28.

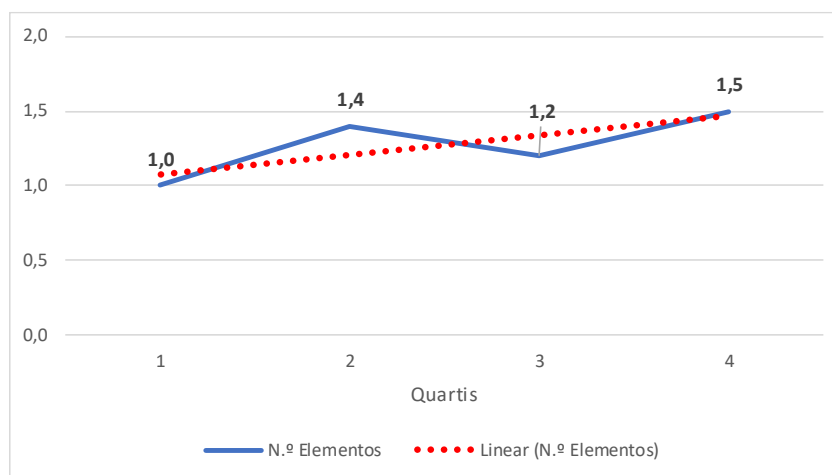


Gráfico 4.28 – Dimensão SAI vs Orçamento

Fonte: Elaboração própria

Finalmente relacionando as variáveis RH com a dimensão do SAI através da quantidade de auditores por 1000 trabalhadores, com o valor do orçamento recorrendo aos quartis, obteve-se a informação que consta no Gráfico 4.29.

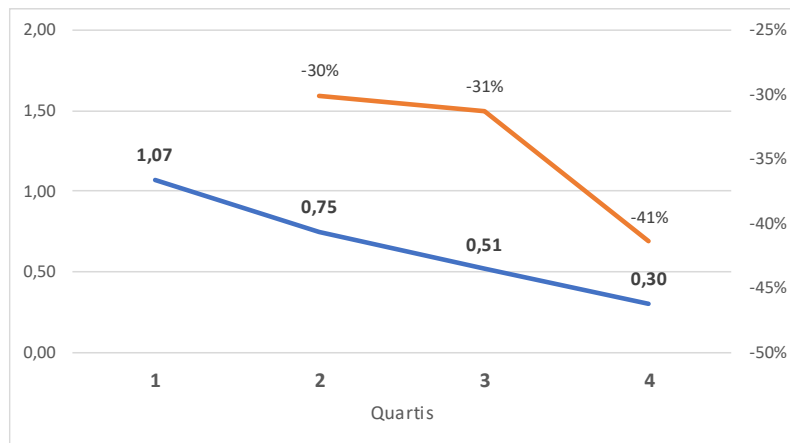


Gráfico 4.29 – Número Auditores/1000 vs Orçamento

Fonte: Elaboração própria

4.4.2.2 EXECUÇÃO DE TAREFAS NÃO PREVISTAS

O SAI realiza outro tipo de trabalhos/tarefas, para além dos elencados na legislação e outros normativos/circulares, onde se inclui a gestão dos PPR (conforme descrito na Tabela 11). O Gráfico 4.30 resulta da compilação dos dados obtidos em entrevista em como um SAI tem o seu tempo ocupado.

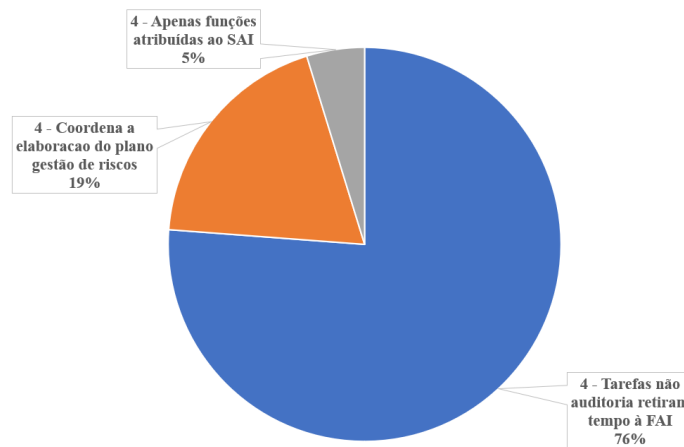


Gráfico 4.30 – Gestão do Tempo SAI

Fonte: Elaboração própria

4.4.2.3 IMPLICAÇÕES DO RGPC

Das entrevistas realizadas, obteve-se informação relacionada com o impacto do RGPC no tempo disponível do SAI (ver Gráfico 4.31):

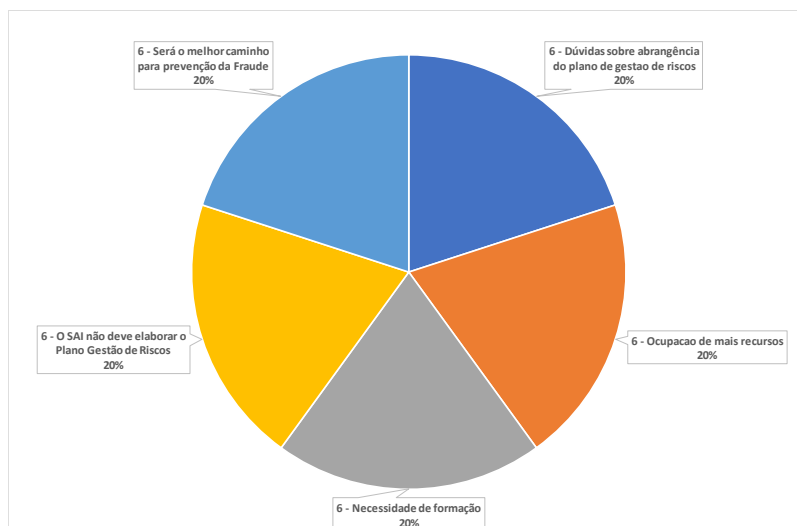


Gráfico 4.31 – Implicações do RGPC

Fonte: Elaboração própria

A elaboração de um PPR, dada a exigência de transversalidade a toda a organização implica que o SAI se relacione com ela toda. O reconhecimento pelas outras unidades organizacionais dependerá não só da própria unidade organizacional, mas também do reconhecimento que lhe é dado pelo CA e que influencia todas as unidades organizacionais. Das entrevistas realizadas, as percepções obtidas sobre o reconhecimento do SAI constam no Gráfico 4.32.

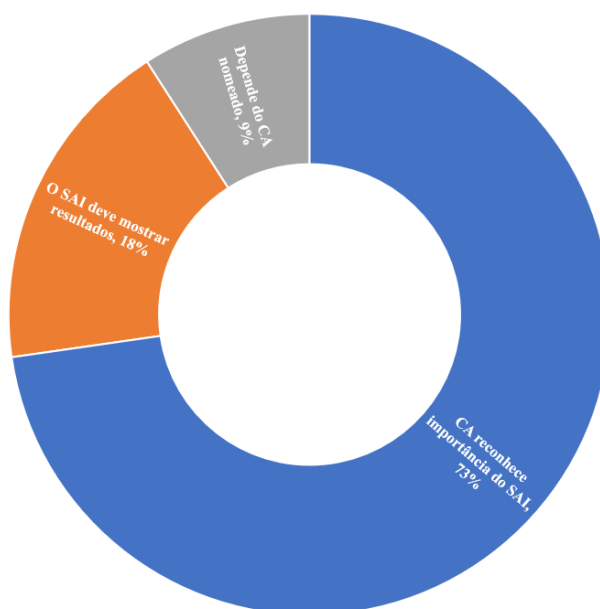


Gráfico 4.32 – Reconhecimento do SAI

Fonte: Elaboração própria

Por último, e dada a componente ligada à gestão da fraude de um PPR, como se vê o SAI com papel ativo na gestão de riscos. O Gráfico 4.33 resulta das percepções que se constataram das entrevistas realizadas relacionado com os contributos do SAI para a gestão do risco.

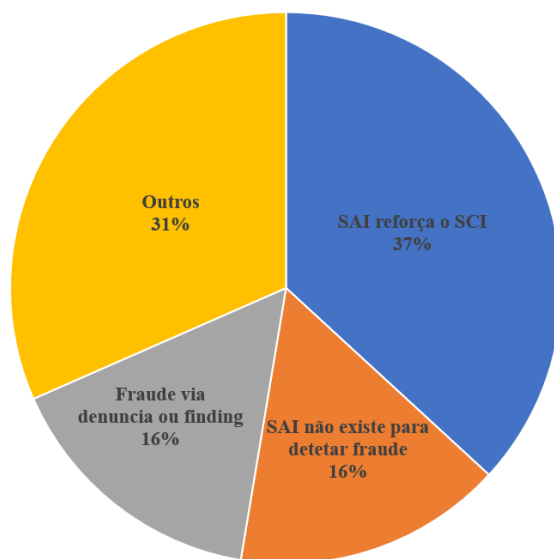


Gráfico 4.33 – Contributo do SAI

Fonte: Elaboração própria

5. INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS

Da análise da informação descrita no ponto anterior, relativamente a H1 (todas unidades de saúde do SEE têm um PPR divulgado), constatou-se que apesar de legalmente exigido, subsistem, em setembro 2022, unidades de saúde EPE sem PPR. Verificou-se que tanto em setembro 2022, como em novembro 2021, dois hospitais EPE ainda não possuíam um PPR. Estas duas unidades foram as últimas a serem transformadas de parceria público-privada para EPE (2021 e 2022). Assim, no fim de 2022, 95% das entidades que compõem o SEE na área da Saúde dispunham de um PPR (ver Gráfico 4.1), confirmando-se H1₀ – Todas as unidades de saúde do SEE têm um PPR divulgado, na medida em que as que não ainda tinham um PPR tinham sido criadas há pouco mais de 1 ano.

Igualmente pelo Gráfico 4.1, observou-se que 97% do total de RH do SNS tem um PPR, o que representa uma evolução positiva face a um estudo de 2013, onde cerca de 70% dos RH das instituições públicas estavam cobertos por um PPR (Ferreira, 2016).

A segunda hipótese, H2, prende-se com o cumprimento obrigatório de legislação e recomendações relativas à estrutura e conteúdo de um PPR. O cumprimento das recomendações obrigatórias constitui a hipótese H2a e o cumprimento das restantes recomendações constitui H2b. Relativamente a H2a, observou-se a cada uma das características obrigatórias:

- Em 2022 apenas 41% (17 PPR – ver Gráfico 4.2) abrangem todas as unidades orgânicas dentro da unidade de saúde, assim como subsistem revisões de planos em 2021 e 2022 que não incluem todas as unidades orgânicas (46% nos planos revistos em 2021 e 36% em 2022 conforme Gráfico 4.3);
- Igualmente constatou-se a existência residual de unidades orgânicas que não incluem os riscos de fraude nos seus planos (ver Gráfico 4.4), apesar de desde 2020 em diante (PPR com idade igual ou inferior a 3 anos), todas as unidades orgânicas incluídas nos PPR endereçarem medidas para essa tipologia de riscos;
- Na avaliação do risco é fundamental definir a probabilidade e o impacto do mesmo na organização e verificou-se que a maioria das unidades de saúde realizou essa operação: 98% definiu as probabilidades e 90% o impacto, conforme Tabela 18 e Tabela 19, respetivamente;

- Em termos da estrutura e controlo do PPR, constatou-se que a grande maioria tem responsável definido para gestão do PPR (98%) conforme Tabela 20;
- Quanto à identificação de riscos associados ao exercício de funções pelos titulares dos órgãos de administração e direção, observou-se conforme Gráfico 4.5 que 80% dos PPR endereçaram medidas sobre os mesmos.

Assim, do conjunto de obrigações definidas em legislação para o conteúdo e estrutura do PPR, e conforme consta na Tabela 23, a hipótese H2a₀ não se confirma, dado que a taxa de cumprimento é inferior a 90%, ficando-se pelos 86,0%, muito influenciada pela elevada percentagem de PPR que não contemplam todas as unidades da organização (59% - ver Tabela 23 e Gráfico 4.2), apesar de nos dois últimos anos a maioria das revisões já as incluírem (ver Gráfico 4.3).

Quanto a hipótese H2b esta está relacionada com o cumprimento de recomendações da CPC que constam do Guia N.1/2023 do MENAC, e de boas práticas identificadas por organismos internacionais. De acordo com a Tabela 23 verificou-se que o SEE na área da Saúde cumpre 75,3%, validando a hipótese H2b₀, em como pelo menos 75% das características recomendadas a constar de um PPR são cumpridas. Contudo, existem fragilidades nos PPR analisados em algumas recomendações que apresentam taxas de cumprimento baixas (inferior aos 75,3% da média de todos os PPR):

- A recomendação onde existe maior incumprimento, informação que ganhou maior peso por legislação de 2021, é a definição de prazo para implementação de medidas definidas para gerir os riscos que registou um incumprimento de 90% (ver Tabela 22 e Tabela 23). De notar que na gestão do risco para além da identificação e avaliação dos eventos de risco, assim como a definição das medidas de diminuição do risco, o estabelecimento de prazos para a sua implementação nas unidades de saúde do SEE cujo sistema de controlo interno ainda não as contemple é importante para a sua tempestividade.
- Nas medidas relativas à gestão do canal de denúncia constatou-se 44% de incumprimento (ver Gráfico 4.19 e Tabela 23). De referir que um canal de denúncias é obrigatório apenas desde o fim de 2021, mas é um instrumento essencial na prevenção e combate à fraude, onde se inclui a corrupção, ao potenciar o *whistleblowing*, e que segundo a relatório da ACFE Report to The Nations é o principal meio de deteção inicial de fraude (42% do total) (ACFE, 2022, p.22);

- Nas medidas relativas aos riscos associados à contratação pública indicando a formação como medida verificou-se 62% de cumprimento (ver Gráfico 4.13 e Tabela 23), e a medida de nomeação de gestor de contrato com 59% (ver Gráfico 4.16 e Tabela 23);
- Nas medidas de gestão do risco associado ao cibercrime observou-se 42% de incumprimento (ver Gráfico 4.20 e Tabela 23), apesar de este ser o risco de maior importância referido no estudo da ECIA tanto para 2023 e 2024, como para o futuro, com impacto económico diretamente na operacionalidade das unidades de saúde, assim como eventual litigância com detentores de dados.

Apesar de acima da média de cumprimento de todos os PPR, pela sua relevância as medidas associadas aos conflitos de interesse constituída pela promoção de cultura organizacional nos PPR, verificou-se um total de incumprimento de 17% (ver Gráfico 4.17). A política promoção de cultura organizacional com o elemento do *Tone at the Top*, no último relatório da ACFE no Report to The Nations de 2022 (considerando como equivalente o descrito como Anti-Fraud Policy) a sua existência permite reduzir 45% o impacto de fraude (ACFE, 2022) e reduzir 33% o tempo para detetar a fraude (ACFE, 2022). Adicionalmente, o mesmo estudo refere que um fraco *Tone at the Top* ocupa o 4º lugar nas principais fraquezas que contribuem para a existência de fraude.

A hipótese H3 diz respeito a uma obrigação legal de publicação do relatório anual de avaliação do PPR. Dos dados analisados do relatório publicado em 2022 que diz respeito ao desempenho do PPR no ano de 2021, esta foi publicada por apenas 75% das unidades de saúde do SEE (31 em 41 unidades – ver Gráfico 4.21)³. Face ao resultado apresentado, a hipótese H3₀ não é validada, pois existem unidades que não publicam o relatório de execução do PPR⁴.

A última hipótese, H4, está relacionada com a atualização dos PPR, sendo que a atual legislação de 2021 estabelece a obrigatoriedade de revisão do mesmo a cada 3 anos. A hipótese H4 foi dividida em várias hipóteses.

A primeira H4a diz respeito à idade média dos PPR ser igual ou inferior a 3 anos. Assim:

³ - Entre 2019 e 2021, foram criadas 3 novas EPE, sendo que apenas uma elaborou PPR base para haver relatório de execução do mesmo.

⁴ - Não significa que não fosse elaborado.

- Em termos de antiguidade dos PPR observou-se, pelo Gráfico 4.22 que de novembro 2021 para setembro 2022, a média de idades em anos reduziu-se cerca de 45%, de 4,4 anos para 2,4 anos;
- Do Gráfico 4.23 constatou-se que 73% dos PPR em 2022 tem 3 anos ou menos enquanto esse valor em 2021 era 59%. Um valor superior a 80% das unidades de saúde cobertas com PPR só foi atingido aos 6 anos, sendo necessários pelo menos mais 4 anos (10 anos no total) para atingir os 100% em 2022 e 2021;
- No Gráfico 4.24 observou-se que tanto em quantidade de unidades de saúde, como em percentagem de orçamento na saúde, os PPR com 3 anos ou menos anos são superiores aos restantes de maior idade.

Considera-se validada a hipótese H4a₀ de os PPR na área da saúde do SEE tem em média 3 ou menos anos.

A hipótese H4b ligada à idade do PPR, relaciona esta com o cumprimento das recomendações. De acordo com a Tabela 24 que apresenta a taxa de cumprimento geral das recomendações de um PPR, verificou-se que os PPR com 3 ou menos anos apresentam taxas de cumprimento do PPR doze pontos percentuais superiores relativamente aos PPR com idade superior a 3 anos. Analisando individualmente, as recomendações em média aumentam em vinte e dois pontos percentuais o cumprimento:

- Dez recomendações descritas no Gráfico 4.2, Gráfico 4.13, Gráfico 4.14, Gráfico 4.15, Gráfico 4.16, Gráfico 4.17, Gráfico 4.18, Gráfico 4.19, Gráfico 4.20 e do Gráfico 4.6 a Gráfico 4.9. Apresentada também na Tabela 25;
- Uma recomendação descrita na Tabela 18, apresentada também na Tabela 25.
- Uma evolução substancial, entre outras, e cumprido em 98% dos PPR, é a quantidade de riscos identificados e a definição de medidas para gerir o mesmo. Introduzindo classes de antiguidade dos PPR para analisar o número de riscos (Gráfico 4.6) e o número de medidas (Gráfico 4.7), verificou-se a existência de duas realidades:
 - PPR idade inferior ou igual a 3 anos: 174 riscos e 322 medidas em média;
 - PPR idade superior a 3 anos: 91 riscos e 149 medidas em média.
- O número de riscos identificados e respetivas medidas de mitigação dos mesmos, os PPR com idade igual ou inferior a 3 anos apresentam em média mais 91% de riscos e 116% de medidas para mitigação, passando a existir 1,85 medidas por

risco identificado, representando mais 12% face aos PPR com mais de 3 anos (ver Gráfico 4.9).

A não alteração no cumprimento verificou-se em três recomendações descritas no Gráfico 4.5, Gráfico 4.12 e na Tabela 19, apresentadas também na Tabela 25.

Com diminuição do cumprimento, em média de 7%, constatou-se seis recomendações, apresentadas também na Tabela 25:

- Identificação por unidades orgânica dos riscos de fraude existentes (ver Gráfico 4.4);
- Medidas relacionadas com a receita (ver Gráfico 4.10);
- Medidas relacionadas com o património (ver Gráfico 4.11);
- Definição de responsabilidades pela gestão do PPR (ver Tabela 20);
- Definição de responsabilidades pela gestão do PPR na UO (ver Tabela 21);
- Definição de prazo de implementação das medidas para gerir o risco (ver Tabela 22).

Finalmente, verificou-se que apesar da evolução positiva de 2021 para 2022, existia ainda 29% do total de orçamento de 2022 das unidades de saúde do SEE, que ainda estava coberto por PPR com mais de 3 anos (ver Gráfico 4.24).

Face ao acima exposto, considera-se válida a hipótese H4b₀, uma menor idade afeta positivamente o cumprimento das recomendações.

A hipótese H4c avalia se a dimensão do SAI, por existirem mais recursos, afeta a atualização de um PPR. Da análise da Tabela 26 constatou-se que de 1 para 2 auditores a percentagem de cumprimento aumenta. Contudo com 4 auditores a percentagem diminuiu, ficando inclusive abaixo dos SAI com apenas 1 elemento. Constatou-se, contudo uma ligeira correlação negativa entre a dimensão do SAI e a percentagem de cumprimento. Assim, H4c₀ não é suportada, dado que o comportamento da percentagem de cumprimento de um PPR evidenciada em função da quantidade de elementos de um SAI e a média dentro da classe apresentam dados contraditórios.

Ainda dentro da disponibilidade de recursos, a hipótese H4d avalia se a dimensão do orçamento da unidade de saúde afeta positivamente a idade de um PPR, ou seja, se um maior orçamento apoia atualizações de um PPR inferiores a 3 anos. Analisando o Gráfico 4.25, verificou-se que usando os quartis (na variável orçamento), quanto maior um

orçamento, ainda que não crescendo de forma linear, maior idade do PPR, ou seja, não é validada $H4d_0$, em como a dimensão do orçamento afeta positivamente a idade de um PPR. Igualmente o valor da correlação obtido apresenta um valor ligeiramente negativo, mas que confirma a não validação de $H4d_0$.

O último objetivo desta dissertação centra-se na identificação de potenciais causas para a desatualização de PPR e/ou monitorização ineficiente. A resposta a este objetivo foi obtida recorrendo a entrevistas realizadas a auditores internos.

Estes quando questionados sobre o que o SAI necessita para melhorar o seu desempenho, incluindo a gestão e monitorização do PPR, constatou-se que a maior referência, conforme Gráfico 4.26, é a necessidade de RH com 48%, que tem implicações na ausência de competências (16%), assim como a necessidade de recursos tecnológicos (18%). Aprofundando a análise da dimensão da equipa do SAI e utilizando os dados recolhidos de todas as unidades de saúde, ao introduzirmos o valor do orçamento desta, aplicando o conceito estatístico do quartil, constatou-se que a dimensão do orçamento de despesa tem relevância para o dimensionamento do SAI, já que conforme Gráfico 4.28, é ligeiramente maior a dimensão do SAI quanto maior o orçamento (obtido por regressão linear). Da análise cruzada entre os quartis de orçamentos e RH verificou-se que a média de RH sobe com o quartil do valor do orçamento, sendo que no 4º quartil o incremento face ao 3º quartil é substancial, e onde a amplitude entre unidades de saúde é maior (ver Gráfico 4.27). O Gráfico 4.29 que apresenta o número de auditores por 1000 trabalhadores, tendo em conta o valor do orçamento (recorrendo as quartis), diminuiu à medida que aumenta o valor do orçamento em taxas superiores a 30% de quartil para quartil.

Constatou-se pelas entrevistas realizadas, que a realização de tarefas não auditoria retiram tempo às outras funções dos SAI das unidades de saúde do SEE (76% conforme Gráfico 4.30), entre elas aquelas adstritas aos PPR.

Dado que é o SAI o responsável por elaborar o PPR, das entrevistas aos auditores internos constatou-se que 73% das frases mais repetidas está relacionada com o CA reconhecer a importância do SAI (ver Gráfico 4.32), logo seguida da observação com 18% que o SAI, para se valorizar, deve divulgar os seus resultados.

Por último, e dado que o PPR tem uma componente ligada à gestão da fraude, como se vê o SAI com papel ativo na gestão de riscos. O Gráfico 4.33 resulta das entrevistas realizadas relacionado com os contributos do SAI para a gestão do risco. As referências

mais significativas são o reforço do SCI com 37%, assim como que o SAI não existir para detetar fraude (16%) e que a sua deteção é via denúncia ou *finding* de auditoria (16%).

Relativamente ao RGPC, constatou-se que este coloca algumas dúvidas aos entrevistados relativamente à eficácia na prevenção e deteção de fraude, uma vez das ideias/frases transmitidas (ver Gráfico 4.31):

- 20% questionam se será o melhor caminho para atingir o objetivo;
- 20% têm dúvidas sobre a abrangência da legislação (RGPC centra-se na corrupção e infrações conexas enquanto nas recomendações da CPC era mais abrangente);

Foi considerado relevante para os entrevistados, sobre as implicações do RGPC:

- O SAI não deve elaborar o plano de gestão de riscos (20%);
- 20% indicam a necessidade de formação sobre o tema;
- O cumprimento do RGPC implicará a ocupação de mais recursos do SAI (20%).

6. CONCLUSÕES

6.1 PRINCIPAIS CONCLUSÕES DA INVESTIGAÇÃO

A prevenção dos riscos de fraude no SEE do sector da Saúde está assente no SAI. É o SAI o responsável pela existência de um PPR, assim como da sua monitorização e revisão. Para avaliar a prevenção dos riscos de fraude no SEE do sector da Saúde via PPR no fim de 2022 foram colocadas 4 hipóteses com os seguintes resultados:

- Hipótese 1 – Todas unidades de saúde do SEE têm um PPR divulgado:
 - Todas as unidades de saúde, com exceção para aquelas com pouco mais de 1 ano de existência, têm um PPR elaborado e divulgado.
- Hipótese 2 – Os PPR estão elaborados de acordo com as recomendações do CPC e do MENAC:
 - Apesar do cumprimento elevado nas recomendações obrigatórias que decorrem do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, este não atinge os valores desejáveis acima de 90%.
 - Os PPR também não endereçam resposta a todas as recomendações publicadas pelo MENAC e boas práticas definidas por organizações internacionais, e apesar de apresentarem taxas de cumprimento aceitáveis de 75%, exibem espaço para crescimento assinalável.
- Hipótese 3 – Os PPR são monitorizados:
 - A publicação do relatório de execução anual que consta do Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, longe de estar cumprido na maioria das unidades de saúde (76%) coloca desafios ao cumprimento do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, que para além do relatório anual exige a publicação de um relatório adicional sobre os riscos mais elevados.
- Hipótese 4 – Os PPR encontram-se atualizados:
 - Na sua maioria com idade inferior ou igual a 3 anos;
 - Apesar das falhas ainda existentes, foi possível constatar que a revisão do PPR beneficia o incremento do cumprimento das recomendações sobre a estrutura e conteúdo do mesmo;

- Não é conclusivo que a dimensão da equipa do SAI afeta a percentagem de cumprimento de um PPR. Contudo esta apresenta uma amplitude reduzida. Apesar de sofrerem da falta de RH, conforme invocado pelos auditores entrevistados, pode deduzir-se que serão as outras atividades, algumas não função auditoria interna (FAI), de responsabilidade do SAI que são mais afetadas, entre elas a realização de auditorias internas que permitem detetar 22% das fraudes segundo a ACFE no relatório Report to The Nations 2022 (ACFE, 2022).
- Da análise dos PPR e dos relatórios de monitorização dos mesmos, assim como dos orçamentos, verificou-se um ligeiro aumento da equipa do SAI em função da dimensão do orçamento (elemento indicador da complexidade das operações de uma unidade de saúde), variando entre 1,0 nos orçamentos no primeiro quartil e 1,5 elementos no SAI no quarto quartil em linha com o estudo de Anderson, Christ, Johnstone e Rittenberg (2009, p.49) que indica que a dimensão do SAI aumenta com a dimensão da organização (medida em volume de negócios). Contudo, quando se coloca o número de auditores por 1000 trabalhadores, constatou-se que este valor diminui drasticamente do 1º quartil para os seguintes, em desalinhamento com valores de Anderson *et al* (2010). A acima referida dimensão do SAI tem reflexo na idade do PPR, que conforme se constatou em quartis superiores de orçamento, a idade do PPR é maior.

Os auditores internos entrevistados consideram que o novo RGPC implica a necessidade de mais recursos, assim como transmitem a necessidade de formação adicional, questionando se o novo RGPC assente no SAI será o melhor caminho para prevenir a corrupção, apontando mesmo que existem para melhorar o SCI e não para detetar fraude, sendo que a ECIIA, num estudo realizado a responsáveis de comissões de auditoria, apresenta esse risco em 12º lugar em 2023, 14º em 2024 e 2026 e 13º em 2027.

Com as dificuldades já existentes antes do novo RGPC, com a carga adicional de recursos necessários, um SAI subdimensionado implicará diminuição na FAI, ou em PPR acompanhados deficientemente ou pelo cumprimento mínimo de forma a não serem aplicadas contraordenações, colocando assim em causa a efetividade e eficácia que o combate à fraude e corrupção necessitam. Observando que relatórios

internacionais indicam que 58% da fraude (inclui corrupção) resulta de *whistleblowing* (36%) e de AI (22%) (ACFE, 2022), será de considerar a necessidade de rever e retirar a atribuição no SEE no setor da Saúde ao SAI de elaborar e acompanhar os PPR, ou no mínimo a capacitação do SAI com mais recursos e orçamento próprio.

Em função dos resultados obtidos nesta dissertação, com as devidas limitações existentes e referidas no ponto 6.2, tendo em conta as responsabilidades que um SAI tem definidas no Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, podem ser extraídas implicações em termos de políticas a desenvolver para melhorar a prevenção dos riscos de fraude, entre eles os de corrupção, no SEE da Saúde, ao mesmo tempo potenciando um melhor desempenho do SAI.

O auditor interno no desempenho da sua atividade contribui para a gestão do risco, pois realiza avaliações de desempenho de forma independente. Contudo no SEE na Saúde, ao atribuírem ao auditor interno a responsabilidade de elaborar e monitorizar o PPR, pelo Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, coloca-se a questão como pode este realizar a sua avaliação de forma independente. Dados os resultados obtidos que a dimensão da equipa do SAI, apenas dentro dos padrões de estudo internacional, nas unidades de menor dimensão, em Portugal ao colocar-se a elaboração e monitorização de PPR, o cumprimento de todas as competências de um SAI ficam diminuídas e/ou as atividades exigidas na definição, implementação e monitorização de um PPR também são afetadas. A revisão prevista ao Estatuto do SNS com a multiplicação de Unidades Locais de Saúde, que incluem os cuidados de saúde primários, a despesa em saúde que fará parte do universo auditável pelos vários SAI do SEE do SNS, não sendo prevista qualquer alteração na sua dimensão em termos de RH, crescerá substancialmente aumentando ainda mais o desafio dos SAI.

É essencial retirar, nas unidades de saúde do SEE, a responsabilidade da gestão do risco de fraude, incluindo a corrupção, do SAI por forma a que este faça avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre questões relativas ao cumprimento dos objetivos, onde a fraude tem efeito negativo, concretizando assim o Princípio 8 do COSO, o Requisito 5.6 da ISO 31000, assim como o papel que a AI deve desempenhar na gestão do risco, tanto para a FERMA como para o IIA (norma 2120 do IPPF). Aliás, salvo melhor opinião, o espírito do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, no Artigo 5.º do RGPC, número 2 é estabelecido que «as entidades abrangidas designam, como elemento da direção superior ou equiparado, um responsável pelo cumprimento

normativo, que garante e controla a aplicação do programa de cumprimento normativo» do RGPC, assim como no número 3 é descrito que «o responsável pelo cumprimento normativo exerce as suas funções de modo independente, permanente e com autonomia decisória, devendo ser assegurado, pela respetiva entidade, que dispõe da informação interna e dos meios humanos e técnicos necessários ao bom desempenho da sua função», ou seja, a função é operacional e decisões sobre toda a organização, algo que o SAI fora da sua UO não tem.

6.2 LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO

Na realização desta dissertação existe um conjunto de limitações. As limitações ligadas à amostra foram as seguintes:

- Dado que as unidades de saúde do SEE são 43 e os recursos necessários para a análise de entrevistas a todas as unidades de saúde EPE do SEE, optou-se pela recolha de amostra que pode não ser representativa;
- A dimensão da amostra impede a realização de análise estatística de diferenças entre respostas face às características dos auditores (experiência na função, habilitação académica, formação, entre outras).

No que concerne à análise das entrevistas realizadas aos auditores internos, as limitações foram:

- Qualquer cargo e função desempenhada em AI implica lidar com conjunto de dados e informações sobre as quais deve guardar o devido sigilo e confidencialidade. A auditoria é um exercício de confiança entre as partes, pelo que em certa medida os auditores internos entrevistados podem ter colocado limites nas respostas dadas, mesmo garantindo a confidencialidade das mesmas;
- Na transmissão das suas necessidades pode o auditor entender que está a exhibir as suas fragilidades;
- Na transmissão das necessidades do SAI, o auditor entrevistado pode entender que está a transmitir as características de um serviço a quem não dão todas as capacidades de funcionamento, implicando assim outros.

- O estudo foca-se na visão dos auditores internos, excluindo intervenientes relevantes, incluindo o CA;
- Existe no estudo o risco de não retratar fielmente a realidade dado que se baseia em perceções.

Finalmente, as limitações relacionadas diretamente com o período de recolha de dados e da amostra:

- A criação do RGPC no final de 2021 com a imposição de aplicação até junho 2022 levou a revisões dos PPR de unidades de saúde do SEE com o provável aumento do cumprimento das recomendações do CPC/RGPC;
- A introdução da avaliação intercalar das medidas definidas para gerir os riscos mais elevados introduzirá uma carga adicional ao SAI que implicará mais recursos e que não foi possível avaliar;
- A AI na Saúde, a existência de um SAI nas unidades de saúde do SEE e mesmo a gestão do risco não clínico são relativamente recentes;
- A existência de outros estudos que permitam a comparação de resultados e metodologias adotadas é reduzida;
- A amostra e a informação presente neste estudo são uma fotografia num momento do tempo quando estão em implementação mudanças organizacionais no SNS.

Apesar das limitações acima enunciadas, e das características da amostra estratificada, considera-se que as conclusões são válidas para a variedade das unidades de saúde do SEE existentes na amostra (dimensão e localização), reforçadas pela experiência profissional superior a 3 anos dos entrevistados em AI, alguns exclusivamente na Saúde.

6.3 SUGESTÕES PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES

A publicação do RGPC em dezembro 2021 trouxe mais exigências ao nível dos PPR e acompanhamento dos mesmos de responsabilidade do SAI no SEE do SNS. O aumento considerável do universo auditável pelo SAI e aproximando-se o prazo obrigatório para revisão dos PPR em 2025, qual o impacto da legislação na prevenção dos riscos de fraude no SEE na área da saúde tanto nos PPR como nos SAI.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Administração Central dos Serviços de Saúde (2021). *Circular Normativa 3/2021- Condições e procedimentos de pagamento das prestações de saúde realizadas aos beneficiários do Serviço Nacional de Saúde que devam ser cobradas pelas Instituições Hospitalares ao abrigo dos Contratos-Programa 2020 e 2021*. Lisboa. Disponível em https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2021/03/Circular_Normativa_3_2021.pdf
- Administração Central Sistemas de Saúde (2007). *Manual de Auditoria Interna – Parte II – Hospitais*. Disponível em https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2021/11/ACSS_MAI_Hospitais_ParteII.pdf
- Albrecht, W., Howe, K., Romney, M. (1983). *Deterring fraud: the internal auditor's perspective*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Almeida, B. & Taborda D. (2004, 24 a 26 de novembro). *A fraude como problemática central nas diferenças de expectativas em auditoria*. X Congresso de Contabilidade. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1628/1/A%20fraude%20como%20problem%C3%A1tica%20central%20nas%20difer.%20expectat.pdf>
- Anderson, U., Christ, M., Johnstone, K. & Rittenberg, L. (2010). *Effective Sizing of Internal Audit Departments*. Altamonte Springs: The IIA Research Foundation
- Anderson, U., Christ, M., Johnstone, K. & Rittenberg, L. (2009). *Effective Sizing of Internal Audit Activities for Colleges & Universities*. The Association of College and University Auditors, and The University of California System – Dept. of the Auditor
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M., Hogan, C. & Michigan, (2017). *Auditing and Assurance Services* (16ª ed.), Pearson Education Limited
- Association of Certified Fraud Examiners (2008). *Occupational Fraud 2008: A Report to the nations*. Disponível em <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2008-rtn.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (2010). *Occupational Fraud 2010: A Report to the nations*. Disponível em <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtn-2010.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (2012). *Occupational Fraud 2012: A Report to the nations*. Disponível em <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2012-report-to-nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (2014). *Occupational Fraud 2014: A Report to the nations*. Disponível em <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2014-report-to-nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (2016). *Occupational Fraud 2016: A Report to the nations*. Disponível em <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2016-report-to-the-nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (2018). *Occupational Fraud 2018: A Report to the nations*. Disponível em <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-report-to-the-nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (2020). *Occupational Fraud 2020: A Report to the nations*. Disponível em <https://acfepublic.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>

- Association of Certified Fraud Examiners (2022). *Occupational Fraud 2022: A Report to the nations*. Disponível em <https://acfepublic.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners, American Institute of Certified Public Accountants, Institute of Internal Auditors (2008). *Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*
- Bardin, L. (1977). *L'analyse de Contenu*. Paris: Présse Universitaire de France
- Black, H. (1979). *Black's Law Dictionary* – St. Paul:West Publishing Co.
- Bunge, M. (1974). *Teoria e Realidade*. São Paulo: Perspectiva
- Campos, A. (1983) - *Saúde, o custo de um valor sem preço*. Lisboa: Editora Portuguesa de Livros Técnicos e Científicos.
- Carmo, H. & Ferreira, M. (2008). *Metodologia da Investigação: Guia para auto-aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta
- Centers for Medicare and Medicaid (2021). *Medicare Fraud & Abuse: Prevent, Detect, Report*. Disponível em <https://www.cms.gov/Outreach-and-Education/Medicare-Learning-Network-MLN/MLNProducts/Downloads/Fraud-Abuse-MLN4649244.pdf>
- Comissão Europeia (2019). *Commission Anti-Fraud Strategy: enhanced action to protect the EU budget*. Disponível em https://anti-fraud.ec.europa.eu/system/files/2021-09/2019_commission_anti_fraud_strategy_en.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). *Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary*. Durham. Disponível em https://www.coso.org/files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2017). *Enterprise Risk management - integrating with strategy and performance*. Durham. Disponível em <http://iiabrazil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/sumariocosoerm-editorHTML-00000001-19022018164126.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2016). *Fraud Risk management guide executive summary*. Durham. Disponível em <https://www.cottoncpa.com/wp-content/uploads/2016/10/COSO-Fraud-Risk-Management-Guide-Executive-Summary.pdf>
- Conselho das Finanças Públicas (2015). *Glossário do Conselho das Finanças Públicas*. Lisboa. Disponível em <https://www.cfp.pt/pt/glossario/sector-publico-empresarial>
- Conselho de Prevenção da Corrupção (2009). *Recomendação Planos de Gestão de Riscos de corrupção e infrações conexas*. Disponível em https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_20090701.pdf
- Conselho de Prevenção da Corrupção (2010). *Publicidade do Planos de Gestão de Riscos de corrupção e infrações conexas*. Disponível em https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_20100407.pdf
- Conselho de Prevenção da Corrupção (2015). *Planos de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas*. Disponível em https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_20150701_2.pdf

- Conselho de Prevenção da Corrupção (2019). *Prevenção de Riscos de Corrupção na Contratação Pública*. Disponível em https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_20191002.pdf
- Conselho de Prevenção da Corrupção (2020). *Gestão de Conflitos de Interesse no Setor Público*. Disponível em https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_20200108.pdf
- Conselho de Prevenção da Corrupção (2022). *Boas práticas de Cibersegurança*. Disponível em https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_20220405.pdf
- Cressey, D. (1953). *Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement*. Glencon: The Free Press
- Thornton, D., Brinkhuis, M., Amritb, C. & Aly, R. (2015, 7 a 9 de Abril). *Categorizing and Describing the Types of Fraud in Healthcare*. Elsevier. 713-720.
- Decreto-Lei n.º 100-A/2021. *D.R. I Série*. 223 (17-11-2021) 2-8.
- Decreto-Lei n.º 109-E/2021. *D.R. I Série*. 237 (09-12-2021) 19-42.
- Decreto-Lei n.º 133/2013. *D.R. I Série*. 191 (03-10-2013) 5988-6002.
- Decreto-Lei n.º 156/2012. *D.R. I Série*. 138 (18-07-2012) 3810-3812.
- Decreto-Lei n.º 18/2017. *D.R. I Série*. 30 (10-02-2017) 694-720.
- Decreto-Lei n.º 188/2003. *D.R. I Série-A*. 191(20-08-2003) 5219-5231.
- Decreto-Lei n.º 19/88. *D.R. I Série*. 17 (21-01-1988) 20-23.
- Decreto-Lei n.º 233/2005. *D.R. Série-A*. 249 (29-12-2005) 7323-7333.
- Decreto-Lei n.º 244/2012. *D.R. I Série* 217 (09-11-2012) 6500-6515.
- Decreto-Lei n.º 273/92. *D.R. I Série-A*. 279 (03-12-1992) 5543-5550.
- Decreto-Lei n.º 33/2021. *D.R. I Série*. 92 (12-05-2021) 6-12.
- Decreto-Lei n.º 47344. *D.G. I Série*. 274 (25-11-1966) 1883-2086.
- Decreto-Lei n.º 48/95. *D.R. I Série-A*. 63 (15-03-1995) 1350-1416.
- Decreto-Lei n.º 52/2022. *D.R. I Série*. 150/2022, Série I de 2022-08-04
- Decreto-Lei n.º 558/99. *D.R. I Série-A*. 292 (17-12-1999) 9012-9019.
- Decreto-Lei n.º 75/2019. *D.R. I Série*. 104 (30-05-2019) 2747-2750.
- Decreto Regulamentar n.º 3/88. *D.R. I Série*. 18 (22-01-1988) 2-11.
- Decreto Regulamentar n.º 7/89. *D.R. I Série*. 53 (04-03-1989) 975-976.
- Delaune, J. & Everett, W. (2008). *Waste and Inefficiency in the U.S. Health Care System*. Cambridge, EUA: New England Healthcare Institute
- Denscombe, M. (1998). *The Good Research Guide for small-scale social research projects*. Open University press: Philadelphia. Disponível em <https://shorturl.at/boty4>
- Despacho n.º 898/2016. *D.R. II Série*. 12 (19-01-2016) 1887-1887.
- Despacho n.º 2975/2020. *D.R. II Série*. 46 (05-03-2020) 174-175.

- Direção Geral do Tesouro e Finanças (2023). *Definição de Sector Empresarial do Estado*. Disponível em <http://www.dgtf.pt/sector-empresarial-do-estado-see/o-que-e-o-sector-empresarial-do-estado-see->
- European Added Value Unit (2016). *The Cost of Non- Europe in the área of Organised Crime and Corruption Annex II – Corruption*. Brussels. Disponível em [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579319/EPRS_STU\(2016\)579319_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579319/EPRS_STU(2016)579319_EN.pdf)
- European Commission (2020). *Eurobarómetro especial 502: Corrupção*. Directorate-General for Communication. Disponível em http://data.europa.eu/88u/dataset/S2247_92_4_502_ENG
- European Commission (2022). *CAFS Action Plan - State of Play June 2022*. Brussels. Disponível em https://anti-fraud.ec.europa.eu/system/files/2022-09/pif-report-2021-cafs_en.pdf
- European Commission (2022). *Eurobarómetro especial 502: Corrupção*. Directorate-General for Communication. Disponível em : <https://europa.eu/eurobarometer/surveys/detail/2658>
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2022). *Risk in Focus 2023*. Disponível em <https://www.iiia.org.uk/media/1692515/risk-in-focus-2023.pdf>
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2023). Disponível em <https://www.theiia.org/globalassets/site/foundation/latest-research-and-products/risk-in-focus/risk-in-focus-survey-results-global-summary-2024.pdf>
- Federation of European Risk Management Associations (2003). *Norma de gestão de riscos*. Disponível em <https://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf>
- Ferreira, E. (2016). The Genesis and Impact of Anti-corruption Policies in Portugal. *Varstvoslovje - Journal of Criminal Justice and Security*, 2. 160-174
- Flick, U. (2004). *Introducción a la investigación cualitativa*. Madrid: Morata
- Fortin, M. (2009). *Fundamentos e Etapas do Processo de Investigação*. Loures: Lusodidacta
- Goldman, P. (2009). *Anti-Fraud Risk and Control Workbook*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Graça, L. (2000). *A política velha do Estado Novo em matéria de saúde*. Lisboa. Escola Nacional de Saúde Pública.
- Gupta, S., Davoodi, H. & Tiongson, E. (2000). *Corruption and the provision of Healthcare and Education Services*. Washington D.C.: International Monetary Fund
- Instituto Nacional de Estatística (2023). *Produto interno bruto (B.1*g) a preços correntes (Base 2016 - €); Trimestral*. Lisboa: INE. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&contecto=pi&inDOccorrCod=0009884&selTab=tab0
- Instituto Nacional de Estatística (2023). *Volume de negócios (€) das empresas por Atividade económica (Subclasse - CAE Rev. 3) e Escalão de pessoal ao serviço; Anual*. Lisboa: INE. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&contecto=pi&inDOccorrCod=0009884&selTab=tab0
- International Auditing and Assurance Standards Board (2009). *International Standard on Auditing 240 – The auditor’s responsibilities relating to fraud in an audit of financial*

statements. Disponível em <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>

- International Organization for Standardization (2015) *ISO 9001 – Sistemas de Gestão da Qualidade - Requisitos*. Genebra
- International Organization for Standardization (2018) *ISO 31000 - Gestão de riscos*. Genebra
- International Organization for Standardization (2018). *IEC 31010 - Risk management – Risk assessment techniques*. Genebra
- Kaplan, S., Mikes, A. (2012). *Managing Risks: A New Framework*. *Harvard Business Review* 6/2012. Harvard Business Publishing. Disponível em <https://hbr.org/2012/06/managing-risks-a-new-framework>
- Lam, J. (2014) *Enterprise Risk Management: From Incentives to Controls*. John Wiley & Sons, Hoboken. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1002/9781118836477>
- Laureano, R. (2020). *Testes de Hipóteses e Regressão – O meu manual de consulta rápida*. Ed.1º. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Lee, L. (2022). *Apresentação na disciplina Auditoria em Saúde. Pós-Graduação Auditoria Interna na Saúde*. Escola Nacional de Saúde Pública – Universidade Nova de Lisboa
- Lei n.º 56/79. D.R. I Série. 214 (15-09-1979) 2357-2363 Lei n.º 54/2008. D.R. I Série 171 (04-09-2008) 6189-6190.
- Lei n.º 35/2014. D.R. I Série. 117 (20-06-2014) 3220-3304.
- Mackey T., Kohler J., Savedo W., Vogl F., Lewis M., Sale J., Michaud J. & Vian T. (2016). *The disease of corruption: views on how to fight corruption to advance 21st century global health goals*. BMC Medicine
- Marconi, M. & Lakatos, E. (2003). *Fundamentos da Metodologia Científica*. São Paulo: Editora Atlas
- Mecanismo Nacional Anticorrupção (2023). *Os instrumentos do regime geral de prevenção da corrupção – Algumas indicações e notas explicativas sobre cuidados metodológicos para a sua elaboração, adoção e dinamização – Guia N.1/2023*. Lisboa. Disponível em <https://mec-anticorruptcao.pt/wp-content/uploads/2023/10/GUIA-1-vf.pdf>
- Meirinhos, M. & Osório, A. (2010). *The case study as a research strategy in education*. EduSer: revista de educação. ISSN 1645-4774. 2:2, p. 49-65
- Ministério da Saúde. (2022). *Transparência SNS*. Disponível em <https://www.sns.gov.pt/transparencia/>
- Mo, P. (2001). Corruption and economic growth. *Journal of Comparative Economics* 29(1), p. 66–79.
- National Health Service Counter Fraud Authority (2022) *NHSCFA Annual Report and Accounts 2021-2022*. Disponível em <https://www.gov.uk/official-documents>
- César das Neves, J. (1994). *Análise Social (Volume XXIX)*.
- NHS Counter Fraud Authority (2022). *NHSCFA annual report and accounts 2021-2022*. Disponível em https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1090604/nhscfa-annual-report-and-accounts-2021-2022-print-ready.pdf

- Nova School Of Economics (2022). *Orçamento do Estado para Saúde 2023*. Disponível em https://www.novasbe.unl.pt/Portals/0/Files/Social%20Equity%20Initiative/OE_Saude_2023_Observatorio_da_Despesa_em_Saude.pdf
- Observatório de Economia e Gestão de Fraude (2023). *Objetivos da OBEGEF*. Disponível em https://obegef.pt/wordpress/?page_id=1778
- Office de Lutte Anti-Fraude (2022). *The OLAF report 2022*. Disponível em https://anti-fraud.ec.europa.eu/system/files/2023-06/or-2022-short_en_0.pdf
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2018). *Guia de Aplicação das ISA – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática*. 4ª Ed.. Disponível em https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-guias/GUIA%20DE%20APLICA%C3%87%C3%83O%20DAS%20ISA.pdf
- Organismos Estratégicos do Controlo Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa (2011). *Guião de boas práticas para a prevenção e combate à corrupção na Administração Pública*. Disponível em https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/guia_cplp.pdf
- Organization for Economic Co-operation and Development (2017). *Tackling Wasteful Spending on Health*, OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264266414-en>
- Organization for Economic Co-operation and Development, Eurostat, World Health Organization. *A System of Health Accounts - 2011 Edition (SHA 2011)*. Disponível em <https://shorturl.at/CvZC4>
- Pimenta, C. (2009). *Esboço de quantificação da fraude em Portugal*. Porto: Edições Húmus. Disponível em <https://www.fep.up.pt/docentes/cpimenta/textos/pdf/wp003.pdf>
- Pinheiro, J. (2010). *Auditoria Interna - Manual prático para Auditores Internos (2ª ed.)*. Lisboa. Rei dos Livros.
- Polícia Judiciária (2020, junho). *Combate à fraude ao Serviço Nacional de Saúde*. Disponível em <https://www.policiajudiciaria.pt/combate-a-fraude-ao-servico-nacional-de-saude/>
- Polícia Judiciária (2021, novembro). *Fraude ao Serviço Nacional de Saúde*. Disponível em <https://www.policiajudiciaria.pt/fraude-ao-servico-nacional-de-saude-6/>
- Polícia Judiciária (2022, julho). *Combate à Fraude ao Serviço Nacional de Saúde*. Disponível em <https://www.policiajudiciaria.pt/combate-a-fraude-ao-servico-nacional-de-saude-2/>
- Portaria n.º 1096/2001. *D.R. I Série-B*. 212 (12-09-2001) 5861-5867.
- Portaria n.º 11/93. *D.R. I Série-B*. 4 (06-01-1993) 32-37.
- Portaria n.º 155-B/2023. *D.R. I Série-B*. 109 (06-06-2023) 4-5.
- Portaria n.º 448/2001. *D.R. I Série-B*. 102 (03-05-2001) 2460-2468.
- Portaria n.º 591/89. *D.R. I Série*. 173 (29-07-1989) 2976-2978.
- Porto Editora – fraude no Dicionário infopédia da Língua Portuguesa [em linha]. Porto: Porto Editora. [consult. 2023-11-02 08:02:51]. Disponível em <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/fraude>
- Previtali, P. & Cerchiello P. (2018). *The Prevention of Corruption as an Unavoidable Way to Ensure Healthcare System Sustainability*. Pavia, Itália. University of Pavia

- Quivy; R. & Campenhoudt, L. (1995). *Manual de investigação em ciências sociais*, Lisboa: Gradiva. Disponível em <https://tecnologiamediaeinteracao.files.wordpress.com/2018/09/quivy-manual-investigacao-novo.pdf>
- Rodríguez, G., Flores, J. & Jiménez, E. (1999). *Metodología de la investigación cualitativa* (2ª ed.) Málaga: Ediciones Aljibe
- Roque, P. (2013). *Auditor Forense - Contributo para a definição de uma nova profissão em Portugal* - XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Lisboa, Portugal
- Santos, J. (2010). *Finanças Públicas*. Lisboa. INA Editora
- Serrano, C. (2001). *Investigación Cualitativa. Retos e Interrogantes. I. Métodos* (3ª ed.). Madrid: La Muralla. Disponível em https://concreactraul.weebly.com/uploads/2/2/9/5/22958232/investigacin_cualitativa.pdf
- Singleton, T., Singleton, A., Bologna, J. & Lindquist, R. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting* (3rd ed.) New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Stockemer, D., LaMontagne, B. & Scruggs, L.(2013). Bribes and ballots: The impact of corruption on voter turnout in democracies. *International Political Science Review* 34(1). 74-90. New York: Sage Publications
- The Institute Of Internal Auditors (2017). *Implementation Guides*. Lake Mary
- The Institute of Internal Auditors (2017). *Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. Lake Mary. Disponível em <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-portuguese.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (2019). *IIA position paper – Fraud and Internal Audit - Assurance Over Fraud Controls Fundamental to Success*. Lake Mary. Disponível em <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/fraud-and-internal-audit-assurance-over-fraud-controls-fundamental-to-success-april-2019/fraud-and-internal-audit.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (2023). *Código de Ética*. Lake Mary. Disponível em <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/code-of-ethics/>
- The Institute of Internal Auditors (2023). *Definição de Auditoria Interna do IIA*. Lake Mary. Disponível em <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/>
- The Institute Of Internal Auditors (2023). *Princípios Fundamentais do IIA*. Lake Mary. Disponível em <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/core-principles/>
- Transparency International (2007). *Global Corruption Report 2007*. Disponível em https://images.transparencycdn.org/images/2007_GCR_EN.pdf
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos (Vol.1)*. Lisboa. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf
- Tribunal de Contas (2011). *A função de Auditoria Interna no SEE*. Lisboa. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2011/rel008-2011-2s.pdf>

- Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais*. Lisboa
- Vickery, B. (1970). *Techniques of information retrieval*. London: Butterworths
- Vincke, P. (2016). *Fighting Fraud & Corruption in Healthcare in Europe: a work in progresso*. Lisboa. Disponível em https://www.sns.gov.pt/wp-content/uploads/2017/08/EHFCN_MoH_Portugal_16May16.pdf
- Wei, S. (2000). *How taxing is corruption on international investors?*. *Review of Economics and Statistics* 82(1), p. 1–11.
- Wells, J. (2007). *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Wolfe, D. & Hermanson, D. (2004). *The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud*. New York: The CPA Journal
- Wooldridge, B., Schmid, T. & Floyd, S. (2008). The Middle Management Perspective on Strategy Process: Contributions, Synthesis, and Future Research. *Journal of Management* 34. 1190-1221
- World Bank (2010). *The World Bank Group's Sanctions Regime*. Washington D.C. Disponível em https://www.worldbank.org/content/dam/documents/sanctions/other-documents/osd/The_World_Bank_Group_Sanctions_Regime.pdf

APÊNDICES

1. GUIÃO DE ENTREVISTA

Na sua perspetiva, de que forma o SAI, anualmente, contribui para a gestão do risco na organização (não clínico) incluindo o risco de fraude? Não se trata de saber como deveria contribuir, mas qual o contributo real, no seu entender.

Na sua perspetiva, de que forma as tarefas e responsabilidades legais relacionadas com o Plano de Gestão de Riscos de corrupção e infrações conexas impactam na gestão do SAI?

Tendo em conta os recursos que dispõe, sente que precisaria de recursos adicionais para contribuir as funções do SAI e para a prevenção da Fraude? Se sim, quais deles?

O que considera necessário obter para melhorar o desempenho do SAI?

2.ANO DOS PLANOS E DOS RELATÓRIOS

A tabela abaixo indica em cada data de extração qual o ano do PPR que estava disponível por cada unidade de saúde.

Unidade	Novembro 2021	Setembro 2022
CH Barreiro Montijo	2020	2022
CH de Entre o Douro e Vouga	2013	2013
CH de Leiria	2021	2021
CH de Lisboa Ocidental	2015	2021
CH de Setúbal	2013	2013
CH de Trás-os-Montes e Alto Douro	2018	2018
CH de Vila Nova de Gaia/Espinho	2016	2016
CH do Baixo Vouga	2019	2022
CH do Médio Ave	2017	2021
CH do Médio Tejo	2020	2022
CH do Oeste	2019	2022
CH do Tâmega e Sousa	2013	2013
CH Póvoa de Varzim/Vila do Conde	2020	2020
CH Tondela Viseu	2012	2022
CH Universitário Cova da Beira	2018	2021
CH Universitário de Coimbra	2013	2013
CH Universitário de Lisboa Central	2020	2020
CH Universitário de São João	2018	2021
CH Universitário do Algarve	2021	2021
CH Universitário do Porto	2019	2019
CH Universitário Lisboa Norte	2016	2016
H. Beatriz Ângelo	-	-
H. de Braga	-	2022
H. de Magalhães Lemos	2018	2021
H. de Vila Franca de Xira	-	-
H. Distrital de Santarém	2020	2022
H. Distrital Figueira da Foz	2021	2022
H. do Espírito Santo de Évora	2020	2021
H. Garcia de Orta	2013	2022
H. Professor Doutor Fernando Fonseca	2020	2020
H. Santa Maria Maior	2020	2021
H. Senhora da Oliveira Guimarães	2016	2022
Ipo Coimbra	2019	2021
Ipo Lisboa	2019	2019
Ipo Porto	2017	2021
ULS da Guarda	2015	2015
ULS de Castelo Branco	2020	2021
ULS de Matosinhos	2019	2019
ULS do Alto Minho	2020	2021
ULS do Baixo Alentejo	2020	2022
ULS do Litoral Alentejano	2015	2015
ULS do Nordeste	2015	2022
ULS do Norte Alentejano	2016	2016

A tabela abaixo indica na data de extração qual o ano do relatório de execução do PPR que estava disponível por cada unidade de saúde.

Unidade	Set.2022
CH Barreiro Montijo	2021
CH de Entre o Douro e Vouga	2014
CH de Leiria	2020
CH de Lisboa Ocidental	2021
CH de Setúbal	2021
CH de Trás-os-Montes e Alto Douro	2021
CH de Vila Nova de Gaia/Espinho	2021
CH do Baixo Vouga	2021
CH do Médio Ave	2020
CH do Médio Tejo	2021
CH do Oeste	2021
CH do Tâmega e Sousa	2016
CH Póvoa de Varzim/Vila do Conde	2021
CH Tondela Viseu	2021
CH Universitário Cova da Beira	2020
CH Universitário de Coimbra	2021
CH Universitário de Lisboa Central	2022
CH Universitário de São João	2020
CH Universitário do Algarve	2015
CH Universitário do Porto	2021
CH Universitário Lisboa Norte	2021
H. Beatriz Ângelo	-
H. de Braga	2021
H. de Magalhães Lemos	2015
H. de Vila Franca de Xira	-
H. Distrital de Santarém	2021
H. Distrital Figueira da Foz	2021
H. do Espírito Santo de Évora	2020
H. Garcia de Orta	2021
H. Professor Doutor Fernando Fonseca	2021
H. Santa Maria Maior	2021
H. Senhora da Oliveira Guimarães	2021
Ipo Coimbra	2021
Ipo Lisboa	2021
Ipo Porto	2021
ULS da Guarda	2019
ULS de Castelo Branco	2021
ULS de Matosinhos	2021
ULS do Alto Minho	2021
ULS do Baixo Alentejo	2021
ULS do Litoral Alentejano	2021
ULS do Nordeste	2021
ULS do Norte Alentejano	2021