

Universidade de Brasília - UnB
Universidade Federal da Paraíba - UFPB
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN

**Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis**

**ADEQUAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM EXAMES DE
AUDITORIA PARA VALIDAÇÃO DE CERTIFICADOS DE
FILANTROPIA: um estudo de caso em hospital filantrópico**

JOSÉ GERALDO DE ALBUQUERQUE PINTO

**Recife-PE
2004**

JOSÉ GERALDO DE ALBUQUERQUE PINTO

**ADEQUAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM EXAMES DE
AUDITORIA PARA VALIDAÇÃO DE CERTIFICADOS DE
FILANTROPIA: um estudo de caso em hospital filantrópico**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências para obtenção do grau de mestre em Ciências Contábeis.

Orientador : Prof. Doutor José Francisco Ribeiro Filho

**Recife-PE
2004**

“A vida é uma grande universidade, mas pouco ensina a quem não sabe ser um aluno...” (Autor desconhecido).

Dedico a todos que sempre acreditarem em mim, especialmente à minha esposa Ana Maria, por toda sua dedicação, confiança, cumplicidade, carinho e estímulo constante. Às minhas filhas, Márcia, Amanda e Juliana, razão de todos os meus esforços, que durante toda minha vida deram-me muito apoio, principalmente neste período da dissertação.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela força, fé e disposição para perseverar no objetivo final a ser alcançado;

À minha esposa Ana Maria e queridas filhas Márcia, Amanda e Juliana pela ajuda, amor, dedicação e carinho nos momentos mais difíceis enfrentados, e pelas horas de sono tantas vezes sacrificadas.

Ao meu orientador e sempre amigo, Prof. Francisco Ribeiro Filho, pela orientação precisa, serena e acima de tudo científica, o meu eterno agradecimento.

Ao meu Prof. Jorge Lopes, pela sinceridade apoio e confiança depositada em minha pessoa.

Aos colegas de Mestrado, pela amizade, pelo companheirismo e pela ajuda durante toda a caminhada.

À minha amiga Marcleide pelo crédito de confiança, amizade e acima de tudo pelo seu alto astral que tanto nos ajudou nas horas de sufoco e aflição.

Um agradecimento especial ao meu amigo, colega de turma e companheiro de viagens José Roque, pelo irrestrito apoio e incentivo nas horas de dificuldade.

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, pela orientação científica e incentivo que me dedicou por ocasião da elaboração do meu Projeto inicial de dissertação.

Um agradecimento especial às dirigentes da Faculdade de Olinda - FOCCA, especialmente a diretora Maria Antonieta e a vice-diretora Valéria, pelo interesse e estímulo para a conclusão da dissertação.

Agradece aos amigos Felipe, Caio, Adriana e Flávia pela inestimável contribuição na fase de elaboração deste trabalho.

Minha gratidão à Universidade Federal da Paraíba por ter propiciado condições de estudo e reflexão para concretização da conclusão do meu curso de especialização em Controladoria que se constituiu em um grande aprendizado para este trabalho, especialmente na pessoa da sua coordenadora Adiles e do Prof. Carlos Pedrosa Junior, que muito me incentivaram.

Aos amigos da Sociedade Pernambucana de Cultura e Ensino – SOPECE, Ivan, Filgueira, Telma, Leonardo e Granata, que tanto me incentivaram e, à Prof. Ozita, pela concessão de ajuda de custo necessário às minhas viagens durante o meu curso de especialização na UFPB.

A todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para minha chegada à reta final.

PINTO, José Geraldo. Adequação de Controles Internos em Exames de Auditoria para Validação de Certificados de Filantropia: Um Estudo de Caso em um Hospital Filantrópico. Dissertação de Mestrado, Universidades Federais da Paraíba, de Pernambuco, do Rio Grande do Norte e a Universidade de Brasília. Recife, PE, 2004.

RESUMO

O presente trabalho originou-se da constatação do crescimento da demanda por serviços de saúde de qualidade a baixo custo e as limitações impostas aos hospitais de referência do SUS na sua missão de levar serviços de saúde às faixas mais carentes da população, no tocante a disponibilização de recursos materiais, humanos e financeiros. Os hospitais filantrópicos pela semelhança de objetivos se enquadram nessa categoria, servindo de apoio às atividades de referência dos SUS no Estado de Pernambuco; praticando ações de caráter filantrópico e ou beneficente no âmbito da saúde. O objetivo desta dissertação foi de avaliar em que medida a gestão do hospital filantrópico, em exame, promove ações sistemáticas no sentido de estruturar o sistema de controle interno visando impactar positivamente na obtenção do certificado de filantropia que é obrigatório para este tipo de instituição devido à importância da continuidade deste tipo de instituição para a comunidade. A metodologia utilizada para tanto foi a dedutiva, com base nos dados documentais e informações das unidades setoriais, obtidos ao longo da pesquisa se configurando como estudo exploratório, através de um estudo de caso no hospital em tela. Além de todo o referencial teórico concernente a utilização de sistemas contábeis, administrativos e de informações gerenciais nas organizações. Conclui-se que, pelos dados obtidos, não estar comprovado que a administração do hospital desenvolve medidas sistemáticas visando à adequação dos controles internos para validação do certificado de filantropia em exames de auditoria, conforme se pode detectar durante o desenvolvimento da investigação realizada.

PINTO, José Geraldo. **Adaptation of the internal control in auditing exams for validation of the philanthropy certificate: a case study in the philanthropic hospital.** Master's Degree dissertation, Federal Universities of the Paraíba, of Pernambuco, of Rio Grande do Norte and the University of Brasília, Recife, PE, 2004.

ABSTRACT

The present work originated from the verification of the growth of the demand for quality health services at low cost and the limitations imposed to the SUS (Unique National Health System) reference hospitals in their mission to take health services to the lower classes of the population concerning to the availability of material, human and financial resources. The philanthropic hospitals for their similarity in objectives fit in this category, serving as support to the reference activities of SUS in the State of Pernambuco; practicing actions of philanthropic and/or beneficial character in the scope of health. The objective of this dissertation was to evaluate in what measure the management of the philanthropic hospital in exam, promotes systematic actions towards structuring the internal control system, aiming to make positive impacts on obtaining philanthropy certificate, which is obligatory for this type of institution, due to the importance of the continuity of this kind of institution for the community. The methodology used for this was the deductive one, with basis in documents and information of the united setorial, obtained during the research, configuring itself as a exploration study, through a case study in the hospital on screen. Apart from all the theoretical referential concerning the use of accounting and administrative systems and managerial information in the organization. It is concluded that, from the obtained data, it is not proved that the hospital administration develops systematic measures aiming to the adaptation of the philanthropy certificate in auditing exams, it depends can detect during the development investigation fulfilled.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Municípios que Compõem a rede do SUS.....	86
Quadro 2 - Dinamicidade da atuação do Hospital Filantrópico	95
Quadro 3 - Unidades Funcionais do Hospital Filantrópico	99
Quadro 4 - O Negócio das Unidades Funcionais	99
Quadro 5 – Unidades Funcionais Analisadas	106
Quadro 6 – Análise do saldo da conta caixa no período (2002).....	119
Quadro 7 – Análise dos saldos das contas Bancárias no período (2002)	119
Quadro 8 – Análise do saldo das contas a receber no período (2002).....	120
Quadro 9 – Análise do saldo dos estoques no período (2002)	121
Quadro 10 – Análise do saldo da conta Fornecedores no período (2002).....	122
Quadro 11 – Análise do saldo da conta Empréstimos de Terceiros no período (2002)	123
Quadro 12 - Análise do Saldo da Conta Obrigações Sociais - FGTS no período (2002)	123
Quadro 13 – Análise do saldo das contas IRRF E ISS a recolher no período (2002)	123
Quadro 14 - Análise do Saldo da Conta Parcelamento REFIS no período (2002).....	124
Quadro 15 – Análise dos atendimentos gratuitos efetuados no período (2002).....	124
Quadro 16 – Análise do saldo das isenções e contribuições no Período (2002)	125
Quadro 17 – Análise do saldo da conta caixa no período (2001).....	127
Quadro 18 – Análise dos saldos das contas Bancárias no período (2001)	127
Quadro 19 – Análise do saldo das contas a receber no Período (2001)	128
Quadro 20 – Análise do saldo dos estoques no período (2001)	129
Quadro 21 – análise do saldo da conta fornecedores no período (2001).....	130
Quadro 22 – Análise do saldo da conta empréstimos de terceiros no período (2001)	131
Quadro 23 - Análise do saldo da Conta Obrigações Sociais – FGTS no período (2001)	131
Quadro 24 – Análise do saldo da conta parcelamento REFIS no período (2001).....	131
Quadro 25 – Análise dos montantes dos atendimentos gratuitos no período (2001)	132
Quadro 26 – Análise do saldo das isenções e contribuições sociais no período (2001).....	132
Quadro 27 – Análise do saldo da conta caixa no período (2000).....	134
Quadro 28 – Análise dos saldos das contas bancárias no período (2000).....	135
Quadro 29 – Análise dos saldo das contas a receber no Período (2000).....	136
Quadro 30 – Análise do saldo dos estoques no período (2000)	137
Quadro 31 – Análise do saldo da conta fornecedores no período (2000).....	138

Quadro 32 – Análise do saldo da conta empréstimos de terceiros no período (2000)	139
Quadro 33 – Análise do saldo da conta obrigações sociais – FGTS no período (2000)	139
Quadro 34 – Análise do saldo das contas IRRF e ISS a recolher no período (2000).....	139
Quadro 35 – Análise do saldo da conta parcelamento REFIS no período (2000).....	140
Quadro 36 – Análise do montante dos atendimentos gratuitos no período (2000)	140
Quadro 37 – Análise do saldo da conta de isenções e contribuições no período (2000).....	141
Quadro 38 – Balanço Patrimonial da AEBP EM 31.12.2002	143
Quadro 39 – Conciliação Bancária (2000/2001/2002).....	145
Quadro 40 – Contas a Receber (2000, 2001 e 2002).....	147
Quadro 41 – Contas a Receber (2001).....	148
Quadro 42 - Contas a Receber (2002)	150
Quadro 43 – Fornecedores (2002).....	154
Quadro 44 –Empréstimos de Terceiros – 2000 (b)	156
Quadro 45 - Recolhimentos do FGTS (2000)	157
Quadro 46 –Depreciação Acumulada (2001)	160
Quadro 47 – Análise da Mov. de Contas a Receber/Receita Bruta no Período (2000).....	161
Quadro 48–Análise da Movimentação de Contas a Receber no Período (2000)	162
Quadro 49– Análise da Movimentação de Contas a Receber no Período (2000)	163
Quadro 50 - Análise da Movimentação das Contas (2000).....	165

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Representação esquemática do sistema e seus elementos.....	45
Figura 2 – Sistemas Contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações	56
Figura 3 – Fundamentos e Princípios do Controle Interno.....	67
Figura 4 – Fluxo de Informações para a Elaboração dos Demonstrativos Contábeis/Financeiros.	105
Figura 5 – Estrutura de funcionamento do Hospital Filantrópico	111
Figura 6 – Objetivos dos Controles Internos.....	179
Figura 7 – Procedimentos Administrativos, Sistema de Informações e o Sistema Contábil..	182
Figura 8 – Integração Entre Objetivos, Procedimentos e Avaliação dos Controles Internos para o Hospital Filantrópico	183
Figura 9 – Passos de Auditoria.....	201

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 APRESENTAÇÃO DO CAMPO DE ESTUDO	17
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	18
1.3 HIPÓTESE ORIENTADORA	18
1.4 OBJETIVOS	18
1.4.1 Geral	18
1.4.2 Específicos.....	19
1.5 PROCEDER METODOLÓGICO	19
1.6 JUSTIFICATIVA	21
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	23
2.1 ASPECTOS GERAIS DO CONTROLE INTERNO E DOS SISTEMAS NAS ORGANIZAÇÕES	23
2.2 ASPECTOS DO CONTROLE INTERNO E DA QUALIDADE EM SERVIÇOS DE SAÚDE EM ENTIDADES HOSPITALARES COM E SEM FINS LUCRATIVOS- BENEFICENTES	30
2.3 UMA ANÁLISE DO PAPEL DAS ENTIDADES HOSPITALARES BENEFICENTES	39
2.4 ELEMENTOS COMPONENTES DE UMA ESTRUTURA SISTÊMICA	42
2.5 O SISTEMA EMPRESA COMO UMA SEQÜÊNCIA DE ATIVIDADES	47
2.6 ASPECTOS DOS PROCEDIMENTOS IMPLANTADOS EM UMA ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR.....	49
2.6.1 Fundamentos dos Sistemas Contábeis e de Informações	49
2.6.2 Avaliação de Desempenhos e Medidas no Processo de Controle na Gestão Hospitalar	58
2.7 O PAPEL DA AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE.....	66
2.8 CUSTOS COMO BASE DE INFORMAÇÕES.....	75
3 CARACTERIZAÇÃO DO CASO SOB ESTUDO	79
3.1 O SISTEMA DE HOSPITAIS FILANTRÓPICOS NO BRASIL	79
3.1.1 Raízes Históricas	82
3.1.2 O Sistema Único de Saúde (SUS)	83
3.1.3 Concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos	88

3.2 O HOSPITAL UTILIZADO COMO ESTUDO DE CASO.....	90
3.2.1 Histórico	91
3.2.2 Missão.....	94
3.3 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	96
3.3.1 Unidades e Serviços	99
3.3.2 Fluxo de Funcionamento	110
3.4 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS DO HOSPITAL FILANTRÓPICO	112
3.5 JUSTIFICATIVA DE UMA PROPOSTA DE RENOVAÇÃO ORGANIZACIONAL E DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO HOSPITAL FILANTÓPICO	114
4 ANÁLISE DOS ELEMENTOS DO CONTROLE INTERNO DO HOSPITAL FILANTRÓPICO	117
4.1 ANÁLISE DAS PRINCIPAIS RUBRICAS CONTÁBEIS INTEGRANTES DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBIL-FINANCEIROS DO HOSPITAL FILANTRÓPICO	117
4.1.1 Exercício de 2002	119
4.1.1.1 Demonstrativos contábeis anuais auditados	119
4.1.2 Exercício de 2001	125
4.1.2.1 Demonstrativos contábeis anuais auditados	125
4.1.3 Exercício de 2000	133
4.1.3.1 Demonstrativos contábeis anuais auditados	133
4.2 O PROCESSAMENTO DE DADOS CONTÁBEIS NO HOSPITAL FILANTRÓPICO	141
4.3 INEFICIÊNCIAS/FRAQUEZAS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, IDENTIFICADAS PELOS EXAMES EFETUADOS.....	142
4.4 ANÁLISE DE CARACTERÍSTICAS OPERACIONAIS DAS UNIDADES FUNCIONAIS (Ufs) SELECIONADAS	166
4.4.1 Unidade Funcional Farmácia.....	167
4.4.2 Unidade Funcional Nutrição e Dietética.....	168
4.4.3 Unidade Funcional Arquivo Médico.....	170
4.4.4 Unidade Funcional Almoxarifado	171
4.4.5 Unidade Funcional Contas Médicas.....	172
4.4.6 Unidade Funcional Setor de Pessoal	173
4.4.7 Unidade Funcional Tesouraria/Caixa.....	174
4.4.8 Unidade Funcional Faturamento	175
4.4.9 Unidade Funcional Portaria.....	176

4.4.10 Unidade Funcional Contas a Pagar.....	177
5 APLICAÇÃO DA MODELAGEM DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO HOSPITAL FILANTRÓPICO	178
5.1 VIABILIDADE DE UMA PROPOSTA PARA UM MODELO GENÉRICO DE CONTROLE INTERNO PARA O HOSPITAL FILANTRÓPICO.	178
5.2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES E SISTEMA CONTÁBIL	178
5.2.1 Controles Organizacionais.....	180
5.3 PROPOSTA DE UM MODELO GENÉRICO DE CONTROLE INTERNO ADEQUADO A REALIDADE DO HOSPITAL FILANTRÓPICO.....	184
5.4 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE DE ACORDO COM A REALIDADE OBSERVADA.....	189
5.4.1 Auditoria Interna	196
5.4.2 Estrutura da Auditoria / Conteúdo e Subdivisão	197
5.4.3 Modelo das Etapas de Auditoria.....	201
5.5 INTERAÇÕES DO MODELO PROPOSTO COM A REALIDADE PERCEBIDA.....	202
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	205
CONCLUSÃO.....	214
SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS	215
REFERÊNCIAS	216
APÊNDICES	223
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIOS DE AVALIAÇÃO DE CONTROLE INTERNO (CAIXA E BANCOS)	224
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE CONNTROLE INTERNO (PORTARIA)	229
APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (ALMOXARIFADO)	230
APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (SETOR DE COMPRAS)	233
APÊNDICE E - QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (SETOR DE PESSOAL)	234
APÊNDICE F - QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (COMPRAS E CONTAS A PAGAR)	237
ANEXOS	242
ANEXO A – PLANO DE CONTAS DO HOSPITAL FILANTRÓPICO.....	243
ANEXO B – ORGANOGRAMA DO HOSPITAL FILANTRÓPICO.....	246

INTRODUÇÃO

Pensa-se que um trabalho do porte de uma Dissertação de Mestrado deve ter algumas características básicas: a primeira, ter um embasamento teórico por se tratar de um trabalho acadêmico; a segunda, que tenha por objeto algo que realmente motive a pessoa que vai elaborar esse trabalho, e a terceira, que possa dar, também, algum tipo de contribuição para aqueles que, por alguma razão, irão conhecê-lo.

Assim sendo, resolveu-se iniciar, com algumas considerações, que objetivem esclarecer, ainda que genericamente, o exato motivo pelo qual se decidiu fazer esta dissertação a respeito *da adequação de controles internos em exames de auditoria para validação de certificados de filantropia*, detalhando o caso de um hospital filantrópico no Estado de Pernambuco, com base especificamente, *em abordagem de estudo de caso*, onde se pôde avaliar a eficácia da adequação dos controles internos existentes, com vistas à obtenção do certificado de filantropia. Adicionam-se a isso seis anos de convívio com entidades hospitalares vinculadas à Secretaria de Saúde do Estado de Pernambuco, na função de auditor, onde o pesquisador pôde desenvolver diversos trabalhos de avaliação de controles internos implantados através dos gestores dessas entidades. Dessa forma, "O estudo empírico sobre a adequação dos controles internos na obtenção de certificado de filantropia pelo Hospital filantrópico pesquisado" pode ser realizado.

Há de ser considerado, também, o universo da realidade estrutural em que este trabalho foi desenvolvido, pois, o exame dos demonstrativos contábeis dessa entidade filantrópica, resultantes de auditorias efetivadas em exercícios anteriores por outros profissionais da área e as observações existentes sobre a ausência de um sistema de controle interno integrado, motivou a recorrer àquelas experiências anteriores de avaliação de gestão hospitalar já

mencionada, tornando-se, por isso, mais forte a determinação e o esforço no estudo sobre o tema desta dissertação.

Vale ressaltar, que uma das coisas que se constituiu em importante aprendizado do Mestrado foi a percepção de que a escolha do tema para dissertação deveria canalizar as energias da pesquisa para um conteúdo a respeito do qual se pudesse discorrer com certa desenvoltura, um tema onde se pudesse recorrer à experiência pessoal conseguida ao longo dos anos através do desempenho de atividades correlatas.

Sentia, por conseguinte, a necessidade de desenvolver, no âmbito hospitalar público, um tema que versasse sobre controle interno e sobre um sistema de informações que pudesse além de justificar o custo de sua existência; o de não limitá-las apenas à idéia de entidades inoperantes, mal administradas, muitas vezes com objetivos meramente políticos e responsáveis pela desilusão de muitos do que a elas recorriam nas horas mais difíceis e de extrema necessidade.

Considerando-se que a vida oferece, vez por outra, oportunidades inesperadas, surgiu esta, e então, resolveu-se desenvolver esse mesmo tema no âmbito de um hospital filantrópico, devido às semelhanças dos seus objetivos com os dos hospitais da rede de saúde do Estado.

O estudo ora apresentado inscreve-se na *discussão sobre Auditoria Interna versus Auditoria Independente* e procura *analisar a adequação dos controles internos* de um hospital filantrópico do Estado de Pernambuco, e *o impacto desses controles na validação do certificado de filantropia* dessa entidade hospitalar.

A coleta de dados foi realizada com trabalho “*in-loco*”, através da utilização de práticas de auditoria. A análise foi realizada em livros, documentos, inclusive extratos bancários, processos administrativos e questionários de controle interno aplicados nos setores auditados.

Resolveu-se delimitar como universo empírico os setores de *Contabilidade, Almoxarifado, Farmácia, Tesouraria e Caixa, Faturamento, Contas a Pagar, Pessoal, Portaria, Nutrição, e Arquivo Médico*, tomando-se por base os demonstrativos contábeis e financeiros obrigatórios, bem como outros demonstrativos utilizados gerencialmente por esses setores do hospital filantrópico incluídos na análise.

Também foram considerados, alguns outros fatores, dentre eles, terem sido estes setores objeto de trabalho de auditoria anteriormente realizada com a mesma finalidade o que possibilitaria uma análise comparativa entre os dados analisados e a constatação de uma possível evolução do sistema de controle interno até então utilizados bem como a atuação no hospital pesquisado do Grupo de Pesquisa e Estudos em Controladoria do Nordeste – GECONE, no qual o pesquisador teve a oportunidade de participar como coordenador da equipe.

Procurou-se, primeiramente, trabalhar com a bibliografia disponível sobre os temas centrais deste estudo, quais sejam: *auditoria interna, auditoria externa e exames de auditoria, controle interno, sistema de informação e de avaliação, bem como publicações específicas em periódicos e internet, sobre atividades filantrópicas em hospitais*.

Para tanto, buscou-se inicialmente trabalhar com a bibliografia específica tentando qualificar o objeto de pesquisa, bem como descrever o hospital onde se realizou o estudo. Procurou-se, por fim, descrever o trabalho e as técnicas de auditoria utilizadas, buscando um diálogo com a bibliografia trabalhada e analisando o problema de pesquisa levantado em parceria com o professor orientador.

Visando uma melhor exposição dos dados, o trabalho encontra-se dividido da seguinte forma: na *primeira parte* – apresentação do campo de estudo, definição do problema, hipótese orientadora, descrição dos objetivos; descrição do proceder metodológico da metodologia e a

justificativa; na *segunda parte* – procurou-se apresentar a exposição dos marcos teóricos através da revisão de literatura, na qual estão trabalhados os conceitos (chaves do estudo); na *terceira parte* – a caracterização do caso ora em análise, bem como a discussão feita a partir do levantamento de campo; na *quarta parte* - análise empírica dos elementos dos controles internos utilizados a partir das realidades operacionais identificadas; *quinta parte* - a aplicação da modelagem de sistema de controle interno, através de proposta de um modelo genérico de controle interno adequado para o hospital pesquisado e finalmente na *sexta parte* – as últimas considerações onde se procurou analisar o produto das pesquisas e as conclusões.

1.1 APRESENTAÇÃO DO CAMPO DE ESTUDO

O Hospital Filantrópico pesquisado encontra-se localizado no Estado de Pernambuco e foi fundado em 1901. No período de 1997 a 2003, o número médio anual de atendimentos realizados no período foi de 12.959 consultas, 5.244 internamentos, 1.709 cirurgias, e suas receitas variaram entre R\$ 1.054.506 (Um milhão, cinqüenta e quatro mil, quinhentos e seis reais) e R\$ 1.501.905 (Um milhão, quinhentos e um mil novecentos e cinco reais), incluindo-se o faturamento do SUS, os atendimentos ambulatorial e particular, e as doações.

Atende a quase todos os bairros da zona norte da cidade do Recife, bem como alguns da cidade de Olinda, Paulista e Abreu e Lima contabilizando um total médio anual de mais de 1.079 atendimentos por mês.

O hospital é composto por dois pavimentos (térreo e 1º andar), totalizando 5000 m² de área construída e 156 funcionários na data da pesquisa. Como apoio ao quadro funcional utiliza os serviços de estagiários de enfermagem de escolas particulares do Estado.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Diante da necessidade de aperfeiçoar e manter o sistema de controle interno como instrumento de referência da auditoria externa, surgiu a seguinte problemática:

Em que medida a gestão do hospital filantrópico promove tal aperfeiçoamento e manutenção quando o interesse é a certificação pública de filantropia?

1.3 HIPÓTESE ORIENTADORA

Considerando-se a questão anteriormente formulada, pensa-se a partir da seguinte hipótese orientadora:

Se uma atuação adequada e consistente do controle interno é importante para a entidade hospitalar obter e/ou renovar seu certificado de filantropia: Então a gestão do hospital desenvolve ações sistemáticas para o aperfeiçoamento contínuo do controle interno, com o objetivo de viabilizar procedimentos de Auditoria eficazes.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Geral

Analisar se os controles internos implantados pela gestão estão impactando positivamente na validação do certificado de filantropia do hospital filantrópico.

1.4.2 Específicos

- ✓ Avaliar os controles internos implantados pela gestão do hospital filantrópico;
- ✓ Realizar os exames e testes de observância e substantivos, visando identificar adequação dos controles internos aos objetivos do hospital filantrópico;
- ✓ Identificar a relação existente entre o sistema de controle interno e a facilitação da validação do certificado de filantropia;
- ✓ Propor um modelo genérico de controle interno, adequado à realidade do hospital estudado.

1.5 PROCEDER METODOLÓGICO

A pesquisa em tela efetivou-se no hospital filantrópico referenciado, como estudo de caso e tem como tema principal o impacto dos controles internos na validação de certificado de filantropia, tendo como universo empírico os setores de Contabilidade, Tesouraria e Caixa, Almoxarifado, Pessoal, Farmácia, Nutrição, Contas a Pagar, Faturamento, Arquivo Médico e Portaria, tomando como base os seus demonstrativos contábeis e extracontábeis. Os dados foram obtidos através da observação participante nos setores citados e através da aplicação de questionários de avaliação de controles internos. Utilizou-se ainda no desenvolvimento deste trabalho a aplicação de testes de auditoria em bases de amostragens estatísticas, que é reconhecidamente válida como uma norma de auditoria.

Este estudo foi conduzido a partir da tipologia aplicada por Ribeiro Filho (2002), especialmente no que diz respeito às categorias e definições para estruturação de estudo de caso em entidade hospitalar.

Visando atender às intenções contidas no objetivo geral e específico, este trabalho de pesquisa ficou condicionado a um **Estudo de Caso**, com o propósito de buscar informações necessárias com o detalhe adequado que responda às questões propostas nesta investigação.

Gomes (1983:152) explica que “o estudo de caso é o método indicado quando você deseja obter riquezas de detalhes quando não conhece exatamente o que está procurando. O estudo de caso é então apropriado quando você procura achar indícios para pesquisas futuras”.

Dessa forma, serão citadas algumas considerações sobre *estudo de caso*, dando suporte a escolha desse procedimento metodológico. Então, Backer (1997:117-118), afirma que:

O termo estudo de caso vem de uma tradição de pesquisa médica e psicológica, onde se refere a uma análise detalhada de um caso individual que explica a dinâmica e a patologia de uma doença dada; o método supõe que se pode adquirir conhecimento do fenômeno adequadamente a partir da exploração intensa de um único caso. Ao mesmo tempo, o estudo de caso também tenta desenvolver declarações teóricas mais gerais sobre a regularidade do processo e estrutura sociais.

Segundo Yin (2001:19)

O estudo de caso é apenas uma das diversas maneiras de se fazer pesquisa em estudos sociais. Experimentos, levantamentos, pesquisas históricas, e análise de informações em arquivos (como em estudos de economia) são alguns exemplos de outras maneiras de se realizar pesquisa. Cada estratégia representa vantagens e desvantagens próprias, dependendo basicamente de três condições: a) o tipo de questão da pesquisa; b) o controle que o pesquisador possui sobre os eventos comportamentais efetivos; c) o foco em fenômenos históricos, em oposição a fenômenos contemporâneos. Em geral os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

Pode-se ainda, segundo Yin (2001:19) complementar esses estudos de casos “explanatórios” com dois outros tipos – estudos “exploratórios” e “descritivos”. No primeiro, partindo de um fundamento lógico e algum direcionamento a partir de suposições iniciais, no segundo o pesquisador traça e analisa os acontecimentos de uma maneira descritiva, visando estabelecer correlações que ajudem a descrever o fluxo e refluxo dos acontecimentos analisados.

Assim, o Estudo de Caso é uma maneira de pesquisa que propicia informações subjetivas e objetivas com mais facilidade, de maneira simultânea.

Nesse sentido, este estudo adotará o seguinte protocolo:

- 1) Entrevista com os funcionários para reconhecimento da estrutura organizacional;
- 2) Aplicação de questionários de avaliação de controle interno;
- 3) Análise dos livros contábeis e extracontábeis;
- 4) Aplicação de testes de auditoria em bases de amostragens estatísticas;
- 5) Análise de documentos e formulários utilizados.

1.6 JUSTIFICATIVA

Diversas pesquisas no Brasil foram desenvolvidas enfocando a importância dos controles internos para as empresas de um modo geral, mas poucos pesquisadores direcionaram suas atenções para os controles internos das entidades hospitalares filantrópicas, mesmo sendo essas instituições de suma importância no apoio ao controle social, favorecendo indivíduos oriundos de comunidades desprovidas de recursos.

Diante da importância dos hospitais filantrópicos e sem fins lucrativos no cumprimento de sua missão e de desempenho na preservação da saúde e da vida da sociedade, a presente pesquisa pretende contribuir com um estudo sobre a adequação de controles internos desses hospitais filantrópicos, não somente averiguando os diversos tipos de controles que eles podem adotar, mas contribuindo com uma base para a avaliação da adequação desses controles internos em exames de auditoria para validação de certificados de filantropia, visto que são indispensáveis

para que possam permanecer desempenhando suas atividades como instituição filantrópica, conforme legislação em vigor.

Este trabalho tem ainda por finalidade, servir de estímulo para outras pesquisas direcionadas a essas entidades hospitalares beneficentes, que funcionam como apoio às entidades hospitalares de referência do SUS.

A relevância do presente estudo apresenta-se em algumas dimensões:

- a) Técnica (para contribuir no desenvolvimento da Ciência Contábil);
- b) Social (para repercutir em atuação mais eficaz de entidade hospitalar filantrópica);
- c) Pessoal (para vivenciar conteúdo de interesse acadêmico e profissional).

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 ASPECTOS GERAIS DO CONTROLE INTERNO E DOS SISTEMAS NAS ORGANIZAÇÕES

Controle interno pode ser definido como o controle que a empresa exerce sobre determinado fato ou série de fatos, de acordo com suas rotinas próprias.

O controle pode ainda significar o monitoramento do desempenho de processos estrategicamente escolhidos pela empresa para alcançar seus objetivos primários (como especificados por seus proprietários) e secundários (as coisas que a empresa espera dar a cada grupo diferente de seus proprietários).

Através do controle a empresa pode avaliar uma situação que necessite de aperfeiçoamento. A teoria e a prática da contabilidade não autorizam ainda confirmar que determinado procedimento é o mais correto, excluindo-se todos os demais. Existem muitos problemas que requerem tratamento especial, para tanto a contabilidade e a auditoria interna funcionam como ferramentas de controle interno no apoio à gestão empresarial.

Sobre a definição de controle interno Franco & Marra (1992:207), comentam:

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio [...] são, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos, e demais instrumentos de organização administrativa, que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizados pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio, e o funcionamento da empresa.

Por outro lado, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA¹ (*American Institute of Certified Public Accountants*), define:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas, elaboradas no sentido de ajudar a administração a atingir os objetivos da empresa.

Sobre os objetivos do controle interno Attie (1998:117), diz que em:

Regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos: a) a salvaguarda dos interesses da empresa; b) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros, e orçamentários; c) o estímulo à eficiência operacional; e d) aderência às políticas existentes.

Vale ressaltar que não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

Dessa forma a empresa pode se valer do apoio da auditoria interna que é uma especialização da contabilidade voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado.

Segundo Attie (1998:45-46), referindo-se à atuação do auditor na avaliação do controle interno, afirma que:

É também do interesse do auditor o controle interno existente nas funções das pessoas, cujas decisões determinam o curso de atividades da empresa e em especial a área a examinar [...]. Os controles instituídos pela organização devem proporcionar ao auditor as condições básicas necessárias para em seus exames identificar as principais atividades relativas a controles gerais das atividades.

¹ AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. SAS. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/index.htm>> Acesso em: 30-05-2004.

Sobre os muitos conceitos atribuídos para o termo Controle Interno, Schneider e Schwantes (2004:3, citado por Instituto de Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA, 1992:48), registra:

[...] controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração como os níveis gerenciais apropriadas, para aumentar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

O exame do controle interno é uma das fases mais importantes do trabalho do auditor, por isso, ele deve estar devidamente qualificado para bem conduzir seu exame.

Assim, no tocante aos exames de auditoria Sá (1998:106), afirma que:

São, pois, objeto de exame o Plano de Organização, as Normas de Trabalho, as rotinas de serviço, o fluxo dos documentos, em suma, todos os meios utilizados pela empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e seus fins.

Dentro deste contexto, os objetivos da auditoria interna são: verificar se as normas internas estão sendo seguidas; e avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

Sobre a função do controle interno de dar apoio a aplicação das instruções da empresa, o *Institut Français des Experts Comptables* citado por Sá (2000:106), assim o define:

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

A norma internacional fixada pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) citada por Franco e Marra (1992:56) preocupa-se com a legitimidade das autorizações, e com a adequação sobre o que é feito, ou seja, se o que está sendo executado é coerente com o que é decidido e determinado pela autoridade competente.

Como parte integrante do controle interno implantado pela empresa, a auditoria é uma das principais ferramentas de apoio à gestão empresarial. A sua atividade é fundamentalmente crítica, voltada às regras em vigor por força das normas implantadas para o controle do patrimônio, testando sua atividade e cerceamento às possibilidades de riscos e erros.

Os controles internos apresentados por alguns autores como de maior interesse do auditor são:

- a) contábeis;
- b) administrativos.

Seguindo esse raciocínio, controles contábeis representam os objetivos de proteger os ativos da empresa, e produzir dados contábeis confiáveis. Por outro lado, os controles administrativos são representados pelo conjunto de procedimentos que ajudam a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Segundo Almeida (1996:50) são exemplos de controles contábeis e administrativos:

- contábeis: “sistemas de conferência, aprovação e autorização; segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não devem custodiar ativos da empresa); controles físicos sobre ativos; e auditoria interna”.

- administrativos:

Análises estatísticas de lucratividade por linhas de produtos; controle de qualidade; treinamento de pessoal; estudos de tempos e movimentos; análise das variações entre os valores orçados e os incorridos; controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente. (ALMEIDA, 1996:50).

Cabe a contabilidade financeira, como instrumento de apoio à administração, o controle do patrimônio hospitalar que deve ser administrado para gerar os serviços que a comunidade necessita, pressupondo-se a existência de instalações, equipamentos hospitalares, estoque de

materiais e medicamentos, operações financeiras e ações diversas da área médica e de enfermagem.

O sistema de controle interno é definido como o conjunto de normas e procedimentos próprios da empresa, manuais de operação e cultura da organização. A eficiência operacional da empresa depende da adequada elaboração de normas e procedimentos de controle interno.

Assim, a idéia implícita à expressão sistemas de controles internos considera os seguintes aspectos relacionados à administração das organizações, conforme segue:

- a) O cumprimento das políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- b) Informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para a tomada de decisões;
- c) Veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- d) Proteção dos ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- e) Prevenção de erros e fraudes e a possibilidade da descoberta o mais rápido possível em caso de ocorrência dos mesmos, determinando-se a extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- f) Ferramenta para a localização de erros e desperdícios, e a promoção conjunta da uniformidade e da correção;
- g) Registros adequados das diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;

- h) Estímulo constante à eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meios dos relatórios;
- i) Legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- j) Processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
- k) A observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

Para os objetivos deste estudo, portanto, o sistema de controle interno que se persegue apresenta a seguinte classificação:

- **Procedimentos administrativos:** manual de normas e procedimentos, segregação de funções, atribuição de responsabilidade, adequada delegação de funções, organograma bem definido e transparente.
- **Sistema de informações:** captação de dados corretos e confiáveis; adequadas análises e registros em tempos adequados;
- **Sistema contábil:** correta situação financeira patrimonial, informações gerenciais, conforme as necessidades dos usuários, segregação de funções, sistema de avaliação de desempenho.

Adicione-se a esses procedimentos, a capacidade gerencial indispensável à execução das atividades sob a responsabilidade dos gestores, no atual mundo globalizado no qual estão inseridas as instituições hospitalares, parte integrante do estudo.

Na atual situação de escassez de recursos por que passa a economia a gerência de processos parece ser fundamental e o ponto de partida para o gerente é o entendimento da missão da entidade que dirige, razão da sua existência.

Sobre esse processo de gerência, Bio (1987:107 citado por LIBONNATI e OLIVEIRA, 1998), ressalta que “ao se colocar o processo de gerência como um processo integrado que age sobre um sistema (empresa), torna-se essencial entender não só cada um dos elementos desse processo isoladamente, como também a interação entre tais elementos”.

Dentro de cada empresa há diferentes tipos de sistemas, podendo-se afirmar terem eles algum ou alguns objetivos que têm o propósito de mostrar para onde devem ser orientadas as decisões ou ações da empresa. Dentro deste conjunto de sistemas, pode-se entender que existe um conjunto de funções que ao serem exercitadas, farão com que determinado objetivo seja alcançado.

De acordo com Catelli (1999:36), sobre o conceito e as características de sistemas, citando Beer em uma definição genérica, diz que “qualquer coisa que consiste em partes unidas entre si pode ser chamada de sistema”.

Ressalta, entretanto, que embora conceitualmente existam sistemas com base na simples reunião de dois elementos, somente com o estudo das “conexões” ou relações entre as suas partes e das interações de todo o sistema como um todo, torna-se possível um entendimento a seu respeito.

2.2 ASPECTOS DO CONTROLE INTERNO E DA QUALIDADE EM SERVIÇOS DE SAÚDE EM ENTIDADES HOSPITALARES COM E SEM FINS LUCRATIVOS-BENEFICENTES.

A gestão da empresa, numa visão sistêmica, pode ser entendida como um conjunto de decisões a fim de estabelecer o equilíbrio entre objetivos, meios e atividades empresariais.

A estrutura do Sistema Empresa põe-se em evidência por tal definição, bem como sua natureza dinâmica que permite assegurar contínua correlação entre metas estabelecidas, recursos disponíveis e operações desenvolvidas.

No ambiente hospitalar, cabe considerar, que a incessante busca pelo aperfeiçoamento gerencial nos serviços de saúde, e a necessidade premente de implantar e implementar adequados sistemas de controle internos e de informações gerenciais nas entidades hospitalares leva a inferir que o controle gerencial que associa, pessoas e recursos em torno de metas pré-estabelecidas, deve contribuir para que os recursos escassos disponibilizados a hospitais públicos e ou beneficentes - tema central da nossa pesquisa - atinjam seus objetivos de prover serviços gratuitos de qualidade, com eficiência e eficácia, cumprindo seu papel social.

Sobre o funcionamento das entidades hospitalares, Falk (2001:13) relata:

Os hospitais foram considerados como organizações particularmente complexas para a prestação de atividades altamente importantes na sociedade, conforme a visão da Associação Americana de Hospitais (AHA), já em 1980.

Segundo o autor, eles apresentavam níveis significativos de gastos e, freqüentemente, foram os maiores empreendedores dentro da comunidade onde estavam instalados. A previsão, naquele tempo, era de que a indústria de cuidados de saúde continuaria a crescer para ser uma das maiores indústrias da nação.

Desse modo, todos os interessados, o governo federal, estadual, e municipal, as financiadoras e mesmo alguns grupos de consumidores ficaram especialmente preocupados com o aumento crescente dos gastos dedicados à saúde e seu aparente baixo nível de eficácia.

Por conseguinte, considerando-se os objetivos deste trabalho, a questão que surge, volta-se para a necessidade de identificar a capacidade dessas instituições hospitalares beneficentes em estabelecer de maneira eficaz os elementos de controle, transformação e de informação colocados em operação visando o equilíbrio de seus gastos operacionais com a suas receitas, bem como o aperfeiçoamento do sistema de controle interno adotado, tendo em vista a necessidade de mudanças organizacionais e da criação de novos procedimentos administrativos.

Esses procedimentos são necessários, devido à evolução do sistema econômico, decorrentes dos diversos processos de desenvolvimento social, político, econômico, institucional e educacional que interage com o sistema empresa cuja eficácia depende da ação dos gerentes.

É consenso geral que a responsabilidade pelo estabelecimento do sistema de controle interno, é da administração da empresa, a qual deve proceder a verificação se o sistema de controle interno está sendo seguido pelos funcionários e sua modificação no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias.

O sistema de controle interno é definido como o conjunto de normas e procedimentos próprios da empresa, manuais de operação e cultura da organização. A eficiência operacional da empresa depende da adequada elaboração de normas e procedimentos de controle interno.

Ao tratar da questão da demanda por capacidade gerencial invariavelmente necessária à implantação e implementação de controles internos adequados no âmbito das instituições hospitalares, torna-se indispensável abordar o tema das bases conceituais que orientam as

práticas vigentes na administração hospitalar, especialmente aquelas demandadas pelas organizações sem fins lucrativos.

Na medida em que o trabalho, em uma organização complexa como uma entidade hospitalar, e sendo esta um hospital beneficente no Estado de Pernambuco, apresenta referencial relacionado com; recursos escassos; tarefas a serem desempenhadas; pessoas a serem geridas; objetivos a serem alcançados; funções gerenciais a serem exercidas; faz-se necessário, por isso, buscar um paralelo, com vistas ao reconhecimento de um possível ambiente hospitalar onde seja imprescindível um eficiente controle gerencial que garanta serviços de qualidade através da utilização de um adequado sistema de controles internos.

Nesse sentido é importante analisar alguns aspectos das alternativas perseguidas na administração hospitalar, nos Estados Unidos especialmente através do HMO (*Health Maintenance Organizations*), uma organização que fornece serviços de saúde para indivíduos ou grupos de indivíduos na troca de uma mensalidade ou pagamento prefixado, o *Preferred Provider Organizations* (PPO), organizações prestadoras de serviço de saúde que foram recomendadas por uma seguradora ou empregador como organizações prioritárias, para atender a seus segurados.

A esse respeito comenta Falk (2001:14):

Ambas as alternativas são formas do novo movimento chamado de *Managed Care*, ou seja, “Prestação de Cuidados de Saúde Gerenciada”. O movimento está ganhando espaço nos Estados Unidos, e em alguns Estados com quase 50% da população sob a cobertura de HMO’s. Ao mesmo tempo, porém, o movimento está sendo acusado de dificultar demais o acesso aos serviços de saúde com a negação arbitrária de autorizações para atendimentos, além de provocar cortes profundos no valor do pagamento e incentivos questionáveis aos médicos que conseguem diminuir custos. Enfim, está sendo acusado de estar afetando negativamente o nível de qualidade dos serviços prestados.

Além de diversos modelos de prestação de serviços, várias formas de reembolso ou pagamento por serviços prestados também foram implementadas pelo Governo e por entidades privadas de seguro-saúde. O *Prospective Payment System* (PPS) e o pagamento por *Diagnostic Related Groups* (DRG) (grupos de diagnósticos relacionados), em especial tiveram impacto significativo na redução de custos, mas não deixaram de ser acusados de afetar a qualidade do atendimento prestado.

De acordo com o mesmo autor, citado acima, arremata:

Em poucas palavras, o ambiente hospitalar resultante desse crescente movimento nos Estados Unidos está caracterizado por diminuição no número de admissões, competição acirrada para atrair clientes e financiadoras (caracterizada, recentemente, por estratégia de expansão por aquisição dos clientes menos rentáveis, conglomeração multi-hospitalar e *joint venture*), negociação mais freqüente com financiadoras do managed care sobre as condições de atendimento, bem como pressão constante, para todos os lados, para reduzir gastos.

Citando Coile (1996) refere-se a certos grupos de médicos que têm seu próprio programa de seguro-saúde, baseado em pré-pagamento per capita, como “grupos médicos do inferno”, verdadeiros ditadores no estabelecimento de preços e taxas por serviços.

Essa abordagem permite inferir, que apesar dos novos modelos de prestação de serviços que foram sendo testados como solução para o escalonamento de custos na tentativa de diminuir a demanda por serviços de saúde, os resultados não tem sido satisfatórios e o aumento freqüente dos gastos dedicados à saúde e seu baixo nível de eficácia, têm proporcionado uma elevação constante dos preços do atendimento e, influenciado negativamente no cumprimento de padrões mínimos de qualidade ocasionando desvantagens para os pacientes, para o corpo clínico, para os hospitais e para a sociedade.

Sobre gestão de qualidade de assistência hospitalar a professora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Mariza Kluck, em seu artigo *Indicadores de Qualidade para Assistência Hospitalar*, relata:

Em 1913, o Dr. Ernest Codman apresentou uma dissertação à Sociedade Médica de Filadélfia com o título “O Produto dos Hospitais”, com o objetivo de estimular a reflexão e o debate em torno da padronização dos hospitais, buscando o aumento da qualidade de seus serviços. Dizia ele: “– devemos formular algum método para elaborar relatórios dos hospitais que nos permitam conhecer, de forma mais exata possível, os resultados obtidos com o tratamento de pacientes nas diferentes instituições. Esse documento deve ser elaborado e publicado por cada hospital

segundo um sistema uniforme, para possibilitar comparações. Com um relatório desse tipo como ponto de partida, quem estiver interessado poderá começar a formatar perguntas sobre administração e eficiência”.

Em 1918, é publicado o primeiro padrão e se inicia o movimento de padronização dos hospitais americanos. No ano seguinte o Colégio de Cirurgiões adota o “Padrão Mínimo”, um conjunto de cinco padrões oficiais para a prestação de cuidados hospitalares, que incluem a necessidade da existência do registro de todos os atendimentos e a existência de instalações adequadas para o diagnóstico e o tratamento.[...] Este padrão mínimo foi o precursor do processo de Acreditação Hospitalar nos Estados Unidos, hoje executado pela “*Joint Commission on Accreditation of Health Care Organizations*” (JCAHO). A JCAHO foi criada em 1920 pelo Colégio Americano de Hospitais, a Associação Médica Americana e a Associação Médica do Canadá se associaram a este esforço.

A autora em seu artigo comenta ainda, que o estabelecimento de padrões mínimos de qualidade no Brasil, vem sendo discutido a partir de 1979 e em 1989 houve uma primeira reunião coordenada pelo Dr. Humberto Novaes da Organização Pan Americana de Saúde (OPAS), para uma discussão no âmbito da América Latina, sobre a questão da acreditação hospitalar. Desse esforço resultou a publicação de um Manual de Acreditação Hospitalar para a América Latina e Caribe, publicado pela OPAS e pela federação Latino-Americana de Hospitais em 1995.

É importante fazer referência a mudança de foco dos primeiros programas para o modelo hoje em vigor. A OPAS contribui para o fortalecimento do setor saúde dos países para que os programas prioritários sejam executados e para que sejam utilizados enfoques multisetoriais e integrais de saúde. As atividades da OPAS são dirigidas à busca da equidade nas ações que beneficiem grupos mais vulneráveis, em especial, às mães e às crianças, os trabalhadores, os mais pobres, os mais velhos, os refugiados e os desabrigados.

A OPAS executa projetos em conjunto com outros organismos e fundos do sistema das Nações Unidas, os bancos de desenvolvimento (Banco Mundial e Banco Interamericano de Desenvolvimento) e diversos governos e fundações filantrópicas. Ela reconhece que as organizações privadas com ou sem fins lucrativos contribuem para o atendimento à saúde, promovendo o diálogo entre a sociedade, estas instituições e os ministérios da saúde.

Dentro desse contexto, concordou-se com a conclusão que a busca da qualidade da atenção dos serviços de saúde, deixou de ser uma atitude isolada e tornou-se hoje um imperativo técnico e social e a sociedade, está, cada vez mais exigindo a qualidade dos serviços a ela prestados, principalmente por órgãos públicos.

A administração pública brasileira, apesar da introdução do princípio da eficiência através da Emenda Constitucional nº 19 de 04 de junho de 1988, que alterou a redação do artigo 37 da Constituição Federal, está ainda muito baseada na legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos dos ordenadores de despesa. Esse fato não favorece essa evolução que se apresenta necessária para a obtenção de um sistema de gestão com as características acima apresentadas, o que acarreta uma grande carência por serviços de saúde com qualidade e sem remuneração.

Entretanto, há de ser considerado a preocupação do legislador visando a melhoria da qualidade implícita na Emenda supracitada. Agora além das dimensões da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade, os atos praticados no âmbito da administração pública, devem convergir, também, em direção a uma melhoria na relação entre os recursos utilizados e os serviços oferecidos. Ainda na mesma direção, a Lei n ° 101 de 4/05/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), registra no parágrafo terceiro do artigo 50, a determinação da Administração Pública manter sistema de custos que permita avaliar e acompanhar a gestão, orçamentária, financeira e patrimonial. Tal visão demonstra a mesma preocupação com a eficiência dos gastos públicos, em especial, a questão da necessidade de um sistema de apuração de custos para a administração pública, que favoreça o acompanhamento e avaliação dos gestores. Infere-se a partir dessas medidas a elevação dos níveis de qualidade nas instituições públicas nacionais.

Vale ressaltar, no âmbito das instituições públicas hospitalares que a demanda por serviços de saúde de boa qualidade sem remuneração vem se impondo de modo cada vez mais evidente.

A tendência, no entanto, até então observada da indústria de saúde do Brasil é de acompanhar o movimento que acontece nos Estados Unidos com a evidente preocupação de remunerar o capital investido.

Por conseguinte, o ambiente da rede privada hospitalar resultante, que se apresenta pelo aumento do custo, pela prestação de serviços de saúde, devido aos limites estabelecidos pelos financiadores e a tremenda evolução da tecnologia médica, e pela diminuição no número de admissões de pacientes, devido a uma estratégia organizacional ser otimizada não somente para Marketing, mas também para a alocação adequada de recursos para garantir a qualidade e o baixo custo perseguido pela comunidade.

Por outro lado, é importante também mencionar a reestruturação da administração pública ocorrida na Inglaterra, especialmente no NHS (*National Health Service*) mencionada por Ribeiro Filho (2002:47) onde relata ações no sentido de estimular a concorrência entre as unidades do serviço de saúde, na Inglaterra, de maneira que pudessem atingir determinados patamares de eficiência e qualidade, numa tentativa ambiciosa para mudar o serviço de saúde de uma organização essencialmente planejada e administrada verticalmente para outra, onde os recursos são alocados em maior parte, por meio de um mercado interno.

Nesses aspectos da reestruturação a competição também seria aumentada com a permissão para os clínicos gerais de adquirir os insumos necessários a assistência médica diretamente dos fornecedores, em vez de esses insumos serem adquiridos pelos departamentos de saúde para eles.

Cada unidade do serviço de saúde na Inglaterra passaria a se desempenhar como uma entidade detentora de níveis de autonomia crescente.

Ribeiro (2000:47) menciona ainda que a instituição dos chamados para-mercados foi mais um reforço nessa direção, onde se colocam regras para a destinação dos recursos públicos, forma a estimular a concorrência entre as unidades e serviços, de maneira que possa atingir determinados patamares de qualidade e eficiência.

Assim, para o interesse desse estudo, procura-se avaliar a importância das entidades beneficentes, como fator de equilíbrio nessa nova realidade sócio-econômico em que se inserem também as instituições hospitalares públicas e privadas. Importante, por conseguinte, verificar a eficiência da gestão na introdução de medidas de controle gerencial, e até que ponto a contabilidade poderá contribuir no fornecimento de informações úteis para tomada de decisões nessas entidades hospitalares beneficentes.

Interessa-nos também avaliar a adequação dos controles internos implantados por essas entidades, visando atender as exigências dos órgãos de controle aos quais estão vinculadas Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), etc. para a concessão ou renovação de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o inciso IV do artigo 18 da Lei 8.742, de 07 de dezembro de 1993.

A idéia de controle desejada neste estudo, por conseguinte, pressupõe um processo onde os atos praticados no âmbito da administração dos hospitais beneficentes, devam convergir em direção a uma melhoria na relação entre os recursos utilizados e os serviços oferecidos quando se aplicam recursos que são escassos.

Nesse sentido, Ribeiro Filho (2002:47) comenta: “a idéia de eficiência sugere esforços gerenciais que visem: a) manter os níveis de serviços utilizando-se menos recursos; ou b) aumentar o nível de serviço utilizando-se o mesmo montante de recursos”.

Por outro lado, Sá, J. (2003): “A efetividade é a preocupação de atender às necessidades sociais com eficiência e eficácia”.

Como se vê, nas citações mencionadas as palavras eficiência e eficácia se complementam, donde se conclui que além de fazer tem-se que visar os resultados a serem alcançados.

Afirma-se, portanto, que a efetividade (fazer certo a coisa certa) mede o grau de utilidade das metas atingidas ou dos resultados alcançados, se constituindo na missão ou razão de ser da organização. Procura medir se está realmente valendo a pena ser eficaz no dia a dia, com eficiência, com qualidade, com economicidade (o sistema da vitalidade da riqueza e que garante a sobrevivência do patrimônio, quer internamente quer externamente) e produtividade.

No Brasil, o crescimento da demanda por capacidade gerencial nos serviços de saúde, está relacionado com a expectativa da sociedade pela melhoria da qualidade dos serviços públicos.

A questão relevante a partir de então, além do reconhecimento dos gestores das entidades hospitalares da necessidade de implementação de políticas gerais que induzam ao aperfeiçoamento gerencial dos setores responsáveis pelo controle e execução dos serviços de saúde, é abordar o tema das bases conceituais que orientam as práticas de controle vigentes na administração de entidades hospitalares, especialmente, as sem fins lucrativos.

É indiscutível, portanto, a necessidade da inclusão dos instrumentos de controle interno, destinados à vigilância, fiscalização, verificação administrativa e avaliação de desempenho dessas entidades hospitalares, onde a atuação possa garantir a definição de uma organização

composta por um grupo de pessoas que trabalhem coordenadamente para atingir os seus fins, atendendo às exigências dos órgãos de controle aos quais estão vinculadas, em benefício da comunidade.

2.3 UMA ANÁLISE DO PAPEL DAS ENTIDADES HOSPITALARES BENEFICENTES

Com a nova realidade apresentada no ambiente de prestação de serviços da saúde, com o aumento da demanda por serviços de qualidade a baixo custo, os gestores precisam apoiar-se em novas metodologias de ação, envolvendo processos administrativos e organização de equipes voltadas para resultados e objetivos específicos, conforme suas finalidades de empresas hospitalares com ou sem fins lucrativos.

Afirma, Martins (2001:13), se referindo aos hospitais:

Hospitais são recursos necessários à comunidade e devem ser administrados, para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível, e nível de qualidade máximo para que se perpetuem e remunerem adequadamente os fatores de trabalho e capital.

Tal ambiente permite inferir, que a idéia de controle também desejada neste estudo, pressupõe um processo onde se procura otimizar uma decisão no âmbito das entidades hospitalares beneficentes com vistas a obtenção do equilíbrio dos gastos em relação à disponibilidade de recursos financeiros, que são escassos, através da utilização eficaz e eficiente dos recursos representados por equipamentos, infra-estrutura e conhecimento técnico especializado.

O hospital, na Europa, inicialmente, tinha o objetivo de atender pessoas carentes e soldados feridos de guerra. Sob uma visão predominantemente religiosa, estava associado ao controle social, oferecendo assistência para aqueles indivíduos desprovidos de meios de acordo com o ponto de vista religioso.

Almeida (1987: 51 apud ABBAS, 2003:8) referindo-se às entidades hospitalares, diz:

A diferença entre empresas hospitalares com fins lucrativos e sem esta finalidade reside no fato de que a *performance* da administração das primeiras é avaliada pela capacidade de remunerar a uma taxa ótima o capital investido, em hospitais. Quanto as segundas, procuram manter os serviços dentro de padrões razoáveis na comunidade, sem a preocupação de remunerar o capital investido, mas desejando um crescimento satisfatório para a melhoria dos serviços dentro de padrões razoáveis na comunidade.

O hospital beneficente, portanto, está associado ao controle social, favorecendo aqueles indivíduos oriundos de comunidades desprovidas de meios da mesma forma que funcionou o hospital durante a idade média na Europa, como estabelecimentos que se destinavam ao atendimento de doentes, com base em uma visão predominantemente religiosa e de uma ideologia caritativa.

Os cenários do mercantilismo, e da revolução industrial mudaram completamente o papel do hospital, na medida em que o aceleração do processo produtivo cobrava níveis de produtividade do trabalho cada vez maiores, ao mesmo tempo em que as precárias condições de trabalho afetavam a saúde dos trabalhadores (RIBEIRO FILHO, 2002:50).

A questão abordada aponta, portanto, para a necessidade de um ambiente de prestação de serviços de saúde do qual façam parte de forma efetiva essas entidades sem fins lucrativos que além de desempenhar seu papel social, possam contribuir para o desenvolvimento das ciências médicas no país.

Sobre o assunto, a Confederação das Santas Casas de Misericórdia, Hospitais e Entidades Filantrópicas (2004)², sociedade civil de direito privado, de âmbito nacional, sem finalidade lucrativa e apolítica, com sede em Brasília, Capital da República do Brasil, relata:

² CONFEDERAÇÃO DAS SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIAS, HOSPITAIS E ENTIDADES FILANTRÓPICAS. Dados do SUS. **Bsb**. Disponível na internet em: <<http://www.bsb.netium.com.br/CMB/perfil.htm>>. Acesso em 04-07-2004.

Em nosso País, as Santas Casas surgiram logo após o seu descobrimento, precedendo, portanto, a própria organização jurídica do Estado brasileiro. Braz Cubas, em 1543 fundou a primeira delas em Santos, São Paulo. Uma vez criadas, passaram a se dedicar ao atendimento aos enfermos e, em alguns casos, em mais de uma direção, ou seja, no amparo à velhice, à criança, aos hansenianos, à educação, entre outras atividades. Somam, hoje, mais de duas mil e quinhentas em todo o território nacional. Responsáveis por cerca de 50% dos leitos hospitalares existentes no País, muitas vezes constituindo-se em Centros Regionais de Referência e Excelência Médica. Há que se destacar, ainda, o papel histórico que essas instituições cumpriram e cumprem na formação de Recursos Humanos para a saúde, a começar pela criação das primeiras Escolas de Medicina e de Enfermagem. Desnecessário enumerar, uma a uma, todas aquelas que tem contribuído para o desenvolvimento da ciência médica e outras, mantendo hospitais-escolas, residência médica, ou mesmo campo de estágio e aplicação dos conhecimentos adquiridos. Os quase 500 anos de existência das Santas Casas, Hospitais Benéficos e Filantrópicos no Brasil são suficientes para bem entender o papel, a missão e o desempenho dessas instituições na preservação da saúde e da vida da sociedade.

ALGUNS INDICADORES

Os hospitais filantrópicos e os sem fins lucrativos foram responsáveis por: **37,4%** de todas as internações realizadas no âmbito do Sistema Único de Saúde - SUS o decorrer de 2001, perfazendo **4.396.329**.

Em termos de valor, receberam por esses serviços **R\$ 1.927.414.765,00**, numa média de **R\$ 438,41** por internação. Entre essas internações destaca-se **767.339** partos e cesarianas, **38,5%** de todo o movimento desses procedimentos no âmbito do SUS.

Setor filantrópico, para a consecução dos seus objetivos institucionais, é responsável por: **450.000** empregos diretos, **140.000** médicos autônomos. Quanto aos atendimentos ambulatoriais, produz cerca de: **9.500.000** atendimentos ambulatoriais/mês a pacientes do SUS; **900.000** consultas e procedimentos ambulatoriais/mês; **250.000** exames complementares de diagnósticos/mês.

A visão colocada anteriormente reforça a necessidade de se conhecer os aspectos gerenciais específicos relacionados à implantação e implementação de ações de controle interno nessas entidades hospitalares beneficentes integrantes do sistema de serviços de atenção à saúde, que favoreçam a obtenção de seus objetivos com efetividade.

Dessa forma, serão garantidos, conseqüentemente, a continuidade e um melhoramento permanente que favoreça uma integração harmônica das áreas administrativas, econômicas, tecnológicas, medicas e assistenciais, dada a sua missão em favor da coletividade.

2.4 ELEMENTOS COMPONENTES DE UMA ESTRUTURA SISTÊMICA

Os serviços de saúde:

Se organizam sob uma estrutura sistêmica onde os hospitais oferecem diversos tipos de cuidados (primários, secundários, terciários), onde os procedimentos de uma simples prevenção se transformam em procedimentos de alta complexidade. (RIBEIRO FILHO, 2002:53).

Uma perspectiva de funcionamento ideal desse sistema considera que o usuário deveria ser sucessivamente encaminhado, seguindo uma seqüência lógica de atendimento, dependendo do seu estado de saúde (RIBEIRO FILHO, 2002: 53).

De acordo com o ponto de vista de alguns estudiosos, adotando um enfoque sistêmico, os hospitais formam parte de uma rede de serviços de atenção à saúde, associada geograficamente, seja por uma organização planejada ou como consequência de uma organização espontânea dos elementos assistenciais existentes.

No sentido mais geral uma outra visão de estrutura sistêmica é o da empresa. Entendido como unidade produtora do sistema econômico, apresenta-se como seqüência de atividades cujo resultado é um bem ou um serviço entregue a seu cliente que pode ser vista como uma cadeia de valores.

Dentro desse conceito, atividade é definida como unidade de trabalho ou de tarefa, com objetivo específico e é elemento chave de uma extensa cadeia de valores, desde que cada elo na cadeia, possa acrescentar algo, no bem ou serviço que o cliente valorize.

Segundo Atkinson et al., (2000:78) as quatro grandes classes de atividades de uma cadeia de valor são:

- 1) Atividades de Entrada;
- 2) Atividades de Processamento;
- 3) Atividades de Saída;
- 4) Atividades Administrativas.

Uma empresa pode ser definida pela forma como ela se organiza e gerencia sua seqüência de atividades.

Por outro lado, a estrutura sistêmica segundo Magalhães e Lunkes (2000: 21), pode ser definida da seguinte forma:

A estrutura sistêmica poderá ser definida pelo conjunto de seus elementos. Os elementos que compõem os sistemas podem ser agrupados em três grandes classes genéricas, que são: a) elementos de controle, b) elementos de transformação e c) elementos de informação.

Elementos de controle:

- Os objetivos: gerar informações
- Os planos: planejamento e políticas contábeis;
- Os padrões: Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Elementos de Transformação, subdividido em:

- Subelemento de “operação de processamento de dados” – refere-se à determinação dos cursos de ação pelas funções. Por exemplo: armazenamento, classificação, seleção, agrupamento dos dados, ou seja, a tomada de decisão do que fazer;

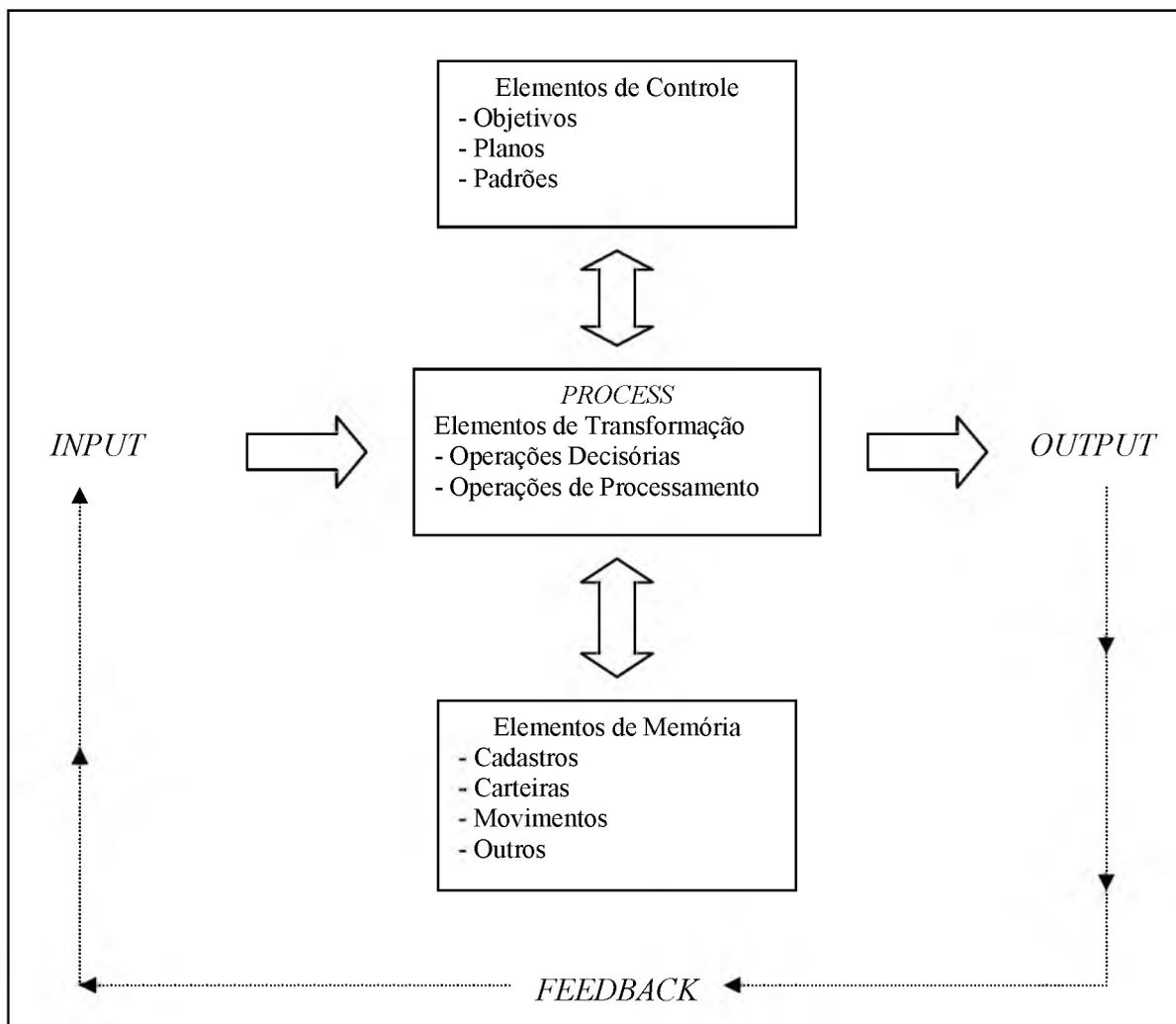
- Subelemento “decisão operativa” – refere-se à especificação ou determinação de qual informação deverá ser processada, como e quando será processada, se em máquinas, computadores, e geração do relatório (output).
- Elementos de Informação, subdivididos em:
 - Subelemento de “entrada” - representa os dados recebidos de fora do sistema (input) podendo ter origem em outro sistema da empresa ou de fora da empresa. Tem-se, portanto dois tipos de “entrada”, que são: “entradas internas” e “entradas externas”, respectivamente de dentro e de fora.
 - Subelemento memória – são informações arquivadas temporariamente para serem utilizadas na operacionalização (*process*) do sistema no momento oportuno;
 - Subelemento de “saída” - refere-se à transmissão dos resultados das funções executadas pelo sistema (output), sejam internos sejam externos à empresa. Têm-se, portanto, “saídas internas” e “saídas externas”, que, nos sistemas integrados, podem ser input para outro sistema;
 - Subelemento “*feedback*” – refere –se à informação resultante da avaliação das operações (*process*) e dos resultados gerados (*output*) pelo próprio sistema.
- O processo sistêmico, que surgiu como consequência da segunda guerra mundial, passou, recentemente, com a mídia eletrônica, por verdadeira revolução.

As mudanças organizacionais, decorrentes dos diversos processos de desenvolvimento social, político, econômico, institucional e educacional geraram o aperfeiçoamento, a evolução, e a criação de novos sistemas, relacionados com as mais diversas atividades do conhecimento humano, especialmente a Contabilidade.

Com base neste raciocínio, pode-se concordar que todo sistema seja físico, econômico, ou social, tem finalidade específica, para a qual todas as suas partes devem contribuir.

O entendimento da estrutura descrita pode ser complementado por meio da diagramação como ilustra a figura 1, a seguir:

Figura 1 – Representação esquemática do sistema e seus elementos.



Fonte: Engenharia de Sistemas – Planejamento e controle de projetos. Edições INPE (adaptado) in Magalhães e Lunkes (2000:22).

No aspecto operacional cabe considerar que no caso da Contabilidade, coloca-se em operação o conjunto de elementos acima enunciados, conforme a situação seguinte:

A – Elementos de Informação, subdividido em:

- ✓ Subelemento de “entrada interna” – informa ao sistema os fatos contábeis;
- ✓ Subelemento de “entrada externa” – informa ao sistema as características das organizações com as quais mantém negócios;
- ✓ Subelemento de “memória” – cadastros, carteiras, movimentos;
- ✓ Subelemento de “saída interna” - informará a outro sistema, por exemplo, sistema de contas a pagar, o valor e as condições de pagamento dos compromissos assumidos perante os fornecedores;
- ✓ Subelemento de “saída externa” - informará a um sistema externo, bancos, fornecedores, clientes, acionistas;
- ✓ Subelemento “*feedback*” - informa se os relatórios gerados estão de acordo com o que foi estipulado em termos de informação, modelo, formato.

B – Elementos de Transformação, subdivididos em:

- ✓ Subelemento de “decisão operativa” – fará a seleção dos fatos contábeis entre as ações da administração;
- ✓ Subelemento de “operação de processamento de dados” - com base nas decisões operativas, irá codificar, calcular, classificar e reunir os dados, a fim de que essas decisões sejam cumpridas, e finalmente gerar relatório.

C – Elementos de Controle, subdivididos em:

- ✓ Objetivos – atender às necessidades de gerar informações contábeis;

- ✓ Planos – o plano de contas, de históricos e de arquivos orientará a classificação dos fatos contábeis, a estruturação de balancetes, a estrutura das Demonstrações Financeiras e o arquivamento dos documentos;
- ✓ Padrões – os Princípios Fundamentais da Contabilidade estabelecem as formas de comportamento em face das políticas e das técnicas contábeis adotadas pela organização.

É no sentido explicitado no último item, que esta pesquisa se dirige, procurando avaliar a adequação dos controles internos em exames de auditoria para validação de certificado de filantropia de um hospital filantrópico no Estado de Pernambuco.

2.5 O SISTEMA EMPRESA COMO UMA SEQUÊNCIA DE ATIVIDADES

Não importa se a empresa tem fins lucrativos ou não. Todas as empresas têm clientes e nenhuma delas pode existir indefinidamente se fracassar no atendimento às necessidades deles.

Pode-se pensar na empresa como uma seqüência de atividades cujo resultado é um bem ou um serviço entregue a seu cliente.

Magalhães e Lunkes (2000:31) compreendem o sistema empresa como:

Unidade produtora do Sistema Econômico – constituindo-se de vários subsistemas, que compreendem pequenos sistemas tais como: caixa, bancos, contas a receber, estoques, ativo fixo, contas a pagar, ações, fabricação, vendas, custos, pessoal, etc. No sistema empresa, como atividade global fim/meio apresentam dois segmentos paralelos, que se identificam como sistema produtivo e sistema administrativo, ambos envolvendo independentemente duas situações distintas: (1) como fim, o sistema produtivo, (2) como meio, o sistema administrativo.

Quanto ao sistema administrativo, é apresentado como atividade meio, no sistema empresa, supondo-se dois segmentos paralelos, que se identificarão como sistema operativo e sistema

informativo, ambos envolvendo independentemente duas situações distintas: (1) como meio, o sistema em operação; e (2) como fim, as informações sistematizadas.

Esse conjunto irá constituir o sistema administrativo com as funções de planejamento global (políticas da empresa), planejamento estratégico (alternativas de decisões), planejamento operacional (ações – atos de gestão), controle e acompanhamento (das várias operações que são executadas a partir do planejamento operacional).

O departamento de contabilidade é apresentado como tradicionalmente inserido no conjunto de tarefas definido pelo planejamento operacional atribuída aos órgãos executores. Suas funções, assim como às dos demais órgãos e departamentos objetivam um sistema informativo, para atendimento aos usuários. Relatórios contábeis deverão ser gerados pelo sistema operativo de contabilidade (conjunto de órgãos e funções) para a execução de práticas contábeis.

Entretanto, ter um propósito definido e entendido é um dos mais importantes ingredientes para o sucesso de uma empresa.

Sobre o assunto, Atkinson et al. (2000:79), diz:

Uma clara afirmação de propósitos centraliza a atenção da empresa no que é relevante e permite-lhe delegar responsabilidades pela tomada de decisão, aos funcionários de todos os níveis. Há evidências que tal enfoque desenvolve a habilidade da empresa em atingir os objetivos. Os **objetivos** são os propósitos abrangentes da empresa que, por sua vez, refletem o que seus proprietários, ou conselho de acionistas esperam que elas realizem.

Os objetivos da empresa definem seu propósito principal que, por sua vez, fornece a base para avaliar tudo o que ela faz.

2.6 ASPECTOS DOS PROCEDIMENTOS IMPLANTADOS EM UMA ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR

No mundo inteiro os cidadãos criticam seus governos por desperdícios, burocracia excessiva e desatenção com as preocupações do cidadão.

Nos últimos anos, muitas pessoas têm escrito sobre processos para torná-los mais sensíveis em relação às preocupações do cidadão e melhorar a eficiência das atividades que eles empreendem.

No âmbito hospitalar, as preocupações com a gestão competente de recursos escassos também tem sido uma constante preocupação tanto do Governo quanto na literatura especializada, que via de regra aponta dados que apesar de úteis para um diagnóstico geral do sistema hospitalar não atendem na caracterização de problemas particulares de ineficiências.

Visto a perspectiva de esta pesquisa vislumbrar um processo de continuidade operacional em entidade beneficente que não visa o lucro, suportada em controles internos adequados, é obrigatório refletir sobre o papel dos controles contábeis e de informações gerenciais, entendidos como integrantes de um processo sistemático de mensuração de resultados e avaliação de desempenho de gestores para orientar cursos de ação nessas entidades hospitalares.

2.6.1 Fundamentos dos Sistemas Contábeis e de Informações

Um adequado sistema de informações e relatórios gerenciais deve prover à administração informações confiáveis, claras, precisas, objetivas, atualizadas e em prazos adequados, que possibilitem a tomada de medidas saneadoras, e sirvam para a tomada de decisões quando aplicável.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002:85), se referindo ao assunto dizem:

Os sistemas contábeis e de informações devem fornecer à administração e ao pessoal de supervisão meios de identificar erros ou omissões nos registros contábeis, pois quanto maior o volume das transações envolvidas, menor a participação direta da administração nessas transações.

Um esforço nessa direção é a utilização da informação gerencial contábil que é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas.

Sobre o assunto Atkinson et al. (2000:36), afirma que, “Sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas”.

As informações gerenciais contábeis representam dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa e ajudam a empresa no controle e manutenção de seus ativos, bem como na prevenção de possíveis fraudes contra seu patrimônio.

No ambiente hospitalar, esse grupo de informações corresponde ao conjunto de necessidades, tarefas, providências que tem como objetivo concretizar o controle patrimonial do hospital.

Após sua constituição e legalização perante os órgãos federais, estaduais e municipais, as atividades diárias do hospital são registradas em livros próprios com várias finalidades, pois registram compras, empregados, procedimentos médicos, controlam lucros ou prejuízos, materiais médicos e medicamentos e etc.

Os livros são classificados em três grupos: livros fiscais exigidos pelos órgãos federais, estaduais e municipais; livros contábeis, exigidos pela contabilidade e destinados à escrituração dos atos e fatos administrativos que ocorrem no hospital; e finalmente, livros sociais, exigidos pelos conselhos regionais e pela própria administração do hospital.

Para o registro dos atos e fatos administrativos do hospital, o contador deve elaborar um plano de contas adequado às atividades. Em geral, na iniciativa privada, adota-se como ponto de partida o plano de contas estabelecido pela Lei nº 6.404/76 (Lei das S. A), que define o plano de contas como o conjunto de contas previstas pela área contábil, necessárias ao registro dos fatos administrativos que ocorrem na empresa.

Esse processo contábil tem como finalidade servir de instrumento de controle e de inibição de fraudes.

Sobre os procedimentos que visam detectar desvios, erros e irregularidades no fluxo operacional da empresa, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002:82), afirmam:

Os sistemas contábeis e de controles internos é o conjunto de procedimentos que integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios – erros e irregularidades, intencionais ou não – que possam:

- Afetar negativamente o desempenho da entidade;
- Ocasionar impactos em sua lucratividade e/ou estrutura financeira;

Bem como

- Resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno ou externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros.

O esmero nas práticas observadas nas execuções das tarefas e nas funções atribuídas a cada setor da empresa, determinará, em grande parte, a eficiência do controle interno e por consequência das operações em qualquer tipo de entidade inclusive as hospitalares.

A eficiência dos controles contábeis contribui para o conhecimento que os usuários têm das atividades e operações passadas, presentes e futuras.

Voltando ao tema da pesquisa em questão, o sistema contábil tem dado evidências cada vez mais animadoras de ser um perfeito instrumento de determinação, controle e análise das variações do patrimônio dos hospitais, com ou sem finalidades lucrativas.

A equação fundamental da contabilidade evidencia a definição de patrimônio hospitalar como sendo um conjunto de bens, direitos, obrigações e direitos dos proprietários no qual o total dos bens e direitos das entidades hospitalares é igual a soma das obrigações, com o proprietário e demais credores.

Os bens e direitos de um hospital chamam-se ativo, as obrigações do hospital para com terceiros chamam-se passivo, e as obrigações para com seus proprietários, de patrimônio líquido.

Considerando a equação patrimonial:

$$\bullet \text{ ATIVO} = \text{PASSIVO} + \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}$$

Geralmente o segundo termo da equação é chamado de passivo ou fontes de recursos, e o primeiro de ativo ou bens e direitos, chamados também de investimentos do hospital em dado momento.

O que o hospital possui para uso, troca ou consumo representam os bens, como exemplo tem-se os equipamentos hospitalares, e estoques de materiais e equipamentos. Os valores que o hospital tem a receber pelos serviços prestados aos seus pacientes são os direitos. Os valores que o hospital tem a pagar a fornecedores, bancos, governo, são as obrigações.

Segundo Martins (2001:24), o sistema contábil tem dado evidências cada vez mais animadoras de ser um instrumento perfeito de determinação de controle e análise das variações do patrimônio dos hospitais, com ou sem fins lucrativos.

Assim existe uma demanda intensa dessas informações, por parte dos mais diferentes interessados quando vão decidir sobre investimentos, financiamentos, distribuição de

resultados e investimentos em recursos humanos: proprietários, administradores, financiadores e governo.

Magalhães e Lunkes (2000:35) sobre a eficiência dos sistemas contábeis comentam:

As 2 (duas) linhas básicas de informações que podem ser produzidas por um sistema contábil eficiente são:

- a) as informações para usuários internos, as quais propiciam decisões em nível gerencial; e
- b) As informações para usuários externos, tais como: pequenos acionistas, órgãos fazendários, controladores, financiadores do capital de terceiros etc. “““.

Com base no comentário do autor, podemos inferir que no ambiente hospitalar, os conjuntos de livros anteriormente mencionados, representam as classes de usuários para as quais essas informações se destinam.

As informações gerenciais contábeis também oferecem a funcionários, operadores, gerentes e executivos, *feedback* sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro.

Estas informações podem ser classificadas de acordo com os usuários a que se destinam.

Sobre o assunto, Gil (1979: 30-36 apud MAGALHÃES e LUNKES, 2000:26) entende que algumas categorias de classificação dessas informações nas empresas são:

- *financeiras* – dizem respeito ao fluxo dos recursos financeiros, por meio da empresa;
- *logísticas* – são concernentes ao fluxo físico dos recursos na empresa;
- *de pessoal* – correspondem aos recursos humanos utilizados;
- *de marketing* – dizem respeito aos mercados e produtos da empresa, e aos meios para o entendimento desses mercados.

Um sistema de informações, num contexto organizacional necessita de dados que serão transformados em informações e divulgados mediante um modo de apresentação.

Orienta o autor, ainda, que em uma classificação inicial e de maneira genérica, os sistemas podem ser agrupados em:

- a) *Sistemas de informações gerenciais* – podem ser definidos como um conjunto de informações úteis à tomada de decisões (planejamento e controle das atividades da empresa e gerenciamento de seus negócios). [...].
- b) *Sistemas operativos de informações* – podem ser definidos como um conjunto de recursos (humanos, materiais e imateriais) insertos numa organização. Esse conjunto é responsável pela observação, coleta, seleção, memorização e processamento dos dados para gerar informações. GIL (1979: 30-36 apud MAGALHÃES e LUNKES, 2000:27).

Esses sistemas (subsistemas do micro sistema empresa) abrangem, segundo o autor, no campo específico da contabilidade, as duas classificações anteriormente abordadas e têm como objetivo o processamento dos fatos contábeis e a geração de dois módulos distintos (módulo contábil e módulo gerencial), como resultado.

Sua configuração e sua *performance* identificam-se simultaneamente, conforme segue:

- *No sistema operativo* – como processo de geração das informações contábeis;
- *No sistema informativo* – composto pelo conjunto de informações contábeis para apoiar decisões de usuários externos (módulo contábil) e usuários internos (módulo gerencial). GIL (1979: 30-36 apud MAGALHÃES e LUNKES, 2000:27).

Em se tratando de instituições de saúde, em consequência da competitividade da nova ordem econômica mundial, alguns hospitais já procuram desenvolver sistemas de custos como parte do sistema de informações, visando à melhoria do atendimento dos serviços na área de saúde.

O processo de manter uma empresa sobre controle, segundo alguns autores, envolve cinco passos, como sejam: planejamento, execução, monitoração, avaliação e correção.

Esse ciclo do controle apresenta-se como parte integrante de um conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos.

Tamanho e complexidade, responsabilidades, caráter preventivo, são fatores determinantes da importância dos sistemas contábil e de controles internos de uma organização.

Sobre o assunto Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002:82) afirmam:

A importância desses sistemas para uma organização e todos os envolvidos, é, fundamentalmente, que o controle pode ser entendido como a última etapa do processo sequencial administrativo. Essa etapa consistiria em:

- Comparar a realidade com o previsto;
- Identificar os desvios se houver;
- Analisar as causas desses desvios; e
- Implantar medidas corretivas que visam garantir a continuidade e a integridade da empresa.

Resumidamente, a classificação dos controles internos, está dividida entre:

- Procedimentos Administrativos: manual de normas e procedimentos, segregação de funções, atribuição de responsabilidade, adequada delegação de funções, organograma bem definido e transparente.
- Sistemas de Informações: captação de dados corretos e confiáveis, adequadas análises e registros em tempos adequados, e adequada análise do custo benefício.
- Sistema Contábil: correta situação financeira patrimonial, informações gerenciais, conforme as necessidades dos usuários, sistema de avaliação de desempenho.

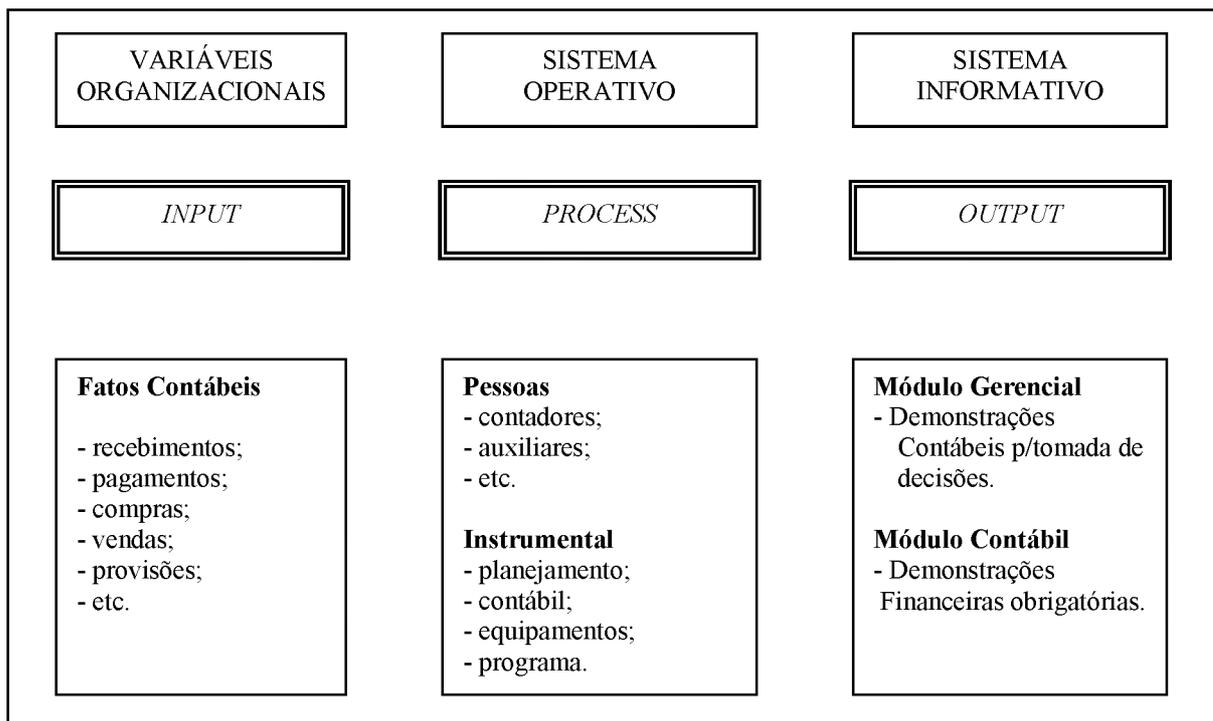
De forma geral, é aceito, que os meios para a administração, pessoal, e supervisão, identificar erros e omissões nos registros contábeis de qualquer tipo de entidade de fins lucrativos ou não, devem ser fornecidos pelos sistemas contábeis e de informações, entretanto não há evidências de que esta seja a realidade nas pequenas instituições hospitalares.

Por outro lado, autores ressaltam que em processamento de dados a palavra sistema pode conceituar tanto um conjunto de equipamentos (mecânicos, eletromecânicos, ou eletrônicos) como um conjunto de programas (planos, manuais, normas técnicas).

Um sistema de informações, portanto, neste contexto, processa dado (*input*) e transforma-os em relatórios (*output*). Esses relatórios são as informações destinadas às pessoas que tomam decisões (usuários).

O valor informacional da contabilidade na organização pode ser apresentado conforme a figura 2 a seguir:

Figura 2 – Sistemas Contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações



Fonte: Sistemas Contábeis – configuração Genérica. (MAGALHÃES E LUNKES; 2000:27)

Os princípios e as convenções contábeis são as bases disciplinadoras, utilizadas pela contabilidade na escrituração dos fatos, nas transações e na elaboração das demonstrações financeiras, inclusive nas entidades hospitalares.

Um adequado sistema de informações e relatórios gerenciais recebe a responsabilidade, portanto, de prover à administração informações confiáveis, claras, precisas, objetivas, atualizadas, e em prazos adequados que possibilitem a tomada de medidas saneadoras que sirvam para a tomada de decisões e favoreça a prestação de serviços com qualidade.

No âmbito hospitalar, podemos inferir que os gerentes buscam informações contábeis mais detalhadas para otimizar as decisões presentes e futuras acerca das atividades do hospital.

Sobre o assunto, Martins (2001:25) afirma:

Com o conhecimento do que aconteceu no passado aliado aos acontecimentos presentes, a administração do hospital consegue projetar as atividades futuras. A demonstração de resultados mostra as receitas da produção médica, os custos dos procedimentos médicos, às despesas operacionais (administrativas, financeiras, comerciais, tributárias). O balanço patrimonial mostra a posição econômica e financeira do hospital, oferecendo subsídios para avaliação dos acertos e desacertos das decisões de investimentos, financiamentos e distribuição de lucros. A análise conjunta desses relatórios oferece base sólida para avaliar o desempenho dos administradores do hospital.

É no sentido explicitado no texto acima, que este trabalho se dirige. Ou seja, deve-se perquirir em torno de um sistema de controle interno suportado por eficientes sistemas de informações gerenciais que seja facilitador de uma integração harmônica dessas informações e relatórios contábeis de forma que a melhoria contínua no sentido de continuidade organizacional da entidade hospitalar escolhida como base de estudo, venha a se constituir em benefício dos usuários.

2.6.2 Avaliação de Desempenhos e Medidas no Processo de Controle na Gestão Hospitalar.

Diante dos propósitos deste trabalho, importante abordar alguns conceitos de avaliação e medidas de desempenhos no processo de controle na gestão das entidades hospitalares.

Além das bases oferecidas pelo conjunto de relatórios contábeis gerenciais para a avaliação dos administradores hospitalares, comenta-se que os contadores gerenciais precisam entender a origem e o escopo dos objetivos da empresa porque eles avaliam seu desempenho por meio destes objetivos.

A atividade de avaliar o desempenho da cadeia de valores a partir das perspectivas dos objetivos organizacionais é chamada de controle organizacional.

As empresas estabelecem processos e sistemas para alcançar certos resultados que contribuem para satisfazer seus objetivos de longo prazo e o atendimento das necessidades do cliente.

As expectativas do cliente que se encontra no último elo da cadeia de valores, definem as medidas de desempenho no controle do processo, que se centram nos processos de direção, de avaliação e de melhoramentos que a empresa usa para oferecer serviços e produtos a seus clientes.

Sobre os fatores críticos de sucesso da empresa, Atkinson et al., (2000:83) diz que “os três processos dos fatores críticos de sucesso, que reflete o que a maioria dos clientes quer, são serviços qualidade e custo”.

À medida que a empresa usa para medir os seus fatores críticos de sucesso, são chamadas de indicadores críticos de desempenho.

Para os fins a que se destina o presente trabalho é importante, seguindo essa linha de raciocínio, a definição de serviços e qualidade no âmbito das entidades hospitalares.

Fora do ambiente hospitalar, serviços referem-se aos aspectos tangíveis e intangíveis de um produto nas empresas com fins lucrativos e pode ser resumido como tudo que é prometido sobre o produto que o cliente recebe e valoriza.

No ambiente hospitalar, serviços são identificados como unidades funcionais (Ufs) cujos negócios estão distribuídos no âmbito das suas diversas unidades funcionais, as quais prestam os mais diversos tipos de assistência ao paciente, desenvolvem pesquisas clínicas e experimentais nas suas diversas áreas, além de promover a formação de profissionais na área da saúde.

Toda organização empresarial, tomada como um sistema aberto possui uma identidade própria, que caracteriza uma cultura organizacional particular, influenciando sua dinâmica.

Hospitais, como já definido, são recursos necessários à comunidade, e devem ser administrados para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível e nível máximo de qualidade.

O mundo tornou-se extremamente dinâmico e o avanço tecnológico tem sido muito grande. Para as empresas continuarem no mercado precisa utilizar esta tecnologia e adequá-la às organizações, para poder oferecer produtos e serviços de melhor qualidade e menores preços e assim, manterem-se competitivas no mercado.

A qualidade tem sido entendida como elemento técnico de controle, mas como um aspecto amplo de gestão, envolvendo, fatores culturais produtivos e competitivos, sendo fator determinante para sua permanência e sobrevivência dentro da nova ordem econômica mundial.

Sobre qualidade Atkinson et al. (2000:84), afirma: “qualidade é a diferença entre o que foi prometido ao cliente e o que ele recebeu. [...] A qualidade é importante para os clientes porque eles esperam obter por aquilo que pagaram”.

Com base na visão colocada acima, pode-se considerar evidente no âmbito das entidades hospitalares com ou sem fins lucrativos, a última base da nossa pesquisa; a existência de instalações, equipamentos hospitalares, estoques de materiais e medicamentos, operações de compras e vendas de serviço, pagamentos e recebimentos de dinheiro, ações médicas e de enfermagem que sendo integrantes de um processo de gestão direcionado para a prestação de serviços com baixo custo e qualidade, requer avaliações de desempenhos, como um dos requisitos para o exercício do controle, que interage com as fases de planejamento e execução de atividades.

Por outro lado, em um modelo conceitual de Gestão Econômica, apresentado por Ribeiro Filho (2002:72), diz que “o resultado econômico é visto como a melhor medida da eficácia empresarial, sendo que o desempenho dos gestores é pelo resultado econômico que atingem, em relação ao previamente estabelecido”.

Os hospitais públicos, onde esta forma de medida não é utilizada, é necessário que o modelo gerencial estabeleça a partir do modelo de decisão dos gestores das áreas uma medida única, que reflita a performance das pessoas e o resultado das áreas.

Segundo Catelli (1999:189), sobre o assunto, afirma: “avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante das expectativas preestabelecidas”.

Segundo ele, o desempenho assume diversas dimensões, no contexto empresarial, quando relacionado, por exemplo, à empresa em sua totalidade, às funções e aos cargos exercidos; às

suas áreas; aos aspectos operacionais, econômicos e financeiros das atividades, às atividades planejadas e às realizadas.

Com base nesse raciocínio, infere-se a necessidade de no âmbito hospitalar ser aplicado também o conceito de *accountability*, implícito nos artigos da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, de extrema valia a todo e qualquer gestor da coisa pública, seja no âmbito federal, estadual, como no municipal.

Ribeiro Filho (2002:2), em projeto de pesquisa ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, nesse sentido, no tocante a atuação dos hospitais públicos, que muito se aproxima do tipo de instituição que suporta a nossa pesquisa, relata: “cobra-se uma postura clara e definitiva em torno do processo de *accountability*, precisamente por serem públicos”.

Do ponto de vista de cada unidade hospitalar, que obtém seus recursos financeiros, fundamentalmente de atendimentos para o SUS, o grande desafio gerencial é conciliar o fluxo de gastos, com o fluxo de receitas cuja origem é a tabela de preços de procedimentos mantida pelo SUS.

Ao se colocar o processo de gerência como um processo integrado que age sobre um sistema empresa influenciando na eficácia organizacional, Catelli apud Ribeiro Filho (2002: 93-94) comenta:

A eficácia de uma organização realiza-se com o cumprimento de sua missão e, concomitantemente, pela garantia de sua sobrevivência. Existem níveis de eficácia, o que implica considerar a necessidade de sua otimização. Por outro lado o cumprimento da missão e a continuidade da empresa dependem de sua interação com o ambiente onde atua, satisfação dos funcionários, acionistas, comunidade, governo, etc. Logo a otimização da eficácia depende da implementação de ações sinérgicas que tanto favorecem a empresa, como as entidades que compõem o ambiente, como as que promovem a produtividade, eficiência, adaptabilidade do processo decisório, desenvolvimento, (satisfação das pessoas) etc.

Considera-se, por conseguinte, que para se obter a efetividade, eficiência e eficácia organizacional em uma determinada entidade, pública ou privada existem a necessidade de se estabelecer às competências emocional e cultural dos atores dos processos, através do desenvolvimento profissional.

Ressalte-se, que para o estabelecimento desse ambiente adequado organizacional sendo a autoridade considerada a base fundamental da avaliação de desempenhos na empresa, em que a preocupação volta-se à atuação dos gestores em suas respectivas áreas, a referida obrigação, num primeiro nível hierárquico, refere-se à alta administração em se reportar aos acionistas ou proprietários da empresa, em se tratando de empresa privada, sendo repassada aos ocupantes dos demais cargos que constituem a estrutura hierárquica da organização.

Por outro lado, considera-se avaliar um desempenho um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias, um meio para se tomar decisões adequadas no processo de gestão de entidades com fins lucrativos ou não, nas suas diversas fases (planejamento, execução e controle), avaliações essas tidas como um dos requisitos necessários para o exercício do controle.

O primeiro e maior conjunto pelo qual poderiam ser analisadas as atividades da empresa, segundo Pereira apud Catelli (1999:195), é o seu desempenho global, cujo interesse pode ser interno ou externo.

O desempenho voltado para o ambiente interno da empresa é apresentado a partir de sua estrutura hierárquica, ou estrutura organizacional que partem de um modelo de gestão, formado pelas crenças, valores e expectativas dos gestores relacionados a todo o empreendimento, incluindo-se mercado, produtos etc.

O autor acima citado ressalta ainda que para se desenvolverem as atividades típicas do negócio ou empreendimento, estabelece-se uma estrutura organizacional desde o início das atividades. Essa estrutura é tida, naturalmente, como necessária ou ideal pelos proprietários e/ou administradores da empresa.

Nessa concepção, são definidos, verticalmente, cargos e funções, atribuindo-se autoridade às pessoas que o exercerão, limitando-se assim, a atuação das pessoas a um conjunto de expectativas associadas a cada cargo.

Por outro lado, são criados, horizontalmente, departamentos, divisões, filiais, órgãos, que agrupam determinados cargos ou funções, com o intuito de desenvolverem atividades específicas, tais como tesouraria, pessoal, finanças, etc.

Considerando-se as possíveis formas de desempenho global da empresa tais como o desempenho divisional ou das áreas da empresa, que se associa à geração de certos produtos e serviços específicos para consumo interno ou externo, e o desempenho individual ou funcional, que se refere às atividades próprias dos cargos ou funções ocupadas entre os quais o dos gestores, observa-se freqüentemente, na prática de avaliação de desempenho dessas áreas, indicadores como:

- a) Resultados alcançados;
- b) Níveis de retorno sobre o investimento;
- c) Cumprimento de metas, prazo de entrega de produto e eficiência.

Com relação às avaliações relacionadas aos cargos e funções, as tradicionais “avaliações de desempenhos funcionais, baseiam-se normalmente, em aspectos qualitativos (ou não financeiros) incluindo aspectos comportamentais desejados”.

Sobre o assunto, Catelli (1999:196) afirma: “todos os parâmetros (financeiros ou não financeiros) de avaliação de desempenho devem procurar promover a congruência entre os objetivos do ‘avaliado’ e os da empresa em sua totalidade”.

Atkinson et al. (2000:599), considerando o controle como o processo que as empresas usam para se manter na trajetória de seus objetivos primários afirma:

O sistema nervoso central do controle e, portanto, o que entrelaça planejamento com o controle, é o sistema de mensuração de desempenho da empresa. Esse sistema identifica como a empresa irá avaliar o desempenho de seus objetivos primários e secundários e fornecer meios de focar e coordenar suas tomadas de decisões. Dando suporte ao processo de aprendizado organizacional, o sistema de mensuração de desempenho serve como meio primário de situar a empresa para atingir os níveis mais altos de desempenho sobre seus objetivos primários.

Segundo o mesmo autor, o processo de planejamento identifica os objetivos primários da empresa, por meio da escolha da natureza e forma dos processos que usará, para realizar seus objetivos primários e, também, seus objetivos secundários.

Sendo o controle o processo que as empresas usam para se manterem na trajetória de seus objetivos primários. A estes objetivos, poderá ser atrelado um sistema de avaliações de desempenho amarrado a um sistema de recompensas, nomeando padrões de desempenho ou de metas, para cada unidade de responsabilidade para cada medida de desempenho primário, secundário, e de segundo nível.

Aceita-se que o desempenho operacional é caracterizado por uma atividade, ou um conjunto de atividades diretamente relacionadas ao processamento de recursos para a geração de produtos e serviços. Enquadra-se, conseqüentemente, nessa visão, a assertiva que as preocupações básicas com o desempenho operacional podem referir-se à eficiência na utilização de recursos, ao nível de utilização de equipamentos, à segurança nos processos de

produção e entrega dos produtos elaborados, à qualidade desses produtos, bem como da prestação de serviços.

Entre outros fatores, conceitua-se, que o desempenho operacional pode considerar o atendimento de determinados níveis (padrões) de eficiência, de utilização de equipamentos, de prazos, de segurança e de qualidade.

Considerando-se que os hospitais são definidos como recursos necessários à comunidade e devem ser administrados para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível e nível de qualidade máxima, para que se perpetue e remunere os fatores de produção: capital e trabalho; a mensuração dos resultados torna-se indispensável tendo em vista o ambiente financeiro cada vez mais mutante no atual mundo globalizado.

Os hospitais e outras instituições de saúde, especialmente nos Estados Unidos têm sido obrigados a adotar formas cada vez mais sofisticadas de contabilidade de custos, visto que a elaboração de dados adequados de custos é indispensável para o bom gerenciamento dos produtos oferecidos pela instituição.

Vale ressaltar, entretanto, que a possibilidade de mensuração de um resultado em um hospital público ou sem fins lucrativos, não se confunde com a possibilidade de qualificá-lo como entidade de fins lucrativos.

Na realidade o que se ressalta essencialmente, conforme Ribeiro (2002:73), é que, as várias áreas, individualmente, e o hospital, como um todo, estão manuseando recursos escassos que têm alternativas de aplicação e devem produzir serviços que, avaliados externamente pelos usuários, clientes, cidadãos, e pelo mercado, devem produzir benefícios líquidos. Isto é, espera-se que o volume de gastos aplicados em cada procedimento e serviço seja em média menor que a receita produzida, por isso torna-se indispensável à utilização de um sistema de

acompanhamento da execução orçamentária, incluindo-se nesse procedimento a avaliação de desempenhos e mensuração de resultados.

Por outro lado, deve também ser considerados os custos subsidiados situação em que segundo Falk (2001:31) a análise de custos hospitalares nunca será perfeita devido ao tipo de cliente atendido, e suas diferenças específicas, onde o lucro adquirido por certos pacientes sobrepõe ao prejuízo observado de outros tipos, gerando um resultado financeiro positivo.

Como exemplo, apresenta-se o caso das emergências dos hospitais, geralmente deficitárias, que gera internações com cirurgias rentáveis.

2.7 O PAPEL DA AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE

A administração da empresa com a expansão dos negócios sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de o administrador e/ou proprietário não poder supervisionar pessoalmente todas as suas atividades, passou a utilizar-se da auditoria que é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Sobre o assunto, Almeida (1996:57) se posiciona da seguinte forma:

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Os objetivos da auditoria interna são exatamente esses, ou seja: 1) verificar se as normas internas estão sendo cumpridas, 2) avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação da já existentes.

Do ponto de vista do auditor, é sem dúvida essencial investigar os controles sobre as operações que emanam da forma pela qual a empresa distribui responsabilidades e delega autoridade. O grau de responsabilidade dos indivíduos que controlam as atividades e transações é, muitas vezes, a chave de operações bem controladas e, portanto, bem dirigidas.

Para auxiliar no entendimento desta correlação, apresenta-se a seguir o Modelo de Fundamentos e Princípios elaborados por Crepaldi (2000):

Figura 3 – Fundamentos e Princípios do Controle Interno

CONTROLE INTERNO A SER ADOTADO	MOTIVO
a. Devem ser fixas as responsabilidades.	Se não existir delimitação extra, o controle será deficiente.
b. A contabilidade e as operações devem estar separadas.	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos.
c. Controles cruzados. Por exemplo, as vendas diárias devem ser acumuladas e confrontadas ao final do período com a soma das etiquetas das mercadorias entregues.	Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para se comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade.
d. Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial.	Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros; entretanto, é provável que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas.
e. Deve-se escolher e treinar cuidadosamente os colaboradores.	Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.
f. Se for possível: deve haver rotatividade entre os empregados destinados a cada trabalho. deve ser imposta a obrigação de usufruto de férias para todas as pessoas que ocupam postos de confiança.	Isso reduz as oportunidades de fraude e indica a adaptabilidade do empregado.
g. As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito.	Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas.

Fonte: Crepaldi (2000:212)

Pelo exposto, pode-se afirmar que o auditor interno se volta para o controle interno, visando possibilitar o desenvolvimento harmônico, seguro e adequado de todas as ações, garantindo aos usuários o benefício dessas informações.

O conhecimento das funções e responsabilidades básicas das pessoas ligadas à atividade objeto de exame e a revisão da estrutura organizacional, proporciona ao auditor melhor entendimento de como se processam e se desenvolvem as operações a ela inerentes, por conseguinte, é recomendável, nesse sentido, uma pesquisa sobre os seguintes elementos:

- a) Organogramas e fluxogramas relativos à área ou atividade objeto de exame;
- b) Descrições de funções para os diferentes cargos que existem dentro da organização ou da área específica a examinar;
- c) Existência de manuais de procedimentos administrativos que descrevem os controles e atividades da área ou atividade a examinar.

No que se refere ao trabalho no campo, as normas de auditoria geralmente aceitas estabelecem que o auditor deva avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

A habilidade técnica e a competência profissional dos auditores estão refletidas no papel de trabalho que eles preparam.

Quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração: concisão, objetividade, limpeza, lógica, e os papéis de trabalho devem ser completos por si só.

Boa parte do trabalho do auditor é baseada na inspeção de documentos de revisão ou conferência de folhas de cálculos, análises de relações etc. O auditor deve evidenciar em seus papéis de trabalho as tarefas executadas. Por questão de praticidade convencionou-se usar em auditoria os TICKS, que são sinais ou símbolos que declara, após uma descrição adequada, qual o trabalho efetuado.

Sobre as vantagens da utilização dos ticks Crepaldi (2000:270) relaciona:

- Podem ser descritos rapidamente;
- Eliminam a necessidade de repetir explicações;
- Facilitam a revisão rápida e eficiente dos papéis de trabalho.

Entende-se por papéis de trabalho o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos coligidos pelo auditor, no decurso do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos, a descrição dessas provas, que constituem o testemunho do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

O auditor, em seu papel de trabalho, deve obter evidências consistentes mediante testes, observações, inquéritos e confirmações, resumos de informações, a fim de formar bases suficientes para expressar sua opinião sobre os relatórios financeiros em exame.

Para determinar a abrangência dos testes de auditoria, regra geral, o auditor considera a credibilidade dos controles mantidos pela empresa.

Crepaldi (2000:144), sobre testes, afirma:

Os testes em auditoria constituem o processo pelo qual o auditor reúne elementos comprobatórios. Pode-se aplicar os testes a todas as transações ou a uma amostra representativa adequada. Por ser a última opção a mais comum, o teste converteu-se em sinônimo de amostragem, procedimento por meio do qual o auditor consegue examinar uma quantidade menor que o total de um conjunto de dados, a fim de emitir uma conclusão sobre o mesmo. Nesse sentido, o problema fundamental do auditor é a maneira de determinar a natureza e a extensão da verificação necessária: até onde se deve chegar, quanto é preciso investigar, quais são as variáveis a considerar, para se ter à certeza de que as condições testadas referem-se também às que não foram e, com isso, formar opinião definitiva sobre as áreas auditadas.

Downing e Clark (2000:3) no tocante ao significado das palavras populações e amostras versa: “o termo população se refere a todos os indivíduos ou a todos os objetos do grupo em que estamos interessados. Uma amostra é um conjunto de elementos extraídos da população”.

O estudo da amostra em lugar do todo, pode ser questionada visto que no caso de se escolher uma amostra que não represente bem o todo, serão feitas predições inexatas ao tentar estimar as características da população com base na amostra.

A mais importante razão por que se estudam amostras no lugar do todo é o custo excessivo e ou a dificuldade de estudar toda a população. Entretanto, como saber se uma amostra pode representar adequadamente um todo?

Sobre o assunto Downing e Clark (2000:3) comentam:

Há outras razões porque se estudar amostras somente. Em alguns casos o elemento de pesquisa destrói o elemento de pesquisa pesquisado. Suponhamos, por exemplo, que queiramos medir o esforço que um poste pode suportar sem se quebrar. Obviamente não é possível estudar toda a população de postes, pois não sobraria nenhum inteiro. Em outras ocasiões não se pode ter acesso a toda a população. Às vezes pode haver mais precisão em uma amostra do que no todo. Por exemplo, se estamos fazendo uma pesquisa que exige o emprego de entrevistadores bem treinados, teremos muito melhor chance de obter bons resultados se tivermos de treinar apenas um número de entrevistadores suficientes para realizar alguns milhares de entrevistas, e não alguns milhões.

Almeida (1996:60) sobre os testes do sistema de controle interno comenta:

Os testes de observância consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. Acontece com freqüência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; entretanto, na prática, a situação é totalmente diferente.

Crepaldi (2000:180) considerando que os exames efetuados pelo auditor são efetuados em base de testes e amostragem comenta:

A idéia de examinar determinadas transações de uma empresa em uma base de amostragem estatística é reconhecidamente válida como uma norma de auditoria. O Instituto de Contadores Públicos dos Estados Unidos, por exemplo, aceita esse procedimento ao reconhecer, que o exame de todas as transações seria desnecessário, além de muito caro. Recomenda que se façam testes nos livros e que as transações sejam inspecionadas em uma base seletiva.

Além dos testes, para a confirmação da credibilidade dos controles mantidos pela empresa o auditor utiliza-se de questionários de avaliação, após o exame das linhas gerais da organização.

Sá (2000:109) sobre a aplicação de tais questionários comenta:

Tais questionários (que não podem ser padronizados, mas elaborados para cada caso) visam conhecer detalhes para cada um dos itens de interesse para o programa de auditoria. Um dos critérios usados para proceder às indagações é dividir tal critério por setores.

Por outro lado, vale ressaltar a importância do programa de auditoria em qualquer trabalho a ser realizado, que consiste em um plano de trabalho para exame de área específica, ou seja, um rol de medidas a serem aplicadas.

Sobre o assunto, Franco e Marra (1992:298) se referindo aos casos de alcances, desfalques e desvios, dizem:

O programa de verificação das disponibilidades assume importância extraordinária, pelos fatos acima expostos, devendo ser planejados tendo em vista as enormes possibilidades de desvios e manipulações. Levando em conta que as verificações se baseiam em testes e amostragens, a execução do programa deve ser rigorosa e cuidadosa, aplicando o auditor toda sua experiência e acuidade para detectar ou descobrir as possíveis falhas, considerando que nesta área, mais do que nas outras, essas falhas podem acontecer.

Os autores, afirmam ainda que a maior segurança, no que concerne às possíveis ocorrências acima citadas, repousa na eficiência dos controles internos.

De acordo com os historiadores da contabilidade, a evolução da auditoria no Brasil está inicialmente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.

Por outro lado, com a evolução do sistema capitalista, as empresas que no início eram fechadas e pertenciam a grupos familiares, com a expansão do mercado e acirramento da concorrência teve necessidade de investir em suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos, principalmente visando a redução de custos e, maior competitividade no mercado.

Para tanto, devido ao grande volume de recursos impossível de ser obtido através das operações lucrativas da empresa ou do patrimônio de seus proprietários teve que captar esses recursos junto a terceiros, abrindo seu capital social para novos acionistas.

Como consequência, as demonstrações financeiras passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos.

Os futuros investidores, como medidas de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, passaram a exigir que essas informações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Surgiu daí esse profissional que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite opinião, denominado auditor externo ou auditor independente.

Sobre o assunto, Almeida (1996:51) comenta:

O objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo o auditor deve somente avaliar os controles relacionados com essas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis. Evidentemente, se algum controle administrativo tiver influência nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de avaliá-lo.

Conhecendo-se a essência do trabalho de auditoria independente é possível observar a ligação com o sistema de controle interno das empresas. Este é objeto de estudo, análise e avaliação

pela auditoria independente, influenciando diretamente no parecer sobre a situação patrimonial e financeira da entidade.

Ainda sobre a atuação do auditor independente Almeida (1996:29), comenta:

Os principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo ou independente são os seguintes:

- obrigação legal (companhias abertas e quase todas entidades do SFN);
- como medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- imposição de um banco para ceder empréstimos;
- imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria prima;
- a fim de atender as exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra da empresa (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
- para efeito de incorporação da empresa (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- para efeito de fusão de empresas (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- para fins de cisão da empresa (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- Para fins de cisão da empresa (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se seu capital, se parcial a distribuição);
- Para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).

Comenta-se, que basicamente, somente em 1965, foi mencionada na legislação brasileira, pela primeira vez, a expressão “*auditores independentes*”, a partir da edição da Lei do Mercado de Capitais, de 14.07.1965, nº 4.728, como integrante de uma série de leis que segundo Niyama e Gomes (2002:23), possibilitou o reordenamento do Sistema Financeiro Nacional (SFN).

A questão em pauta aponta para a importância dos órgãos normativos e regulamentos, tornando obrigatória a auditoria independente nas entidades a eles subordinadas.

Temos como exemplo, a Resolução do BACEN nº 2.554 de 24.09.98, já mencionada, que dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos. Essa análise

permite inferir a consonância desse dispositivo legal com a Lei nº 6.404/76, art. 177, que determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na comissão de valores mobiliários.

Por conseguinte, vale ressaltar também a importância do auditor independente para as entidades hospitalares sem fins lucrativos (filantrópicas), a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993 e artigo 1º do Decreto nº 2.536, de seis de abril de 1998.

Conforme o artigo 4º, parágrafo 2º, da Resolução nº 32, de 24 de fevereiro de 1999, são documentos necessários ao encaminhamento do pedido de concessão ou renovação do Certificado de entidade de fins filantrópicos se as demonstrações contábeis e financeiras tiverem sido devidamente auditados por auditor independente legalmente habilitados junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade, conforme segue:

O Conselho Social de Assistência Social (CNAS) somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras, a que se refere o artigo anterior, se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Importante mencionar, que essas instituições filantrópicas estão desobrigadas da auditoragem desde que tenham auferido em cada um dos três últimos exercícios receita bruta igual ou inferior a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). Por outro lado será exigida auditoria por auditores independentes registradas na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, quando a receita bruta auferida em qualquer dos três exercícios referidos, for superior a R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais). Isto, conforme determina o artigo 5º, do Decreto Presidencial em apreço, nº 2.536 de seis de abril de 1998, em seus parágrafos 1º e 2º, respectivamente.

2.8 CUSTOS COMO BASE DE INFORMAÇÕES

Apesar de toda a preocupação da administração da empresa de implantar e implementar sistemas de controles internos e de informações toda a atividade operacional consome recursos que, por serem escassos, têm valor econômico gerando custos. Vale ressaltar que em contrapartida, a produção de bens e serviços deve gerar valor superior aos custos incorridos ou pelo menos iguais a estes custos em se tratando de entidades sem fins lucrativos.

Assim sendo, o objetivo fundamental da administração do hospital é a manutenção do equilíbrio entre custos, despesas e receitas para que ele sobreviva em uma economia de mercado e possa oferecer serviços médicos ao nível de excelência.

Sobre o assunto, Martins (2001:55), afirma: “o processo de produção dos serviços médicos e o conhecimento dos fluxos dos serviços, em seus vários estágios definem a forma de apuração dos custos hospitalares”.

Por outro lado, no sentido mais geral, Figueiredo & Caggiano (1992:36-37) definindo custos, afirmam:

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. Conseqüentemente são partes muito importantes do processo decisório e não é surpresa que os contadores estejam muito envolvidos com a coleta e análise das informações de custos.

Com o evento da globalização, o controle de custo nas instituições hospitalares e nas empresas de um modo geral se torna uma obrigatoriedade para a sobrevivência destas, e para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões e na fixação de preços.

Ainda sobre custos, Horngren (1985:47) define:

Um sacrifício ou a desistência do uso de recursos para usá-los em determinado fim. Os custos são, em geral, medidos pelas unidades monetárias que têm que ser pagas pelos bens e serviços. Os custos são registrados inicialmente numa forma elementar e depois agrupados de várias maneiras para facilitar diversos tipos de decisões, como por exemplo, a avaliação de administradores e de subordinados da organização, a expansão ou eliminação de linhas de produtos a expansão ou eliminação de territórios e a substituição de equipamento.

As empresas que antes se beneficiavam com a especulação financeira, com o fim das altas taxas de inflação, como forma de se manterem competitivas, passaram a dar maior atenção ao conhecimento dos seus custos.

Iudícibus (1995:116) sobre custos apresenta o conceito:

Na linguagem comercial, custo significa quanto foi gasto para adquirir um bem, objeto propriedade ou serviço. A noção de custo, portanto, está ligada à consideração que se dá em troca de um bem recebido. Na linguagem comum não ligada a compras, vendas, etc. a palavra custo pode ser associada à noção de sacrifício.

As organizações prestadoras de serviços, regra geral, têm carência de material técnico específico voltado para a análise e controle dos seus custos.

As instituições de saúde, como parte desse grupo de empresas, enfrentam grandes dificuldades econômicas e financeiras devido à escassez de recursos e a constante elevação dos gastos do sistema de saúde como um todo.

Considerando-se a definição de hospital como a instituição devidamente aparelhada de pessoal e material em condições de receber para diagnosticar e efetuar tratamentos pessoais que necessitam de assistência médica diária, e cuidados permanentes de enfermagem, em registro de internação, apresentada por estudiosos da área, Finkler (1994:04 apud FALK,

2001:18) afirma que uma boa definição da Contabilidade de Custos atualmente nos hospitais seria:

Um elemento de gerência financeira que gera informação sobre os custos de uma organização e seus componentes. Como tal, a Contabilidade de Custos é um subconjunto da Contabilidade Geral; contabilidade gera informação financeira para a tomada de decisões.

Do ponto de vista econômico-financeiro, os hospitais podem ser descritos como grandes empresas, pois seus ativos, passivos, custos e despesas operacionais somam milhões de reais.

Sobre o assunto Martins (1995:51) assim comenta:

A contabilidade de custos é parte integrante na administração de uma empresa e proporcionam à administração do hospital registros dos custos da produção médica, registros das despesas administrativas, comerciais, tributárias, financeiras, permitindo a avaliação dos resultados por meio da comparação dos custos de produção médica, das despesas incorridas e com os ajustes de custos e despesas previamente estabelecidas.

Abbas (2001:2 apud MARTINS, 2004), em seu trabalho de gestão de custos em organizações hospitalares, fala sobre a necessidade de redução de custos:

A apuração e controle de custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro das instituições hospitalares, pois, enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerencia, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das propriedades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas.

Diz ainda que, os gestores de serviços precisam avaliar quais são as questões-chave no gerenciamento de uma organização e compreender a natureza da concorrência emergente na nova economia desse setor.

Segundo Atkinson et al. (1997), em empresas complexas de serviços e diversificadas tanto quanto as empresas industriais, normalmente seus gerentes entregam os serviços produzidos aos diferentes tipos de clientes sem conhecer os custos destes serviços.

O mesmo acontece com os gestores da área hospitalar, pois, segundo Abbas (2001:2):

A área hospitalar não tem o efetivo conhecimento de seus custos, ou seja, grande parte dessas organizações não faz o uso de nenhum sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e controle de atividades e investimentos.

Desenvolver um sistema de custos como parte do sistema de informações visando a melhoria do atendimento, é fundamental para se atingir os objetivos organizacionais de uma entidade hospitalar.

3 CARACTERIZAÇÃO DO CASO SOB ESTUDO

3.1 O SISTEMA DE HOSPITAIS FILANTRÓPICOS NO BRASIL

A confederação das santas casas de misericórdia, hospitais e entidades filantrópicas, sociedade civil de direito privado, de âmbito nacional, sem finalidade lucrativa, é órgão de união, integração e de representação das federações de misericórdias constituídas nos respectivos Estados, bem como das santas casas, entidades e hospitais beneficentes.

Fundada no dia 10 de novembro de 1.963, em São Paulo para fins de defesa, proteção, representação e assistência aos interesses sociais e econômicos das entidades confederadas e suas respectivas entidades federadas, propõe-se a colaborar com os poderes públicos e demais entidades e associações que tenham como objetivo a solidariedade humana, social e econômica.

Em qualquer situação, é condição essencial para filiar-se à CONFEDERAÇÃO que as instituições se caracterizem como filantrópicas, beneficentes, sem fins lucrativos e desenvolvam atividades nas áreas de amparo e assistência a carentes, especialmente à saúde, não podendo remunerar, a qualquer título, seus diretores.

A administração da CONFEDERAÇÃO é da competência de uma diretoria, eleita pela assembléia geral das federações estaduais filiadas, para um período de 3 anos, compondo-se dos seguintes cargos:

Presidente

1º Vice Presidente

Vice Presidente Região Norte

Vice Presidente Região Nordeste

Vice Presidente Região Centro-Oeste

Vice Presidente Região Sudeste

Vice Presidente Região Sul

Secretário Geral

1º Secretário

Tesoureiro Geral

1º Tesoureiro

Os atos da diretoria são fiscalizados pelo conselho fiscal, formado por três membros efetivos e 3 suplentes.

Os membros da diretoria e do conselho fiscal não percebem qualquer remuneração pelo exercício da função, nem poderão usufruir, direta ou indiretamente, vantagens ou benefícios da CONFEDERAÇÃO, sendo-lhes vedado a transacionar ou manter vínculo remunerado com a mesma.

Além dos membros já mencionados, a CONFEDERAÇÃO conta, ainda, com a colaboração de dezenas de outros diretores de federações filiadas, médicos, provedores, administradores hospitalares e técnicos em saúde, integrantes da estrutura dos milhares de hospitais que compõem a rede beneficente e filantrópica representada pela CMB.

A CONFEDERAÇÃO tem como objetivo maior proporcionar condições para o desenvolvimento técnico-científico da assistência médico-hospitalar às populações de baixa renda, coberta pelo Sistema Único de Saúde (SUS), preconizado pela Constituição Federal,

colaborando, assim, com os poderes públicos nos campos, social e de saúde, como autênticos parceiros e sem qualquer fim lucrativo.

São ainda prerrogativas e finalidades da CONFEDERAÇÃO:

Agir em nome de pessoa jurídica de direito privado na representação própria e no interesse de suas filiadas;

Colaborar com as entidades jurídicas de direito público na pesquisa, apresentação de estudos e soluções dos problemas relacionados com saúde e assistência social;

Participar de colegiados ou órgãos similares relativos à política governamental de saúde e assistência social;

Prestar, dentro das suas possibilidades, assessoria, consultoria, assistência jurídica, técnica e administrativa às filiadas, visando melhor capacitá-las ao exercício da nobre missão de servir à respectiva comunidade;

Manter intenso serviço de comunicação com as filiadas sobre assuntos de seu peculiar interesse;

Promover e estimular meios de desenvolvimento dos métodos de trabalho, organização administrativa, estabilidade econômico-financeira e de recursos humanos.

Oferecer ao Congresso Nacional, projetos de lei, emendas aos projetos em discussão ou mesmo para alteração da legislação vigente, visando o aperfeiçoamento do papel social das suas filiadas ou do sistema de saúde do País;

Patrocinar, com exclusividade, os Congressos Nacionais de Misericórdias e Entidades Filantrópicas, os quais deverão ocorrer anualmente, além de outros eventos e de cursos de formação profissional para a área de saúde.

Incentivar e desenvolver a implantação do grupo de compras hospitalares - GCH.

3.1.1 Raízes Históricas

Em nosso País, as Santas Casas surgiram logo após o seu descobrimento, precedendo, portanto, a própria organização jurídica do Estado brasileiro. Braz Cubas, em 1543 fundou a primeira delas em Santos, São Paulo.

Uma vez criadas, passaram a se dedicar ao atendimento aos enfermos e, em alguns casos, em mais de uma direção, ou seja, no amparo à velhice, à criança, aos hansenianos, à educação entre outras.

Somam, hoje, mais de duas mil e quinhentas Santas Casas em todo o território nacional. Responsáveis por cerca de 50% dos leitos hospitalares existentes no País, muitas vezes constituindo-se em centros regionais de referência e excelência médica.

Há que se destacar, ainda, o papel histórico que essas instituições cumpriram e cumprem na formação de recursos humanos para a saúde, a começar pela criação das primeiras escolas de medicina e de enfermagem. Desnecessário enumerar, uma a uma, todas aquelas que tem contribuído para o desenvolvimento da ciência médica e outras, mantendo hospitais-escolas, residência médica, ou mesmo campo de estágio e aplicação dos conhecimentos adquiridos.

Os quase 500 anos de existência das Santas Casas, hospitais beneficentes e filantrópicos no Brasil são suficientes para bem entender o papel, a missão e o desempenho dessas instituições na preservação da saúde e da vida da sociedade.

Adaptadas às condições atuais e empregando técnicas modernas de administração hospitalar, graças, ainda, à obrigação da aplicação de seus eventuais resultados positivos na própria instituição - para o aperfeiçoamento e melhoria da qualidade dos serviços que presta à sociedade - representam a grande opção que o Governo tem para consolidar a implantação do Sistema Único de Saúde (SUS) em todo o território brasileiro.

Segundo a Confederação das Santas Casas de Misericórdia, hospitais e entidades filantrópicas do Brasil³ (2004) os hospitais filantrópicos e os sem fins lucrativos foram responsáveis por: **37,4%** de todas as internações realizadas no âmbito do SUS, no decorrer de 2001, perfazendo **4.396.329**. Em termos de valor, receberam por esses serviços **R\$ 1.927.414.765,00**, numa média de **R\$ 438,41** por internação. Entre essas internações destacam-se **767.339** partos e cesarianas 38,5% de todo o movimento desses procedimentos no âmbito do SUS.

3.1.2 O Sistema Único de Saúde (SUS)

O Sistema Único de Saúde (SUS), implantado no Brasil a partir da Constituição de 1988, enfrenta permanentes desafios, embora já tenha em torno de 15 anos no papel e na prática. Apesar das vantagens da assistência universal que proporciona, não há dúvidas que o SUS necessita de ajustes para que seus princípios de atendimento integral e igualdade sejam cumpridos.

De acordo com Almeida (2004) o SUS é considerado um dos mais perfeitos sistemas do mundo e nasceu do movimento sanitário dos anos 80.

Em 1988, com a nova Constituição Brasileira, pôs abaixo o modelo de assistência médica até então existente, que garantia privilégios para quem contribuía para a Previdência Social e tratava como indigentes os trabalhadores informais e desempregados.

O Congresso Nacional, em 1990 aprovou a Lei Orgânica da Saúde que detalhou o funcionamento do SUS, que orientou as transformações que vieram a seguir, com a descentralização dos serviços e repasses de hospitais federais para os Estados e Municípios.

Como princípios fundamentais foram estabelecidos: a universalidade, a equidade, e a integralidade. Isto significa que todos têm direito à saúde e merecem ter um atendimento integral para necessidades diferenciadas.

O Sistema Único de Saúde, no ano de 2003, ainda segundo a matéria publicada por Almeida (2004), realizou 155 milhões de procedimentos ambulatoriais, 260 milhões de exames laboratoriais e 2,2 milhões de partos. O SUS promove por mês o internamento de 950 mil pessoas, inclusive estrangeiros, em trânsito, que vivem no Brasil.

De acordo com o artigo nº 198 da Constituição Federal, as ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

I – descentralização, com direção única em cada esfera de governo;

II – atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;

III – participação da comunidade.

De acordo com Almeida (2004), no Jornal do Commercio, o SUS de Pernambuco tem 20.201 leitos com capacidade para internar mais de 80 mil pessoas por mês. O número, segundo a Secretaria Estadual de Saúde, é suficiente. Segundo a reportagem, o problema é que os leitos

³ Extraído do site oficial da confederação das Santas Casas de Misericórdia, hospitais e entidades Filantrópicas do Brasil (CMB) <<http://www.bsb.netium.com.br/cmb/>>.

estão concentrados na capital ou sem condições de ser preenchidos no interior, por falta de profissionais.

Esses pesquisadores fazem referência a um plano diretor de regionalização, que vem sendo desenhado, por exigência do SUS, entre a Secretaria Estadual de Saúde e as Secretarias de Saúde dos Municípios das diferentes regiões do Estado, visando garantir a amplitude do atendimento. Os serviços devem ser organizados por regiões, tendo um município como referência, onde a atenção especializada seria concentrada.

Assim, o deslocamento à capital para serviços de média complexidade seria evitado e ao mesmo tempo moradores de um município muito pequeno, que não teriam condições de ter atendimento especializado, poderiam ser atendidos.

No dia 30 de julho de 2004, foi assinado um acordo entre a Secretaria Estadual e o Ministério da Saúde, que garantiu a Pernambuco a condição de gestor pleno do SUS, o que dará mais autonomia ao Estado.

No momento atual, todos os 184 municípios do Estado de Pernambuco e o Distrito de Fernando de Noronha têm gestão básica do SUS, responsabilizando-se pela chamada atenção primária e outros 19 já assumiram a plena.

Os municípios com gestão plena do SUS, onde se encontram os grandes e médios hospitais, recebem recursos diretamente do Ministério da Saúde para pagar os serviços da rede sob sua responsabilidade e têm algum controle sobre o atendimento especializado.

Compõem essa rede hospitalar do SUS com Gestão Plena, em Pernambuco, os seguintes Municípios:

Quadro 1 – Municípios que Compõem a rede do SUS

MUNICÍPIOS – SUS	
Recife	Vertentes
Olinda	Riacho das Almas
Paulista	Gravatá
Camaragibe	Brejo da Madre de Deus
Cabo de Santo Agostinho	Chã Grande
Igarassu	Belo Jardim
Moreno	Santa Cruz do Capibaribe
Caruaru	Bodocó
Bezerros	Petrolina
São João	

Fonte: Jornal do Commercio, Almeida (2004).

A Emenda constitucional nº 29, que no ano 2000 definiu os investimentos obrigatórios da União, Estados e Municípios para a Saúde, e o imposto do cheque ou Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF), segundo Almeida (JORNAL DO COMMERCIO: 2004), ainda não conseguiu dar equilíbrio financeiro ao SUS, visto que os mecanismos, nela previstos, não são totalmente seguidos.

De cada cheque emitido, 0,38% do valor é descontado da conta bancária para a CPMF. Entretanto, foi identificado que apenas 0,20% vai para o SUS, o restante é dividido com a Previdência Social e com o combate à fome, conforme informações do Ministério da Saúde.

Por outro lado, as contrapartidas estaduais e municipais, segundo o presidente do CREMEPE (Conselho Regional de Medicina de Pernambuco), nem sempre são cumpridas. A Emenda Constitucional nº 29 prevê gasto mínimo com saúde de 15 % do orçamento para as prefeituras e 12% do orçamento para os Estados.

Conforme foi divulgado, no ano de 2004, o Ministério Público Federal, numa avaliação do Orçamento da União, constatou que não foram reservados os 12% obrigatórios para o SUS, e sim 10,13% estavam programados de fato para a saúde.

O Ministério da Saúde, mesmo assim, prevê em seu orçamento, para o corrente ano, um investimento de R\$ 36,5 bilhões para o SUS. No ano de 2003 foram aplicados R\$ 30,5 bilhões, e em 2002, 28 bilhões de reais. Esses recursos são do Orçamento Geral da União, composto por arrecadação de impostos e outras contribuições.

No ano de 2003, de acordo com Almeida (2004), foram repassados pelo Ministério da Saúde, recursos do SUS para o Estado e Municípios num total de 856,80 milhões de reais.

O hospital filantrópico, foco da nossa pesquisa, dispõe de 142 leitos para o SUS e 10 leitos para particulares distribuídos nos apartamentos de nºs 6 a 15. Filantrópico, e um dos principais prestadores de serviço de apoio à saúde pública no Estado de Pernambuco, o hospital pesquisado se mantém com verbas do Sistema Único de Saúde (94,7%), com a ajuda da sociedade - doações (3,5 %), e apenas (1,8%) com atendimentos a particulares. Não atende a nenhum convênio.

Como entidade beneficente, foi considerado de utilidade pública federal em 21 de maio de 1984, pelo Decreto-lei nº 89.685.

Recebeu o certificado de entidade de fins filantrópicos, através do ofício nº 296/82 – A de 19 de maio de 1982, do Conselho Nacional de Serviço Social – CNSS.

A licença para funcionamento do hospital em análise foi concedida pelo Departamento de Saúde Pública de Pernambuco, de acordo com o Decreto-lei nº 20.391 de 18 de janeiro de 1932.

Como entidade de fins filantrópicos, entretanto, está obrigado a concessão ou renovação do certificado de entidade de fins filantrópicos, a que se refere o inciso IV do artigo 18 da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993, na Resolução nº 32, de 24 de fevereiro de 1999, do

Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, com base no Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998.

3.1.3 Concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos

O Decreto nº 2526, de 06 de abril de 1998, dispõe sobre a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos, a que se refere o inciso IV do artigo 18 da Lei 8.742, de 07 de dezembro de 1993 (Lei Orgânica da Assistência Social), que dispõe sobre a organização da Assistência Social no Brasil.

De acordo com o artigo 2º do Decreto acima mencionado, considera-se entidade beneficente de assistência social, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

- I – Proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- II - Amparar crianças e adolescentes carentes;
- III - Promover ações de prevenção, habilitação, e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;
- IV - Promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- V - Promover a integração ao mercado de trabalho.

Faz jus ao certificado de entidade de fins filantrópicos de acordo com o artigo 3º, do mesmo decreto, a entidade beneficente de assistência social que demonstre, nos três anos imediatamente anteriores, ao requerimento, cumulativamente:

- I - Estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento;
- II - Estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal;
- III - Estar previamente registrada no CNAS;
- IV - Aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- V - Aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;
- VI - Aplicar anualmente em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas;

VII - Não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações, ou parcelas de seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;

VIII - Não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

IX - Destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

X - Não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social;

De acordo com o parágrafo 1º do artigo em análise, o certificado de fins filantrópicos somente será fornecido a entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja permanente sem qualquer discriminação de clientela, de acordo com o plano de trabalho de assistência social apresentado e aprovado pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

O certificado de entidade de fins filantrópicos, conforme o parágrafo 2º terá validade de 03 anos, a contar da data da publicação no Diário Oficial da União da resolução de deferimento de sua concessão, permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que regulamenta a sua concessão.

Desde que requerida tempestivamente sua concessão, diz o parágrafo 3º, a validade do certificado contará da data do termo final do certificado anterior.

Vale ressaltar que, conforme o parágrafo 4º, o disposto no inciso VI não se aplica à entidade da área de saúde, a qual, em substituição àquele requisito, deverá comprovar, anualmente, percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde (SUS) igual ou superior a sessenta por cento (60%) do total de sua capacidade instalada.

Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, de acordo com o seu artigo 4º, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho

aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios, conforme segue:

I – Balanço Patrimonial

II – Demonstração do Resultado do Exercício;

III - Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido;

IV – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;

V – Notas Explicativas.

O CNAS, somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras, a que se refere o artigo anterior (art 5º), se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitados juntos aos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Estão desobrigadas da auditoria as entidades que tenham auferido em cada um dos três exercícios (parágrafo 1º), a que se refere o artigo anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). Será exigida auditoria por auditores independentes (parágrafo 2º) registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), quando a receita bruta auferida em qualquer dos três exercícios referidos no artigo anterior for superior a R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais).

3.2 O HOSPITAL UTILIZADO COMO ESTUDO DE CASO

O hospital filantrópico sob análise é uma organização hospitalar do Estado de Pernambuco de caráter filantrópico e, por conseguinte sujeita à obtenção e renovação do Certificado de Filantropia, mantida por uma associação beneficente do Estado de Pernambuco.

A denominação jurídica da Associação sofreu algumas mutações como entidade mantenedora do hospital pesquisado, no período de 1901 a 1954.

A partir de 25 de dezembro de 1953, iniciou seu funcionamento e em 05 de maio de 1954, obteve a licença para funcionar como hospital através da Diretoria Geral de Saúde Pública, de acordo com o Decreto Federal nº 20.391 de 18 de janeiro de 1932.

3.2.1 Histórico

No passado distante no início do século XX, teve início à arrecadação de verbas visando adquirir localização para um novo hospital e foi adquirido um terreno, no bairro da Torre, na cidade do Recife, Estado de Pernambuco ao custo de 31.000\$000 (trinta e hum contos de reis), onde foi construído e até hoje sediado o hospital beneficente foco da nossa pesquisa. Foram responsáveis pela compra de um sítio de terras próprias os seguintes colaboradores: Joel B. de Souza (Presidente); Ranupho Botelho (1º secretário); José Pereira de Souza Salles (Tesoureiro).

A escritura de compra e venda foi passada em Novembro de 1929, no Cartório do Bel. Galba Marinho Pragana e registrada também em Novembro do mesmo ano.

Como entidade mantenedora do hospital filantrópico sob estudo, foi criada ainda em 1901, uma Associação Civil, de Direito Privado, sem fins lucrativos ou econômicos, de caráter beneficente e assistencial no mesmo endereço do hospital filantrópico pesquisado.

A denominação jurídica da associação, ao longo dos anos, sofreu algumas mutações. Como entidade mantenedora em 1901, foi designada de União Mantenedora do hospital filantrópico sob análise, e foi dissolvida no ano seguinte e restaurada em 1910.

Em 1929, por reforma estatutária veio a ser adotada outra denominação, alcançando personalidade jurídica em 24 de maio do mesmo ano. A vigente denominação surgiu em julho de 1954. Novas reformas foram feitas em 28 de março de 1982, e em 20 de março de 1992.

A partir de 06 de março de 1998, se estruturou através da consolidação do seu estatuto, conforme registro em Cartório da Comarca do Recife.

Em caso de extinção da Associação em apreço, conforme o art. 3º do seu estatuto, o seu acervo passará a uma ou mais instituições de caráter beneficente, atuando neste Estado de Pernambuco, desde que registrada no Conselho Nacional de Assistência Social.

Dentre outras finalidades, de acordo com o artigo 2º do estatuto da Associação tem por finalidade manter e dirigir o hospital filantrópico sob estudo e quaisquer outras instituições beneficentes e ou filantrópicas, inclusive escolas por ela fundadas ou a seu patrimônio venham a ser incorporadas.

Poderão ser associadas da Associação, em número ilimitado, pessoas físicas ou jurídicas, conforme o art.4º do estatuto.

Os associados da Associação serão distribuídos nas seguintes categorias (art.5º):

- I – FUNDADORES – admitidos até 31 de agosto de 1938;
- II – EFETIVOS – os que se inscreverem posteriormente a 31 de agosto de 1938;
- II – MANTENEDORES – os que, se assim o desejarem, contribuirão sem nenhuma compensação;
- IV – REMIDOS – os que pagarem por valor correspondente a 100 (cem) vezes o valor da mensalidade mínima de uma só vez;
- V – HONORÁRIOS – os que forem declarados como tal pela Assembléia Geral;
- VI – BENEMÉRITOS – os que, em face de serviços relevantes prestados, forem declarados pela Assembléia Geral.

A Associação será administrada pelos seguintes órgãos (art 9º):

I – Assembléia Geral;

II – Diretoria;

III – Conselho Fiscal;

IV – Junta Administrativa.

Poderão concorrer aos cargos da Diretoria, Conselho Fiscal e Junta Administrativa, todos os associados quites com a Associação, desde que se inscrevam com antecedência mínima de 10 dias da data da realização da Assembléia Geral Ordinária, de acordo com o artigo 6º, inciso VII.

De acordo com o artigo 13º do estatuto, compete privativamente à Assembléia Geral:

I – eleger os administradores;

II – destituir os administradores

III – aprovar as contas;

IV – alterar o estatuto.

As resoluções da Assembléia Geral serão registradas em livro próprio, com folhas numeradas tipograficamente, todas rubricadas pelo seu presidente (Art. 16º).

A Diretoria da Associação, (art 21º), é composta dos seguintes membros:

a) Presidente;

b) Vice-presidente;

c) Primeiro Secretário;

d) Segundo Secretário;

e) Tesoureiro.

O Conselho Fiscal (art. 32º), será constituído por três membros e seus respectivos suplentes, eleitos pela Assembléia Geral. O mandato do Conselho Fiscal será coincidente com o mandato da Diretoria”.

A Associação dirigirá, (art 34º) “por intermédio das Juntas Administrativas, todas as entidades que mantiver”.

De acordo com o artigo 39º do estatuto, o exercício financeiro da Associação coincidirá com o ano civil, e o patrimônio da Associação (art. 40º) será assim constituído:

- I – por donativos, legados ou incorporação;
- II – pelos rendimentos obtidos através dos vários serviços hospitalares ou de outros que prestem às entidades sob sua direção;
- III – por contribuições de seus associados;
- IV – por bens imóveis, móveis e semoventes que possua ou venha a possuir;
- V – pelas dotações da União, do Estado e do Município.

A duração da Associação é por tempo indeterminado (Art 41º), e só poderá extinguir-se por deliberação da Assembléia Geral, expressamente convocada para esse fim, com a presença de, no mínimo 2/3 (dois terços) dos associados presentes.

3.2.2 Missão

O hospital filantrópico pesquisado é uma instituição de apoio aos hospitais de referência do SUS e, como órgão privado está subordinado às disposições do estatuto social da Associação à qual está vinculado.

A sua missão é, portanto, a de levar serviços de saúde às faixas mais carentes da população, e servir de apoio às atividades dos hospitais de referência do SUS no Estado de Pernambuco, praticando ações de caráter filantrópico e ou beneficente no âmbito da saúde.

Para desempenhar essa tarefa, o hospital sob análise atua em áreas importantes da medicina, a saber: Clínica Geral, Neurologia, Cardiologia e Cirurgia.

No cumprimento de sua missão assistencial, o hospital filantrópico em referência se compromete com procedimentos médicos de baixa, média e alta-complexidade, na medida em que é considerado como instância de apoio aos hospitais de referência para o SUS no Estado de Pernambuco.

Assim sendo, inclui nos seus objetivos o atendimento às comunidades super carentes de saúde, das áreas urbanas e suburbanas aonde se concentra elevado número de pessoas de baixa renda.

Esta situação implica em que a missão do hospital sob análise, de estar essencialmente comprometido com a prestação de serviços de saúde de caráter filantrópico deve contemplar a assistência daqueles que portadores de doenças demandem, espontaneamente, ou através dos vários hospitais de referência do SUS, os vários serviços da unidade.

Para se ter uma idéia da dinamicidade da atuação do hospital pesquisado, no cumprimento de sua missão, o Quadro seguinte demonstra alguns elementos:

Quadro 2 - Dinamicidade da atuação do Hospital Filantrópico

Ano/Indicadores	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Consultas (nº)	21.457	13.477	12.478	10.383	8.233	10.819	13.871
Internamentos (nº)	5.609	5.974	5.210	4.652	4.932	5.032	5.301
Cirurgias (nº)	1.538	1.173	1.809	1.954	1.716	1.732	2.045
Área Física (M ²)	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Receita (R\$)	1.054.506	1.120.789	1.223.887	1.235.786	1.282.649	1.624.823	1.728.970
Doações (R\$)	224.787	218.750	215.262	183.638	167.885	194.906	172.735
Receita Total*	1.279.293	1.339.539	1.439.149	1.419.424	1.450.534	1.819.729	1.901.705
Despesa (R\$)	1.300.603	1.381.520	1.432.295	1.475.536	1.511.358	1.763.801	1.992.623
Resultado	(21.310)	(41.981)	6.854	(56.112)	(60.824)	55.928	(90.918)

Fonte: Relatório de Atividade do Hospital pesquisado.

(*) Receitas + Doações

Ao longo do período é possível verificar que as despesas foram superiores às receitas em quase todo o período. Por outro lado as doações apresentam uma tendência de baixa em quase 100% dos anos no mesmo período.

No desempenho de suas atividades o hospital filantrópico além do pessoal médico, incluindo enfermeiros, contava na data da pesquisa, com 55 técnicos de enfermagem e 28 administrativos contratados como celetistas.

Entretanto, os dados acima apresentados, apontam para a necessidade da inclusão de instrumentos de controles internos destinados à obtenção do equilíbrio de seus gastos operacionais com suas receitas.

3.3 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A Associação mantenedora do hospital pesquisado, com seus atos constitutivos e alterações posteriores devidamente registrados em Cartório, é uma Associação Civil, de Direito Privado, sem fins lucrativos ou econômicos, de caráter beneficente e assistencial, com sede e foro na cidade do Recife, Estado de Pernambuco.

A reforma do Estatuto da Associação Civil de Direito Privado, sem fins lucrativos ou econômicos de caráter beneficente e assistencial em análise, foi registrada em cartório em Janeiro de 2004.

De acordo com o artigo 2º da reforma do Estatuto acima mencionado, a Associação tem por finalidade:

- I – Manter e dirigir o hospital pesquisado e quaisquer outras instituições beneficentes e/ou filantrópicas, inclusive escolas por elas fundadas ou a seu patrimônio venham a ser incorporadas;
- II - Prestar assistência à saúde e educação a quantos buscarem seus serviços, sem distinção de raça, cor, credo, partido político, nacionalidade ou qualquer outra condição;
- III – Prestar assistência gratuita aos reconhecidamente carentes, de acordo com as suas possibilidades e a legislação vigente;

IV – Promoção do voluntariado;

V – Experimentação não lucrativa, de modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito.

Parágrafo primeiro, segundo e terceiro, do mesmo artigo do estatuto, rezam o seguinte:

§ 1º Para fins deste artigo, a Associação poderá promover a execução direta ou indireta de projetos, programas, planos de ações correlatas, ou ainda prestação de serviços intermediários de apoio a órgãos do setor público ou privado que atuem em áreas afins, além da celebração de convênios com outras entidades nacionais e estrangeiras, que apresentem objetivos iguais ou semelhantes aos seus.

§ 2º A Associação não distribui entre seus associados, conselheiros ou diretores quaisquer remuneração ou benefício, de forma direta ou indireta, seja proveniente de eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio, auferidas mediante o exercício de suas atividades.

§ 3º A Associação aplica a totalidade de suas rendas, recursos e eventual resultado operacional, integralmente no território nacional e na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais.

Este mesmo documento normativo, nos seus artigos 5º e 9º define a classificação dos associados, bem como os órgãos pelos quais a Associação será administrada, conforme já foi mencionado no item 3.2.1 anteriormente apresentado.

O regimento interno da Junta Administrativa do hospital pesquisado, constituído de acordo com o Estatuto da Associação mantenedora é composto de 12 artigos que disciplinam o seu funcionamento.

De acordo com seu artigo 1º a Junta é constituída de 15 membros, e terá uma diretoria eleita anualmente após sua renovação de 1/3 (um terço) , a qual contará com um presidente, um vice-presidente, 1º e 2º secretários e um tesoureiro.

O parágrafo primeiro do mesmo artigo determina que a Junta se reunirá ordinariamente nos meses de fevereiro, abril, junho, agosto, outubro, e dezembro, em datas a serem determinadas na primeira reunião de cada ano e, extraordinariamente, quando se fizer necessário.

Para dirigir o hospital pesquisado, a sua Junta Administrativa, conforme o art 7º do seu regimento interno contratará um administrador executivo, um coordenador médico e um coordenador administrativo, os quais são responsáveis pela execução de determinações da Junta.

O administrador executivo, valendo-se de elementos fornecidos pelos responsáveis das várias áreas do hospital, fornecerá à Junta um relatório anual completo de todas as atividades (parágrafo 2º), o qual deve representar com fidelidade, a exata situação do hospital.

Compete ao administrador executivo (parágrafo 5º), representar o hospital referenciado em repartições públicas, comerciais, bancárias, passar recibos, emitir e aceitar títulos e contrair empréstimos para o que for deliberado pela Junta, juntamente com um de seus coordenadores.

Compete ainda (parágrafo 6º), apor a primeira assinatura em cheques de emissão do hospital pesquisado, juntamente com a do coordenador administrativo ou coordenador médico.

De acordo com o art. 8º do mesmo regimento interno, são criadas as seguintes comissões permanentes e, ao mesmo tempo, definidas suas responsabilidades: de FINANÇAS, de PUBLICIDADE, de RELAÇÕES PÚBLICAS E ECLESIASTICAS e de PATRIMÔNIO. Essas comissões, entretanto não entraram em funcionamento.

As decisões da Junta Administrativa em suas reuniões regulares ou extraordinárias, exceto quando houver determinação regimental expressa ou decisão ocasional transitória, serão tomadas por maioria simples, conforme o art. 8º do regimento.

Para permitir a compreensão da natureza de cada Unidade que forma a estrutura organizacional do hospital filantrópico sob análise, o ponto seguinte evidenciará o conjunto dessas Unidades, com a indicação do Negócio da Unidade Funcional.

3.3.1 Unidades e Serviços

Com base na estrutura proposta por Ribeiro Filho (2002:110), o hospital filantrópico pesquisado é formado por serviços identificados como Unidades Funcionais (UFs) de Saúde; Serviços de Apoio a Saúde; e Serviços de Apoio Administrativo e Financeiro.

O Quadro abaixo identifica o conjunto de todas as Unidades Funcionais (UFs).

Quadro 3 - Unidades Funcionais do Hospital Filantrópico

UNIDADES FUNCIONAIS		
DE SAÚDE	DE APOIO A SAÚDE	DE APOIO ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO
Anestesiologia; Bloco Cirúrgico; UTI Cardiologia Clínica; Cirurgia Geral; Clínica Médica; Gastroenterologia; Ginecologia; Neurologia (clínica);	Ambulatório; Enfermagem Arquivo Médico; Esterilização; Farmácia; Lavanderia; Nutrição e Dietética; Ortopedia; Urologia; Vascular. Imagem (Ultrasonografia, Radiologia- Extremidade e tórax); Comissão Multidisciplinar de controle hospitalar (corpo clínico) Comissão de Ética Médica; Comissão de Análise de Óbito. Comissão de Análise de Prontuário	Almoxarifado; Faturamento; Contas Médicas; Tesouraria/Caixa; Manutenção; Pessoal; Secretaria Geral; Serviços Gerais; Contas a Pagar. Contabilidade

Fonte: Pesquisa Direta (2004)

Nota: As UFs indicadas não possuem descrição de função.

Quadro 4 - O Negócio das Unidades Funcionais

UFs DE SAÚDE E APOIO A SAÚDE	DESCRIÇÃO
Anestesiologia	O negócio da Unidade Funcional é: assistência integral e multidisciplinar ao paciente clínico e cirúrgico, através de técnicas inerentes à especialidade de anestesiologia, visando dar assistência ao paciente para o tratamento cirúrgico.
Bloco Cirúrgico	O negócio da Unidade Funcional é: promover condições ideais ao atendimento de paciente de forma integralizada e multidisciplinar no pré, trans e pós-preparatório e servir como campo de prática para alunos de

	segundo grau em convenio com cursos de enfermagem.
Cardiologia Clínica	O negócio da unidade funcional é: Assistência cardiológica multidisciplinar, a clientela referenciada ou não, de forma racional, com o objetivo de oferecer, por meios clínicos, produção de serviços de qualidade ao paciente; dando apoio complementar de assistência à demanda excessiva da rede pública através do SUS.
Cirurgia Geral	O negócio da Unidade Funcional é: Atender a clientela espontânea ou referenciada ao serviço a nível multiprofissional, promovendo tratamento na área de cirurgia geral.
Clínica Médica	O negócio da unidade funcional é: Prestar assistência multiprofissional na área de medicina interna a pacientes ambulatoriais e internados, com idades a partir de 12 anos. Treinamento para técnicos de enfermagem em convênio com entidades escolares
Farmácia	O negócio da Unidade Funcional é: prestar atenção farmacêutica, tendo como instrumento o fornecimento de medicamentos e correlatos, contribuindo com qualidade na assistência prestada ao paciente, promovendo assim o uso seguro e racional dos mesmos, participa da compra e distribuição de insumos descartáveis para cuidados ao paciente. A Unidade também é responsável pelas compras dos medicamentos e correlatos.
Gastroenterologia	O negócio da Unidade Funcional é: assistência multidisciplinar para clientela referenciada e espontânea. O serviço de imagem é terceirizado
Ginecologia	O negócio da Unidade Funcional de Ginecologia é: prestar assistência multiprofissional à mulher no tratamento preventivo, clínico e cirúrgico.
Clínica Neurológica	O negócio da Unidade Funcional é: prestar atendimento ambulatorial a adultos e crianças passíveis de tratamento clínico
Nutrição e Dietética	O negócio da Unidade Funcional é: assistência nutricional a pacientes e sadios no hospital pesquisado, visando a recuperação e manutenção da saúde.
Ortopedia/traumatologia	O negócio da Unidade Funcional é: Prestar assistência a pacientes clínicos e cirúrgicos por uma equipe multiprofissional nas especialidades de ortopedia e traumatologia, respectivamente.

Vascular	O negócio da Unidade Funcional Vascular é: assistência multidisciplinar, clínica e cirúrgica a portadores de afecções vasculares (artérias, veias e linfáticos).
Enfermagem	O negócio da Unidade Funcional é: assistência geral a clientela espontânea ou referenciada através da produção de serviços de apoio à área médica. Apoio a treinamento de alunos de enfermagem em convênio com escolas.
Arquivo Médico (SAME)	O negócio da Unidade Funcional é: Documentar a história médica das pessoas referenciadas ou não, que procuram os serviços de saúde oferecidos pelo Hospital, para receberem assistência médica hospitalar e manter todos os dados dos pacientes como fonte de pesquisa e atendimento à legislação.
Esterilização	O negócio da Unidade Funcional é: O fornecimento de materiais estéreis para atender as diversas necessidades do Hospital.
Lavanderia	O negócio da Unidade Funcional é: Processar a limpeza e a desinfecção, o controle e o fornecimento de peças de cama, mesa e banho e cirúrgico e de uso pessoal, adequados aos serviços clínicos, cirúrgicos e ambulatoriais do Hospital. Tem sob sua subordinação um setor de costura que serve de apoio na confecção de roupas para uso dos pacientes.
UFs DE APOIO ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO	DESCRIÇÃO
Secretaria Geral	O negócio da Unidade Funcional é: Prestar assistência à Direção do Hospital.
Almoxarifado	O negócio da Unidade Funcional é: abastecer o hospital dos materiais que atendam as necessidades dos serviços e que permitam o seu bom funcionamento. Tem a responsabilidade de realizar as compras dos materiais de expediente, materiais cirúrgicos de apoio (papel, saco, equipamentos), materiais de limpeza, materiais de manutenção (tinta, tiner, pincel) e materiais de lavanderia (sabão, amaciante etc.).
Contas Médicas	Não existe em forma de Unidade Funcional. O controle é efetuado pela Unidade de faturamento. Tem a finalidade de oferecer informações sobre os serviços prestados aos pacientes servindo de base comprobatória para o faturamento.
Comissão de Finanças (*)	O negócio da Unidade Funcional é:

	elaborar com o tesoureiro e assistência do administrador executivo a previsão orçamentária anual do hospital, visando manter o equilíbrio financeiro do Hospital. Examinar Balanço anual e balancetes mensais, emitindo o competente parecer para apreciação da Junta Administrativa.
Comissão de Publicidade (*)	O negócio da Unidade Funcional é: Programar e executar campanhas publicitárias do hospital. Sugerir, organizar e promover todas as festividades do Hospital.
Comissão de Relações Públicas e Eclesiásticas (*)	O negócio da Unidade Funcional é: Dar parecer sobre todos os atos que visem conseguir a cooperação das autoridades públicas e representantes de outras instituições em prol do hospital. Promover o relacionamento do hospital e todas as instituições a ele vinculadas, objetivando a sua divulgação. Promover o relacionamento do hospital e os órgãos de comunicação, sendo responsável pela divulgação de qualquer nota, comunicado ou reportagem.
Comissão de Patrimônio (*)	O negócio da Unidade Funcional é: Manter permanente supervisão das instalações e equipamentos do hospital, sugerindo as medidas que visem a preservação e valorização patrimonial. Dar parecer sobre construções que venham a ser deliberadas pela Junta Administrativa. Realizar os estudos e projetos para ampliação, modificação ou demolição das edificações deliberadas pela Junta Administrativa, acompanhando a sua execução.
Serviços Gerais (Conservação e Limpeza).	O negócio da Unidade Funcional é: cuidar dos assuntos relacionados à conservação e limpeza da área física do hospital.
Pessoal	O negócio da Unidade Funcional é: Cuidar dos assuntos da vida funcional dos funcionários, resguardando os interesses mútuos do empregador e do funcionário.
Tesouraria/Caixa	O negocio da Unidade Funcional é: Efetuar os diversos pagamentos com os recursos provenientes do SUS ou gerados pelo próprio Hospital. Efetuar o controle dos cheques emitidos e o registro e arquivamento dos documentos referentes à comprovação das transações efetuadas pelo Hospital através da Unidade. Remeter mensalmente à Contabilidade a documentação necessária à elaboração dos demonstrativos financeiros.
Faturamento	O negócio da Unidade Funcional é:

	Efetuar o faturamento e controle das contas médicas provenientes da assistência médica prestada a pacientes através de convênio com a Prefeitura da cidade do Recife, de pacientes amparados pelo SUS ou de pacientes particulares atendidos no ambulatório ou por internamento Hospitalar.
Contas a Pagar	O Negócio da Unidade Funcional é efetuar o controle de todas as obrigações a pagar do hospital.
Portaria	O negócio da Unidade Funcional é: Efetuar o controle da circulação de pessoas no hospital.

Fonte: Pesquisa Direta (2004)

(*) As Unidades Funcionais não entraram em funcionamento, apesar de previstas no Regimento Interno do Hospital.

Nota: As unidades funcionais negritadas serviram de base para o produto final da pesquisa.

Os campos sombreados, nos Quadro 3 e 4 - O Negócio das Unidades Funcionais, mostram as 10 unidades selecionadas para análise dos procedimentos de controle utilizados, cujos resultados serviram de base para as conclusões deste trabalho.

Ficou evidenciada a necessidade de uma proposta de implantação de um sistema de controle interno mais adequado, apoiado por um organograma que evidencie a hierarquização e as linhas de responsabilidade de cada Unidade Funcional, e por manuais de organização e de procedimentos, que ajudem a administração a atingir os objetivos e as metas estabelecidas visando o cumprimento da missão do hospital.

A não estruturação das comissões permanentes especiais criadas através do artigo 8º do regimento interno do hospital pesquisado, foi uma outra fraqueza do sistema de controle interno do hospital, favorecendo ao surgimento de ineficiências operacionais ou mesmo eventuais ações que comprometam os objetivos estabelecidos pela entidade.

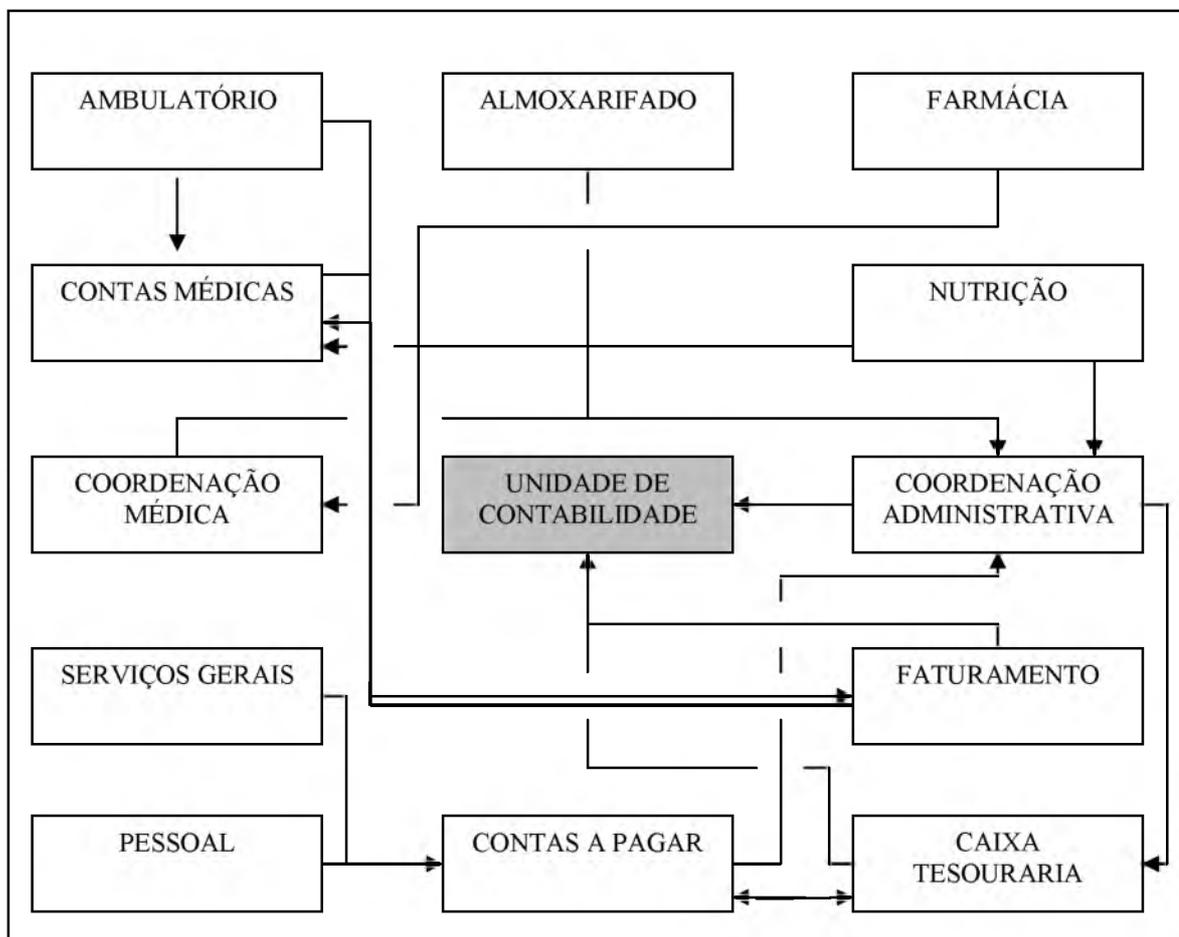
As análises e verificações, em busca de um modelo de controle adequado, levarão em consideração as movimentações de recursos nas 10 unidades funcionais acima identificadas, bem como os fluxos de serviços levantados durante a realização da pesquisa.

Vários serviços são prestados e vários recursos são movimentados desde o momento em que o paciente, usuário dos serviços do hospital mantém o primeiro contato, até o momento de sua alta médica.

A figura 4 a seguir procura evidenciar o caminho e as interações dos vários serviços que são utilizados no hospital, e as suas participações no processo de elaboração dos demonstrativos financeiros destinados ao cumprimento das exigências legais, visando à renovação do certificado de filantropia necessário a continuidade do funcionamento da entidade como entidade hospitalar filantrópica.

Figura 4 – Fluxo de Informações para a Elaboração dos Demonstrativos

Contábeis/Financeiros.



Fonte: Pesquisa Direta (2004)

O formato estabelecido na estrutura organizacional (informal) do hospital filantrópico denota uma inadequação de controle interno, na medida em que sinaliza para a não observação da importância da segregação de funções em áreas específicas, bem como a inexistência de Unidades Funcionais indispensáveis à produção de serviços de qualidade a baixo custo para os pacientes. Tais como: compras e custos.

Torna-se absolutamente necessário à organização da empresa, explicitar as ligações entre os vários grupos e determinar as responsabilidades e a autoridade de cada um.

Uma análise nos Quadros a seguir, permite identificar ausência de equipamentos e instrumentos de controle necessários à operacionalização dos serviços executados pelas Unidades Funcionais, bem como a necessidade de uma maior qualificação profissional na área administrativa o que dificulta a consolidação de dados utilizados na elaboração dos demonstrativos contábeis e financeiros, indispensáveis à renovação do certificado de filantropia pelo hospital pesquisado.

Quadro 5 – Unidades Funcionais Analisadas

UF FARMÁCIA		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Informações dos setores, c) Medicamentos, materiais hospitalares, e produtos afins; d) Recursos Materiais: área física e bens materiais adequados (geladeira, ar condicionado e estrados); e) Equipamento de computação, fichas de controle de estoque; f) Livros, mapas, notificações, e carimbos específicos; g) Equipamentos, embalagens e material gráfico; h) Material esterilizado e germicidas; i) Materiais específicos (carrinho, cesta e substâncias); j) Estoque; k) Escaninho, dispensação; l) Fichas de prateleira; m) Notas fiscais, recibos de doações. n) Requisições de materiais; o) prontuários.	a) Cumprimento dos prazos assumidos; b) Aceitação pela equipe de saúde dos produtos adquiridos; c) Cumprimento dos prazos junto à vigilância sanitária e uso racional dos medicamentos; d) Diminuição de custos e perdas; e) Distribuição individual; f) Participação em comissões Multidisciplinares; g) Relatórios mensais; h) Controle de estoque; i) Notificações internas e para a enfermagem; j) Protocolo de entradas e saídas de medicamentos e materiais; k) Compras de materiais e medicamentos específicos; l) Levantamentos dos materiais e medicamentos nos setores; m) Funcionamento 24 horas. n) Inventário; o) Atendimento de requisições.	a) Inexistência de descrição de funções; b) Inexistência de controle de qualidade; c) Ausência de Internet; d) Inexistência de Cadastro de Fornecedores; e) Inexistência de Segurança; f) Iluminação deficiente (áreas específicas); g) Equipamentos de Informática não integrado com as unidades funcionais; h) Sistema de aprovação de fornecedores inadequado; i) desvio de funções; j) Substituição informal da chefia por gozo de férias.
UF NUTRIÇÃO E DIETÉTICA		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Materiais e Humanos; b) Equipamentos e utensílios; c) Produtos para suporte nutricional; d) Gêneros alimentícios; e) Materiais de limpeza e descartáveis; f) Material gráfico, xerox, material de expediente, infraestrutura: energia, gás de cozinha, vapor, água, telefone, climatização;	a) Controle de notas fiscais e remessa para pagamento; b) Relatório mensal da movimentação e valor das despesas; c) Arquivamento de documentos. d) Acompanhamento da dieta dos pacientes;	a) Ausência de equipamentos de informática; b) Atribuições de compras não formalizadas. c) Ausência de conciliação de informações com outras unidades d) Ausência de um sistema de controle que evidencie os centros de custos alimentícios.

g) Mobiliário i) Fardamento; j) Notas fiscais de fornecedores e doadores; k) informações do dispensário; l) Fichas Kardex produtos.	e) assistência nutricional a sadios e paciente; f) Requisição de alimentos (Custo de Refeições Diárias). g) Inventário Semanal	
UF PESSOAL		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos humanos; b) Equipamento de computação; c) Fax, telefone; d) Material de expediente; e) Arquivos; f) Prateleiras; g) Máquinas Elétricas (escrever, calcular); h) Arquivos de aço; i) Assinaturas de periódicos (IOB/dissídios); j) Informação do SUS do crédito para pagamentos. k) Controle de vales de transporte; l) Recibos de serviços de terceiros.	a) Folha de Pagamento (prévia); b) Elaboração e pagamento de recibos de (férias); c) Pagamento de serviços de terceiros; d) Controle de frequência (cartões de ponto, formulários); e) Fichas de registro de empregados, contratos de trabalho, e de prestação de serviços; f) Registro em carteira profissional e rescisão contratual; g) Declarações diversas, formulários, exames periódicos; h) Arquivamento de documentos (trabalhistas, comunicação interna, atestados médicos, permutas, encargos sociais); i) etiquetas em caixas para arquivo. j) Emissão e controle de cheques; k) Relatório de movimentação de pessoal; l) Controle dos pagamentos.	a) Equipamento de computação (desatualizado); b) Máquina de escrever elétrica inadequada (12 anos de uso); c) Inexistência de matrizes de contratos; d) Arquivo móvel de fichas de registro de empregado sem chaves; e) Informalidade na utilização de empregado voluntário; f) Ausência de linha telefônica. g) Ausência de um programa de cargos e carreira; h) Ausência de um programa de treinamento i) Ausência de um sistema de avaliação de desempenho.
UF SECRETARIA GERAL		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Recursos Materiais: Biroux, fax, Equipamento de computação, internet, armário, cadeira, ventilador.	a) Elaboração de Relatórios para a junta administrativa; b) Correspondências; c) Atendimento telefônico; d) Serviço de recepção; d) Assessoramento da coordenação administrativa.	a) Não formalização da função desempenhada caracterizando desvio de função.
UF PORTARIA		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Material Expediente; c) Recursos Materiais: Biroux, telefone, armários, cadeiras, escaninho; d) Arquivos; e) Livros.	a) Relatório de Circulação de pessoas; b) Preenchimento de Prontuários de Entrada; c) Arquivamento de prontuários;	a) Inexistência de descrição de Funções; b) Inexistência de Vigilância; c) Inexistência de Controle de movimentação de materiais. d) Ausência de controle do ponto

UF ALMOXARIFADO		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Material de Expediente; c) Recursos Materiais: arquivos, biroux e cadeiras; d) Prateleiras; e) Lista de produtos; d) Lista de peças dos produtos; f) Notas Fiscais; g) Formulário requisição de impressos e materiais; h) Relação de requisições de materiais; i) Formulários impressos.	a) Confeção de requisição de materiais; b) Relatório de movimentação de materiais e equipamentos; c) Arquivamento de notas fiscais, requisições e relatórios de movimentação de materiais; d) Solicitações de compras; e) Cotações de preços; f) Indicação do fornecedor; g) Inventário; h) Solicitações de preços aos fornecedores; i) Relatório mensal de saídas.	a) Inexistência de descrição de Função; b) Desvio de função; c) Ausência de Segurança; d) Localização inadequada; e) Ausência de Cadastro de Fornecedores; f) Sistema de aprovação de fornecedores inadequado; f) Sistema de Arquivamento inadequado; g) Local sendo utilizado para guarda de equipamentos médico/cirúrgico sem registro de controle; h) Preparação de formulários de requisição de materiais.
UF TESOUREARIA/CAIXA		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Recursos Materiais: máquina de calcular; c) Equipamento de computação (sem internet), cofre, biroux, arquivos de aço, ventilador, cadeiras; d) Material de expediente; e) Livros e formulários de registro de caixa; f) Recibos Médicos; g) Informações do SUS do crédito para pagamento dos médicos; h) Notas fiscais de serviços, faturas de outras contas; i) Contracheques j) Rescisões Contratuais; l) Recibos Ambulatoriais; m) Carnês de Associados; m) Solicitações de Exames externos; n) Recibo de Conta hospitalar; o) Prontuário do paciente. p) Guias de encargos sociais; q) Informações da Portaria; r) Ordem Bancária do SUS; s) Relação de pacientes da enfermagem; t) Autorização de internamento da prefeitura; u) Comprovante de depósito do SUS; v) Extratos Bancários; x) Boletim de movimento ambulatorial e disquete da informática (terceirizada); z) Protocolo da relação mensal de faturamento da prefeitura.	a) Registro do movimento diário de caixa; b) Arquivamento de documentos-caixa/bancos c) Conciliações bancárias; d) Emissão e controle de cheque para pagamentos; e) Remessa de prontuários e laudos ao SUS para aprovação do faturamento; f) Remessa de documentos do paciente para processamento externo; g) Relatório de previsão da receita global da informática (terceirizada) para a contabilidade; h) Comprovante de depósito do SUS para a contabilidade; i) Relação de honorários médicos p/DP; j) Ficha resumo do movimento ambulatorial diário p/Informática; k) Remessa de prontuários e recibos de contas particulares para faturamento; l) Controle das Altas; m) Emissão, e controle de recibos de doações; m) Conferência do saldo das receitas ambulatoriais; n) Transferências interbancárias.	a) Utilização de Funcionário de Contas a Pagar como auxiliar e substituto eventual do Caixa; b) Inexistência de contagens de caixa; c) ausência de cofre com segredo; d) Ausência de profissional de hierarquia superior (Tesorero) para prestação de contas; e) remessa de prontuários e recibos de contas particulares para faturamento.

UF FATURAMENTO		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos humanos; b) Recursos materiais: biroux, estante, armário, equipamento de computação, mesas, telefone. c) Material de expediente.	a) Relação das contas médicas para faturamento (processamento terceirizado); b) Classificação das contas (clínica médica, cirúrgica, e ambulatório). (SUS); c) Relatório de contas médicas de pacientes beneficentes; d) Arquivamento de documentos; e) Controle do faturamento.	a) Ausência de formulários para conciliação bancária; b) Existência de apenas um funcionário; c) Sistema de emissão e controle de cheques inadequado; d) Pagamentos dos médicos por consultas particulares efetuadas no ambulatório.
UF ESTERILIZAÇÃO		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Recursos Materiais: autoclave, ar condicionado; c) Material Básico: instrumentos cirúrgicos, materiais de apoio cirúrgico, gases, laps, faixas, compressas, algodão ortopédico, luvas, silicone.	a) Esterilização de instrumentos e materiais cirúrgicos; b) Preenchimento de fichas de evolução do paciente; c) Preenchimento de fichas de sala de cirurgia; d) Relatório Cirúrgico; e) Protocolo (entrada e saída); f) Controle da movimentação dos medicamentos e materiais; g) Empacotamento dos materiais básicos.	a) Desvio de função; b) Ausência de substituto do funcionário responsável.
UF ARQUIVO MÉDICO		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Recursos Materiais: estantes, arquivo, prateleiras, caixa para arquivar documentos, escada.	a) Seleção e arquivamento de prontuários b) Registro de prontuários em ordem numérica; c) organização do arquivo morto.	a) Localização inadequada; b) Falta de equipamento adequado; c) Insuficiência de recursos humanos; d) Funciona apenas como depósito de prontuários; e) Livro de registro de entradas desatualizado.
UF LAVANDARIA		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Material Expediente; c) Recursos Materiais; Biroux, telefone, armários, cadeiras, máquina de costura, ventilador, estante, máquinas de lavar, máquinas secadoras, centrífugas, ciclone, colanचा.	a) Roupas limpas desinfectadas; b) Cumprimento de prazos e atendimentos; c) devolução de peças de roupas por não atenderem a condições necessárias para uso. d) horário de distribuição; e) confecção e costura de peças de vestuário.	a) Inexistência de descrição de Funções; b) Ausência de controle de custos operacionais; c) Ausência de controle para estabelecer quantidade de roupas mínimas; d) ausência de controle das peças confeccionadas.

UF AMBULATÓRIO RECEPÇÃO		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Material de Expediente; c) Recursos Materiais: arquivos, biroux e cadeiras, armário, arquivo, ventilador e ar condicionado.	a) Relatórios mensais para faturamento; b) Relatórios diários de movimentação (uso interno); c) Arquivamento (prontuários, recibos de pagamento, guias de faturamento); d) Pagamentos a Médicos pelos serviços executados.	a) Inexistência de descrição de Função; b) Ausência de Segurança; c) Ausência de equipamento de computação; d) Relatórios manuais; e) Pagamento de guias de faturamento a profissionais.
UF CONTAS A PAGAR		
INSUMOS	PRODUTO	EVIDÊNCIAS Falhas/Ineficiências
a) Recursos Humanos; b) Recursos Materiais: biroux, cadeira, máquina de calcular, ventilador; c) Notas Fiscais; boletos bancários; d) Relatório de despesas mensais dos setores; e) Faturas de despesas administrativas; f) Rescisões Contratuais; g) Guias de recolhimento tributário e de encargos sociais; h) Vales Transportes; i) Recibos de seguro.	a) Baixa de pagamentos efetuados; b) Controla pagamentos a vencer; c) Remessa de documentos ao caixa; d) Arquivamento de pagamentos liquidados; e) Remessa de pagamentos para a contabilidade; f) Emissão de Cheques com cópia; g) Emissão de correspondências aos fornecedores; h) Emissão de Darfs e extratos bancários via internet (auxílio ao caixa).	a) Local de funcionamento inadequado. b) Desvio de Função com o auxílio ao caixa. c) Controle dos pagamentos inadequado.

Fonte: Pesquisa Direta (2004)

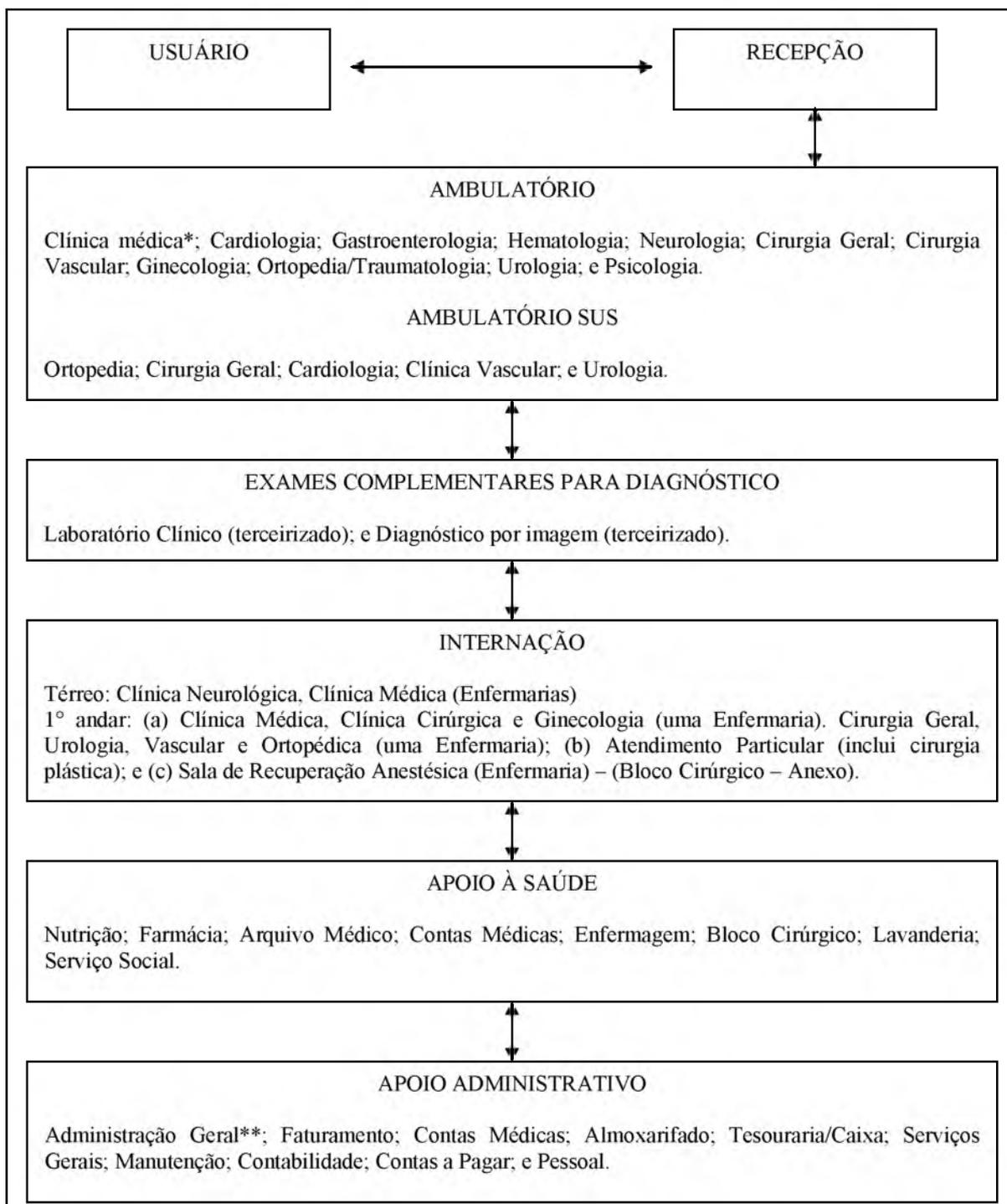
3.3.2 Fluxo de Funcionamento

O acesso dos usuários aos serviços do hospital filantrópico, é feito da seguinte forma:

- Usuário em demanda espontânea, não encaminhado por outras unidades de saúde;
- Usuário encaminhado por outra unidade de saúde com a patologia diagnosticada, sem prontuário no hospital filantrópico, encaminhados pelos hospitais da rede pública (emergências) e postos de saúde. Demanda excessiva da rede pública/SUS;
- Usuário não encaminhado, com prontuário no hospital filantrópico, com retornos nas datas marcadas para a especialidade;

O atendimento ambulatorial, tanto cirúrgico como clínico, se constitui em uma estrutura de diversas clínicas, onde se espera solucionar a necessidade do paciente, sem internação. A figura 5 a seguir pretende evidenciar a estrutura de funcionamento do hospital pesquisado.

Figura 5 – Estrutura de funcionamento do Hospital Filantrópico



Fonte: Pesquisa Direta (2004)

(*) Subdividida em Dermatologia, Endocrinologia, Puericultura, Pneumologia, Psiquiatria, Reumatologia, Cirurgia Pediatria, Cirurgia Pediátrica, Cirurgia Plástica, Oftalmologia, Otorrinolaringologia, Obstetrícia e Pediatria.

(**) Subdividida em: Junta Administrativa, Coordenador Executivo, Coordenador Médico, Coordenador Administrativo.

Cada especialidade ou sub-especialidade indicada é liderada por funcionários na maior parte com funções não formalizadas devidamente nas respectivas carteiras funcionais o que acarreta no âmbito trabalhista desvio de função.

O Hospital filantrópico desenvolve atividade de assistência, como qualquer hospital referenciado na rede do SUS.

3.4 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS DO HOSPITAL FILANTRÓPICO

Um sistema de informações processa dados (input) e transforma – os em relatórios (output). Esses relatórios são as informações destinadas a pessoas que tomam decisões (usuários).

Em uma classificação inicial e de maneira genérica, segundo Magalhães e Lunkes (2000:26) os sistemas podem ser agrupados em:

Sistemas de informações gerenciais – podem ser definidos como um conjunto de informações úteis à tomada de decisões (planejamento e controle das atividades da empresa e gerenciamento de seus negócios[...].

Sistemas operativos de informações – podem ser definidos como um conjunto de recursos humanos, materiais e imateriais insertos numa organização. Esse conjunto é responsável pela coleta, seleção, memorização e processamento dos dados para gerar informações.

Esses sistemas, segundo os autores, abrangem no campo específico da Contabilidade, e têm como objetivo o processamento de fatos contábeis e a geração de 2 (dois) módulos distintos (módulo contábil e módulo gerencial) como resultado e sua configuração e sua performance identificam-se simultaneamente da seguinte forma:

No sistema operativo – como processo de geração de informações contábeis.

No sistema informativo – composto pelo conjunto de informações contábeis para apoiar as decisões de usuários externos (módulo contábil) e usuários internos (modulo gerencial).

Com base no exposto, infere-se a importância da participação do plano de contas como instrumento de apoio ao sistema de informações gerenciais cujo output compreende na elaboração de demonstrativos contábeis para a tomada de decisões (módulo gerencial) e de demonstrações financeiras obrigatórias (módulo contábil).

Assim sendo, apresenta-se em anexo o plano de contas da Associação beneficente para que se possa ter uma melhor visão do sistema de informações contábeis, que integra o sistema de informações gerenciais do hospital pesquisado.

A conexão entre o ato operacional, e os respectivos registros ao nível das unidades funcionais do hospital filantrópico através do plano de contas, dar-se-á a partir do registro dos dados das transações em livros auxiliares e relatórios extracontábeis, por funcionários vinculados a essas unidades funcionais, os quais será transformada em informações contábil e gerencial através da contabilização e emissão dos relatórios pela unidade funcional (terceirizada) Contabilidade.

Vale ressaltar que se observa na elaboração do Plano de Contas da entidade (Anexo A), algumas falhas na estrutura dos grupos de contas, inclusive falhas em títulos que podem comprometer o entendimento do significado das referidas contas ou mesmo gerar falhas na classificação contábil. Tal ocorrência foi assinalada no anexo.

3.5 JUSTIFICATIVA DE UMA PROPOSTA DE RENOVAÇÃO ORGANIZACIONAL E DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO HOSPITAL FILANTÓPICO

O hospital filantrópico sob análise, devido à situação então apresentada, demonstra a necessidade de efetuar uma renovação organizacional.

Por outro lado, enfrenta grandes dificuldades técnicas, operacionais e financeiras, geradas por débitos mensais provenientes de um desequilíbrio orçamentário devido às suas despesas na última década virem superando as receitas e também devido a uma tendência histórica de declínio nas doações oriundas da sociedade, conforme está demonstrado no Quadro dois anteriormente apresentado.

A ineficiência do modelo operacional pautada em princípios administrativos excessivamente concentradores e carentes de linhas bem definidas de comando vem gerando entre outras dificuldades o distanciamento hierárquico entre executores e decisores, agravada pela falta de orientação sobre princípios normas e técnicas contábeis visto que a unidade de contabilidade que é terceirizada não mantém quase nenhum contato com a grande maioria das demais unidades funcionais. A não responsabilização grupal por resultados de processos completos, a impossibilidade da formação de equipes dedicadas a áreas específicas, além da elevação contínua da despesa operacional são outros fatores que influenciam nas deficiências do sistema. Por outro lado é visível a ausência de uma política de renovação de ativos que prejudica o desempenho das atividades operacionais pela falta de máquinas e equipamentos adequados, bem como a falta de manutenção de ativos fixos que já se encontram obsoletos e fora de uso.

Também se pode constatar, pelo levantamento efetuado das rotinas de serviços e avaliação do sistema de controle interno, então existentes, que o sistema de informações é bastante

antiquado e gera perda de atributos nas informações administrativas, técnicas e de registro de fatos contábeis, bem como relacionados aos pacientes.

A ausência de uma gestão de custos sistematizada, que favorece a prática de procedimentos informais, além da ausência de uma metodologia definida de apuração e controle dos custos operacionais, especialmente relacionados aos serviços de assistência à saúde do paciente, poderá acarretar a descontinuidade da assistência por dificuldades operacionais de máquinas e equipamentos, indispensáveis ao atendimento dos pacientes internados, bem como pelo desequilíbrio apresentado já por um longo período entre as receitas e as despesas operacionais. Vale ressaltar que não existe no hospital pesquisado um setor de transporte que se responsabilize pelas ambulâncias que são utilizadas para o transporte dos pacientes, ficando esta tarefa sob a responsabilidade do coordenador administrativo, bem como se constata a ausência de uma unidade funcional de compras, cujas atribuições são distribuídas pelas unidades de almoxarifado, nutrição e farmácia. Verifica-se ainda a inexistência de um setor de supervisão contábil, visto que conforme já mencionado, não ocorre nenhuma interação entre a Contabilidade e as demais Unidades Funcionais do hospital. No transcorrer da pesquisa não houve possibilidade de retorno da Contabilidade das informações solicitadas.

As limitações do quadro de funcionários que apresenta em setores chaves como tesouraria e caixa, faturamento, pessoal e almoxarifado apenas um único funcionário e alguns com função desviada, enfraquecem o sistema de controle interno que já funciona de maneira totalmente informal.

A ausência de suprimentos de materiais básicos como roupas, materiais esterilizados e medicamentos, apesar de velada, pode ser entendida pelas colocações do pessoal entrevistado.

A gestão de materiais e de realização de despesas é realizada fora dos padrões aconselháveis de controle, a ausência de qualquer forma de apuração e controle de custos operacionais e a

inexistência de qualquer tipo de controle de bens patrimoniais, poderá em médio prazo comprometer à renovação do certificado de filantropia anteriormente já mencionado.

Não existe em funcionamento qualquer sistema de avaliação da execução das atividades desenvolvidas pelas unidades funcionais, bem como nenhuma assessoria de planejamento, controle e ou monitoramento da execução das atividades, inclusive as que estão previstas no seu regimento interno, como já foi mencionado.

A perspectiva do aumento da demanda implícita, citada por Almeida (2004), com o aumento da cota de Autorização de Internação Hospitalar (AIH) de hospitais privados e filantrópicos credenciados ao Sistema Único de Saúde (SUS), como saída em curto prazo para amenizar a superlotação nas principais unidades de emergência geridas pela Secretaria Estadual de Saúde (SES), definida em 23 de setembro de 2004 em reunião na Promotoria de Defesa e Promoção da Saúde do Ministério Público Estadual, reforça a certeza da necessidade de se concentrar todos os esforços no sentido de adequar o sistema organizacional e os controles internos tendo em vista os fins a que se propõe a unidade hospitalar sob exame.

A partir dessas constatações verificadas durante a pesquisa efetuada nas unidades funcionais do hospital pesquisado, opta-se pela implantação de um novo modelo organizacional, suportado por um sistema de controle interno adequado que garanta a manutenção da finalidade social do hospital, bem como o cumprimento da sua missão e conseqüentemente a obtenção da renovação do certificado de filantropia de acordo com os ditames da legislação.

4 ANÁLISE DOS ELEMENTOS DO CONTROLE INTERNO DO HOSPITAL FILANTRÓPICO

4.1 ANÁLISE DAS PRINCIPAIS RUBRICAS CONTÁBEIS INTEGRANTES DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBIL-FINANCEIROS DO HOSPITAL FILANTRÓPICO

O objetivo deste item é apresentar o resultado dos exames efetuados nas principais contas do Balanço Patrimonial da Associação beneficente mantenedora do hospital pesquisado e destacar as principais ineficiências e/ou falhas contábeis e operacionais não detectadas pelo sistema de controle interno então utilizado, com base em vivências do pesquisador na prática de auditoria interna. A seleção da amostra tomou como base, para fins comparativos, as contas já selecionadas em auditorias anteriormente realizadas, objetivado a renovação do Certificado de Filantropia do hospital pesquisado, bem como as Unidades Funcionais (UFs) do hospital pesquisado, consideradas mais relevantes na contribuição de gerar informações para a elaboração dos demonstrativos contábeis obrigatórios segundo a legislação.

Com base no Balanço Patrimonial, balancete anual, controles contábeis e extracontábeis da Associação beneficente já mencionada, aplicaram-se testes de auditoria e examinaram-se as rubricas contábeis consideradas de maior relevância patrimonial, tais como:

No Ativo Circulante

- Caixa

- Bancos

- Contas a Receber

- Estoques

No Passivo Circulante

- Fornecedores
- Empréstimos a Terceiros
- Obrigações Sociais Previdenciária e Trabalhista
- Obrigações Sociais, Tributária e Contribuições.

No Patrimônio Líquido

- Contas de Resultado

E, itens referentes à relação das isenções das contribuições sociais, e depreciações.

O objetivo geral deste item é ajudar a avaliar a adequação do controle interno utilizado no hospital filantrópico e a sua influência na renovação do Certificado de Filantropia, que é obrigatório para as instituições beneficentes, tomando como base os balanços patrimoniais de 31 de dezembro de 2000, 2001 e 2002. Foram utilizados, para tanto, procedimentos de auditoria geralmente aceitos tais como: técnicas de exames (amostragem estatística, observação, indagação, verificação, análises, conferência de cálculos, exames de livros, etc.) e testes de auditoria (testes de observância – cumprimento de normas internas dos controles-chaves; testes substantivos – comprobatórios de detalhes).

4.1.1 Exercício de 2002

4.1.1.1 Demonstrativos contábeis anuais auditados

A) Disponibilidades

Quadro 6 – Análise do saldo da conta caixa no período (2002)

CAIXA GERAL (COMPOSIÇÃO)	
DINHEIRO	363,45
CHEQUES	790,00
VALES	4.087,04
VALETIK	24,00
TOTAL	5.264,49
SALDO DO RAZÃO	5.072,96
DIFERENÇA	191,53

Confrontou-se o saldo do boletim de caixa em 31.12.2002 (composição acima) com o saldo contábil (Livro Razão Analítico) verificou-se uma diferença de R\$ 191,53. Não foi possível se identificar à origem da diferença. Sugeriu-se à responsável pelo caixa efetuar a regularização.

B) Bancos Contas de Movimento

Quadro 7 – Análise dos saldos das contas Bancárias no período (2002)

BANCOS	TIPO	SALDO CONTÁBIL	SALDO EXTRATO	DIFERENÇA
Banco do Brasil S/A	Movimento	24.976,41	28.002,00	3.025,69*
Banco do Brasil S/A	Doação	105,15	105,15	-
Caixa Econômica Federal	Movimento	6.305,70	6.449,17	143,47**
Caixa Econômica Federal	Doação	2,34	2,34	-
Banco do Brasil S/A	Aplicação	120,00	***	-
Caixa Econômica Federal	Aplicação	0,00	***	-

- * cheques não apresentados de dezembro/02, estorno do cheque nº 850568 de dez/02, cheques de nov. /02 compensados em dez/02 e diferença entre o saldo acumulado de nov. /02 entre o extrato e o razão.
- ** cheques não compensados de dez/02, cheques de ago., set e out. /02 compensados em dezembro/02, diferença de saldo acumulado de nov. /02 entre o extrato e o razão.
- *** extrato bancário não localizado, apesar da evidência de movimentação, conforme histórico do livro razão analítico.

Os lançamentos contábeis dos cheques estão sendo efetuados pela soma dos cheques emitidos no dia, o que dificultou a nossa conciliação bancária. Entretanto não se detectou no confronto dos livros com os extratos bancários, pendências significativas na conciliação. A conciliação teve como base o mês de dezembro de 2002.

C) Contas a Receber

Quadro 8 – Análise do saldo das contas a receber no período (2002)

Saldo Inicial	Saldo em 31.12.2002
CONVENIO SUS – AIH	197.891,54*
CONVÊNIO SUS – AMBULATÓRIO	24.182,85**
SALDO	222.074,39

* O saldo anterior era de R\$ 217.799,76 mais os valores faturados no período de jan./02 a Dez/02 no valor de R\$ 1.215.287,12 (conforme Relatórios de faturamento da MV Informática), menos os recebimentos creditados em conta corrente no Banco do Brasil S/A, no valor de R\$ 1.204.311,88, menos as glosas de R\$ 19.788,29 do faturamento não coberto pelos SUS (conforme relatórios de beneficências do hospital), gerando um saldo em 31 Dez/02 de R\$ 208.986,71, acarretando uma diferença de R\$ 11.095,17.

A diferença foi provocada por registros de recebimentos efetuados na conta do razão nº 1.2.0.01.001 (convênio SUS AIH) não localizados nem nos recibos de faturamento do convênio SUS-AIH da prefeitura do Recife, nem nos extratos bancários do referido exercício.

O faturamento mensal registrado na conta do razão analítico supramencionado (convênio SUS-AIH), não corresponde ao faturamento global, já que nesses registros contábeis não são incluídas as glosas efetuadas pelo SUS, apesar das baixas serem efetuadas nessa conta. Sugeriu – se que a contabilidade analise a oportunidade de efetuar o registro pelo faturamento global, procedendo aos ajustes contábeis que se fizerem necessários.

** O saldo anterior era de R\$ 38.635,18, mais os valores faturados no período de jan. /02 a Dez/02 no valor de R\$ 138.316,82 (conforme Relatório de faturamento da MV Informática), menos os recebimentos creditados em conta corrente no Banco do Brasil S/A, no valor de R\$ 140.643,74, menos as glosas de R\$ 710, 00, efetuadas pelo SUS (conforme relatórios de beneficências do hospital) gerando um saldo em 31 Dez/02 de R\$ 35.598,26, acarretando uma diferença de R\$ 11.415,41.

A diferença entre a composição do saldo e o saldo final do razão analítico, foi ocasionada pelos recebimentos referentes à abr. /02 (R\$ 5.510,28) e jun. /02 (R\$ 5.905,13), conforme recibos de pagamento do convênio SUS - Ambulatório da Prefeitura do Recife e os extratos bancários (Banco do Brasil S/A), que não foram contabilizados no razão analítico. Sugerimos à contabilidade efetuar a conciliação necessária.

D) Estoque de Medicamentos, Materiais e Gêneros Alimentícios.

- **Estoque – (Farmácia e Nutrição)**

Quadro 9 – Análise do saldo dos estoques no período (2002)

SALDO CONTÁBIL BALANCETE	31.12.2002
D1) ESTOQUE FARMÁCIA	33.066,63*
D2) RELATÓRIO FARMÁCIA	
• Medicamentos	12.473,29
• Materiais	18.439,66
• Controlados	2.153,68
TOTAL (1)	33.066,63*
D3) RELATÓRIO NUTRIÇÃO – GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	
• Doação	10.229,06
• Compras	1.231,72
TOTAL (2)	11.460,78
RESUMO RELATÓRIOS TOTAL (1+2)	44.527,41 (3)
D4) BALANÇO PATRIMONIAL ESTOQUE	44.527,41 (4)
DIFERENÇA (A-B)	- 0 -

* No exercício de 2002 o valor das doações foi incorporado ao saldo de balanço do estoque. Alertamos para a necessidade de explicitar nas notas explicativas esse tipo de alteração.

Na análise desse item do Balanço, verificou-se que o valor dos estoques do material de expediente ainda permanecia sem ser contabilizados, visto que se constatou a inexistência desses valores desde o primeiro exercício (2000) analisado através do nosso trabalho. O hospital não tem como prática efetuar a contagem física periódica. Sugeriu – se a implantação de controles extracontábeis no almoxarifado (fichas de controle de estoque/fichas de prateleira) e a adoção da contagem física anual.

E) Fornecedores

Quadro 10 – Análise do saldo da conta Fornecedores no período (2002)

FORNECEDORES	SALDO ANTERIOR	SALDO FINAL	TOTAIS
Diversos	17.994,36	43.169,32	
FADE-UFPE	48,00	51,60	
Oxil Gases Produtos Hospitalares Ltda.	7.089,92	6.735,29	
M.V. Informática	4.000,00	3.900,00	
Orthoped Produtos Médicos Ltda.	931,25	341,46	
Drogafone Ltda.	935,69	1.133,95	
Rimed Produtos Cirúrgicos	1.258,51	1.499,06	
Área Medicamentos e Material	657,30	657,30	
Impacto Medical Ltda.	1.501,17	1.501,17	
Maués Lobato Com. E Representação Ltda.	5.288,06	3.486,53	
Eli Lilly do Brasil Ltda.	2.895,00	1.447,50	63.923,18*
VALORES DEVIDOS NO ANO DE 2001			21.357,08**
SALDO DA CONTA EM 31.12.2001			85.280,26

* Reconstituiu-se mensalmente o saldo das contas através da soma dos valores lançados a débito e a crédito no razão analítico. Não se constatou nenhuma divergência dos valores acumulados para os saldos das contas apresentados tanto no razão analítico, quanto no balancete de verificação.

** Valores não incluídos na amostra analisada.

Constatou-se que muitos dos saldos de fornecedores incluídos nos itens não testados continuam a se referir os saldos remanescentes de exercícios anteriores, como já havia sido identificado em auditorias realizadas em exercícios anteriores. Recomendou-se à administração do hospital efetuar uma análise visando à regularização desses valores devidos, visto que além de permanecerem pendentes por vários exercícios, na grande maioria são valores de pequena monta.

F) Empréstimos de Terceiros

Quadro 11 – Análise do saldo da conta Empréstimos de Terceiros no período (2002)

CREDORES	SALDO ANTERIOR	SALDO FINAL
MV INFORMÁTICA	12.000,00	12.000,00*
ORTOPLAN COMERCIAL LTDA	4.000,00	4.000,00**
TOTAL	16.000,00	16.000,00

* Não se identificou a origem desse empréstimo, dívida contraída há aproximadamente dez anos, e até hoje nunca foi reclamada conforme informações obtidas do setor de tesouraria do hospital. Não foi possível localizar o contrato, e não se constatou uma possível transformação em doação. Sugeriu-se à administração do hospital que fossem tomadas as providências necessárias para a sua regularização, através do pagamento da dívida ou para a sua inclusão em doações.

** Durante o exercício de 2002 não houve nenhuma movimentação na conta da Ortoplan. Também não se conseguiu localizar o contrato.

G) Obrigações a Pagar de Curto e Longo Prazo

Quadro 12 - Análise do Saldo da Conta Obrigações Sociais - FGTS no período (2002)

OBRIGAÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIA E TRABALHISTA			
	SALDO ANTERIOR	SALDO ATUAL	TOTAIS
FGTS	61.569,1	9.141,18 *	9.141,18
Valores devidos no ano de 2002	-	-	48.494,04**
SALDO DA CONTA EM 31.12.2002	-	-	57.635,22

* Reconstituiu-se mensalmente o saldo da conta através da soma dos valores lançados a débito e a crédito no razão analítico. Não se constatou nenhuma divergência dos valores acumulados para o saldo da conta apresentado em 31.12.2002. O saldo foi confrontado com o balancete de verificação, também sem apresentar divergências. Verificou-se, entretanto, que em alguns lançamentos, os registros contábeis não evidenciam o mês a que se refere o pagamento, dificultando assim a análise efetuada.

Constataram-se também, pagamentos registrados em maio/2002 referindo-se ao período de junho a outubro de 2002. Não se identificou a origem da falha. Sugeriu-se à administração executiva que a contabilidade analisasse a origem da falha.

** Valores não incluídos na amostra analisada.

Quadro 13 – Análise do saldo das contas IRRF E ISS a recolher no período (2002)

OBRIGAÇÕES SOCIAIS – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES			
	SLD ANTERIOR	SLD ATUAL	TOTAIS
Imposto de Renda na Fonte sobre Salários	264,54	5.221,35*	-
ISS na Fonte	1.902,01	1.727,57	6.948,92**
Valores devidos no ano de 2002	-	-	-
Saldo da Conta em 31.12.2002	-	-	6.948,92

* Ultimo recolhimento efetuado em 28.12.2002 na Caixa Econômica Federal no valor de R\$ 1.123,29. Até a data do encerramento dos trabalhos não haviam sido recolhidos os valores correspondentes aos meses de janeiro a

outubro de 2003, totalizando a quantia de R\$. 9.876,65. Alerta-se para a necessidade de regularização da pendência, pois a retenção de tributos sem o correspondente recolhimento pode se constituir em apropriação indébita de acordo com a legislação.

Constatou-se que a contabilidade não constitui as provisões das obrigações a pagar, o que compromete a determinação do valor do patrimônio líquido da entidade.

Quadro 14 - Análise do Saldo da Conta Parcelamento REFIS no período (2002)

PARCELAMENTO DE DÉBITO – REFIS		
	SALDO ANTERIOR	SLD ATUAL
Parcelamento Refis	134.089,45	85.141,76*

* Conforme Notas Explicativas, a reversão para o ativo circulante de débitos não contemplados pelos REFIS foi de R\$ 44.150,52 e a quitação de parcela referente a 2002 corresponde a R\$ 4.797,17.

De acordo com os dados colhidos no setor de pessoal do hospital sob estudo na data da pesquisa a última parcela paga foi a de nº 43 em 28.11.2003. No exercício de 2003 o valor pago foi de R\$ 15.970,42, correspondendo ao período de janeiro a outubro/2003. O parcelamento foi feito em 48 meses.

H) Relação de Atendimentos Gratuitos a Pacientes Internados – Beneficência

Quadro 15 – Análise dos atendimentos gratuitos efetuados no período (2002)

MESES	VALOR EM R\$
Janeiro	3.884,86
Fevereiro	393,88
Março	5.005,39
Abril	1.708,59
Maio	2.006,47
Junho	653,48
Julho	2.806,20
Agosto	1.843,70
Setembro	513,70
Outubro	448,78
Novembro	872,33
Dezembro	360,91
TOTAL	20.498,29*

*Não foi possível recompor mês a mês os valores apresentados devido à precariedade do sistema de arquivamento dos documentos. Confrontaram-se os dados com os controles extracontábeis do setor de faturamento sem apresentar divergências. Os valores não fazem parte do montante percebido por conta dos atendimentos cobertos pelo SUS.

I) Isenção de Contribuições Sociais Usufruídas

Quadro 16 – Análise do saldo das isenções e contribuições no Período (2002)

Total das Receitas Tributáveis	1.606.620,95
Percentual de Atendimentos pelo SUS	84,25 %
Total da Receita SUS	1.353.603,94*
Total de Isenções e Contribuições Sociais	65.550,13

* Conferiu-se os cálculos com base na legislação, sem encontrar divergências.

J) Depreciação

O valor contabilizado no exercício foi de R\$ 27.221,51, conforme registro efetuado no razão analítico. De acordo com as notas explicativas é utilizado o método linear para a determinação das cotas de depreciação do ativo imobilizado. Não se conseguiu fazer uma avaliação sobre o valor apresentado, devido primeiramente ao fato do razão analítico não apresentar a depreciação discriminada por imobilizado e pelo fato da contabilidade não haver remetido, até a conclusão dos trabalhos, as memórias de cálculos ou razões auxiliares que lhes foram solicitados.

4.1.2 Exercício de 2001

4.1.2.1 Demonstrativos contábeis anuais auditados

Ativo Circulante

- Caixa
- Bancos
- Contas a Receber
- Estoques

Passivo Circulante

- Fornecedores
- Empréstimos a Terceiros
- Obrigações Sociais Previdenciária e Trabalhista
- Obrigações Sociais, Tributária e Contribuições.

Patrimônio Líquido

- Contas de Resultado

E, itens referentes à relação das isenções das contribuições sociais e depreciação.

A) Disponibilidades

Quadro 17 – Análise do saldo da conta caixa no período (2001)

CAIXA GERAL (COMPOSIÇÃO)	
DINHEIRO	-
CHEQUES	-
VALES	8.321,15
VALETIK	260,00
TOTAL	8.581,15
SALDO DO RAZÃO	8.581,15
DIFERENÇA	0,00

Confrontou-se o saldo do boletim de caixa em 31.12.2001 (composição anterior), com o saldo contábil (Livro Razão Analítico) sem apresentar nenhuma divergência.

B) Banco Conta e Movimento

Quadro 18 – Análise dos saldos das contas Bancárias no período (2001)

BANCOS	TIPO	SALDO CONTÁBIL	SALDO EXTRATO	DIFERENÇA
Banco do Brasil S/A	Movimento	12.665,03	19.119,79	6.454,76*
Banco do Brasil S/A	Doação	217,82	217,82	-
Caixa Econômica Federal	Movimento	11.459,71	13.174,14	1.714,43**
Caixa Econômica Federal	Doação	2,32	2,32	-
Banco do Brasil S/A	Aplicação	-	***	-

* cheques não apresentados de dez. /01, erros de soma na contabilização das tarifas bancárias, cheques de out. /01 e nov. /01 compensados em dez. /01, e diferença entre o saldo acumulado de nov. /01 entre o extrato e o razão.

** cheques não compensados de dez. /01, erros na soma dos valores dos cheques de dez. /01, cheques de nov. /01 compensados em dez. /01, cheques de dez. /01 não contabilizados, serviços bancários de nov. /01 contabilizados em dez. /01 e diferença entre o saldo acumulado de nov. /01 entre o extrato e o razão.

*** extrato bancário não localizado, não houve evidência de movimentação conforme balancete de verificação.

A conta movimento da Caixa Econômica Federal (s/nº) foi encerrada neste exercício, conforme informação da responsável pela tesouraria.

Os lançamentos contábeis dos cheques pagos permanecem sendo efetuados pela soma dos cheques emitidos no dia, o que dificulta a conciliação bancária. Entretanto não se detectou pendências significativas na conciliação que foi efetuada através do nosso trabalho. A conciliação teve como base o mês de dezembro de 2001.

C) Contas a Receber

Quadro 19 – Análise do saldo das contas a receber no Período (2001)

Saldo Inicial	Saldo em 31.12.2002
CONVENIO SUS – AIH	217.799,76*
CONVÊNIO SUS – AMBULATÓRIO	38.635,18**
SALDO	256.434,94

* o saldo anterior era de R\$ 254.059,42, mais os valores faturados no período de jan. /01 a dez. /01 no valor de R\$ 1.083.732,47 (conforme relatórios de faturamento da MV Informática), menos os recebimentos creditados em conta corrente no Banco do Brasil S/A, no valor de R\$ 1.097.821,66, menos as glosas de R\$ 22.170,47 do faturamento não coberto pelo SUS (conforme relatórios de beneficências do hospital), gerando um saldo em 31 Dez/01 de R\$ 217.799,76. Conforme a conciliação efetuada. O faturamento mensal registrado na conta do razão analítico supra mencionado (convênio SUS-AIH), não corresponde ao faturamento global, já que nesses registros contábeis não são incluídas as glosas dos procedimentos não cobertos pelo SUS, apesar das baixas serem efetuadas nessa conta. Sugeriu-se, que a contabilidade analisasse a oportunidade de efetuar o registro pelo faturamento global, procedendo aos ajustes contábeis que se fizessem necessários.

** o saldo anterior era de R\$ 10.476,01, mais os valores faturados no período de jan. /01 a dez. /01 no valor de R\$ 106.072,15, (conforme relatório de faturamento da MV Informática), menos os recebimentos creditados em conta corrente no Banco do Brasil S/A, no valor de R\$ 77.912,98, gerando um saldo em 31 de dez. /01 de R\$ 38.635,18, conforme a conciliação efetuada.

D) Estoque de Medicamentos, Materiais e Gêneros Alimentícios.

- **Estoque – (Farmácia e Nutrição)**

Quadro 20 – Análise do saldo dos estoques no período (2001)

SALDO CONTÁBIL BALANCETE	31.12.2001
D1) ESTOQUE FARMÁCIA	31.272,26
D2) RELATÓRIO FARMÁCIA	
• Medicamentos	17.030,64
• Materiais	10.096,64
• Controlados	4.145,55
TOTAL (1)	31.272,56
D3) RELATÓRIO NUTRIÇÃO – GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	
• Doação	4.357,66
• Compras	4.710,82
TOTAL (2)	9.068,48
RESUMO RELATÓRIOS TOTAL (1+2)	40.341,04 (3)
D4) BALANÇO PATRIMONIAL ESTOQUE	35.983,08 (4)
DIFERENÇA (A-B)	4.357,66*

* Constatou-se, através da análise do Balanço Patrimonial e do balancete de verificação da Associação, que o saldo do estoque apresentado no exercício de 2001 não incluiu os valores das doações dos gêneros alimentícios representadas pela diferença de R\$ 4.357,66, conforme demonstrado; Constatou-se também, que o almoxarifado permaneceu sem efetuar a contagem física do estoque de material de expediente e outros. Por conseguinte, não foram incluídos no balanço patrimonial.

E) Fornecedores

Quadro 21 – análise do saldo da conta fornecedores no período (2001)

FORNECEDORES	SALDO ANTERIOR	SALDO FINAL	TOTAIS
Diversos	6.191,31	17.994,36	
FADE-UFPE	48,00	48,00	
Oxil Gases Produtos Hospitalares Ltda.	21.492,20	7.089,92	
M.V. Informática	4.000,00	4.000,00	
Orthoped Produtos Médicos Ltda.	713,60	931,25	
Drogafone Ltda.	1.045,01	935,69	
Rimed Produtos Cirúrgicos	2.270,29	1.258,51	
Área Medicamentos e Material	1.505,90	657,30	
Impacto Medical Ltda.	1.419,91	1.501,17	
Maués Lobato Com. E Representação Ltda.	2.367,91	5.288,06	
Eli Lilly do Brasil Ltda.	2.000,00	2.895,00	45.599,26*
VALORES DEVIDOS NO ANO DE 2001			29.186,44**
SALDO DA CONTA EM 31.12.2001			71.785,70

* reconstituiu-se, mensalmente, o saldo das contas através da soma dos valores lançados a débito e a crédito no razão analítico. Não se constatou nenhuma divergência dos valores acumulados para os saldos das contas apresentados tanto no razão analítico, quanto no balancete de verificação.

** Valores não incluídos na amostra analisada.

Constatou-se que muitos dos saldos de fornecedores incluídos nos itens apresentados continuam a se referir a saldos remanescentes de exercícios anteriores, conforme já havia sido constatado em outras auditorias anteriormente realizadas. Recomendou-se à administração do Hospital que fosse efetuada uma análise, visando a regularização desses valores devidos, pois na grande maioria são valores de pequena monta.

F) Empréstimos de Terceiros

Quadro 22 – Análise do saldo da conta empréstimos de terceiros no período (2001)

CREDORES	SALDO ANTERIOR	SALDO FINAL
MV INFORMÁTICA	12.000,00	12.000,00 *
ORTOPLAN COMERCIAL LTDA	4.000,00	4.000,00 **
TOTAL	16.000,00	16.000,00

* Não se identificou a origem desse empréstimo. Dívida contraída há aproximadamente dez anos, e até hoje nunca foi reclamada conforme informações do setor de tesouraria do hospital. Não se conseguiu localizar o contrato, bem como nenhum documento que possibilitasse a transformação da dívida em doação. Sugeriu-se à administração do hospital que fossem tomadas as providências necessárias para a sua regularização, através do pagamento ou inclusão em doações.

** Durante o exercício de 2001 não houve nenhuma movimentação na conta da Ortoplan. Também não se conseguiu localizar o contrato. Sugere-se a regularização.

G) Obrigações a Pagar de Curto e Longo Prazo

Quadro 23 - Análise do saldo da Conta Obrigações Sociais – FGTS no período (2001)

OBRIGAÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIA E TRABALHISTA			
	SALDO ANTERIOR	SALDO ATUAL	TOTAIS
FGTS	62.496,22	61.569,15*	61.569,15
Valores devidos no ano de 2001	-	-	66.813,69**
SALDO DA CONTA EM 31.12.2001	-	-	128.382,84

* Reconstituiu-se mensalmente o saldo da conta através da soma dos valores lançados a débito e a crédito no razão analítico. Não se constatou nenhuma divergência nos valores acumulados para o saldo da conta apresentado em 31.12.2001. Confrontou-se com o balancete de verificação, também sem apresentar divergências. Verificou-se, entretanto, que em alguns lançamentos os registros contábeis não evidenciam o mês a que se refere o pagamento, dificultando assim a análise.

Verificou – se também, que os pagamentos foram efetuados sem atraso, com exceção do mês de novembro de 2001, que foi pago em 14.03.2002.

** Valores não incluídos na amostra analisada.

Quadro 24 – Análise do saldo da conta parcelamento REFIS no período (2001)

PARCELAMENTO DE DÉBITO – REFIS		
	SLD ANTERIOR	SLD ATUAL
Parcelamento REFIS	138.399,84	134.089,45

*A primeira parcela foi paga no mês abril de 2001. Parcelas pagas em 2001 R\$ 4.310,53 (conforme notas explicativas)

H) Relação de Atendimentos Gratuitos a Pacientes Internados – Beneficência

Quadro 25 – Análise dos montantes dos atendimentos gratuitos no período (2001)

MESES	VALOR EM R\$
Janeiro	5.359,30
Fevereiro	961,60
Março	484,90
Abril	2.194,90
Maio	987,20
Junho	3.021,73
Julho	4.564,50
Agosto	1.279,09
Setembro	1.787,90
Outubro	409,60
Novembro	979,55
Dezembro	140,20
TOTAL	22.170,47*

* Não se conseguiu recompor mês a mês os valores apresentados, devido à precariedade do sistema de arquivamento dos documentos. Confrontaram-se os saldos com os controles extracontábeis, sem apresentar divergências. Os valores não fazem parte do montante percebido por conta dos atendimentos cobertos pelo SUS.

I) Isenção e Contribuições Sociais Usufruídas

Quadro 26 – Análise do saldo das isenções e contribuições sociais no período (2001)

Total das Receitas Tributáveis	1.424.761,79
Percentual de Atendimentos pelo SUS	83,51 %
Total da Receita SUS	1.189.804,62*
Total de Isenções e Contribuições Sociais	58.130,28

* Conferiu-se os cálculos com base na legislação sem encontrar divergências.

J) Depreciação (2001)

O valor contabilizado no exercício foi de R\$ 21.091,75, conforme registro efetuado no razão analítico. De acordo com as notas explicativas é utilizado o método linear para a determinação das cotas de depreciação do ativo imobilizado. Não se conseguiu avaliar a adequação dos

índices praticados pela contabilidade, devido ao fato de apesar de solicitado, as planilhas não foram remetidas pela contabilidade, que é terceirizada, com a discriminação dos bens e suas respectivas datas de incorporação ou razões auxiliares.

4.1.3 Exercício de 2000

4.1.3.1 Demonstrativos contábeis anuais auditados

No Ativo Circulante

- Caixa
- Bancos
- Contas a Receber
- Estoques

No Passivo Circulante

- Fornecedores
- Empréstimos a Terceiros
- Obrigações Sociais Previdenciária e Trabalhista
- Obrigações Sociais, Tributária e Contribuições.

No Patrimônio Líquido

- Contas de Resultado

E, itens referentes à relação das isenções das contribuições sociais.

A) Disponibilidades

Quadro 27 – Análise do saldo da conta caixa no período (2000)

CAIXA GERAL (COMPOSIÇÃO)	
DINHEIRO	832,60
CHEQUES	125,00
VALES	3.044,22
VALETIK	50,46
TOTAL	4.052,28
SALDO DO RAZÃO	4.052,28
DIFERENÇA	0,00

Confrontou-se o saldo do movimento de caixa em 31.12.2000 (composição anterior) com o saldo contábil (Livro Razão Analítico), sem nenhuma divergência. No entanto verificou-se uma quantidade significativa de vales (75%) compondo o saldo final do movimento de caixa, o que não se enquadra às normas de controle interno geralmente aceitas. Sugeriu-se a coordenação executiva à criação de um Fundo Fixo de caixa com prestação de contas e suprimento mensal, para pagamento de pequenas despesas.

B) Bancos Conta e Movimento

Quadro 28 – Análise dos saldos das contas bancárias no período (2000)

BANCOS	TIPO	SALDO CONTÁBIL	SALDO EXTRATO	DIFERENÇA
Banco do Brasil S/A	Movimento	13.219,79	14.536,42	1.316,63*
Banco do Brasil S/A	Doação	611,35	723,15	111,80**
Caixa Econômica Federal	Movimento	44.873,66	44.873,66	0,00
Caixa Econômica Federal	Doação	2.864,30	2.864,30	0,00
Caixa Econômica Federal	Movimento	-	***	-
Caixa Econômica Federal	Doação	-	***	-

* cheques não apresentados de dez. /00, erros de soma na contabilização, cheques de nov. /00 compensados em dez. /00, e diferença entre o saldo acumulado de nov. /00 entre o extrato e o razão.

** cheques não compensados de dez. /00, erros de soma das tarifas bancárias, cheques de nov. /00 compensados em dez. /00, e a diferença entre o saldo acumulado de nov. /00 entre o extrato e o razão.

*** extratos bancários não localizados, apesar da evidência de movimentação, conforme histórico do livro razão analítico.

Os lançamentos contábeis dos cheques são efetuados pela soma dos cheques emitidos no dia em um único lançamento, o que dificulta a conciliação bancária. Entretanto não foram detectadas pendências significativas na conciliação efetuada através do nosso trabalho. A conciliação teve como base o mês de dezembro de 2000.

Devido não existir a prática da conciliação mensal das contas correntes existentes, não se pode analisar e efetuar a devida conciliação das contas abaixo discriminadas, pelo fato de não terem sido localizados os extratos bancários, o número da conta corrente e a respectiva agência, constando apenas no razão analítico o nome do banco e o valor movimentado conforme segue:

- Caixa Econômica Federal – Conta Movimento
- Caixa Econômica Federal – Conta Aplicação

C) Contas a Receber

Quadro 29 – Análise dos saldos das contas a receber no Período (2000)

Saldo Inicial	Saldo em 31.12.2000
CONVENIO SUS – AIH	254.059,42*
CONVÊNIO SUS – AMBULATÓRIO	10.476,01**
SALDO	264.535,43

* O saldo anterior era de R\$ 286.992,02, mais os valores faturados no período de jan. /00 a dez. /00 no valor de R\$ 1.067.424,85 (conforme relatórios de faturamento da MV Informática), menos os recebimentos creditados em conta corrente no Banco do Brasil S/A, no valor de R\$ 1.053.348,11, menos as glosas de R\$ 25.313,64 do faturamento não coberto pelo SUS (conforme relatório de beneficência do hospital), gerando um saldo em 31 dez. /00 de R\$ 275.755,12, o que ocasionou uma diferença de R\$ 21.695,70 em relação ao saldo final do razão analítico em 31.12.00. (conforme demonstrado acima). A diferença foi provocada por registros de recebimentos efetuados na conta do razão nº 1.2.0.01.001 (convênio SUS-AIH) não localizados nem nos recibos de faturamento do convênio SUS-AIH da Prefeitura da Cidade do Recife (PCR), nem nos extratos bancários do referido exercício.

O faturamento mensal registrado na conta do razão analítico supra mencionado (convênio SUS-AIH), não corresponde ao faturamento global, já que nesses registros contábeis não são incluídas as glosas do SUS, apesar das baixas serem efetuadas nessa conta. Sugeriu-se, que a contabilidade analisasse a oportunidade de efetuar o registro pelo faturamento global, procedendo aos ajustes contábeis que se fizessem necessários.

** O saldo anterior era de R\$ 18.650,89, mais os valores faturados no período de jan. /00 a dez. /00 no valor de R\$ 95.819,80 (conforme relatório de faturamento da MV Informática), menos os recebimentos creditados em conta corrente no Banco do Brasil S/A, no valor de R\$ 102.958,73, gerando um saldo em 31 dez. /00 de R\$ 11.511,96, o que ocasionou uma diferença de R\$ 1.035,95 em relação ao saldo final do razão analítico em 31.12.00. A diferença foi provocada por erro de registro dos faturamentos mensais efetuados na conta do razão analítico nº 1.2.0.01.002 (convênio SUS-AMBULATÓRIO), conforme relatórios de faturamentos da MV informática.

D) Estoque – (Farmácia e Nutrição)

- **Estoque – (Farmácia e Nutrição)**

Quadro 30 – Análise do saldo dos estoques no período (2000)

SALDO CONTÁBIL BALANCETE	31.12.2000
D1) ESTOQUE FARMÁCIA	27.510,09
D2) RELATÓRIO FARMÁCIA	
Medicamentos	13.666,54
Materiais	13.843,55
Controlados	-
TOTAL (1)	27.510,09
D3) RELATÓRIO NUTRIÇÃO – GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	
Doação	3.087,56
Compras	4.957,70
TOTAL (2)	8.045,26
RESUMO RELATÓRIOS TOTAL (1+2)	35.555,35
D4) BALANÇO PATRIMONIAL ESTOQUE	32.467,70
DIFERENÇA (A-B)	3.087,56*

* Constatou-se, através da análise do Balanço Patrimonial e do balancete de verificação, que o saldo do estoque apresentado nos exercícios de 2000 não incluía os valores das doações representados pela diferença acima demonstrada. Observou-se a inexistência de registros de controle dos estoques no almoxarifado. Sugeriu-se, a inclusão de fichas de controle contábil e de prateleiras e a adoção da contagem física periódica no final dos exercícios.

E) Fornecedores

Quadro 31 – Análise do saldo da conta fornecedores no período (2000)

FORNECEDORES	SALDO ANTERIOR	SALDO FINAL	TOTAIS
Diversos	1.609,74	6.191,31	
FADE-UFPE	0,00	48,00	
Oxil Gases Produtos Hospitalares Ltda.	11.074,12	21.492,20	
M.V. Informática	1.855,12	4.000,00	
Orthoped Produtos Médicos Ltda.	3.757,34	713,60	
Drogafone Ltda.	407,00	1.045,01	
Rimed Produtos Cirúrgicos	5,00	2.270,29	
Área Medicamentos e Material	947,90	1.505,90	
Impacto Medical Ltda.	699,99	1.419,30	
Maués Lobato Com. E Representação Ltda.	1.670,54	2.367,91	
Eli Lilly do Brasil Ltda.	0,00	0,00	43.053,52*
VALORES DEVIDOS NO ANO DE 2000			18.668,24**
SALDO DA CONTA EM 31.12.2000			61.721,76

* Reconstituiu-se, mensalmente, o saldo das contas através da soma dos valores lançados a débito e a crédito no razão analítico. Não se constatou nenhuma divergência dos valores acumulados para os saldos das contas apresentados tanto no razão analítico, quanto no balancete de verificação.

** Valores não incluídos na amostra analisada.

Constatou-se que muitos dos saldos de fornecedores apresentados se referem a saldos remanescentes de exercícios anteriores, como já havia sido verificado em auditorias realizadas anteriormente. Recomendou-se à administração do hospital filantrópico, que fosse efetuada uma análise sobre esses saldos, visando a liquidação desses passivos, visto que existem entre eles vários valores de pequena monta.

F) Empréstimos de Terceiros

Quadro 32 – Análise do saldo da conta empréstimos de terceiros no período (2000)

CREDORES	SALDO ANTERIOR	SALDO FINAL
MV INFORMÁTICA	12.000,00	12.000,00*
ORTOPLAN COMERCIAL LTDA	6.000,00	4.000,00
TOTAL	18.000,00	16.000,00

* Não se identificou a origem desse empréstimo, dívida contraída há aproximadamente dez anos, e até hoje nunca foi reclamada conforme informações obtidas do setor de tesouraria do hospital. Não se conseguiu localizar o contrato, bem como a sua possível transformação em doação. Sugeriu-se à administração do hospital tomar as providências necessárias para a sua regularização através do pagamento ou inclusão em doações.

G) Obrigações a Pagar de Curto e Longo Prazo

Quadro 33 – Análise do saldo da conta obrigações sociais – FGTS no período (2000)

OBRIGAÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIA E TRABALHISTA			
	SALDO ANTERIOR	SALDO ATUAL	TOTAIS
FGTS	55.207,56	62.496,22*	-
Salários	827,20	42.226,17	-
Valores devidos no ano de 2000	-	-	13.167,78**
SALDO DA CONTA EM 31.12.2000	-	-	117.890,17

* Reconstituiu-se, mensalmente, o saldo da conta através da soma dos valores lançados a débito e a crédito no razão analítico. Não se constatou nenhuma divergência dos valores acumulados para o saldo da conta apresentado em 31.12.2000. Confrontou-se com o balancete de verificação também sem apresentar divergências. Verificou-se, entretanto, que em alguns lançamentos os registros contábeis não evidenciam o mês a que se refere o pagamento, o que dificultou a análise.

** Valores não incluídos na amostra analisada.

Quadro 34 – Análise do saldo das contas IRRF e ISS a recolher no período (2000)

OBRIGAÇÕES SOCIAIS – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES			
	SLD ANTERIOR	SLD ATUAL	TOTAIS
Imposto de Renda na Fonte sobre Salários	2.529,18	38,87*	-
ISS na Fonte	2.853,69	2.853,69	2.892,56
Valores Devidos no Ano de 2000	-	-	-
Saldo da Conta Em 31.12.2000	-	-	2.892,56**

* Confrontou-se com o saldo do balancete anual. Não foi possível se reconstituir o saldo mensal da conta.

** Valores não incluídos na nossa amostra.

Quadro 35 – Análise do saldo da conta parcelamento REFIS no período (2000)

PARCELAMENTO DE DÉBITO – REFIS		
	SLD ANTERIOR	SLD ATUAL
Parcelamento REFIS	-	138.399,84

*o parcelamento foi efetuado neste exercício, incluindo dívidas com o INSS, PIS e Imposto de renda retido na fonte no período de setembro de 1994 a dezembro de 2000.

Alertou-se à coordenação executiva sobre a necessidade de se manterem atualizados os recolhimentos referentes às retenções efetuadas da folha de pagamento dos funcionários, pois o não recolhimento poderá ser caracterizado como apropriação indébita, conforme o caso, de acordo com a legislação em vigor.

H) Relação de Atendimentos Gratuitos a Pacientes Internados - Beneficência

Quadro 36 – Análise do montante dos atendimentos gratuitos no período (2000)

MESES	VALOR EM R\$
Janeiro	3.138,18
Fevereiro	606,30
Março	2.303,23
Abril	1.504,80
Mai	4.312,70
Junho	2.489,60
Julho	3.910,31
Agosto	611,10
Setembro	583,75
Outubro	905,45
Novembro	2.036,75
Dezembro	2.911,47
TOTAL	25.313,64*

*Não foi possível se recompor os valores apresentados. Confrontou-se com os controles extracontábeis e divergências não foram apresentadas.

I) Isenção de Contribuições Sociais Usufruídas

Quadro 37 – Análise do saldo da conta de isenções e contribuições no período (2000)

Total das Receitas Tributáveis	1.398.464,59
Percentual de Atendimentos pelo SUS	83,52 %
Total da Receita SUS	1.162.208,70*
Total de Isenções e Contribuições Sociais	42.857,11

* Conferiu-se os cálculos com base na legislação e divergências não foram encontradas.

J) Depreciação

O valor contabilizado no exercício foi de R\$ 9.190,72 conforme registro efetuado no razão analítico. De acordo com as notas explicativas é utilizado o método linear para a determinação das cotas de depreciação do ativo imobilizado. Não se conseguiu fazer uma avaliação sobre a adequação dos índices praticados pela contabilidade, devido ao fato da contabilidade não ter remetido as planilhas com a discriminação dos bens e suas respectivas datas de incorporação, apesar de lhe ter sido solicitado.

4.2 O PROCESSAMENTO DE DADOS CONTÁBEIS NO HOSPITAL FILANTRÓPICO

Com base nas análises efetuadas nos itens anteriormente apresentados verifica-se uma insuficiência operacional quando se vislumbra um modelo gerencial que integre as ações ao nível das unidades funcionais.

O ambiente identificado apresenta-se no mínimo inadequado para o funcionamento de um modelo gerencial que possa incluir um sistema de informações gerenciais direcionado aos objetivos de traduzir a eficácia organizacional. Esta situação é fruto da realidade vivenciada

pelo hospital em análise, na medida em que, sendo uma entidade filantrópica, necessita de um sistema de controle adequado e do monitoramento da execução das suas atividades, a fim de prestar contas aos órgãos de controle externo definidos pela legislação pertinente. Para tanto necessita de um sistema de informações gerencial adequado e suficiente à obtenção da eficácia organizacional, visto que inexistente ao nível das unidades funcionais qualquer tipo de relatório emanado de sistema de processamento de dados, agravado pelo problema da sua contabilidade ser terceirizada e não interagir de nenhuma forma com as unidades mencionadas.

Nesse sentido, não se podem desprezar os esforços que possam ser traduzidos por investimentos em recursos humanos e recursos tecnológicos ao nível da realidade da entidade pesquisada.

4.3 INEFICIÊNCIAS/FRAQUEZAS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, IDENTIFICADAS PELOS EXAMES EFETUADOS.

O objetivo desse item é apresentar as falhas de controle consideradas mais relevantes, visando contribuir para um melhor entendimento do sistema de controle interno que será proposto no próximo item desse trabalho.

A visão dos impactos patrimoniais poderá ser beneficiada pela apresentação do Balanço Patrimonial da Associação, encerrado em 31 de dezembro de 2002, conforme a estrutura apresentada no quadro a seguir definido.

Quadro 38 – Balanço Patrimonial da Associação mantenedora do Hospital pesquisado em 31.12.2002

ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE Balanço Patrimonial	
<p>ATIVO Circulante</p> <p>Disponível Caixa Bancos C/ Movimento Bancos C/ Doações</p> <p>Realizável a Longo Prazo Contas A Receber Adiantamento A Funcionários Estoque Impostos A Recuperar</p> <p>Permanente Imobilizado (-) Depreciação Acumulada</p>	<p>PASSIVO Circulante</p> <p>Fornecedores Serviços de Terceiros a Pagar Empréstimos de Terceiros Obrigações Sociais a Pagar</p> <p>Exigível a Longo Prazo Parcelamento de Débitos</p> <p>Patrimônio Líquido Patrimônio Social Correção Monetária do Patrimônio Recursos Adquiridos – Compra de Ambulância Déficit Acumulado</p>

1) Caixa/Tesouraria

- O responsável pelo manuseio de valores, não está acobertado por seguro fidelidade, carta de fiança ou termo de responsabilidade. Além disso, adota-se a prática de substituir o caixa por um funcionário não vinculado à tesouraria (contas a pagar) sempre que necessário. Apesar de existir um cofre na tesouraria, este se encontra obsoleto, sem segredo e funcionando apenas com uma chave.
- A responsável pelo Caixa/Tesouraria que controla as contas correntes bancárias não possui um formulário específico de conciliação das contas e as conciliações são efetuadas utilizando-se os próprios extratos bancários sem explicitar todas as informações necessárias.

- Verificou-se pelas análises efetuadas que não é norma da tesouraria depositar de forma integral o numerário diariamente recebido dos atendimentos a particulares. Este numerário fica guardado no caixa para ser utilizado nos diversos gastos do hospital.
- Verificou-se também que não é norma do hospital proceder a contagens de numerários a fim de checar o saldo do caixa com o saldo contábil. A diferença apresentada no saldo do Boletim de Caixa para o Razão Analítico no valor de R\$ 191,53 em 31.12.2002 sem regularização até a data da nossa pesquisa (outubro/2003), é um exemplo do fato. (Quadro seis)
- Quantidade significativa de vales (75%) compondo o saldo final do boletim de caixa em 31.12.2000. (Quadro 27)

Comentários

Constatou-se que não existe uma “amarração” entre os movimentos do Boletim de Caixa e os respectivos registros contábeis, talvez pelo fato da contabilidade ser terceirizada e funcionar fora do recinto do hospital através de um escritório de contabilidade.

2) Movimentação Bancária

- Extratos Bancários não localizados apesar da evidência de movimentação da conta corrente conforme registros no livro razão analítico no período (exercício de 2002), (Quadros 7 e 39).

Quadro 39 – Conciliação Bancária (2000/2001/2002)

Teste substantivo			
Extratos MS/SUS – Conta Corrente (Banco do Brasil)			
DATA	EXTRATOS (RS)	MS/SUS COMPETÊNCIA	DOCUMENTO
2000			
11/mai.	81.543,32	Abril	Fatura Normal (a)
2001			
21/ago.	600,00	Julho	Proc. Varizes (a, b).
2002			
10/jan. /03.	82.847,58	Dezembro	Proc. Mediac (a)
21/jan. /03.	6.979,22	Dezembro	CP. Próstata (a)
21/jan. /03.	450,00	Dezembro	CP. Varizes (a)
12/dez.	102.434,51	Novembro	Proc. Mediac (a)
26/dez.	1.900,69	Novembro	CP. Próstata (a)
26/dez.	750,00	Novembro	CP. Varizes (a)
11/abr.	87.206,98	Março	Proc. Mediac (b)

Legenda:

- a) Extrato não encontrado
- b) Recibo não encontrado

Comentários

Constatou-se a ineficiência do sistema de arquivamento de documentos que envolvem a parte financeira (extratos bancários e recibos de faturamento), bem como a completa falta de supervisão e conferência de cálculos efetuados pelo setor, sendo comuns erros de somas de tarifas e valores de cheques (Quadros: 7, 18 e 28), influenciando em diferenças encontradas na conciliação bancária.

3) Contas a Receber

3.1) Receita Bruta - Ambulatório

- Diferença entre o saldo do razão analítico da conta 3.1.1.01.004 – Receita Bruta Ambulatório e o saldo dos controles extracontábeis do ambulatório. (Quadro 40)

Quadro 40 – Contas a Receber (2000, 2001 e 2002).

Teste Substantivo															
Conta: Receita Bruta Ambulatório (3.1.1.01.004)															
Valor Bruto (exercícios)	Atendimentos Particulares Ambulatoriais (Período)												Saldo Final (A)	Razão Analítico(B)	Diferença (A – B)
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro			
(2000)	2.676,00	2.851,50	2.603,50	2.967,50	3.563,00	2.357,00	2.428,00	2.216,00	2.153,00	2.112,00	2.757,00	1.941,00	30.625,50	52.527,00	21.901,50(a)
(2001)	3.804,00	2.407,00	3.588,00	3.304,00	3.871,00	3.227,00	3.340,00	4.301,00	3.301,00	4.140,00	3.923,00	2.926,00	42.132,80	63.139,80	21.007,00(a)
(2002)	2.944,00	3.901,00	3.112,00	3.970,00	2.943,00	2.716,00	3.401,00	2.463,50	2.943,00	2.396,00	1.818,00	2.127,00	33.924,00	55.251,00	21.327,00(a)

Legenda:

(a) As diferenças entre o razão e o saldo dos atendimentos particulares do ambulatório, devem ser as internações particulares, já que este teste não pode ser efetuado pela falta de controle e registros deste tipo de serviço.

Comentários

É evidente a ausência de “amarração” entre os saldos extracontábeis dos atendimentos particulares do ambulatório e os saldos do razão analítico, bem como a ausência da prática de conciliação das diferenças entre estes valores.

3.2) Faturamento SUS/AIH

- Baixas contábeis de glosas, efetuadas em conta de faturamento líquido. (Quadro 41)
- Comprovantes de valores (Recibos de Faturamento) não localizados, referentes a recebimentos constantes da relação do Faturamento SUS/AIH. (Quadro 41)

Quadro 41 – Contas a Receber (2001)

Teste Substantivo						
Contas a receber SUS/AIH (Conta Corrente Banco do Brasil S.A.).						
Competência	Faturamento ✓ (a)	Recebimentos s / Razão	Glosas ✖	Recibos não Localizados	Data Depósito	Mês/Razão
Janeiro	89.155,71		5.359,30			
Fevereiro	85.037,70		961,60			
Março	90.091,67		484,90			
Abril	87.227,50		2.194,90			
Maiο	91.821,01		987,20			
Junho	92.166,98		3.021,73			
Julho	90.682,66		4.564,50			
Agosto	92.745,85		1.279,09			
Setembro	82.380,59		1.787,90			
Outubro	89.498,29		409,60	9.888,94	17/out.	Outubro
Novembro	99.230,72		979,55	9.888,94	16/nov.	Novembro
Dezembro	93.693,79		140,20	1.568,92	07/dez.	Dezembro
				9.888,64	10/dez.	Dezembro
TOTAL	1.083.732,47(1)	1.097.821,66(2)	22.170,47 (3)(5)	31.235,44		

Reconstituição do Saldo (pesquisa):	
Saldo Anterior	254.059,42
(+) Faturamento	1.083.732,47
(-) Recebimentos	(1.097.821,66)
(-) Glosas	(22.170,47)
(=) Saldo	217.799,76 (4)

Legenda:

- (1) O faturamento registrado no razão é o faturamento líquido, ou seja, sem as glosas, logo a baixa das glosas, não poderia ser efetuada nesta conta;
- (2) Não existe controle extracontábil no setor de faturamento;
- (3) Referente a pacientes internados cujos serviços não foram acatados pelo SUS;
- (4) O saldo do razão não é conciliado pelo Setor de Faturamento.
- (5) O Setor de Faturamento não tem histórico dos motivos das glosas.

✓ Obtido do Relatório da MV informática e confrontado com o livro razão.

* Obtido do confronto entre os recibos e os extratos e confrontado com o livro razão.

Comentários

A inexistência da prática de utilizar uma conta sintética de faturamento que apresente o faturamento bruto e o controle das glosas efetuadas pelos órgãos responsáveis pelos pagamentos dos serviços prestados dificulta o controle e possibilita prejuízos para a entidade.

A análise dos motivos geradores das glosas é fundamental, visto que possibilita a recuperação de valores glosados.

3.3) Faturamento SUS/Ambulatório

- Diferença não conciliada de R\$ 11.415,41 na composição do saldo pelo setor de faturamento, devido a não contabilização de valores no livro razão.

- O faturamento mensal registrado na conta do razão analítico correspondente as contas a receber supra mencionada (convênio SUS-AIH), não corresponde ao faturamento global, já que nesses registros contábeis não são incluídas as glosas dos procedimentos não cobertos pelo SUS, apesar das baixas serem efetuadas nessa conta. (Quadros 19 e 42)

Quadro 42 - Contas a Receber (2002)

Teste Substantivo						
Contas a receber SUS/Ambulatório (2.0.01.002)						
Competência ✓	Faturamento ✓	Recebimentos do SUS ✕	Glosas ♪	Mês do Extrato	Recebimentos Razão	Diferença (5) – (6)
Janeiro	8.449,34	6.647,78	-	Mar. /02.		
Fevereiro	6.255,78	5.402,18	-	Abr. /02.		
Março	7.010,56	5.540,99	-	Mai./02		
Abril	5.908,98	5.510,28 (b)	-	Jun. /02.		
Mai	8.924,44	6.430,82	380,00	Jul. /02.		
Junho	7.535,76	5.905,13 (b)	130,00	Ago. /02.		
Julho	14.483,63	10.737,32	200,00	Set. /02.		
Agosto	16.484,64	10.169,08	-	Out. /02.		
Setembro	16.614,09	10.446,13	-	Nov. /02.		
Outubro	16.604,63	10.204,81	-	Dez. /02.		
Novembro	16.167,49	-	-	(a)		
Dezembro	13.816,83	-	-	(a)		
Sub-total	138.316,82 (1) ☑	75.494,52 (2)	710,00 (3) ☒			
Complementos do SUS		76.564,63 (4)				
TOTAL		152.059,15 (5)			140.643,74 (6)	11.415,41

Legenda:

(a) O faturamento de Nov. /02 e Dez /02 só serão realizados no exercício seguinte.

(b) Os recebimentos do SUS não foram localizados no razão.

(c) O erro entre a composição do Setor de Faturamento e o razão foi ocasionado por recebimentos de abr. /02 e jun. /02 (b) não contabilizados, no valor de R\$ 11.415,41.

✓ Obtidos dos recibos de faturamento e relatório da MV Informática;

✕ Obtidos nos extratos bancários (conta corrente Banco do Brasil S.A.);

♪ Obtidos do razão;

☑ Confrontado com o livro razão;

☒ Confrontado com os recibos de faturamento.

(1) Valor dos recibos;

(2) (4) e (5) Valor dos extratos

(3) e (6) Valor do razão

Nota:

- O faturamento registrado no razão é o faturamento líquido, ou seja, sem as glosas, logo a baixa das glosas, não poderia ser efetuada nesta conta.

- Valores creditados em contas a receber, referente a complementos dos SUS.

Reconstituição do saldo (pesquisa):	
Saldo Anterior	38.635,18
(+) Faturamento (SUS/AMB)	138.316,82 (1)
(-) Recebimento	(152.059,15) (2)
(-) Glosas	(710,00) (3)
(=) Saldo	24.182,85 (c)

Reconstituição do saldo (razão):	
Saldo Anterior	38.635,18
(+) Faturamento (SUS/AMB)	138.316,82 (1)
(-) Recebimento	(140.643,74) (2)
(-) Glosas	(710,00) (3)
(=) Saldo	35.598,26 (c)

Resumo:

Saldo Pesquisa	24.182,85
Saldo Razão	<u>35.598,26</u>
Diferenças dos Saldos	11.415,48

Comentários

Além da inexistência da prática de utilizar uma conta sintética de faturamento que apresente o faturamento bruto e as glosas efetuadas pelos órgãos conveniados não foram apresentados controles sobre os valores dos procedimentos médicos que foram recuperados pelo cumprimento das exigências que ocasionaram as glosas citadas, limitando-se o setor a colocar, por exemplo, apenas uma observação “complementos do SUS” sem efetuar nenhuma análise.

Por outro lado, existe também a situação inversa, quando ocorrem diferenças provocadas por registros de recebimentos efetuados (conta do razão nº 1.2.0.01.001 - convênio SUS AIH) não localizados nem nos recibos de faturamento do convênio SUS-AIH da Prefeitura da Cidade do Recife, nem nos extratos bancários do referido exercício. (Quadro oito)

Diferenças por erros de registro no razão analítico, como seja R\$ 1.035,95 (Quadro 29), diferenças não conciliadas (R\$ 21.695,70) entre o saldo composto pelo setor de faturamento e o razão analítico (Quadro 29) são sintomas de ineficiência do controle interno então utilizado, e que pode levar o hospital sob análise a prejuízos que poderão em médio prazo comprometer a continuidade do seu funcionamento.

4) Estoques de Medicamentos, Materiais e Gêneros Alimentícios.

- Não contabilização do valor dos estoques do material de expediente. (Quadro nove)
- Valor das doações incorporadas aos saldos de balanço sem inclusão em notas explicativas pela mudança de procedimento, visto que não vinham sendo incluídas nos exercícios anteriores. (Quadros 20 e 30)

Comentários

Na análise efetuada nos estoques, constatamos que nenhum produto era acompanhado por ficha de controle de estoque ou fichas de prateleira, além de não existir nenhum sistema de controle computadorizado.

Não existia também nenhuma proteção ao local de arquivamento dos materiais no almoxarifado, qualquer pessoa tendo livre acesso às prateleiras.

A inexistência de arquivos com chaves para guarda das notas fiscais de fornecedores e outros documentos de controle do almoxarifado é outro fato que enfraquece ainda mais o frágil sistema de controle interno existente.

Uma outra fraqueza identificada na análise do setor de estoques do hospital foi a ausência de qualquer tipo de controle de entrada e saída dos caminhões que fazem a entrega dos materiais e equipamentos adquiridos pelo hospital.

Verificou-se a inexistência da prática de efetuar a contagem física dos materiais de expediente durante todos os três anos analisados no presente trabalho (2000, 2001 e 2002), não havendo nenhuma evidência que os setores que movimentam estoques, tais como: Nutrição e Farmácia e Almoxarifado venham efetuando o inventário físico anual, visto que nenhum documento comprobatório de tal prática nos foi apresentado.

5) Fornecedores – Conta de Fornecedores Diversos

- Lançamento não informa a forma de pagamento (dinheiro ou cheque). (Quadro 43)
- Divergência entre a data do lançamento no diário e no movimento de caixa. (Quadro 43)
- Registro de pagamento de diversas notas fiscais em um mesmo lançamento. (Quadro 43)
- Notas fiscais pagas de forma parcelada sem indicação do valor e do número da parcela. (Quadro 43)
- Ausência de liquidação em notas fiscais pagas. (Quadro 43)

- Cópia de cheques englobando diversas notas fiscais, sem discriminar o valor da parcela referente aos pagamentos parcelados. (Quadro 43)
- Ausência na escrituração no Diário, do número de nota fiscal referente a pagamento incluído no lançamento efetuado. (Quadro 43)

Quadro 43 – Fornecedores (2002)

Teste Substantivo						
♪ Conta: Fornecedores Diversos (conta 2.1.1) – Diversos (conta 2.1.1.01)						
Abril/02	Fornecedor	Documento	nº documento	Valor	D/C	
30	Ferreira (1)	N.Fiscal	422087			
30	Ferreira (2)	N.Fiscal	422086			
30	Ferreira (3)	N.Fiscal	422089			
30	Ferreira (4)	N.Fiscal (e)	422088 (f) (g)	599,24 (b) (c) (d)	Débito	♪ ✓ ❖ × ☑ ☒ ⚡
30	Polysuture (5)	N.Fiscal (b)	1143	926,04 (h) (i) (j)	Débito	♪ ✓ ❖ × ☑ ☒ ⚡

Legenda:

- ✓ Confrontado com a Nota Fiscal;
- × Confrontado com a cópia de cheques;
- ♪ Obtidos do razão;
- ☑ Confrontado com o livro diário;
- ☒ Confrontado com movimento de caixa;
- ⚡ Verificada liquidação no boleto bancário;
- ❖ Verificado pagamento através de depósito bancário.

(1) Emissão NF: 19/02/02 ✓
Pagamento NF
1ª Parcela: 01/04/02 (a)
2ª Parcela: 02/05/02 (a)
3ª Parcela: 28/05/02 (a)
(2) Emissão NF: 19/02/02 ✓
Pagamento NF
1ª Parcela: 01/04/02 (a)
2ª Parcela: 29/05/02 (a)
(3) Emissão NF: 19/02/02 ✓
Pagamento NF: 01/04/02
(4) Emissão NF: 19/02/02 ✓
Pagamento NF: 01/04/02
(5) Emissão NF: 21/02/02 ✓
Pagamento NF: 24/04/02

(a) não informa no carimbo de pagamento na NF o valor das parcelas pagas.
(b) não informa a forma de pagamento (dinheiro ou cheque)
(c) quatro NF`s em um mesmo lançamento
(d) NF`s c/ carimbo de pagamento do dia 01/04/02 e localizada no movimento do caixa do dia 08.04.2002.
(e) a NF não apresenta carimbo de pagamento
(f) a cópia de cheque não evidencia o valor das parcelas de cada NF
(g) o recibo bancário não evidencia o nº da NF que está sendo cobrada.
(h) duas NF`s em um mesmo lançamento
(i) valor correspondente à soma do pagamento das NF`s
Nº1143 e Nº 1156
Nº 1143- 311,04
Nº 1156- 615,00 = 926,04 (soma das NF`s Nº 1143 e 1156)
(j) no diário só consta a NF: 1143

Comentários

Apesar de não haver sido constatado nenhuma divergência dos valores acumulados na reconstituição dos saldos dos balancetes de verificação e do razão analítico da conta sob análise, constatou-se que muitos dos saldos incluídos na amostra e não incluídos, se referem a obrigações de exercícios anteriores aos da nossa análise, como já havia sido constatado em auditorias que antecederam o estudo em questão.

Tal fato demonstra a ausência de acompanhamento e de assessoramento do setor contábil visando a baixa desses saldos que na maioria são de pequena monta e que elevam o custo operacional sem nenhuma necessidade.

6) Empréstimos a Pagar

Inadequação do título contábil que dá a entender se tratar de contas a receber e não de uma obrigação a pagar. Dívida de R\$ 12.000,00 com mais de 10 anos, nunca reclamada. O contrato não foi localizado.

Quadro 44 – Empréstimos de Terceiros – 2000 (b)

Teste Substantivo							
Empréstimos de terceiros diversos (conta: 2.4.2.01)							
Setembro	Acumulado	Outubro	Acumulado	Novembro	Acumulado	Dezembro	Acumulado
-	12.000,00	-	12.000,00	-	12.000,00	12.000,00	12.000,00(a)

Legenda:

(a) Não foi possível identificar a origem desse empréstimo, Dívida contraída há aproximadamente 10 anos. Essa Dívida nunca foi paga e também nunca foi reclamada. Contrato não localizado. Informação obtida através do caixa;

(b) Título contábil sugerindo Contas a Receber. (Empréstimos a Terceiros ao Invés de Empréstimos de Terceiros)

Comentários

Durante a análise efetuada não se conseguiu identificar a origem da referida obrigação a pagar. Nos contatos mantidos com a direção executiva do hospital pôde-se concluir que esta obrigação já poderia ter sido transformada em doação pelo tempo que se encontra pendente, bastando para tanto uma atitude da direção no sentido de formalizar essa transferência.

Por outro lado, apesar de não se ter constatado nenhuma divergência na reconstituição dos saldos da conta em análise, verificou-se, entretanto, em alguns lançamentos que os registros contábeis deixam de indicar o mês a que se referem os pagamentos, o que dificulta o trabalho de análise.

7) Obrigações a Pagar

7.1) Obrigações Sociais Previdenciárias e trabalhistas (FGTS)

- Pagamentos contabilizados sem considerar o regime de competência. (Quadro 12)
- Lançamentos contábeis sem evidenciar o período a que se refere o pagamento. (Quadros 12, 23 e 33).

Quadro 45 - Recolhimentos do FGTS (2000)

Teste substantivo									
Levantamento de Recolhimento do FGTS (conta: 2.5.0.01.002)									
Mês	Compet.	Data (GFIP)	GFIP	Razão	Diferença	OBS	Provisão	Saldo Razão	Diferença da Provisão
Fev	Janeiro	16/02/02	(3.549,70)	(3.362,09)	187,61(d)	Pagtº	48.904,96	49.092,57	187,61
Abr	Out/Nov	-		(44,75) (a)	-	Pagtº	48.003,07	48.190,68	187,61
Mai	Abril	05/05/00	(3.509,81) (b)	(3.509,81)	-	Pagtº	48.050,26	48.237,87	187,61
Jun	Mai	07/06/00	(3.600,59) (b)	(3.600,59)	-	Pagtº	47.883,97	48.071,58	187,61
Set	-	-	-	(109,44) (c)	-	Pagtº GRFP	44.144,05	44.331,66	187,61
Set	-	-	-	(195,62) (c)	-	Pagtº GRFP	43.948,43	44.136,04	187,61
Out	-	-	-	(178,66) (c)	-	Pagtº FGTS (Rescisão)	48.059,72	48.247,33	187,61
Nov	Ago.	01/11/01	(2.267,38)	(2.038,16)	(229,22) (e)	Pagtº 2ª parc.	49.729,55	51.146,38	416,83
Nov	Nov.	-	-	6.654,10	-	Provisão	56.383,65	56.800,48	416,63
Dez	Dez.	-	-	5.695,74	-	Provisão	62.079,39	62.492,22	416,63
SALDO FINAL							62.079,39	62.492,22	416,63

Legenda:

- (a) Não informa o ano a que se refere o pagamento (Razão);
- (b) O razão não informa a que mês se refere o pagamento;
- (c) O razão não informa a competência do lançamento;
- (d) Influencia o saldo até outubro de 2000;
- (e) Influencia o saldo até dezembro de 2000 ($229,22 + 187,61 = 416,83$).

Comentários

Não se conseguiu aplicar testes sobre estes itens, tendo em vista a dificuldade encontrada em selecionar os documentos na unidade de pessoal, responsável pelos seus recolhimentos. Informações obtidas no setor de pessoal nos dão conta de que o hospital vem permanecendo inadimplente com suas obrigações trabalhistas, apesar de por mais de uma vez haver solicitado parcelamento aos órgãos competentes.

7.2) Obrigações Sociais – Tributos e Contribuições

- Atraso no recolhimento do imposto retido na fonte dos funcionários e do imposto sobre serviços prestados. (Quadros 13)

- Ultimo recolhimento do IRF efetuado em 28.12.2003. (Quadro 13)

Comentários

Estão incluídos nessas obrigações, o recolhimento do imposto de renda retido na fonte dos funcionários e o imposto sobre serviços prestados.

O atraso no recolhimento dessas obrigações sociais vem se tornando uma prática contumaz e até a data do encerramento dos nossos trabalhos, estes recolhimentos permaneciam em atraso apesar dos parcelamentos já conseguidos das obrigações junto aos órgãos competentes, fato que se não ocorrido poderia caracterizar apropriação indébita de acordo com a legislação vigente. (Quadro 13)

Além das ineficiências acima mencionadas, verifica-se que a contabilidade não constitui as provisões das obrigações a pagar, o que compromete a evidenciação do patrimônio líquido da entidade.

8) Exigível a Longo Prazo – REFIS

- Saldo do parcelamento inalterado durante todo o ano 2000, e a primeira parcela só sendo paga no mês de abril de exercício de 2001. (Quadro 24)
- Último recolhimento do parcelamento do imposto de renda retido na fonte efetuado em 28.12.2003 (Quadro 13), na data do presente trabalho (Out. /2003).
- Atraso no recolhimento do parcelamento referente ao exercício de 2003 no período de janeiro a outubro. (Quadro 13)
- Registro contábil sem indicar o período, a que se refere o pagamento. (Quadro 42)

Comentários

Além das ineficiências acima mencionadas, verifica-se que a contabilidade também não constitui as provisões das referidas obrigações a pagar, o que compromete, conforme já citado, a evidenciação do patrimônio líquido da entidade.

9) Depreciação Acumulada

- Valores e percentuais empregados muito aquém dos exigidos pela legislação. Apesar de consultada sobre o assunto a contabilidade que é terceirizada não respondeu à consulta. (Quadro 44)

- Ausência de discriminação da depreciação no razão analítico. Não se conseguiu identificar no livro razão contas individualizadas de depreciação acumulada.

Quadro 46 – Depreciação Acumulada (2000)

Teste substantivo					
Depreciação Acumulada (1.8.01.999)					
Imobilizados	Contabilidade ✕		Fisco ✓		Diferença (A – B)
	% utiliz. ✕	Valor da Depreciação Contabil. (A)	%	Valor Legal (B)	
Edifícios e Construções	4%	7.074,98	4%	7.074,98	-
Instalações	-	-	10%	2.500,22	1.250,22
Móveis e Utensílios	1,94%	757,11	10%	3.915,06	3.157,35
Máquinas, Aparelhos e Equip.	0,72%	367,19	10%	5.253,58	4.737,00
Veículos	2,20%	990,84	20%	9.004,16	8.013,32
Poços Artesianos	-	-	10%	52,72	52,72
Biblioteca	-	-	10%	386,51	386,51
Computadores e Periféricos	-	-	20%	990,90	990,90
TOTAL	-	9.190,12 (a)	-	27.778,74	18.588,02

Legenda:

(a) Valores e percentuais utilizados na contabilização a quem dos exigidos pela legislação.

✕ Obtido do razão analítico;

✓ Obtido da legislação pertinente.

10) Contas a Receber e Receita Bruta SUS/Ambulatório.

Quadro 47 – Análise da Mov. de Contas a Receber/Receita Bruta no Período (2000)

Teste substantivo				
Contas a Receber e Receita Bruta SUS/Ambulatório (1.2.0.01.002 e 3.1.1.01.002)				
Síntese da Produção (Competência)	Recibos de Faturamento ✓	Banco do Brasil Extrato (Em R\$)	Data Extrato	Diferença ✖
Janeiro	7.017,11	6.889,61	02/03/00	127,5
Fevereiro (a)	6.782,47	6.782,47	29/03/00	-
Março	7.632,98	6.782,34	05/05/00	850,64
Abril	9.324,84	6.963,65	29/05/00	2.361,19
Maior	8.418,27	6.483,35	29/06/00	1.934,92
Junho	7.582,29	6.103,30	27/07/00	1.478,99
Julho	8.600,29	6.299,23	31/08/00	2.301,06
Agosto	10.692,33	7.069,60	29/09/00	3.622,73
Setembro	7.608,32	6.227,55	27/10/00	1.380,77
Outubro	8.495,80	6.786,65	04/12/00	1.706,15
Novembro	7.496,84	6.402,99	28/12/00	1.093,85
Dezembro	6.168,26	5.694,98	30/01/01	473,28
TOTAL	95.819,80 (a)	78.485,72		17.334,08 (b)

Legenda:

(a) Relatório de síntese da produção referente ao mês de fevereiro não encontrado. Diferença entre o saldo da soma dos recibos de faturamento e a soma dos débitos do ano no razão analítico de R\$ 1.035,95 a menor;
 (b) Não se pode discriminar neste valor (R\$ 17.334,08) qual à parte glosada pelo SUS e a parte que permanece como direito a receber, já que a conta específica da contabilidade não discrimina estas glosas, registram tudo num lançamento só, glosas do SUS/AIH, e Ambulatório /AIH, sem evidenciar no histórico qual à parte de cada setor.

✓ Obtido da relação da produção do setor de faturamento;
 ✖ Confronto com os extratos e recibos de faturamento.

Resumo:

Recibos de faturamento	95.819,80
Faturamento razão	<u>94.783,85</u>
Diferença	1.035,95

Quadro 48–Análise da Movimentação de Contas a Receber no Período (2000)

Teste Substantivo						
Contas a receber SUS/Ambulatório (2.0.01.002 – 3.1.1.01.002)						
Competência ☒	Faturamento ✓☒	Recebimentos ☒	Glosas ♪	Valores Contabilizados não Localizados nos Recibos ✕	Mês do Extrato	Diferença
Janeiro	91.105,75 (a)	-	3.138,18	2.096,66	Jan.	
Fevereiro	95.603,00	-	606,30	7.168,38	Fev.	
Março	90.695,74	-	2.303,23	7.234,84	Mar.	
Abril	89.126,87	-	1.504,80	7.292,50	Abr.	
Maiο	87.253,67	-	4.312,70	-	-	
Junho	86.204,74	-	2.489,60	-	-	
Julho	91.805,89	-	3.910,31	-	-	
Agosto	86.465,85	-	611	-	-	
Setembro	89.027,73	-	583,75	-	-	
Outubro	85.499,28	-	905,45	-	-	
Novembro	85.610,09	-	2.036,75	-	-	
Dezembro	89.026,24	-	2.911,47	-	-	
TOTAL	1.067.424,85	1.053.348,11	25.313,64	21.695,70 (a)		

Reconstituição do Saldo (Pesquisa):	
Saldo Anterior	286.992,02
(+) Faturamento (SUS/AMB)	1.067.424,85
(-) Recebimento	(1.053.348,11)
(-) Glosas	(25.313,64)
(=) Saldo	275.755,12 (b)
(-) Saldo do Razão	(254.079,42)
(=) Diferença	21.675,70

Legenda:

(a) Não foram localizados nem os recibos e nem os créditos bancários nos extratos.

(b) A diferença entre o saldo composto e razão analítico é de R\$ 21.695,70, provocado por recebimentos contabilizado(a), mas não localizados nos recibos e extratos bancários.

✓ Obtidos dos recibos de faturamento e relatório da MV Informática;

✕ Obtidos do razão;

♪ Confrontado com relatórios pacientes internados não cobertos pelo SUS;

☒ Confrontado com o livro razão;

☒ Confrontado com o extrato bancário;

☒ Obtido dos extratos bancários.

Nota:

- O faturamento registrado no razão é o faturamento líquido, ou seja, sem as glosas, logo a baixa das glosas, não poderia ser efetuada nesta conta.

Quadro 49 - Análise da Movimentação de Contas a Receber no Período (2000)

Teste Substantivo			
Contas a receber SUS/Ambulatório (2.0.01.002 – 3.1.1.01.002)			
Competência	Faturamento ✓ ✕	Recebimentos ♪	Mês do Extrato
-	(4)	12.833,40 (1)	Jan.
-	(4)	15.721,31 (1)	Fev.
Janeiro	7.017,11	6.889,61	Mar.
Fevereiro	6.782,47	6.782,34	Mar.
Março	7.632,98	6.782,34	Mai.
Abril	9.324,84	6.963,65	Mai.
Mai	8.418,27	6.483,35	Jun.
Junho	7.582,29	6.103,30	Jul.
Julho	8.600,29	6.299,23	Ago.
Agosto	10.892,33	7.089,80	Set.
Setembro	7.608,32	6.227,55	Out.
Outubro	8.495,80	6.786,65	Nov.
Novembro	7.496,84	6.402,89	Dez.
Dezembro	6.168,28	(3)	-
-	(4)	806,64 (2)	Abr.
-	(4)	806,64 (2)	Nov.
TOTAL	95.819,80	102.958,73	-

Reconstituição do Saldo (Pesquisa):	
Saldo Anterior	18.650,89
(+) Faturamento (SUS/AMB)	95.819,80
(-) Recebimento	(102.958,73)
(=) Saldo	(11.511,98)
(-) Saldo do Razão	10.476,03
(=) Diferença	1.035,95 (a)

Legenda:

(a) Diferença ocasionada pelos erros de soma dos recibos de competência de 2000, registrados no razão.

(1) Recebimentos do SUS referente a direitos de 1999;

(2) Recebimentos do SUS referente a direitos de 2000 (não se pode verificar o mês que se refere, por não haver controle no setor nem evidências no histórico);

(3) O faturamento de dezembro só será recebida em Dezembro de 2001;

(4) Não se pode localizar os faturamentos pertencentes a exercícios anteriores, pois o setor de faturamento não tinha controles.

- ✓ Confrontado com o Razão;
- ✗ Obtido nos recibos de faturamento;
- ♪ Obtido dos extratos bancários (Banco do Brasil S.A.)

Comentários

Verifica-se que não existe no setor a prática de conciliar os saldos de controle extracontábil do faturamento com os registros contábeis o que aumenta a possibilidade de ocorrência de prejuízos para a entidade.

Por outro lado, perde a entidade de efetuar um controle gerencial pelo fato da administração desconhecer a procedência das glosas, visto que o setor de faturamento não dispõe de nenhum controle extracontábil que ofereça informações necessárias à análise das causas e maior eficiência na recuperação dos valores glosados.

11) RECEITAS DESPESAS E CUSTOS

Quadro 50 - Análise da Movimentação das Contas (2000)

Teste Substantivo							
(Receitas / Despesas / Custos)							
CONTA	MESES ✓					Acumulado	
	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro		
3.1.1.01 - Receita Bruta Operacional							
001.00.139-2 (Convênio SUS/AIH)							
Razão	86.465,85	89.02,73	85.499,28	85.610,09	89.026,24	1.067.424,85	
Extrato							
Diferença							
00200.138-4 (Convênio SUS/Ambulatório)							
Razão	10.092,33	7.608,32	8.495,80	6.402,99	6.128,26	94.783,85	
Extrato							
Diferença							
3.12.02 (Receitas Diversas)							
00300.146-5 (Doações e Ofertas) (1)							
Razão	4.288,18	5.968,88	4.301,40	6.792,33	13.967,53	67.687,22	
Extrato							
Diferença							
006.00.322-0 (Doações – Igrejas) (1)							
Razão	2.733,04	3.505,12	3.142,00	1.238,00	2.570,52	38.880,71	
Extrato							
Diferença							
32. Custos Operacionais Diretos							
001.00.152.0 (Médicos)							
Razão	3.743,79	3.409,70	3.376,33	3.287,74	3.812,78	35.539,19	
Extrato							
Diferença							
002.00.153-8 (Enfermagem)	23.728,44	19.799,71	17.307,08	17.946,31	19.771,37	221.445,36	
Razão							
Extrato							
Diferença							
003.00.154-6 (Diversos)	27.787,64	24.900,10	22.586,18	23.528,73	24.249,17	269.684,63	
Razão							
Extrato							
Diferença							
004.00.155-4 (Férias)	-	5.504,16	4.399,00	5.665,67	4.570,57	-	51.694,82
Razão							
Extrato							
Diferença							
002.00.161-9 (FGTS)		6.015,00	4.289,95	4.005,57	6.741,93	6.089,16	57.160,97
Razão							
Extrato							
Diferença							

Legenda:

(1) Apesar de existirem, em 2000, duas contas exclusivas p/ doações (Banco do Brasil e Caixa Econômica), não se conseguiu verificar quais os valores referentes a doações e ofertas e quais os valores referentes a doações de igrejas.

✓ Obtido do razão.

Obs: não se pode aplicar o teste (confronto do razão x extratos bancários) devido à inexistência de controles que permitisse a identificação nos extratos.

Comentários

Verificou-se que no exercício de 2000, apesar de existirem duas contas exclusivas para doações (Banco do Brasil S/ A e Caixa Econômica Federal) não se conseguiu identificar quais os valores referentes a doações e ofertas e quais os valores referentes a doações de igrejas.

O hospital não possui nenhum sistema de controle de doações, visto que os doadores muitas vezes não desejam se identificar e efetua o depósito dos valores doados diretamente na conta corrente bancária indicada e divulgada através de diversos meios de comunicação.

A ausência de um controle gerencial visando a análise e acompanhamento de receitas e despesas operacionais vem acarretando, historicamente, uma elevação nas despesas e custos conforme demonstrado no Capítulo 3, Quadro 2.

4.4 ANÁLISE DE CARACTERÍSTICAS OPERACIONAIS DAS UNIDADES

FUNCIONAIS (Ufs) SELECIONADAS

O objetivo desse item é destacar as características de funcionamento das 10 unidades funcionais apresentadas no Capítulo 3, Quadro 5, Negócio das Unidades Funcionais e a sua contribuição para o sistema de informações gerenciais visando à elaboração dos principais demonstrativos contábeis.

Inicialmente, os esforços de descrição se direcionam, para a demonstração de possibilidades de estruturação de controles internos específicos, contábeis e extracontábeis, de receitas, despesas, custos, ativos, passivos, ganhos e perdas; de maneira que os conceitos abordados em itens anteriores, sejam verificados e confrontados de acordo com a realidade observada em cada uma das Unidades Funcionais escolhidas como base para o estudo de caso.

Espera-se ao final da análise, a obtenção de informações conclusivas que proporcionem a possibilidade de se sugerir um modelo de controle interno adequado à realidade funcional do hospital filantrópico pesquisado.

4.4.1 Unidade Funcional Farmácia

Para o caso da unidade funcional farmácia baseando-se na definição de seu negócio, entende-se enquanto entidade do hospital sob análise e a realidade de sua estrutura física e operacional observada considerando-se uma visão ampla e inicial, a UF Farmácia deveria receber medicamentos e materiais médicos hospitalares da UF Almoxarifado, dentro das especificações necessárias. A unidade funcional deve preparar as dosagens e dispensações individuais, para cada paciente, observando as prescrições médicas enviadas pelas unidades funcionais das várias especialidades.

A equipe de técnicos e farmacêuticos é também responsável pela produção de fórmulas que representem economicidade em relação aos produtos adquiridos no mercado; controle do uso de psicofármacos obedecendo à legislação em vigor; além do manuseio adequado de medicamentos e material médico hospitalar. A preparação de fórmulas está desativada.

O atendimento da prescrição médica do paciente, através de um atendimento personalizado é o seu principal objetivo.

Além dos Kits preparados com os medicamentos, separados por dosagens individuais, são preparados também, os kits de materiais para atendimento à UF Bloco Cirúrgico, de acordo com os portes e tipos das cirurgias. O processo é baseado na programação cirúrgica.

Com o objetivo de atender as unidades funcionais, podem ser fabricados dentro da UF Farmácia produtos como: solução para desinfecção e outros. Entretanto essa atividade não se encontra em funcionamento nem existe a expectativa de incremento dessa atividade, visto a necessidade para tanto, de investimentos relacionados à aquisição de equipamentos e materiais, quantidade e capacitação do pessoal envolvido e a realidade econômica e financeira do hospital.

O reflexo contábil do seu *mix* de produtos e serviços e das interações entre UF Farmácia e as outras unidades funcionais, são evidenciados através dos seus controles extracontábeis, tal como: Relatório Mensal de Consumo e Medicamentos. O Relatório discrimina apenas dois centros de custos: Bloco Cirúrgico e Ambulatório.

4.4.2 Unidade Funcional Nutrição e Dietética.

A UF Nutrição e Dietética do hospital pesquisado têm o objetivo de oferecer de acordo com as técnicas dietéticas e normas sanitárias, alimentação adequada para os pacientes e sadios acompanhantes de pacientes; além do fornecimento de lanches e refeições através do restaurante, para os seus funcionários.

Os sadios que tem direito a alimentação mencionada se referem aos funcionários do hospital pesquisado e acompanhante autorizados pela Assistência Social. Os funcionários do turno diurnos têm direito ao almoço, os do turno noturno, estes têm direito ao jantar. No tocante aos pacientes refeições e lanche à noite.

O controle da concessão da alimentação é feito através da emissão de fichas pela Unidade Funcional Nutrição e crachás preparados pelo Serviço Social.

Além do acompanhamento dietético de todos os pacientes, esta unidade fornece em conjunto com a equipe médica e de enfermagem de cada especialidade, três tipos de produtos: (a) **nutrição normal**, geral e especial, (dependendo do estado geral do paciente, estes podem receber uma alimentação normal com algumas restrições de açúcar, sal, etc., via oral); (b) **suporte nutricional** (quando os pacientes por algum comprometimento não podem receber alimentação normal via oral). O suporte nutricional consiste na preparação de uma alimentação especial acompanhado pela nutricionista que deve ser administrada ao paciente na veia (Nutrição Parenteral); e (c) **nutrição enteral**, que consiste na utilização de próteses (tubos especiais) diretamente no intestino ou estômago. O suporte nutricional consiste no fornecimento de medicamentos que sejam adequados ao estado clínico do paciente e no fornecimento de outros elementos essenciais tais como: glicose, cálcio, aminoácidos, etc. e estes serviços também são oferecidos no mercado através de empresas especializadas. Por ocasião da pesquisa, o hospital não utilizava produtos hortigranjeiros necessários a complementação alimentar devido a dificuldades financeiras.

Portanto, em razão do cumprimento da sua missão, o reflexo contábil do *mix* de produtos e serviços da UF Nutrição e Dietética são evidenciados através da elaboração do seguinte relatório: Relatório de Movimentação Mensal de Receita e Despesas, Doações e Estoque. O fornecimento de refeições não é feito por centro de custos nem por tipo de beneficiário, apenas existe um programa de contabilidade que apresenta percentuais por tipo de alimentação fornecida.

4.4.3 Unidade Funcional Arquivo Médico

Considerando a definição de seu negócio enquanto entidade do hospital pesquisado, entende-se que o *mix* de produtos e serviços desta unidade funcional é todo relacionado com a manutenção de todos os dados dos pacientes como fonte de pesquisa e atendimento à legislação.

O arquivo médico do hospital pesquisado, na verdade, se assemelha a um arquivo morto, tendo em vista a pouca movimentação, a estrutura observada inadequada ao cumprimento da sua missão e a existência de apenas um funcionário e uma estagiária que cumpre pena alternativa judicial com previsão de permanência de apenas 30 dias. A responsável pela Uf tem a função de gerenciar o arquivo do hospital pesquisado, incluindo serviços tais como: organização de arquivo, declarações diversas e guarda física de documentos.

A unidade carece de uma estrutura logística que contemple além da movimentação do prontuário dentro do hospital e a garantia de sua integridade, favoreça a um conjunto de procedimentos técnicos nas áreas de Arquivologia e Biblioteconomia dentro da realidade do hospital.

O arquivo médico tem sob sua responsabilidade um total de aproximadamente 32.000 prontuários médicos arquivados, e manuseia uma média mensal de 500 prontuários.

No cumprimento de sua missão, a unidade funcional disponibiliza informações para as demais unidades funcionais com diversas finalidades, cujo produto de seu trabalho representam os gastos incorridos na unidade traduzidos pela utilização dos recursos necessários para disponibilizar os serviços sob a sua responsabilidade. A Unidade não elabora posições estatísticas.

4.4.4 Unidade Funcional Almoxarifado

Considerando a definição de seu negócio enquanto entidade do hospital pesquisado, a UF Almoxarifado não consegue cumprir de maneira adequada, a função de logística de distribuição interna, dos materiais e medicamentos, para todas as unidades funcionais do hospital pesquisado.

Com uma estrutura completamente fragilizada no tocante à proteção e controle dos estoques, realiza ainda as funções de compra e recebimento de materiais. Divide com a Farmácia e a Nutrição as funções de compra, arquivamento e controle de medicamentos e alimentos.

O processo de trabalho desta unidade, que absorve as funções de compras do hospital, foi assim discriminado:

- Recepção e conferência dos materiais adquiridos dos fornecedores (não foram identificados registros manuais ou eletrônicos da movimentação dos materiais, bem como a prática de inventários);
- Recepção das solicitações de materiais e medicamentos remetidas pelas demais unidades funcionais;
- Entrega dos produtos solicitados no próprio recinto do almoxarifado, visto que possui apenas um único funcionário e em vista disso não pode efetuar a entrega diretamente na unidade funcional requisitante;
- Recepção dos caminhões dos fornecedores e conferência dos materiais adquiridos;
- Arquivamento e controle das notas fiscais e requisições de materiais.

Não se conseguiu identificar a quantidade de itens distribuídos mensalmente pelo almoxarifado, tendo em vista não haver nenhum tipo de relatório gerencial ou qualquer tipo de controle extracontábil do material movimentado. O programa da MV informática não contempla a movimentação do almoxarifado.

Nesse modelo de aquisição, arquivamento, distribuição e controle de materiais e equipamentos médico-hospitalares, não foram identificados quaisquer sistemas de segurança que impeça o acesso aos estoques. Ficam incluídos também nas tarefas do almoxarifado a aquisição e controle de materiais de manutenção que ficam guardados em um depósito anexo ao almoxarifado. Não existe relação de fornecedores e o controle é feito apenas pelo manuseio das notas fiscais.

No cumprimento de sua missão, a UF Almoxarifado o seu *mix* de produtos e serviços são evidenciados através do seguinte relatório: Relatório de Movimentação Mensal de Materiais.

4.4.5 Unidade Funcional Contas Médicas

A UF Contas Médicas, não existe fisicamente na estrutura do hospital. O controle das contas é efetuado por um funcionário ligado a UF Faturamento e tem por objetivo oferecer informações sobre os serviços prestados aos pacientes servindo de base para o faturamento.

Não se conseguiu nenhuma informação objetiva sobre o seu *mix* de produtos e serviços, tendo em vista que o sistema de controle das atividades executadas não foi apresentado dando a entender que é totalmente informal.

4.4.6 Unidade Funcional Setor de Pessoal

Considerando a definição de seu negócio enquanto entidade do hospital pesquisado, a função da UF Setor de Pessoal, é cuidar dos assuntos da vida funcional dos funcionários, resguardando os interesses mútuos dos funcionários e do empregador.

Considerando a complexidade das atividades desempenhadas a unidade funcional não consegue cumprir de maneira adequada as tarefas inerentes a sua missão, tendo em vista as ineficiências apresentadas nos instrumentos de apoio à execução de suas atividades, tais como: equipamento de computação desatualizado, máquina de escrever elétrica com mais de 12 anos de uso, ausência de linha telefônica individualizada, dentre outras observadas, além do número insuficiente de profissionais vinculados à área, visto que a unidade funciona com apenas um funcionário.

O processo de trabalho da unidade funcional, demonstrado no Capítulo 3, Quadro 5, que inclui diversas tarefas de caráter confidencial, não dispõe de um sistema de arquivamento seguro, inclusive das fichas funcionais, as quais são guardadas em pequeno arquivo móvel sem chaves.

No cumprimento de sua missão, a UF Setor de Pessoal o seu *mix* de produtos e serviços são evidenciados através dos seguintes relatórios e documentos: Folha de Pagamento, Recibo de Férias, Recibo de Serviços Prestados, Rescisões Trabalhistas, Guias de Recolhimento de Encargos Sociais, Recibos de Pagamentos Judiciais, Etiquetas de cartões de ponto, Relações de vales transportes, etc.

4.4.7 Unidade Funcional Tesouraria/Caixa

Considerando a definição de seu negócio enquanto entidade do hospital pesquisado, a função da UF Tesouraria/Caixa, é efetuar os diversos pagamentos com os recursos provenientes do SUS ou gerados pelo próprio hospital, efetuar o controle dos talonários de cheques, efetuar as conciliações bancárias, elaborar os boletins diários de caixa, bem como o arquivamento dos documentos comprobatórios das transações efetuadas.

Uma outra tarefa da unidade funcional é servir de intermediária entre as demais unidades funcionais e a UF Contabilidade que é terceirizada e funciona externamente, recebendo o produto dos *mix* de serviços dessas UFs (relatórios e outros documentos) contendo os fatos contábeis e repassando para a Contabilidade providenciar a contabilização e a elaboração dos demonstrativos contábeis/financeiros do hospital pesquisado. Assim sendo, o Caixa funciona como centro de apoio administrativo caracterizando um desvio de suas reais atribuições, bem como uma fraqueza do sistema de controle interno então existente.

Uma outra fraqueza do sistema de controle interno do hospital pesquisado é a tarefa atribuída ao Caixa da própria unidade para efetuar as conciliações bancárias das contas correntes do hospital por ele movimentada. O mais adequado, nessa situação, seria esta atribuição ser repassada para a Contabilidade, ou outro órgão de controle dentro do próprio hospital.

Em razão do cumprimento da sua missão, a UF Caixa o reflexo contábil do *mix* de produtos e serviços da unidade funcional são evidenciados através da elaboração dos seguintes relatórios: Boletim Diário de Movimento de Caixa, Extratos Bancários.

4.4.8 Unidade Funcional Faturamento

Considerando a definição de seu negócio enquanto entidade do hospital pesquisado, a função da UF Faturamento é efetuar o faturamento e controle das contas médicas proveniente da assistência médica prestada a pacientes através de convênios com a Prefeitura da Cidade do Recife (PCR), de pacientes amparados pelo SUS ou de pacientes particulares que espontaneamente procuram o hospital.

Dentre as suas principais atribuições destacam-se o controle da movimentação financeira proveniente dos créditos provenientes das entidades conveniadas (PCR e SUS) efetuados em conta corrente bancária do hospital. Tem também a tarefa de classificar as contas provenientes das clínicas médica e cirúrgica e do ambulatório, além do controle das glosas e arquivamento de documentos. O processamento do faturamento, na verdade é terceirizada pela empresa MV Informática,

Como fraqueza do sistema de controle interno, para a execução de todas essas tarefas, verifica-se a existência de apenas uma única funcionária que responde pela unidade funcional, contando com a ajuda de outra que responde pela organização das contas médicas.

Uma outra fraqueza identificada no sistema de controle interno existente foi à ausência de um controle efetivo das glosas dos serviços prestados, cujo acompanhamento e controle ainda é feito de forma manual, não sendo gerado nenhum relatório gerencial para a administração do hospital pesquisado, com a finalidade de monitoramento das glosas efetuadas. A inexistência de equipamento de computação em funcionamento é outra fraqueza do sistema identificada.

Em razão do cumprimento da sua missão, a UF Faturamento, o reflexo contábil do *mix* de produtos e serviços da unidade funcional é evidenciado através da elaboração dos seguintes

relatórios: Relação Mensal de Faturamento de Internações Hospitalares, e Relação Mensal de Faturamento de Consultas Ambulatoriais. Englobam Previsões das Receitas.

4.4.9 Unidade Funcional Portaria

Considerando a definição de seu negócio enquanto entidade do hospital pesquisado, a função da UF Portaria, é efetuar o controle da circulação de pessoas no hospital.

Uma outra atribuição da unidade é manter no recinto sob controle os cartões de ponto dos funcionários.

Constata-se que, na verdade, a UF Portaria funciona como serviço de admissão visto que prontuários médicos são preenchidos pelo setor e enviados para todos os setores de enfermagem existentes.

Uma fraqueza identificada do sistema de controle interno foi a ausência de vigilantes para apoio ao trabalho de controle da movimentação de pessoas e o fato da unidade não efetuar um controle efetivo da entrada e saída de materiais no hospital. Uma outra fraqueza do sistema foi a inexistência de um controle da entrada e saída de veículos no recinto do hospital pesquisado, inclusive daqueles que movimentam materiais para o Almoxarifado. Não existe também qualquer controle da movimentação das ambulâncias que pertencem ao hospital pesquisado, cujo controle fica sob a responsabilidade da coordenação executiva do hospital, pois não existe uma Unidade Funcional de Transporte estruturada, sendo o motorista um funcionário na verdade autônomo no desempenho de sua atividade.

Em razão do cumprimento da sua missão, a UF Portaria, o produto dos serviços prestados pela unidade funcional é evidenciado através da elaboração dos seguintes relatórios: Relatório de Admissão de Pacientes e Relatório de Óbitos. Envia os novos prontuários para a enfermagem.

4.4.10 Unidade Funcional Contas a Pagar

Considerando a definição de seu negócio enquanto entidade do hospital pesquisado, a função da UF Contas a Pagar é efetuar o controle do pagamento de todas as obrigações do hospital. Uma das fraquezas do sistema de controle interno, observadas, foi a funcionaria que responde por essa unidade estar lotada fisicamente no recinto da tesouraria/caixa e substituir o caixa nas eventuais necessidades. A sugestão de segregar as funções foi acatada pela administração do hospital pesquisado. Outra fraqueza do controle interno, identificada, foi a falta de conferência por supervisor hierárquico dos documentos que dão origem à emissão de cheques.

Em razão do cumprimento da sua missão, a UF Contas a Pagar, o reflexo contábil do *mix* de produtos e serviços da unidade funcional é evidenciado através da elaboração do seguinte relatório: Relatórios Mensais de Obrigações a Pagar.

5 APLICAÇÃO DA MODELAGEM DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO HOSPITAL FILANTRÓPICO

5.1 VIABILIDADE DE UMA PROPOSTA PARA UM MODELO GENÉRICO DE CONTROLE INTERNO PARA O HOSPITAL FILANTRÓPICO.

O conceito de controles internos, para ser totalmente compreendido, deve ser devidamente analisado pelo conjunto da sua natural aplicação no contexto das rotinas empresariais de acordo com as necessidades da empresa, seu tamanho e cultura própria, diversidade de negócios, dispersão geográfica, bem como nas áreas operacionais.

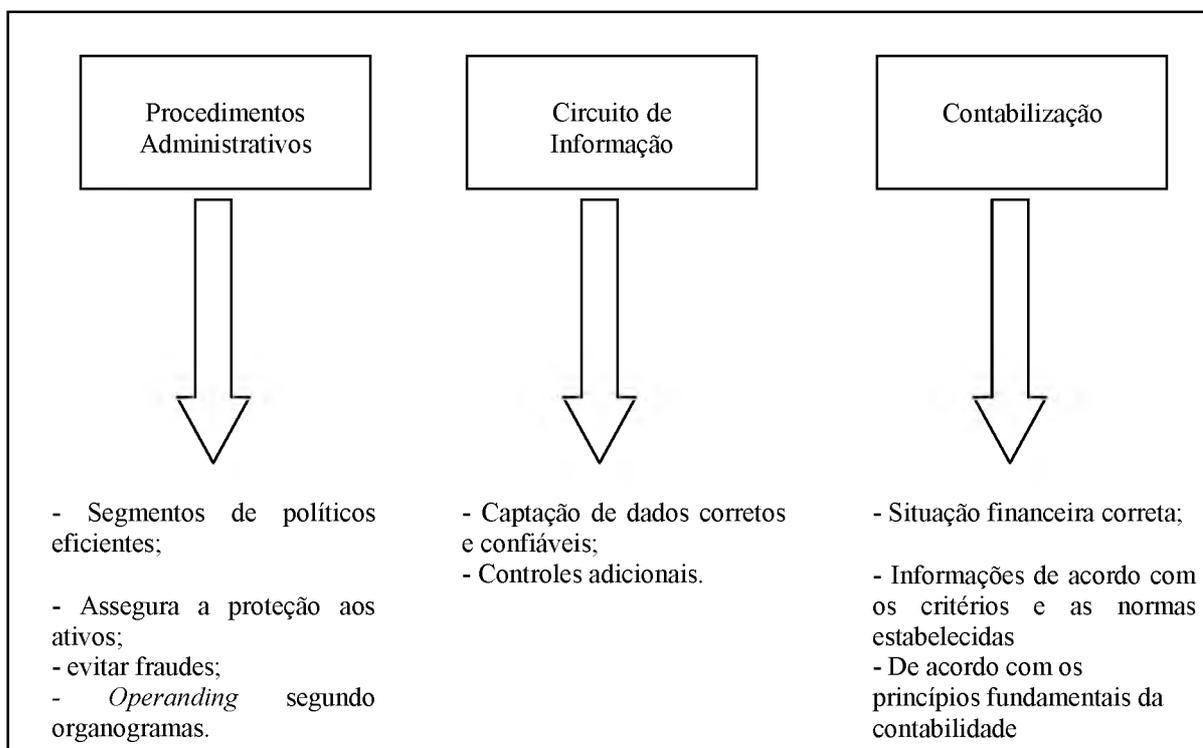
Para o Conselho Federal de Contabilidade, o sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis e de sua eficácia operacional.

O controle pode ainda significar o monitoramento do desempenho de processos estrategicamente escolhidos pela empresa para atingir seus objetivos.

5.2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES E SISTEMA CONTÁBIL

A figura abaixo resume a classificação de controles internos, distinguindo entre os principais procedimentos administrativos, sistemas de informações e o sistema contábil.

Figura 6 – Objetivos dos Controles Internos



Fonte: OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA (2002:85).

No que se refere à classificação dos controles internos os procedimentos implantados em uma organização podem ser classificados conforme as seguintes categorias:

- Controles do sistema contábil;
- Controles do sistema de informações.

Os objetivos contábeis e de informações devem fornecer à administração e ao pessoal de supervisão meios de identificar erros ou omissões nos registros contábeis, pois quanto maior o volume das transações envolvidas, menor a participação direta da administração nessas transações.

Assim, um adequado sistema de informações e relatórios gerenciais deve prover à administração informações confiáveis, claras, precisas, objetivas, atualizadas e em prazos adequados, que possibilitem a tomada de medidas saneadoras e sirvam para as tomadas de decisões, quando aplicável.

Exemplos de controles do sistema de informações:

- Avaliação do tipo de informação apresentada;
- Qualidade da informação apresentada;
- Utilização correta da informação;
- Sistema de relatórios estratificados para cada nível administrativo.

5.2.1 Controles Organizacionais

Compreendem os métodos administrativos e operacionais implantados para uso rotineiro nas diversas atividades da organização.

A organização e a segregação de funções, maneira pela qual a administração delega autoridade e responsabilidade, devem constituir-se em elementos efetivos de controle.

Um dos mais importantes princípios de controle interno estabelece que as funções devem ser atribuídas às pessoas de modo que nenhuma delas possa controlar isoladamente todas as fases de processamento de uma transação.

Exemplos de controles organizacionais:

- Segregação de funções;

- Definição da delegação de autoridades;
- Procedimentos para as aprovações e autorizações;
- Parâmetros para a medida e quantificação do desempenho operacional.

Outro tópico importante no sistema de controle interno, a ser considerado, é os controles de procedimentos e do fluxo da documentação.

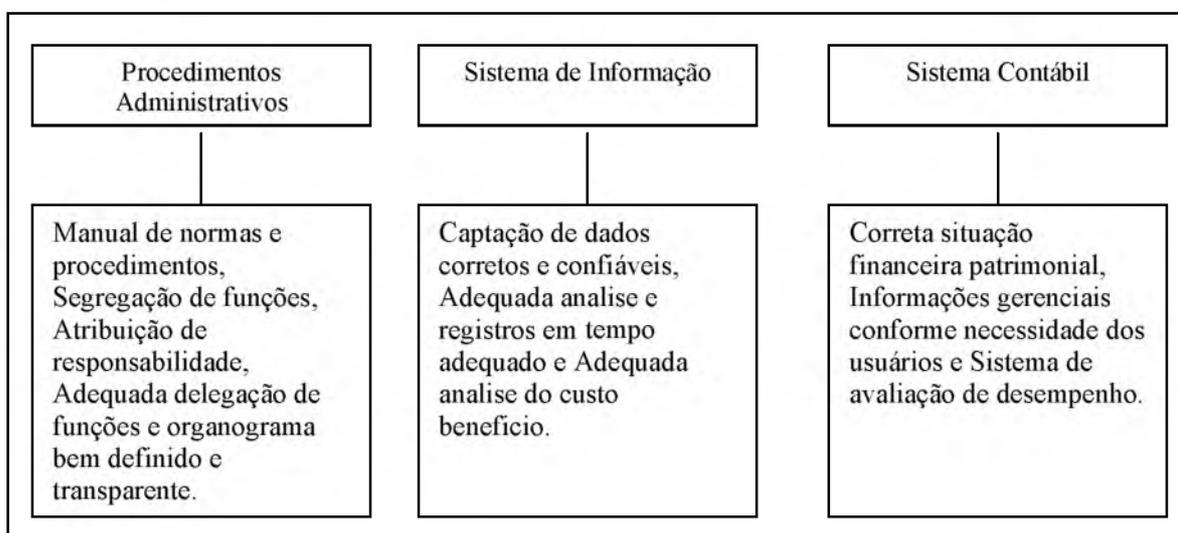
São inseridos no fluxo diário da documentação, visando garantir que o processamento de uma informação, em um determinado estágio, seja conferido nos estágios seguintes.

Essas categorias objetivam obter razoável certeza de que:

- As transações e operações estão de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- As transações e operações são contabilizadas apropriadamente, permitindo a preparação das demonstrações contábeis de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e também a caracterização da responsabilidade por essas transações e operações;
- O acesso aos ativos é possível somente a elementos com a autorização da administração; e.
- É estabelecida responsabilidade para que as operações e transações contabilizadas sejam, quando aplicável, comparadas com a existência física, em intervalos razoáveis, para que a ação apropriada seja tomada quanto a diferenças encontradas.

A figura abaixo resume a classificação de controles internos, distinguindo entre os principais procedimentos administrativos, sistemas de informações e o sistema contábil.

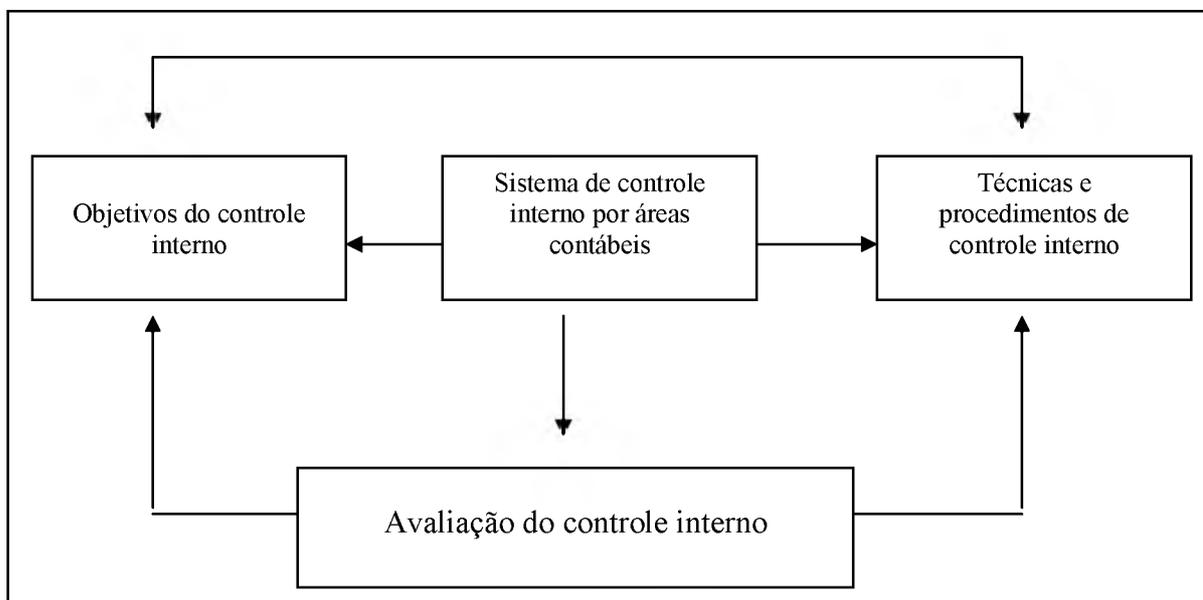
Figura 7 – Procedimentos Administrativos, Sistema de Informações e o Sistema Contábil.



Fonte: OLIVEIRA; PEREZ Jr; SILVA (2002:87).

Com base nas concepções acima apresentadas pode-se inferir que um modelo de controle interno para o hospital filantrópico pesquisado deverá ter a seguinte configuração:

Figura 8 – Integração Entre Objetivos, Procedimentos e Avaliação dos Controles Internos para o Hospital Filantrópico.



Fonte: OLIVEIRA; PEREZ Jr; SILVA (2002:81).

Com base nesse modelo, haverá Integração entre objetivos, procedimentos e avaliação dos controles internos.

Assim sendo, apresenta-se no ponto a seguir uma proposta para a implantação de um sistema de controle interno adequado a realidade do hospital filantrópico pesquisado.

5.3 PROPOSTA DE UM MODELO GENÉRICO DE CONTROLE INTERNO ADEQUADO A REALIDADE DO HOSPITAL FILANTRÓPICO

Organização vem sendo apresentada em administração com diversos significados, dos quais dois são do interesse direto desta pesquisa. O primeiro se refere à organização como sinônimo de empresa e o segundo, que serve para entender melhor o primeiro, como estrutura funcional.

A organização como estrutura funcional apresenta dentre as suas características essenciais a de ser um conjunto de atividades necessárias para atingir os objetivos empresariais; e a de atribuir a responsabilidade por cada grupo de atividades correlatas a um profissional com a autoridade suficiente para comandar a execução das atividades.

Tendo em vista os objetivos deste trabalho, e para proporcionar um melhor entendimento da proposta que se apresenta, torna-se indispensável à indicação dos principais componentes de uma organização, conforme segue: as pessoas, os órgãos e as relações entre os mesmos.

Ressalte-se que se considera a relação entre os órgãos e as pessoas o componente tido como talvez o mais importante dentro da organização. Refere-se ao relacionamento existente entre as pessoas e seu trabalho, as relações entre superiores e subordinados, o relacionamento das funções de um e outro setor e qualquer outro tipo de relação existente ou promovida pela organização.

A partir dessas constatações e análises efetuadas, visualiza-se a perspectiva para a implantação pelo hospital filantrópico de um Modelo Organizacional suportado por um sistema de controle interno devidamente formalizado, adequado à realidade do hospital, conforme estruturação apresentada a seguir:

CONTROLES ORGANIZACIONAIS

1. Organograma Organizacional*
2. Manual de Organização (definindo a posição hierárquica de cada unidade organizacional e os níveis de autoridade e responsabilidade dos seus chefes e o que podem ser delegadas aos seus subordinados)
3. Manual de Procedimentos operacionais (incluindo sistema de aprovações e autorizações) e fluxogramas.
4. Segregação de Funções
5. Avaliação de Desempenho suportada por informações gerenciais contábeis (incluindo parâmetros para a medição e a quantificação do desempenho operacional) e indicadores de desempenho por Ufs.

CONTROLES CONTÁBEIS POR UNIDADES FUNCIONAIS

1. Livros Contábeis
2. Livros Fiscais
3. Livros Sociais
4. Livros Auxiliares
5. Demonstrativos Contábeis/Financeiros
6. Plano de Contas Manualizado

7. Relatórios de informação gerencial/contábil (contendo dados financeiros e operacionais)
8. Cumprimento de normas e princípios contábeis (regime de competência, notas explicativas).
9. Mapas de Apuração e Acompanhamento dos Custos e Despesas Operacionais/Resultados por Centros de Custos
10. Sistema de Conferência, Aprovação e Autorização.
11. Segregação de Funções
12. Auditoria Interna

CONTROLES EXTRACONTÁBEIS POR UNIDADES FUNCIONAIS

1. Cartões de Ponto
2. Conciliação bancária
3. Fichas de Controle de Estoque
4. Fichas de Prateleira
5. Fichas de controle de fornecedores
6. Fichas de Cadastro de Pacientes
7. Fichas de Controle de Doações

* Organograma demonstrado no Anexo B

8. Fichas de Controle tributário
9. Fichas de Controle Financeiro de Funcionários
10. Livro/Fichas de controle de movimentação de veículos
11. Fichas de Controle de Faturamento
12. Fichas de Controle das Glosas
13. Fichas de Controle de Bens Patrimoniais
14. Formulários para conciliação bancária
15. Relatórios de acompanhamento de despesas e receitas
16. Sistema de fundo fixo de caixa com reembolsos periódicos

CONTROLES ADMINISTRATIVOS

1. Treinamento de Pessoal
2. Análise das Variações entre valores orçados e incorridos
3. Controle dos Compromissos Assumidos
4. Delegação de funções
5. Ordens internas escritas

AJUSTES NO SISTEMA OPERACIONAL E NAS UNIDADES FUNCIONAIS

1. Ativação da Unidade Funcional de Compras*
2. Criação de uma Unidade Funcional de Acompanhamento e controle de custos hospitalares*
3. Ativação da Unidade Funcional de Tesouraria*
4. Ativação da Unidade Funcional de Transporte*
5. Ativação da Unidade Funcional de Vigilância*
6. Criação de uma Unidade de Auditoria Interna com um número mínimo de dois funcionários

Portanto, além desses meios e controle interno supra citado, na verdade, terão que ser considerados todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais documentos de organização administrativa, que constituem o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizados pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresas e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

* Previsto no Organograma do hospital pesquisado (Anexo B), mas não funciona.

5.4 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE DE ACORDO COM A REALIDADE

OBSERVADA

A eficiência operacional depende da adequada elaboração de normas e procedimentos de controle.

Elementos de controle ajudam a atender as necessidades de gerar informações contábeis.

Considerando a realidade do hospital pesquisado, apresenta-se, a seguir, uma proposta, por setor, de procedimentos de controle de acordo com a realidade observada.

- Controle por tarefas
- Controle por auditoria

No Controle por auditoria os gerentes treinam os funcionários para executar uma tarefa de modo específico, e então usam de auditorias fortuitas para verificar se os funcionários estão trabalhando como previsto.

O controle por tarefa será apropriado, pois:

- Existem exigências legais para seguir regras ou procedimentos específicos para proteger a saúde do paciente, e para obtenção / renovação do certificado de filantropia;
- Funcionários manuseiam ativos líquidos;
- Existe a necessidade da instituição controlar alguns aspectos de seu ambiente e, portanto a necessidade de aplicações de julgamento sobre a aplicação de regras específicas desenvolvidas pela empresa que os funcionários devem seguir, tanto na área medica, quanto na área administrativa;
- O processo não é muito difícil, ou caro de monitor a obediência dos funcionários;

- No controle organizacional a escolha das regras operacionais que dizem aos membros da empresa o que fazer, e a escolha das regras de reforço que especificam as conseqüências para funcionários que não seguem as regras operacionais.

a) Almoxarifado / Estoque / Farmácia

- Funções de compras separadas em recepção, expedição e controle de estoque;
- Solicitações formais de compras identificando quem solicita, quem aprova;
- Estoque mínimo normativo;
- Cotações por escrito a vários fornecedores, no mínimo (3) três;
- Aprovação das cotações pela diretoria antecedendo a emissão dos pedidos de compras;
- Numeração tipográfica nos pedidos de compras;
- Controles analíticos para compras cuja entrega seja parcelada;
- Sistema de conferência pelo almoxarifado das mercadorias adquiridas;
- Procedimentos para as divergências encontradas;
- Registros imediatos nos controles de estoque;
- Adoção de fichas de controle de estoque e de fichas de prateleira;
- Confronto periódico de saldos físicos e financeiros dos estoques com inventários físicos;

- Revisões periódicas para detectar materiais obsoletos;
- Controle de portaria para os veículos que entregam as mercadorias adquiridas;
- Limitações ao acesso de pessoas diversas às instalações do almoxarifado;
- Custódia das chaves do recinto;
- Funções de atualização dos controles de estoque, por pessoas independentes da custódia de material;
- Formulários de cotação de preços e pedido de compra;
- Elaboração de cadastro de fornecedores;
- Organização de arquivo de documentos (notas fiscais, requisição, etc) utilizando arquivos de aço com chaves;
- Determinação de prazos de solicitações e prazos de entrega dos materiais relacionados na requisição;
- Sistema de proteção com restrições ao acesso aos estoques.
- Controle de devoluções de materiais e medicamentos.

b) Caixa e Bancos

- Autorização da diretoria para todas as aberturas e fechamento de contas bancaria;
- Enceramento sistemático de contas sem movimentação;

- Controle de talonários de cheques e uso do cofre para a sua guarda;
- Renovação periódica de procurações para movimentação de contas;
- Restrições ao acesso de funcionários ao ambiente da tesouraria/ caixa;
- Número mínimo de funcionários para as funções de controle e registros dos numerários;
- Férias anuais para funcionários responsáveis por numerário;
- Contagens de caixa periódicas, por pessoas independentes aos controles de caixa;
- Proibição de custódia no recinto de documentos alheios ao caixa;
- Depósitos regulares dos recebimentos de caixa (dinheiro e cheques os quais devem ser nominais a favor da empresa);
- Procedimentos especiais para recebimento efetuados por depósitos direto em contas correntes;
- Emissão de cheques nominativos com duas assinaturas;
- Inutilização de cheques cancelados e anexação aos canhotos para arquivamento;
- Utilização do sistema de fundo fixo de caixa, com reembolsos regulares através de cheque pagável ao responsável;
- Conciliações bancárias mensais, efetuadas por funcionários sem responsabilidade de caixa, com aprovação pelo contador ou outro elemento em nível de chefia do setor de pessoal;

- Meios de arquivo adequados às necessidades do setor (fichários com chaves, birôs com gavetas, armários);
- Limitações ao acesso de pessoas estranhas ao setor;

c) Pessoal

- Fichas de registros de empregados atualizadas;
- Controle de registro de tempo (cartão de ponto) e descrição das exceções em razão da função;
- Conferência periódica nos dados constate em cadastros e folhas de pagamento de funcionários;
- Conta bancária especial, mensalmente conciliada por funcionários sem ingerência no preparo da folha e dos cheques para o pagamento;
- Conferência dos encargos e impostos antes do seu recolhimento, por pessoa competente;
- Identificação de atividades que se enquadrem como insalubres e ou tidas como perigosas, segundo a legislação;
- Controle adequado para compra, custódia e distribuição dos vales-transportes.

d) Ativo Fixo

- Autorização e aprovação da diretoria para início de um processo de um gasto que será debitado ao ativo;

- Registros detalhados demonstrando o valor dos itens individuais que compõem o ativo fixo, integrado na contabilidade e reconciliado periodicamente;
- Verificação regular por intermédio da contagem física dos itens com as contas sintéticas do razão;
- Registros de bens existentes, mas não incluídos nos livros tais como:
 - Itens totalmente depreciados;
 - Itens obsoletos;
 - Item necessitando reparos.
- Autorização para retirada de itens do ativo fixo;
- Política de depreciação definida em instruções internas;

Em termos genéricos o sistema de controle interno que se propõe para o hospital filantrópico pesquisado terá que observar além dos controles e procedimentos já sugeridos os seguintes itens:

e) No Controle Organizacional

- Segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não devem custodiar ativos da empresa);
- Atribuição de responsabilidade (os setores devem utilizar fichas com descrição de atividades);

- Delegação de funções (prioridade para instruções escritas);
- Organograma bem definido e transparente;
- Manual de organização com todas as suas rotinas internas;
- Práticas efetivas de administração bem definidas e padronizadas.

f) Um sistema de informações com as seguintes características:

- Captação de dados de forma correta e confiável;
- Sistema contábil espelhando a correta situação financeira patrimonial;
- Informações gerenciais, conforme as necessidades dos usuários;
- Segregação de funções;
- Um sistema de avaliação de desempenho.

g) No controle contábil:

- Sistema de conferências, aprovação e autorização;
- Segregação de funções;
- Controles físicos sobre ativos e auditoria interna;
- Controle de custos simplificado.

h) No Controle Administrativo

- Treinamento de pessoal.

i) Um sistema de avaliação de desempenho

- Para coordenar as atividades dos diferentes tomadores de decisões, indicando como cada um contribui para os objetivos da empresa, atrelado a um sistema de recompensas, nomeando padrões de desempenho ou metas para cada unidade funcional.

A utilização da informação gerencial contábil, fonte primária para tomada de decisão e controle oferece subsídios para aperfeiçoar processos e desempenhos da empresa.

Deixamos de sugerir a implantação de um sistema de controle de custos, devido ao foco da pesquisa e a necessidade de conhecimento técnico especializado e a realidade observada do hospital.

5.4.1 Auditoria Interna

Vale ressaltar que não adianta o hospital implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema de controle ou se não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

Dessa forma o hospital pode se valer do apoio da auditoria interna, que é uma especialização da contabilidade voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado.

A auditoria interna ajudará a salvaguardar os interesses da instituição a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis/financeiros promovendo estímulo à eficiência operacional.

Vale ressaltar que os controles instituídos pela organização devem propiciar ao auditor as condições básicas necessárias para em seus exames identificar as principais atividades relativas a controles gerais das atividades.

5.4.2 Estrutura da Auditoria / Conteúdo e Subdivisão

Toda documentação da auditoria interna deve ser objeto de um sistema específico de registro e guarda atendendo a padrões de segurança adequados. Além do esforço físico que atenda a esses padrões de segurança recomenda-se, complementarmente a seguinte subdivisão básica, em nível mínimo. A saber:

a) Fontes Externas ao Setor

a.1) Diretrizes da Empresa

- Manuais;
- Organogramas;
- Documentação dos sistemas.

a.2) Orçamentos

- Orçamentos anuais;
- Orçamentos setoriais.

a.3) Contratos

- Contratos de manutenção;

- Contratos de empréstimos;
- Outros.

a.4) Publicações e Relatórios de Áreas

- Planos de contas;
- Protocolos e atas;
- Instruções e normas operacionais;
- Listas de preços e de custos.

a.5) Documentações Financeiros e Operacionais

- Relatórios contábeis e gerenciais;
- Balanços e demonstrações financeiras;
- Balancetes;
- Outros.

b) Arquivo Operacional

b.1) Diretrizes e Instruções de Chefia de Auditoria

- Manual de auditoria;

- Programas de auditoria;
- Questionários de avaliação do sistema de controle interno.

b.2) Comprovações do Programa de Auditoria

- Circularização de saldos;
- Levantamentos físicos;
- Outros.

b.3) Papéis de Trabalho

- Por natureza de controle;
- Por períodos;
- Natureza de trabalho.

b.4) Planos

- Planejamento de longo prazo;
- Plano anual.

b.5) Documentos Especiais

- Fraudes e investigações

b.6) Registros Internos

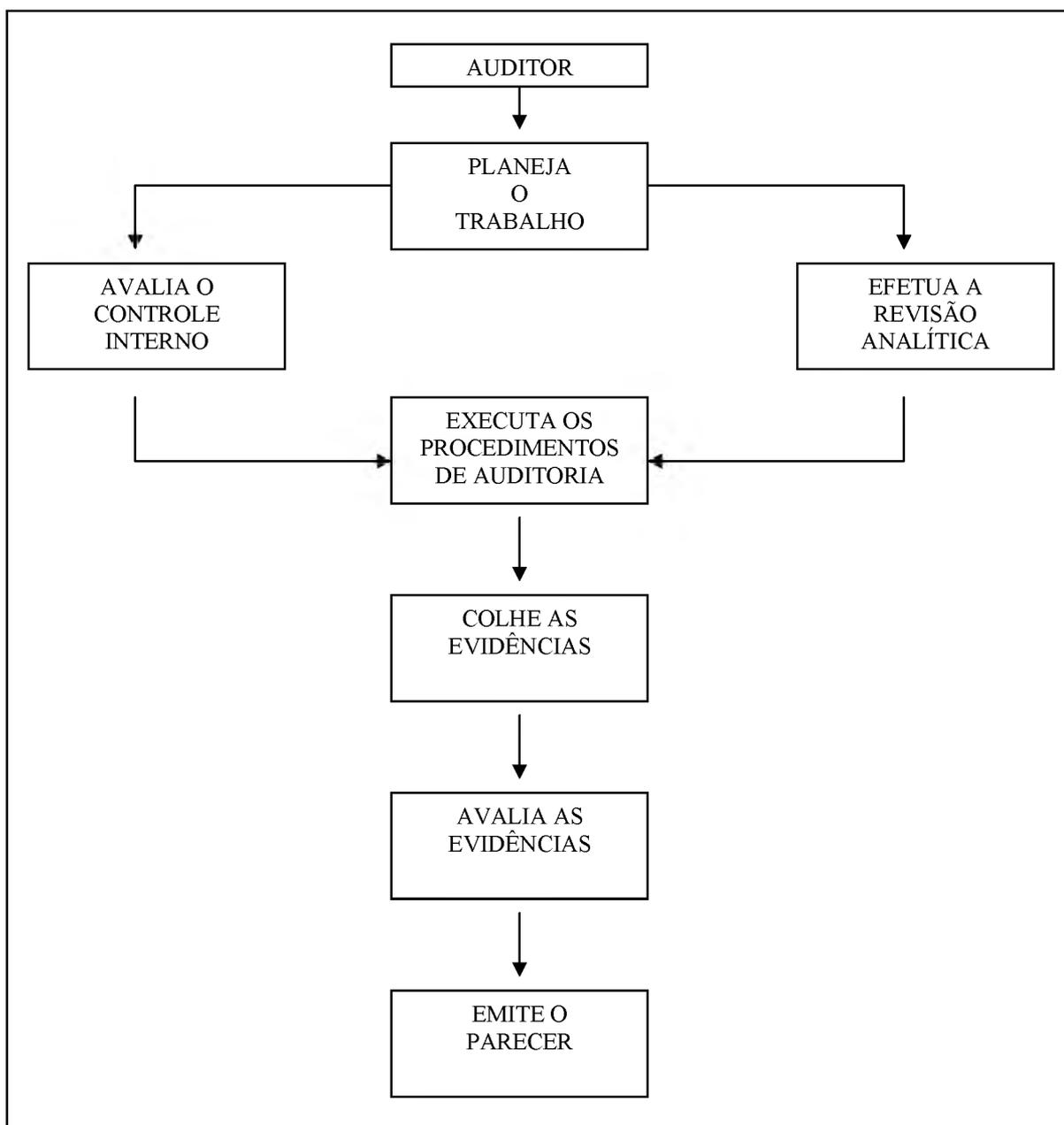
- Correspondências
- Horas trabalhadas
- outros

b.7) Relatórios**b.8) Demais Documentos**

5.4.3 Modelo das Etapas de Auditoria

Apresenta-se a seguir o modelo de auditoria que se propõe para o hospital pesquisado:

Figura 9 – Passos de Auditoria



Fonte: ALMEIDA (1996:37)

5.5 INTERAÇÕES DO MODELO PROPOSTO COM A REALIDADE PERCEBIDA

Uma característica identificada na cultura organizacional do hospital filantrópico pesquisado na área administrativa é a centralização administrativa e a falta de independência funcional decorrente da ausência de especialização verificada na atuação dos vários atores, nos vários níveis de função e tarefas.

Esta realidade, não resta dúvidas, vem contribuindo para a permanência do modelo de gestão instituído, não participativo, sem ênfase no planejamento, sem estímulo ao comportamento independente dos gestores das unidades funcionais pesquisadas e sem nenhum critério de avaliação de desempenho.

Não se pode negar, que esta característica pode se apresentar como uma dificuldade na implantação de um novo modelo de Controle Interno para o hospital filantrópico sob análise. Por outro lado, poderá se apresentar como facilitador na medida em que poderão motivar os atores pelas perspectivas de uma maior especialização, segurança e maior participação na tomada de decisão.

A missão da Associação mantenedora do hospital pesquisado é contribuir para a melhoria da saúde da sociedade, oferecendo as condições necessárias para uma assistência gratuita aos reconhecidamente pobres (universalidade do SUS), para tanto, utilizando a estrutura do hospital filantrópico em análise e a de quaisquer outras instituições beneficentes e/ou filantrópicas, inclusive escolas por ela fundada ou a seu patrimônio venham a ser incorporadas.

Vale ressaltar que é de fundamental importância a declaração de missão da Associação, bem como do hospital pesquisado, para a caracterização do processo de gestão que originará o sistema de controle interno que determinará as diretrizes de funcionamento das unidades

funcionais (de saúde, de apoio à saúde e de apoio administrativo e financeiro) com base no modelo proposto como resultado desta pesquisa.

Em decorrência das atividades desenvolvidas pela instituição, existe uma gama de ocorrências, denominadas eventos econômicos, uma vez que tais atividades se caracterizam como processo de transformação de recursos em produtos e serviços.

Vale destacar que o simples agrupamento de recursos não garante a eficácia e a eficiência do processo produtivo. Faz-se necessário um processo estruturado de gestão. E é essa a tarefa de administração que constitui o sistema de gestão ou processo de gestão.

O processo de gestão é quem orienta a realização das atividades da empresa e seus propósitos, ou seja, é responsável pela dinâmica do sistema. Justifica-se pela necessidade de planejamento, execução e controle das atividades empresariais, para que a empresa alcance seus propósitos. Requer um conhecimento adequado da realidade, obtido por meio de informações geradas pelo subsistema de informações.

Assim sendo, o modelo de controle interno proposto, integra o subsistema de gestão e fará parte do conjunto de normas, princípios e conceitos que terão por finalidade orientar o processo administrativo do hospital pesquisado para que este cumpra a missão para a qual foi constituído.

Vale ressaltar que o sistema proposto poderá ser aperfeiçoado com a inclusão de relatórios de controle ao invés de fichas, caso venha o hospital optar pela informatização dos seus processos organizacionais.

No tocante ao processo de controle, no qual estão inseridas as normas de procedimentos e a utilização da auditoria interna, visa assegurar que os resultados planejados sejam efetivamente

realizados, por meio da correção de “rumos”, devendo ser apoiado na avaliação de resultados e desempenhos.

A implementação do conceito de avaliação de desempenho na empresa, por conseguinte, requer bases concretas para avaliação dos possíveis desvios ocorridos a fim de orientar os executivos a se empenharem o mais rapidamente possível no processo de retomada da situação planejada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão de saúde no Brasil passou por uma série de transformações nos últimos tempos, principalmente depois de 1994 com a estabilização da moeda, o que exigiu das empresas em geral e as de saúde em particular, deixassem de lado a ciranda financeira para implementarem um programa de gestão de resultados.

Paralelamente a esta estabilização, houve o grande avanço da globalização que integrou cada vez mais os povos, fazendo com que as empresas sentissem a necessidade de se atualizar e prestar serviços de melhor qualidade e com maior eficiência. Isto tudo faz com que estas empresas tenham que investir em melhores equipamentos e que os profissionais estejam mais bem capacitados e especializados, e que por sua vez, exige melhores remunerações e, conseqüentemente, aumenta seus custos.

Os avanços tecnológicos são fantásticos, porém os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são cada vez mais altos.

Tecnologia é um fator determinante para o aumento dos custos da saúde. No caso dos hospitais brasileiros, no entanto há outro problema crucial: a administração. Comenta-se que apenas 1% dos hospitais brasileiros possui administração profissional, que conta com administrador hospitalar graduado e que possui uma visão dinâmica e futurista.

Segundo Oliveira (1998), os custos dos hospitais brasileiros são muito mal elaborados, aliás, poucos se preocupam com os custos. A grande maioria vive em aumentar sua tabela de preços, independentemente da análise real do seu custo hospitalar.

Na medida em que as idéias de economicidade e controle gerencial passam a fazer parte da visão contábil aplicada às entidades hospitalares (inclusive as pertencentes à rede de saúde do estado e pela semelhança de objetivos as de finalidades sociais e ou beneficentes) a escassez

de recursos, demandas crescentes e perspectiva de aumento dessas demandas pressionam de forma intensa o sistema de saúde como um todo.

A literatura analisada, em torno da definição da situação problema deste estudo, coloca as entidades hospitalares filantrópicas em pé de igualdade com as entidades hospitalares da rede pública devido à semelhança de seus objetivos, e conseqüentemente prevalecendo situações causadas por problemas de desequilíbrio entre receitas e despesas e desconhecimento dos seus custos operacionais e falta de monitoramento da execução das atividades desempenhadas pelas unidades funcionais.

Recentemente, a crise nos hospitais da rede pública, os médicos pedindo demissão por causa das precárias condições de trabalho das emergências, o desemprego no Estado maior que a média nacional (12,8% na Região Metropolitana do Recife para 11,7% no Brasil e rendimento real médio em Pernambuco de R\$ 599,00 em Pernambuco para R\$ 886,60 no Brasil em junho deste ano), conforme indicadores apresentados pelo Jornal do Comércio em 01.08.2004, juntamente com os problemas atuais do Sistema Único de Saúde – SUS, vem acarretando o estrangulamento do tratamento especializado.

Por outro lado, devido ao exposto, é difícil a situação de Pernambuco, com uma população de mais de sete milhões de habitantes desde o final da década de 90, que se encontra entre os dez estados mais populosos e de maior densidade demográfica do País, com 184 municípios e, cerca de 70% da população vivendo em centros urbanos com 41% da população do estado concentrando-se na Região Metropolitana do Recife. Com uma área de 2.483 Km², correspondentes a 2,5% do território estadual, o Grande Recife abriga uma população em torno de três milhões de habitantes e funciona como verdadeiro ponto de convergência e polarização em relação a demais regiões do Estado e do Nordeste.

Diante dessa preocupante realidade, outro fator importante, é que, como o setor de saúde apresenta-se em um momento difícil, de retração, com a maioria das instituições hospitalares particulares tendo sua capacidade instalada ociosa devido à queda da demanda, devido ao baixo poder aquisitivo da população, a pressão por serviços gratuitos ou de baixo custo tem se tornado cada vez maior.

Neste contexto, é importante o papel das entidades hospitalares privadas conveniadas, bem como o das entidades sem fins lucrativos/ beneficentes, que começam a se preocupar em obter melhores resultados no tratamento, desenvolvendo meios de controle operacionais e de custos pela necessidade de não deixar cair a qualidade.

Entretanto, estas instituições, especialmente as de fins não lucrativos/beneficentes, conforme a integrante da nossa pesquisa, que prestam serviços aos órgãos governamentais, enfrentam, em geral, grandes problemas econômicos e financeiros, pois alegam receberem valores insuficientes pelos serviços prestados.

Por outro lado, vale ressaltar, que para atingir a eficiência nestas atividades será necessária uma utilização racional dos fatores de produção, tais como, a redução de custos, e a produção de serviços de qualidade satisfatória. A importância dos custos nesse setor torna-se vital, por isso, precisamos de sistemas eficientes de controle e acompanhamento das atividades operacionais indispensáveis nessas organizações hospitalares.

Assim sendo, o grande desafio para a administração hospitalar dessas entidades hospitalares será controlar seus custos operacionais através de administradores eficientes que emprestem aos seus serviços maior operacionalidade. O emprego de modernas técnicas administrativas nos hospitais não pode dispensar o emprego de um sistema de controle interno e de custos, que ofereça instrumentos eficazes para a administração.

A nossa pesquisa, por conseguinte, considerando a relevância dos fatos acima apresentados, visou oferecer uma contribuição no sentido de investigar se no hospital pesquisado o sistema de controle interno então utilizado vem contribuindo para a obtenção do Certificado de Filantropia, que é obrigatório para esse tipo de entidade, através da implantação e acompanhamento sistemáticos de sistemas de controles administrativos, contábeis e gerenciais, por parte da administração da entidade, e em que medida a administração do hospital desenvolve ações sistemáticas para o aperfeiçoamento contínuo do controle interno, com o objetivo de viabilizar procedimentos de auditoria eficazes com vistas à obtenção e/ou renovação do Certificado de Filantropia.

Vale ressaltar, que a análise do Organograma Institucional do hospital filantrópico pesquisado, que apresenta um desenho organizacional mais completo do que o identificado na pesquisa realizada, e o levantamento da estrutura informal em funcionamento, já apontava, inicialmente, para a necessidade de aperfeiçoamento da estrutura organizacional e do processo de gestão então existente.

A operação geral desse hospital, não era significativamente diferente da de muitos outros integrantes da rede de saúde do Estado, e a sua principal finalidade é a de prestar assistência complementarmente ao Sistema Único de Saúde (SUS), de onde provêm as suas principais fontes de receita operacionais.

O primeiro problema que chamou a atenção foi o das instruções verbais que eram dadas de maneira geral aos funcionários, bem como a total falta de supervisão das atividades desempenhadas na área contábil, administrativa e financeira do hospital. As áreas de pessoal, compras, contabilidade, almoxarifado, tesouraria/caixa, contas a pagar, faturamento dentre outras, não tinham procedimentos escritos.

Claro que quando políticas e procedimentos não são escritos, não se pode esperar que os outros indivíduos saibam as políticas e procedimentos de outros departamentos nem como se ajustar às necessidades externas ao departamento, não se pode averiguar se todos os procedimentos podem fazer em face de todas as situações que se pode esperar.

No hospital em questão, a maioria das decisões da área em apreço, fica a cargo da alta administração da entidade sob a responsabilidade da coordenação executiva que supervisiona diretamente as atividades desenvolvidas nas respectivas áreas.

Para se manter informado da totalidade das operações do hospital, os gestores mantêm mecanismos de controle do tipo “portas abertas” e “rondas periódicas”. Sob o primeiro mecanismo, o *staff* médico, os chefes de setores e o *staff* administrativo são encorajados a discutir os problemas, reclamações ou sugestões com a coordenação administrativa. No segundo mecanismo, o gestor médico e o gestor administrativo giram regularmente pelo hospital, observando os empregados no trabalho e perguntando aos pacientes, suas opiniões sobre o seu tratamento, e etc. Se as respostas vierem a ter especial interesse, os gestores discutirão com o chefe de setor correspondente.

Igualmente importante é o fato de que as soluções verbais carecem de aplicação uniforme; por exemplo, um setor responsável por compras tratar diferentemente vários setores, aplicando um certo procedimento a um setor e diferentes procedimentos a outros. Esta prática pode criar sentimentos de favoritismo entre os setores, visto que não haverá um inventário de situações. Os chefes dessas Unidades nem sempre poderão recordar a maneira pela qual lidaram com situações passadas, e se um fato acontecer de novo, provavelmente diferentes soluções serão utilizadas. Isto às vezes pode causar confusão entre os subordinados e se estender a outros setores.

Devido ao fato de que soluções escritas aparecem muito pouco, os administradores responsáveis pelo funcionamento do hospital não poder estar a par dos modos de operações das Unidades Funcionais. Ainda que o administrador não pudesse julgar a adequação de todos os procedimentos técnicos, mesmo se eles tivessem sido registrados, um sistema de procedimentos escrito, poderia pelo menos proporcionar informação rápida sobre as atividades do hospital. Sem um registro das soluções, o administrador, também encontrará dificuldades em exercer um controle efetivo. Não será possível determinar se as soluções estão sendo devidamente seguidas, assim como as soluções não podem ser revisadas com propriedade sem registros escritos.

Os procedimentos e políticas para fins de informação e revisão poderão ser apresentados em manuais de operação, preparados contendo todos os procedimentos e políticas de natureza interdepartamental minimizando a controvérsia entre as Unidades Funcionais. Além do mais as discussões nestas circunstâncias podem se tornar extremamente emocionais e em casos extremos as relações entre os chefes das Unidades Funcionais podem se deteriorar, em prejuízo do objetivo maior de oferecer um melhor atendimento ao paciente.

A ausência de comunicação efetiva dentro do processo administrativo, foi um outro problema identificado.

O processo de tomada de decisões administrativas de cúpula não deve ser encarado como um processo misterioso e secreto. Os chefes devem ser informados sobre quais os problemas que estas decisões pretendem atacar sob pena de gerar incertezas sobre se a decisão tenha sido dirigida sobre as suas operações específicas.

Com relação à política organizacional, não ficou evidente o método para introduzir mudanças na organização; falou-se de estratégias financeiras informais do hospital que dependiam primariamente dos indivíduos e da situação. Devido ao fato de que muitas das solicitações dos

chefes de setores necessitavam gastos de capital, a aprovação do administrador é decisiva, e isto se traduz numa habilidade individual de conseguir aprovação de sua proposta junto ao gestor executivo. Se a aprovação for conseguida o seu pedido será atendido e o equipamento ou material necessário será adquirido para o seu departamento dependendo naturalmente dos recursos disponíveis para tal fim.

Como resposta aos problemas de cooperação interdepartamental, comunicação e introdução de mudanças organizacionais, poderá ser utilizado um procedimento de consenso. Os chefes de setores, por exemplo, submeteriam as suas soluções a todos os departamentos afetados direta ou indiretamente pela decisão. Esse processo se dará de tal forma que os outros setores, fiquem totalmente informados acerca das soluções propostas, e também permita correções e modificações de soluções com o objetivo de ajustar e coordenar as operações inter-relacionadas. Assim sendo, uma dada política só seria autorizada quando o administrador julgar que se conseguiu atingir uma solução aceitável por todos.

A eficácia de se impor mudanças sobre os empregados sem a sua participação é duvidosa. Os empregados especializados esperam participar do processo de tomada de decisões, mesmo que isto se limite aos seus problemas nos setores, e eles em geral se manifestem abertamente nas suas críticas.

Entretanto, vale ressaltar que a participação dos empregados no processo de tomada de decisão poderá não ser bem sucedida; Poderá não ser satisfatória nas áreas não especializadas (cozinha, limpeza, lavanderia) cujas reuniões podem não ser conduzidas com eficácia.

Talvez, nesta situação o método a ser empregado para reunir informações na área não especializada possa continuar a ser informal, através de rondas e encorajando e ouvindo as queixas. Com base nessas informações os supervisores poderão construir uma avaliação da reação dos funcionários.

É importante conseguir planejar e instalar com sucesso uma instrumentação de tomada de decisões cujas participantes organizacionais aceitem como o método apropriado de introduzir mudanças. Se um sistema é favoravelmente percebido as mudanças introduzidas através desse sistema devem ser aceitas, e isto geralmente é verdadeiro. Embora nem todos os empregados concordem com cada solução, ficarão satisfeitos com o sistema e o considerarão justo. Eles terão a oportunidade de fazer ouvir a sua oposição e terão confiança de que seus representantes apresentarão o seu ponto de vista no nível dos setores.

Considerações Essenciais.

Além da formulação de respostas específicas aos problemas administrativos, outros fatores deverão ser considerados no projeto de implantação e implementação do sistema de controle interno e um dos objetivos subjacentes ao projeto deverá ser o de definir, padronizar e instalar práticas efetivas de administração.

O sistema de controle interno, apoiado por um novo sistema de tomada de decisões possibilitará um controle mais efetivo sobre o processo administrativo e, embora o novo sistema não venha a ser completamente ótimo, deverá mostrar ser produtivo. Deverá ser planejado, instalado, e submetido a controle. O administrador saberá o que os funcionários estarão fazendo e terá capacidade de detectar as fraquezas e dificuldades e poderá corrigir o sistema na medida das necessidades.

Alguns aspectos deste novo sistema administrativo deverão ser previstos. Por exemplo, a sua instalação poderá se tornar um processo demorado caso não seja devidamente monitorado.

Padrões de desempenho para o sistema total deverão também ser estabelecidos de acordo com a realidade do hospital, bem como a criação de uma Unidade de Auditoria Interna diretamente subordinada a cúpula administrativa da empresa.

O estudo de caso do hospital pesquisado demonstra viabilidade do planejamento, instalação e controle de um sistema de controle interno planejado, tendo por base os problemas administrativos identificados.

CONCLUSÃO

Conclui-se, pela pesquisa realizada, que diante da necessidade de se reestruturar e manter o sistema de controle interno como referência da auditoria externa, ocorre a ausência de um processo de gestão voltado para tal estruturação e manutenção que favorecesse a renovação do certificado de filantropia da entidade hospitalar, através de exames de auditoria.

Conclui-se, por conseguinte, que a gestão do hospital filantrópico não promove medidas sistemáticas visando o aperfeiçoamento e manutenção do sistema de controle interno quando o interesse é a certificação pública de filantropia.

Conclui-se também que apesar do resultado da pesquisa apontar para a não validação da hipótese norteadora deste trabalho, e considerando-se que o hospital sob análise conseguiu obter a renovação do Certificado de Filantropia no final do ano próximo passado, tal fato foi decorrente da não constatação de fatos comprometedores da atual administração e inclusive a colocação em prática de diversos procedimentos sugeridos pelo pesquisador quando da realização da pesquisa, que ajudaram a administração da entidade hospitalar a demonstrar aos respectivos órgãos deliberantes a intenção de aperfeiçoar o sistema de controle até então utilizado.

SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS

Pelas constatações explicitadas no item 3.3.1, especialmente o quadro 4, “o Negócio das Unidades Funcionais do hospital sob exame”, sugere-se a implementação e a implantação imediata do novo sistema de controle interno proposto, contando com o apoio de profissionais da área de contabilidade e auditoria.

Finalmente, sugere-se para os futuros pesquisadores, considerando a perspectiva de implementação e implantação de um sistema de avaliação de resultados e desempenhos no âmbito da entidade hospitalar sob análise, desenvolver um estudo no qual procure especificamente elaborar um modelo de avaliação de desempenho que possa ser aplicado eficazmente neste tipo de instituição, bem como, um modelo de um sistema de controle de custos, considerando a realidade da instituição hospitalar pesquisada.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 10520**: apresentação de citação em documentos. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 14724**: apresentação de citação em documentos. Rio de Janeiro, 2002.

ABBAS, Kátia. **Gestão de Custos em Organizações hospitalares**. Florianópolis: gea, 2001. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf>> Acesso em 17-03-2003..

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **SAS**. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/index.htm>> Acesso em: 17-03-2004.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 1996.

ALMEIDA, Verônica. Novos Desafios do SUS. **Jornal do Commercio**. Recife, 01 ago. 2004. Folha Cidades, p. 02.

_____. Avanços no controle social. **Jornal do Commercio**. Recife, 04 ago. 2004. Folha Cidades, p. 04.

_____. Orçamento Gigante não cobre todas as despesas. **Jornal do Commercio**. Recife, 03 ago. 2004. Folha Cidades, p. 4.

ALTMAN, Stuart H.; PRICE, Thomas R.; MARTIN, Joseph R. **Financial viability measures for hospitals and healthcare systems**. USA, Healthcare Financial Management, Westchester; 2000. Disponível em: <<http://www.proquest.umi.com>>. Acesso em 17.03.2003

APTEL, Olivier; POURJALALI, Hamid. Improving Activities and Decreasing Costs of Logistics in Hospitals: A Comparison of U.S. and French Hospitals. **The International Journal of Accounting**. Disponível em: <http://www1.elsevier.com/cdweb/journals/00207063/viewer.htm?viewtype=keywords&range_selected=14> Acesso em: 17-03-2003.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olípio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos**: um enfoque de administração de empresa. Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1979. Vol I.

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial: Transportes Administração de Materiais, Distribuição Física**. São Paulo: Atlas, 1993.

BIO, Sergio Rodrigues. **Desenvolvimento de Sistemas Contábeis-Gerenciais: um enfoque comportamental e de mudança organizacional**. São Paulo. Tese de Doutorado, FEA/USP. [19-].

_____. **Sistema de Informações: Um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1985.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Editada por Antônio de Paula. 16ª ed. Rio de Janeiro: MEC, 2004.

_____. Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, publicada em 05 de junho de 1998. Modifica o regime de servidores públicos e dispõe sobre princípios e normas de administração pública. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10-09-2003.

_____. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, DF, publicada em 14 de setembro de 2000. Altera vários artigos 34, 35, 156, 160, 167, 198 da Constituição Federal, assegura recursos mínimos para financiamentos das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10-09-2003.

_____. Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12-09-2003.

_____. Lei nº 6.404, de 31 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12-09-2003.

_____. Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12-09-2003.

_____. Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12-09-2003.

_____. Decreto-lei nº 20.391, de 18 janeiro de 1932. Dispõe sobre licença de funcionamento de entidades de fins filantrópicos. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19-09-2003.

_____. Decreto-lei nº 89.685, de 21 de maio de 1984. Dispõe sobre o reconhecimento de entidade beneficente como de utilidade pública federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19-09-2003.

_____. Resolução nº 32, de 24 de fevereiro de 1999. **Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)**. Fixa normas para a concessão de registro e certificado de entidade de fins filantrópicos às entidades privadas prestadoras de serviço e assessoramento de assistência social (Revogado pela Resolução nº 177, de 10 de agosto de 2000). Disponível em: <http://www.assistenciasocial.gov.br/iframe/suporte_legal/resolucoes_cnas.htm.br>. Acesso em: 20-09-2003.

_____. Resolução nº 2.554, de 24 de setembro de 1998. **Banco Central do Brasil (BACEN)**. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis. Disponível em: <<http://www.bouzas.com.br/complian.htm>>. Acesso em: 22-09-2003.

_____. Ofício nº 296-A, de 19 de maio de 1982. **Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS)**. Concede certificado de entidade de fins filantrópicos para o Hospital Evangélico de Pernambuco. Disponível em: <<http://www.desenvolvimentosocial.gov.br/iframe/cnas>>. Acesso em: 22-10-2003.

CATELLI, Armando. (org). **Controladoria – Uma abordagem da Gestão Econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. Transações como objeto da gestão: uma análise da abordagem GECON e dos sistemas tradicionais. In Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 1999.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas. 2001.

CHRISTOPHER, Martins. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Suprimento: Estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços**. São Paulo: Pioneiro, 2001.

COILE Jr, Russel C. Five Stages of Manages Care: healtercare's maiket revolution. **Cost & Qualiry Quarterly Journal**, [s.l] p. 2-3. jul. 1996.

CONFEDERAÇÃO DAS SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIAS, HOSPITAIS E ENTIDADES FILANTRÓPICAS. Dados do SUS. **Bsb**. Disponível em: <<http://www.bsb.netium.com.br/CMB/perfil.htm>>. Acesso em 04-07-2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, M. et e al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei complementar Nº 101, de 4 de Maio de 2000**. São Paulo: Atlas, 2001.

DALMAS, José Ademir. **Auditoria independente: treinamento de pessoal, introdução aos procedimentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

DOWIE, Jack. Analysing health outcomes. **Journal of Medical Ethics**; London; Aug 2001. Disponível em <<http://www.proquest.umi.com>>. Acesso em 17.03.2003.

DOWNING, Douglas; CLARK, Jeffrey. **Estatística aplicada**. Tradução Alfredo Alves Farias. São Paulo: Saraiva, 2000.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

FALK, James Anthony. Metodologia ABC de Custos Hospitalares. Recife-/PE, Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos, agosto de 2000.

_____. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações.** São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEREDO, Sandra; Caggiano; Paulo César. **Controladoria: Teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1992.

FINKLER, Steven A. **Essentials of cost accounting for breath care organizatons.** Gaithersburg, Maryland: Aspen, 1994.

FLEURY, Paulo Fernando; WANKE, Peter e FIGUEIREDO, Kleber Fossati. **Logística Empresarial: A perspectiva Brasileira.** Coleção Coppead de Administração. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil.** 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Auditoria Contábil: normas de auditoria., procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria.** 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1992.

FURLAN, José Davi. **Modelagem de Negócio.** São Paulo: Makron Books, 1997.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIO, Antonio Loureiro. **Sistemas de Informações Contábil/ Financeiras.** São Paulo: Atlas, 1979.

GOLDRATT, Eliyahu M. **Garimpendo Informações Num Oceano de Dados.** São Paulo. Educator Editora, 1992.

GONÇALVES, Paulo Sérgio; SCHWEMTER, Enrique. **Administração de Estoques: Teoria e Prática.** Rio de Janeiro: Interciência, 1979.

HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDÁ Michael F. Van. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles Tomas. **Introdução à contabilidade Gerencial.** 5ª edição. Rio de Janeiro: Editora Prentice/ Hall do Brasil, 1985

IUDÍCIBUS, Sergio de et e al. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também as demais sociedades.** 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Teoria da contabilidade.** 4ª.ed.São Paulo: Atlas, 1994.

JUNIOR, Adauto Viccari et al; CRUZ Flavio da (coordenador). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

- KANE, Nancy M.; SIEGRIST JR, Richard B. **Understanding Risng Hospital Inpatient Costs: Key Components of Costs and The Impact of Poor Quality** . Chicago: Heartland Institute, 2003. Disponível em <<http://www.heartland.org/Article.cfm?artId=14629>> Acesso em 17-03-2003.
- KLUCK, Mariza. Indicadores de Qualidade para Assistência Hospitalar. **Site do Controle de Infecção Hospitalar**. Disponível na internet em: <<http://www.cih.com.br/indicadores.htm>>. Acesso em 15-07-2004.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1983.
- LIBONATI, Jeronymo José. RIBEIRO FILHO, José Francisco; MACHADO, Nelson. O impacto do Subsistema Institucional na Concepção do Sistema Empresa. *in Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade – Goiânia/GO*, 15 a 20 de outubro de 2000.
- MACHADO Jr., J. Teixeira; COSTA REIS, Heraldo da. **A Lei 4.320 Comentada**. Rio de Janeiro, IBAM, 26ª edição, 1995.
- MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1995.
- _____, (org) e outros. **Avaliação de Empresas: Mensuração Contábil à Econômica**. São Paulo, Editora Atlas, 2001.
- MARTINS, Domingos. **Gestão financeira de hospitais**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertação**. São Paulo, Editora Atlas, 1994.
- MINTZBERG, Henry. **Criando Organizações Eficazes**. São Paulo, Editora Atlas, 1995.
- NEVES, Wanderlei Pereira das. **O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental: Diferenças Fundamentais**. Florianópolis: Secretaria da Fazenda Estadual, 2004. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/informacoes/controlaint/artparec/cidiffind.htm>> Acesso em: 26-03-2004.
- NIYAMA, Jorge katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. **Contabilidade de instituições financeiras**. 2ª edição. São Paulo: Atlas. 2002.
- NOVAES, Antônio Galvão. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Distribuição: Estratégia Operação e Avaliação**. 2º Ed. Rio Janeiro: Campus, 2001.
- OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva; e PEREIRA, Carlos Alberto. Preço de transferência no sistema de Gestão Econômica: uma aplicação do conceito de Custos de Oportunidade. *In Anais do VI Congresso Brasileira de Custos*. São Paulo, 1999.

OLIVEIRA, L. J. M.; LIBONNATI, J. J. O Controle Gerencial e a Efetividade da Contabilidade Governamental. In: IV CONGRESSO DE CONTABILIDADE, 1998, Recife. **Anais...** Recife: CRC/CFC, 1998.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ, José Hernandez Jr; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OPAS/OMS – Organização Pan-Americana da Saúde, Escritório Regional da Organização Mundial da Saúde, Representação do Brasil, Brasília. **Desenvolvimento Gerencial de Unidades Básicas do Sistema Único de Saúde (SUS)**, 1997.

PARISI, Cláudio; e NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, Gestão e Modelos de Decisão. In CATELLI, Armando (org). **Controladoria Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON**, São Paulo, Atlas, 1999.

PEDROSA Jr., Carlos. **Modelo de controle e Avaliação de Desempenho de Empresas Estatais e Nível Estadual**. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1989.

PEREIRA, P. C. Estruturas Organizacionais. **Site do Professor Cezar**. Disponível em: <<http://www.professorcezar.adm.br/textos/estrutura%20organizacional.pdf>> Acesso em: 30-10-2004.

PONTE, Vera Maria Rodrigues e SANTOS, Edilene Santana. O Papel da Controladoria segundo o enfoque da Gestão Econômica. São Paulo, **Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos**, 1999.

REDDIN, W.J. **Eficácia Gerencial**. São Paulo, Ed. Atlas, 1989.

REIS, Heraldo da Costa. Áreas e Centros de Responsabilidade no Controle Interno das Entidades Governamentais. In MACHADO Jr, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**, Rio de Janeiro, IBAM, 26ª edição, 1995.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Modelagem de Sistemas de Custos e Resultados para Logística em Hospitais Públicos**. Recife: Projeto de Pesquisa CNPq, 2002.

_____. **Modelo Gerencial para a Eficácia de Hospitais Públicos**: Análise no âmbito de uma entidade de ensino e assistência. São Paulo. Tese de Doutorado, 2002.

_____. Controle Gerencial para entidades da administração pública. In **Finanças Públicas, Anais do II Prêmio STN de Monografia**, Brasília/DF, 1998.

_____. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da teoria de gestão econômica. In **Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Goiânia/GO, 2000.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica – Guia para eficiência nos estudos**. São Paulo, Editora Atlas, 1996.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Curso de Auditoria**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ, José Augusto de. Efetividade, Eficiência e Eficácia. **Siescontabil**. Disponível em: <<http://www.sinescontabil.com.br>> Acesso em: 30-07-2003.

SANTOS, Roberto Vtan dos & ANDERE, Maria Assaf. O Custo da Capacidade Ociosa no Setor de Serviços: Uma Aplicação Prática em um Laboratório de Análises Clínicas. Recife/PE, **Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos**, 2000.

SCHNEIDER, Tânia Maria L.; SCHWANTES, Andréa. **Controle Interno – Auditoria**. Porto Alegre, 2004. Disponível em <<http://www.fapa.com.br/down/doc/pos/ControleInterno.doc>>. Acesso em: 05-11-2004.

SIDES, Rhonda W. Cost analysis helps evaluate contract profitability. USA, **Healthcare Financial Management**, Westchester; Feb 2000; Vol. 54, Iss 2. Disponível <<http://www.proquest.umi.com>>. Acesso em: 17-03-2003.

STOLZENBERG, Edward^a Governance change for public hospitals. **Journal of Helthcare Management**. Chicago/USA, Sep/Oct 2000; Vol. 45, Iss 5. Disponível <<http://www.proquest.umi.com>>. Acesso em: 17-03-2003.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8ª edição. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1993.

VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. **Modelo para avaliação de desempenho: uma aplicação à atividade de extensão universitária**. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1999.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; OLIVEIRA, Lúcia Maria Barbosa de (organizadores). **Administração Contemporânea – Perspectivas estratégicas**. São Paulo, Atlas, 1999.

ZINN, Jacqueline; ZALOKOWSKI, Anne; HUNTER, Lynda. Identifying indicators of laboratory management performance: a multiple constituency approach. **Helthcare Management Review**, Gaithersburg, winter 2001. Disponível <<http://www.proquest.umi.com>>. Acesso em: 17-03-2003.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIOS DE AVALIAÇÃO DE CONTROLE INTERNO
(CAIXA E BANCOS)

1) São todas as aberturas e fechamento de contas bancárias autorizadas pela diretoria?

R -

1.1) Existem contas sem movimentação e ainda não encerradas? Quais? Existem motivos?

R -

1.2) Os encerramentos das contas são comunicados formalmente aos bancos?

R -

1.3) Quais os procedimentos adotados para os talões de cheques e outros documentos afins, referente às contas ativas e encerradas?

R -

1.4) Existem procurações para movimentação da conta, etc. Caso positivo são renovadas periodicamente? Por que período?

R -

2) Quais são os procuradores? Os empregados com responsabilidade por numerário, são cobertos por seguro-fidelidade?

R -

3) Os empregados responsáveis por numerário, saem de férias anuais regularmente?

R -

4) São efetuadas contagens periódicas dos fundos de caixa por pessoas independentes aos controles de caixa?

R -

5) O recinto do caixa é apropriado para evitar a presença de pessoas estranhas?

R -

5.1) Existem outras pessoas além da que exerce a função de caixa, que tenham acesso a esse recinto?

R -

5.2) Quantas cópias de chaves desse recinto existem e onde são custodiadas?

R -

5.3) Existem documentos ou objetos alheios ao caixa, custodiados nesse recinto?

R -

6) São as funções de caixa restritas aos procedimentos de pagamentos e recebimentos, sem envolvimento com as funções de controle e registro de contas a pagar e contas a receber?

R -

RECEBIMENTOS

7) São os recebimentos depositados pelo seu total no final do expediente diário?

R -

8) Os cheques recebidos são nominais a favor da empresa?

R -

9) Existe a prática de recebimentos de cheques pré-datados?

R -

10) Caso positivo, quais os procedimentos adotados para a custódia e os depósitos dos mesmos?

R -

11) Quais os procedimentos adotados para os recebimentos efetuados por depósitos diretos em conta-corrente?

R -

PAGAMENTOS

12) Os cheques emitidos são nominativos e com duas assinaturas?

R -

13) Os cheques cancelados são inutilizados e arquivados, evitando-se apresentação indevida?

R -

14) É adotado sistema de conferência e aprovação dos documentos para pagamento?

R -

15) Quais os meios utilizados para garantir que são pagos apenas os documentos aprovados?

R -

FUNDOS DE CAIXA E CONCILIAÇÃO BANCÁRIA

16) É utilizado sistema de fundo de caixa com reembolsos regulares através de cheque pagável ao responsável pelo fundo e mediante a apresentação dos documentos comprobatórios dos desembolsos?

R -

16.1) Em caso positivo é utilizado “termo de responsabilidade” emitido em nome do responsável pelo fundo fixo?

R -

17) São elaborados boletins de caixa, relacionando a movimentação e a composição dos saldos diários?

R -

18) São elaboradas conciliações bancárias mensalmente? São feitas por elementos sem responsabilidades de Caixa?

R -

19) São as conciliações bancárias aprovadas pelo contador ou outro elemento em nível de chefia?

R -

20) São as conciliações analisadas periodicamente pela Auditoria Interna ou outro órgão de controle financeiro?

R –

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE CONNTROLE INTERNO (PORTARIA)

1) A empresa possui portaria para controle da movimentação de pessoas e materiais?

R -

2) Os veículos, que entregam as mercadorias adquiridas, passam por algum tipo de controle na entrada e na saída? Se positivo, Quais?

R -

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (ALMOXARIFADO)

1) As mercadorias adquiridas são conferidas pelo almoxarifado?

R -

2) Quais os procedimentos adotados para as divergências encontradas (relativas a peso, quantidade e espécie)?

R -

3) Em relação ao preço e condições de pagamento, quem realiza a conferência e que medidas são tomadas para as divergências detectadas?

R -

4) As aquisições são prontamente registradas nos controles de estoques? Descreva o processo.

R -

5) Os materiais estocados são segregados por algum critério?

R -

6) Existe controle de saldos físicos e financeiros dos estoques e os mesmos são confrontados, periodicamente, com inventários físicos?

R -

7) As diferenças detectadas nesses inventários físicos são pesquisadas?

R -

8) São executadas revisões periódicas a fim de detectar materiais obsoletos ou de lenta movimentação?

8.1) Se positivo, qual a política adotada para esses estoques?

R -

9) O espaço físico do almoxarifado é adequado ao volume de
Materiais estocados?

R -

10) Existe algum sistema de conferência para as mercadorias recebidas?

R -

10.1) Se positivo, discrimine.

R -

11) É utilizado algum meio de segurança contra incêndio?

R -

12) A empresa utiliza controle de portaria para confronto com as notas fiscais recebidas do almoxarifado?

R -

13) São liberados materiais, apenas contra apresentação de requisição assinada pelo encarregado do setor?

R -

14) São realizadas conferências entre os materiais despachados (almoxarife) e os recebidos, quanto à espécie e quantidade, em relação aos requisitados?

R -

15) Existe uma programação definida para despacho dos materiais requisitados pelos setores?

R -

16) Existe limitação de acesso de pessoas diversas às instalações do almoxarifado?

R -

17) Quantas cópias de chaves existem, e com quem ficam custodiadas?

R -

18) As funções de atualização dos controles de estoques (manual, cpd, etc) são exercidas por pessoas independentes da que custodia os materiais?

R -

APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (SETOR DE COMPRAS)

- 1) Os pedidos de compras atendidos são cancelados para evitar múltipla utilização?
- 2) É enviada uma amostra do material adquirido para análise do controle de qualidade/ ou setor requisitante?
- 3) Se os resultados apurados pelo controle de qualidade não forem positivos, quais os procedimentos adotados?
- 4) A contabilidade toma conhecimento sobre as faltas ou deficiência na qualidade dos materiais adquiridos? De que forma?
- 5) Descreva os documentos recebidos ou emitidos na aquisição de materiais (além do formulário de cotação de preços e do pedido de compra) e indique o nº de vias e a sua destinação?

APÊNDICE E - QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (SETOR DE PESSOAL)

1) O setor de pessoal está em área segregada das outras atividades internas, garantindo o sigilo das informações?

R -

2) Os meios de arquivo utilizados são adequados às necessidades do setor (fichários, birôs com gavetas, armários, etc)?

R -

3) Existe acesso de pessoas estranhas ao setor? Se positivo, indique a função e motivo.

R -

4) Existem fichas de registro de empregados para cada funcionário?

R -

5) As alterações nas fichas de registro de empregados são feitas, apenas, suportadas por documentos revestidos das formalidades legais e, devidamente autorizadas (aumento de salário, alteração de função, etc)?

R -

6) Cite os nomes e as funções das pessoas que podem aprovar essas alterações?

R -

7) A empresa utiliza controle de registro de tempo? Quais? (cartão de ponto, livro de ponto, cartão magnético, mapas de horas para serviços externos)?

R -

8) Existem exceções, por exemplo, em razão de função quanto aos meios de controle do tempo, (descritos no item anterior)? Quais?

R -

9) Se a empresa utiliza cartões de ponto, os mesmos são assinados pelos funcionários?

R -

10) O registro do ponto é acompanhado por funcionário?

R -

11) Esses registros de ponto especificam, além do turno trabalhado, a seção ou centro de custo em que o funcionário estava alocado?

R -

12) Para as horas extras e trabalhos extraordinários (em dias de folga), são exigidas as autorizações de horas extras?

R -

12.1) Se positivo, que as emite e quem as autoriza?

R -

13) Quais são as pessoas responsáveis pela admissão /demissão de funcionários e elaboração da folha de pagamento?

R -

14) São feitas conferências periódicas nos dados constantes de cadastro?

R -

APÊNDICE F - QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO (COMPRAS E CONTAS A PAGAR)

1) Existe manual de instruções sobre operações de compras e contas a pagar?

R -

2) Se existe este manual, é ele revisado regularmente e são procedidas as modificações necessárias? Por quem? Em que período?

R -

3) Existem meios de garantir que o manual é lido pelos funcionários envolvidos (por todos os funcionários do setor, nos casos de alterações e por funcionários recém contratados, de forma geral)?

R -

4) O manual é apresentado de forma clara e compreensiva?

R -

5) As funções de compras são separadas das de Recepção e Expedição? E Controle de estoque? E Caixa/Pagamentos?

R -

6) As compras são precedidas de solicitação formal, emitida pelo usuário e aprovadas por pessoa autorizada? Quem solicita? Quem aprova?

R -

7) Existe algum sistema de controle de estoques para compras, com base em estoque mínimo?

R -

8) São realizadas cotações por escrito a vários fornecedores (no mínimo 03 e, são escolhidos apenas, os que apresentarem as melhores condições de preço e de entrega)?

R -

9) Se forem utilizadas cotações por telefone, essas cotações são registradas (descrição de fornecedor, pessoa contratada, preços e condições de entrega e de pagamento)?

R -

10) As cotações são aprovadas pela diretoria ou outra pessoa autorizada?

R -

11) As decisões tomadas com base em preços que, eventualmente, não sejam os melhores entre os cotados, são justificadas por escrito?

R -

12) Os pedidos de compra são emitidos, apenas, após a aprovação da cotação de preços?
Quem emite? Quem aprova?

R -

13) Existem limites de compras em que não seja obrigatório o cumprimento de todos os passos anteriormente descritos? Quais?

R -

14) Os pedidos de compra são numerados tipograficamente?

R -

15) Em quantas vias são emitidos os pedidos de compra e, quais são os seus destinos?

R -

16) O almoxarifado é previamente avisado sobre a data e a quantidade de material a ser recebido, a fim de que possa se prevenir, antecipadamente?

R -

17) O processo de compra (cotação, pedido, relatório de recepção da portaria e/ou do almoxarifado e nota fiscal do fornecedor) é conferido e aprovado pela Diretoria ou outra pessoa autorizada antes do seu envio às contas a pagar?

R -

18) Quem confere e aprova é independente de quem realiza os pagamentos?

R -

19) São analisadas as condições especiais de descontos, sempre que vantajosas?

R -

20) Os cheques são preparados e assinados com antecedência (no mínimo no dia anterior)?

R -

21) Há casos de cheques preparados e assinados no próprio dia de pagamento? São vários?

Qual o motivo, em geral?

R -

22) Os documentos pagos são cancelados para evitar duplo pagamento?

R -

23) Existem controles analíticos para compras, cuja entrega seja parcelada ou em que são realizados adiantamentos a fornecedores?

R -

24) Em se tratando de pagamentos de despesas diversas (fretes, seguros, alugueis, etc):

24.1) São revisados e aprovados pelo encarregado da seção que utiliza e/ou controla essas despesas?

R -

24.2) São conferidos com contratos, orçamentos, etc, previamente pela diretoria ou outra pessoa autorizada?

R -

24.3) Em caso de consumo de material, ou utilização de serviços, há evidências de que foram exercidos?

R -

25) As despesas são coerentes com as atividades da empresa?

R -

26) Os procedimentos em vigor impedem o pagamento em duplicidade?

R -

27) Quem realiza a classificação contábil dessas despesas?

R -

ANEXOS

ANEXO A – PLANO DE CONTAS DO HOSPITAL FILANTRÓPICO

Plano de Contas resumido (com as contas analíticas mais relevantes):

1	ATIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.1	DISPONÍVEL
1.2	REALIZÁVEL A CURTO PRAZO
1.2.0	CONTAS A RECEBER
1.2.0.01	DIVERSOS
1.2.0.01.001	CONVÊNIO SUS (AIH)
1.2.0.01.002	CONVÊNIO SUS (AMBULATÓRIO)
1.2.0.01.003	OUTROS VALORES A RECEBER
1.2.1	ADIANTAMENTOS
1.2.2	ESTOQUE
1.2.2.01	DIVERSOS
1.2.2.01.001	FARMÁCIA
1.2.2.01.002	FARMÁCIA (DOAÇÕES)
1.2.2.02	ALMOXARIFADO
1.2.2.02.001	MATERIAL DE LIMPEZA
1.2.2.02.002	MATERIAL DE ESCRITÓRIO
1.2.2.03	ESTOQUE DE GÊNERO ALIMENTÍCIO
1.2.2.03.001	GÊNEROS ALIMENTÍCIOS
1.3.0	DESP. A APROPRIAR
1.8	ATIVO PERMANENTE
1.8.0	IMOBILIZADO TÉCNICO
1.8.0.01	IMOBILIZADO DIVERSOS
1.8.0.02	DIFERIDO
2	PASSIVO
2.1	FORNECEDORES
2.1.1	FORNECEDORES DIVERSOS
2.1.1.01	DIVERSOS
2.2	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PAGAR
2.2.1	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PAGAR
2.2.1.01	SERVIÇOS MÉDICOS AMBULATORIAIS
2.2.1.01.001	RPA MÉDICO AMBULATORIA
2.2.1.01.999	SERVIÇOS CONTÁBEIS
2.2.2	FORNECEDORES EM GERAL
2.4	EXIGÍVEL A CURTO PRAZO
2.4.1	BANCOS C/ EMPRÉSTIMOS
2.4.1.01	DIVERSOS
2.4.2	EMPRÉSTIMOS A TERCEIROS
2.4.2.01	DIVERSOS
2.5	OBRIGAÇÕES A PAGAR
2.5.0	OBRIGAÇÕES SOCIAIS
2.5.0.01	PREVIDENCIÁRIA E TRABALHISTA
2.5.0.02	TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES
2.6	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.6.0.01 PARCELAMENTO DE DÉBITO
- 2.7 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
- 2.7.0 DIVERSOS**
- 2.7.0.01 PATRIMÔNIO SOCIAL
- 2.7.0.02 CORREÇÃO MONETÁRIA
- 2.7.0.03 RESULTADO DO EXERCÍCIO
- 2.7.0.03.001 SUPERÁVIT ACUMULADO
- 2.7.0.03.002 DÉFICIT ACUMULADO
- 2.7.0.03.003 DÉFICIT/SUPERÁVIT ACUMULADO
- 2.7.0.03.996 DOAÇÕES DIVERSOS
- 2.7.0.03.997 DOAÇÕES DROGAS/MEDICAMENTOS
- 2.7.0.03.998 MAT. LIMP. LAVAND. MANT. ETC
- 2.7.0.03.999 DOAÇÕES MAT. LIMP. LAVAND. MANT. ETC.
- 3 RESULTADO NO EXERCÍCIO
- 3.1 RECEITAS
- 3.1.1 RECEITA OPERACIONAL
- 3.1.1.01 RECEITA BRUTA OPERACIONAL
- 3.1.1.01.001 CONVÊNIO SUS (AIH)
- 3.1.1.01.002 CONVÊNIO SUS (AMBULATÓRIO)
- 3.1.1.01.003 S.A.D.T
- 3.1.1.01.004 ATEND. PARTICULARES
- 3.1.1.01.005 AMBULATÓRIO
- 3.1.1.01.006 RESTITUIÇÃO INSS - IMP. RECUPERADOS
- 3.1.2 OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS
- 3.1.2.01 RECEITAS FINANCEIRAS
- 3.1.2.02 RECEITAS DIVERSAS
- 3.2 CUSTOS OPERACIONAIS DIRETOS
- 3.2.1 PESSOAL - SERVIÇOS PRÓPRIOS
- 3.2.1.01 SALÁRIOS
- 3.2.1.01.001 MÉDICOS
- 3.2.1.01.002 ENFERMAGEM
- 3.2.1.01.003 DIVERSOS**
- 3.2.1.01.004 FÉRIAS
- 3.2.1.01.005 ADMINISTRATIVO**
- 3.2.1.02 AVISO PRÉVIO E INDENIZAÇÕES
- 3.2.1.02.001 MÉDICOS
- 3.2.1.02.002 DIVERSOS**
- 3.2.1.03 ASSISTÊNCIA A FUNCIONÁRIOS
- 3.2.1.04 ENCARGOS SOCIAIS
- 3.2.1.05 SERVIÇOS DE TERCEIROS
- 3.2.1.05.001 MÉDICOS
- 3.2.1.05.003 ASSESSORIA CONTÁBIL**
- 3.2.1.05.004 CONSULTORIA TÉCNICA**
- 3.2.1.05.999 SERVIÇOS DIVERSOS**
- 3.3 CUSTOS MEDICAMENTOS/REFEIÇÕES/HIGIENE
- 3.3.1 DIVERSOS**
- 3.5 DESPESAS ADMINISTRATIVAS
- 3.5.1 ADMINISTRATIVA
- 3.5.1.01 DIVERSOS
- 3.5.1.02 MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO
- 3.5.1.03 ASSISTÊNCIA MÉDICA GRATUITA – BENEFICÊNCIA

3.5.1.03.001 ATENDIMENTO GRATUITO
3.5.1.03.002 ATENDIMENTO GRATUITO – PARTICULARES
3.5.1.04 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS
3.5.2 FINANCEIRAS
3.5.4 DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
3.5.4.01 LUCROS/PERDAS DE ATIVOS
3.5.4.01.001 ATIVO PERMANENTE
3.5.4.01.002 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
3.5.4.01.003 C. M. DEPRECIAÇÃO
3.5.4.02 PERDAS E PREJUÍZOS
3.5.4.02.001 PERDAS POR DESFALQUES
3.5.4.02.002 APROPRIAÇÃO DE DÉBITO
3.5.4.02.003 FURTO
3.6 RESULTADO DO EXERCÍCIO
3.6.0 RESULTADO DO EXERCÍCIO
3.6.0.001 RESULTADO DO EXERCÍCIO
9.2.3.52.010 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

■ Em destaque estão as Contas Estranhas à sistematização contábil

Obs. Não Consta no Plano original o Item 2.3

ANEXO B – ORGANOGRAMA DO HOSPITAL FILANTRÓPICO

