

ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DA AUDITORIA INTERNA EM HOSPITAIS PÚBLICOS E FILANTRÓPICOS

AN ANALYSIS OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS AND INTERNAL AUDITING IN PUBLIC AND PHILANTHROPIC HOSPITALS

Antônio Artur de Souza

Universidade Federal de Minas Gerais
artur@face.ufmg.br

Alisson Maciel de Faria Marques

Núcleo de Estudos Gerenciais e Contábeis
amfmarques@yahoo.com.br

Ligiana Ferreira de Oliveira

Universidade Federal de Minas Gerais
lili_lfo@hotmail.com

Laíssa Generoso Lott Glória

Universidade Federal de Minas Gerais
laissageneroso@hotmail.com

André Sousa Braga

Núcleo de Estudos Gerenciais e Contábeis
andre_sbraga@hotmail.com

RESUMO

Os hospitais brasileiros públicos e filantrópicos apresentam gestão financeira defasada em termos de estratégias e uso de ferramentas gerenciais. Para serem bem administrados, eles deveriam contar com sistemas de informações (SI) integrados, controles internos (CI) adequados e bons serviços de auditoria interna (AI). De acordo com pesquisas já realizadas, esses hospitais ainda não contam com SI que forneçam informações úteis e confiáveis. Dentre as razões apresentadas na literatura para justificar o problema está a falta de CI e AI bem definidos. Esta pesquisa, baseada em seis estudos de casos em Belo Horizonte, (i) analisa a situação do sistema de CI e da AI nesses hospitais e (ii) discute os problemas/limitações na gestão financeira decorrentes de falhas e omissões de CI e AI. Conclui-se que os hospitais vêm investindo em novos SI, mas têm negligenciado o aperfeiçoamento do sistema de CI e limitado a AI apenas às obrigações tributárias e trabalhistas.

PALAVRAS-CHAVES

Controle Interno, Auditoria Interna, Sistemas de Informações, Controle Gerencial, Hospitais.

ABSTRACT

Public and philanthropic hospitals in Brazil usually adopt poor financial management practices, especially those related to strategies and use of management tools. In order to be efficient, they should develop integrated information systems (IS), appropriate internal controls (IC) and competent internal auditing (IA) services. Previous research point out that these hospitals use IS that are incapable of providing useful and reliable information, particularly because of poor IC and IA in these organizations. This paper reports on the results of six case studies in the city of Belo Horizonte aiming to (i) analyse the current situation of IC and IA in those hospitals, and to (ii) discuss the financial management problems and limitations caused by poor IC/IA. The results point out that the hospitals have been investing in new IS, but they have neglected needs of IC and IA improvements, as these services focus only on fiscal demands.

KEYWORDS

Internal Control, Internal Auditing, Information Systems, Management Control, Hospitals.

1. INTRODUÇÃO

Os hospitais no Brasil encontram dificuldades financeiras que não são oriundas somente da falta de recursos. De acordo com Souza *et al.* (2009), tanto hospitais públicos como privados possuem uma gestão financeira defasada, que, para se tornar eficiente, precisa de adaptações amparadas pela utilização de controles internos. Estes hospitais ainda não fazem uso de ferramentas gerenciais já consagradas no meio empresarial.

Mattos e Mariano (1999) ressaltam as crescentes demandas para o setor hospitalar, que precisa suprir as necessidades de ampliação e modernização das instalações clínicas. Entretanto, enquanto alguns hospitais apresentam investimentos privados que possibilitam novas instalações e equipamentos com alta tecnologia, aqueles que dependem de verbas públicas do Sistema Único de Saúde (SUS) enfrentam problemas. O atendimento à demanda fica prejudicado no que tange à ampliação e à modernização dos hospitais públicos.

Diante de um cenário econômico indefinido, mercado competitivo e avanço tecnológico, os hospitalares necessitam de meios que viabilizem o crescimento do setor acompanhando as necessidades dos pacientes, governo e clientes. É de grande importância a realização de uma gestão estratégica hospitalar com mapeamento dos custos e resultados por paciente, especialidade médica e por cliente, proporcionando compatibilidade com os desafios e levando a maior competitividade (MATTOS; MARIANO, 1999). Para obter uma boa gestão estratégica, é fundamental que a estrutura hospitalar conte com SI integrados, CI adequados e uma auditoria capaz de revisar os procedimentos internos e os SI.

Destaca-se a necessidade de os hospitais utilizarem o SI como ferramenta de apoio, capaz de fornecer informações hábeis e confiáveis tanto para a administração como para os setores clínicos e técnicos e para os próprios pacientes. Para tanto, é fundamental que sejam traçados procedimentos de CI bem definidos e que os controles e a integração dos sistemas sejam submetidos a análises e avaliações constantes para garantir que estão sendo utilizados de forma consciente e correta.

Considerando esse contexto, o presente artigo teve como objetivos (i) analisar a situação do sistema de CI e da auditoria em hospitais públicos e filantrópicos e (ii) discutir os problemas e limitações na gestão financeira decorrentes de falhas e omissões dos CI e da auditoria interna. O CI em hospitais não se configura apenas como um simples conjunto de instrumentos de controle. Atuam como uma ferramenta essencial para a permanência dessas organizações no mercado, possibilitando o fornecimento de serviços com eficácia e qualidade, uma vez que, com o CI, os administradores hospitalares podem medir e verificar o alcance de metas e objetivos. Os esforços para o aprimoramento da gestão hospitalar incluem conhecer e criticar o atual estado dos CI e da auditoria interna. É também muito importante verificar as interrelações entre CI e auditoria interna com os SI em uso nessas organizações.

O presente artigo está dividido em cinco seções, incluindo esta Introdução. Na Seção 2, apresenta-se a revisão da literatura sobre sistema de informações e controle interno em hospitais. Na Seção 3, descreve-se a metodologia de pesquisa, destacando-se os métodos de coleta e de análise dos dados. Na Seção 4, expõem-se a análise e a discussão dos resultados. Na Seção 5, tecem-se as considerações finais.

2. REVISÃO DA LITERATURA

As organizações necessitam de procedimentos e métodos que resguardem seu patrimônio, verifiquem a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promovam a eficiência operacional e encorajem a

adesão à política traçada pela alta administração (ATTIE, 2007). O CI compreende os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios (CREPALDI, 2000). Um sistema de controle interno (SCI) consiste em um conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação e orientadas para o desempenho das atribuições de CI (VIEIRA et al., 2004; INTOSAI, 2004). Especificamente nas organizações hospitalares, o SCI é visto como um órgão de assessoramento direto da direção geral, devendo então compreender as funções de acompanhamento das tarefas executadas por todos os setores da organização (FONTINELE JÚNIOR, 2002). Dentre essas tarefas, citam-se: (i) análise e avaliação dos trabalhos praticados; (ii) emissão de relatórios e pareceres em que constem a situação real e a situação ideal; e se necessário, (iii) uma auditoria específica em determinados setores que necessitem de ajustes mais amplos do que os propostos em linhas gerais.

É fundamental para a organização o controle dos registros financeiros. Os CI permeiam a criação de um ambiente que consiga produzir informações contábeis confiáveis, evitar fraudes financeiras e operacionais e, dessa forma, subsidiar o processo decisório dos gestores da organização. No entanto, faz-se necessário o uso de um SCI eficiente, o qual pode ser definido como o conjunto de normas e procedimentos próprios da empresa, isto é, os manuais de operação e a cultura da organização que permitem o alcance da eficiência operacional (PINTO, 2004). Para que se possam construir SCI eficazes, os dados que os alimentam devem ser os mais reais e dinâmicos possíveis, pois, assim como o ambiente, o próprio hospital, seus objetivos e atividades mudam constantemente (IFAC, 2001).

Um SCI bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e auditoria interna. Pinto (2004) acrescenta que esse sistema pode inclusive abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos e controles de qualidade. O sistema deve ser sempre avaliado para que tenha eficácia, eficiência, qualidade, economicidade e produtividade. Mais que controlar, cabe ao SCI integrar, unir e colocar todos em consonância com as políticas organizacionais definidas.

O financiamento do SCI é muito dependente dos SI, tanto em relação aos dados que os alimentam, como também em relação às informações geradas. Os SI podem ser definidos como um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informações com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em organizações (LAUDON; LAUDON, 1999). A informação é a parte principal da função gerencial. Sem um SCI confiável, as informações geradas pelos SI se mostram comprometidos. É responsabilidade de todos os envolvidos no sistema: coletar, organizar, distribuir e disponibilizar dados (GUIMARÃES; ÉVORA, 2004). Desta forma, um SI corretamente empregado terá dados e informações organizados de forma integrada, com o objetivo de atender à demanda e antecipar as necessidades dos usuários.

No âmbito hospitalar, os Sistemas de Informações Hospitalares (SIH) existem nos níveis operacionais, gerenciais e estratégicos. Nos níveis operacionais, esses sistemas devem visar desburocratizar os procedimentos, humanizar o atendimento e proporcionar segurança aos profissionais e pacientes, presteza nos processos internos e aumento no faturamento. No nível gerencial, esses sistemas devem gerar indicadores, como taxas de ocupação de leitos, utilização de materiais por procedimentos e seus custos. Por fim, no nível estratégico, devem-se gerar informações capazes de auxiliar a tomada de decisões, o que, até o momento costuma ser um procedimento menos realizado, sendo necessários sistemas controlados e utilizados corretamente, além de profissionais qualificados.

Internamente, alguns fatores dificultam a utilização plena do sistema hospitalar informatizado, como “rejeição dos profissionais médicos pelo uso do computador”, uma vez que os sistemas se caracterizam como algo administrativo; “dificuldade na extração de informações gerenciais” por muitas vezes apresentarem uma base de dados com falhas nos registros; “falta de padronização da terminologia médica” seja nos diagnósticos ou em outras informações sobre o atendimento ao paciente (BARROS, 2008, p. 34). Dessa forma, os sistemas apresentam lacunas que dificultam um maior controle dos

recursos humanos e materiais dentro dos hospitais. Verifica-se que é essencial que os sistemas possuam controles capazes de garantir maior confiabilidade nas informações geradas, possibilitando maior domínio da organização e de seus recursos.

Os CI auxiliam a administração nos negócios da empresa e, quando integrados aos SI, pode propiciar um melhor cumprimento das normas. Deve ser integrado e harmônico, servindo de base para o controle da administração (DAVIS; BLASCHEK, 2005). Verifica-se, portanto, que os procedimentos de CI integrados aos SI são muito valiosos para o domínio e andamento do negócio. Um SI bem elaborado e adequadamente utilizado permite que a empresa diminua as chances de erros e fraudes por parte dos usuários, constituindo um importante elemento na implantação de um efetivo CI. Ressalta-se que o SCI deve ser revisado constantemente, ainda que não sejam detectadas fraquezas, como forma de assegurar a confiabilidade e melhoria contínua nos procedimentos internos.

A avaliação e revisão do SI muitas vezes são realizadas por meio dos serviços de auditoria interna. Auditoria interna constitui em um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles e tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos CI e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais do hospital. A auditoria interna pode ser definida como uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a permanentemente revisar as operações, como um serviço prestado à administração (SILVA, 2009; FRANCO, 2001).

A auditoria interna constitui uma função de apoio à gestão. Além de importante, tornou-se imprescindível no mundo empresarial atual, já que fornece análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção do controle eficaz a custo razoável. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir (MARTINS; MORAIS, 1998). De igual modo, a importância da avaliação só tem razão se conseguir acrescentar valor à gestão da empresa e melhorar a qualidade de futuras auditorias.

A função da auditoria interna inclui a verificação e funcionamento correto dos CI, que podem incluir a autoridade, estrutura de organização, pessoal corretamente qualificado e recursos adequados. Dentre os objetivos da auditoria interna se destaca a busca pela racionalização das atividades de controle e o apoio aos serviços relacionados com CI, que são cruciais para a eficácia da contabilidade e da gestão da organização (CONAB, 2008). A auditoria realizada nos SI visa garantir que os controles estão implementados e funcionam eficazmente. Auxilia ainda na identificação de pontos fracos nos controles permitindo o desenvolvimento de soluções para os mesmos. Verifica-se que a auditoria de SI é essencial para garantir segurança aos sistemas e procedimentos com o objetivo de alcançar qualidade, avaliação e validação dos ciclos da empresa. Alguns problemas como defasagem e variação tecnológica, falta de profissionais qualificados e cultura empresarial, podem dificultar o processo de auditoria de sistemas.

A auditoria utiliza procedimentos de avaliação de riscos para verificar os CI dos SI, além de entrevistas com o corpo gerencial, procedimentos analíticos, observação e inspeção de documentos. A auditoria de sistemas busca a salvaguarda dos bens e a promoção da eficiência produtiva e administrativa, devendo a alta administração, como entidade de integração, traçar objetivos e diretrizes em consonância com as prioridades de auditoria a serem realizadas (ARIMA, 1993). A auditoria de sistemas possui como etapas (ARIMA, 1993, p. 23):

- a) “planejamento do projeto de auditoria de SI”: etapa na qual são definidas as necessidades de recursos humanos e materiais para execução do projeto.
- b) “levantamento do sistema a ser auditado”: após a seleção do sistema que será auditado, iniciam-se as técnicas e métodos de levantamento de informações e conhecimento das características do sistema.
- c) “identificação e inventários dos pontos de controle”: a partir do conhecimento das peculiaridades do sistema, torna-se possível a identificação dos pontos de controle que

necessitam de validação. Após a confrontação desses pontos com seus objetivos, são verificados os pontos de controle que possuem fraquezas.

- d) “priorização e seleção dos pontos de controle do sistema em auditoria”: de acordo com o risco existente nos pontos levantados na etapa precedente, são selecionados aqueles que serão levados para a etapa seguinte.
- e) “revisão e avaliação dos pontos de controle”: após a seleção e priorização dos pontos, os mesmo serão validados, revisados e avaliados através de testes que possibilitem verificar as falhas ou fraquezas existentes no CI.
- f) “acompanhamento e/ou conclusão da auditoria”; por fim, será constatada a situação na qual se encontram os pontos de controle, as fraquezas observadas e as possíveis necessidades de alternativas para minimizar ou eliminar as falhas.

O CI em hospitais buscam avaliar os pontos que ofereçam subsídios suficientes sobre as atividades sociais; atividades administrativas; recursos humanos; serviços; componentes econômicos; produtos e equipamentos; e normas técnicas (CHERUBIN *et al.*, 1986). Sendo assim, os hospitais necessitam de auditoria e de CI adequados para indicar os pontos críticos e auxiliar na diminuição de erros e fraudes.

3. METODOLOGIA

A pesquisa descrita neste trabalho pode ser classificada como qualitativa e exploratória, baseada em seis estudos de casos de Belo Horizonte-MG. A pesquisa de campo foi realizada no período de 2010 a 2012. Foram realizadas entrevistas não estruturadas com gestores e profissionais de contabilidade das unidades administrativas e operacionais dos hospitais. Houve também observação não participante realizada durante as visitas aos hospitais pelos pesquisadores. Foram realizadas, em média, 08 (oito) visitas em cada hospital. De forma complementar, também foram realizadas pesquisas em arquivos e análise de dados contábeis.

A coleta de dados qualitativos e os estudos de casos possibilitaram o entendimento e a comparação das situações dos CI, auditoria interna e limitações na gestão financeira dos hospitais pesquisados. Os dados das entrevistas foram examinados qualitativamente com base na análise de conteúdo. Bardin (2002) afirma que a análise de conteúdo envolve as iniciativas de explicitação e expressão do conteúdo de mensagens. Como categorias de análises foram usadas: existência dos CIs, características dos CI, limitações e problemas dos CI, relação entre CI e SI, existência de auditoria interna e limitações e problemas da auditoria interna.

4. RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados encontrados nos hospitais estudados. Em relação ao primeiro objetivo deste trabalho, a análise da situação do SCI e da auditoria interna em hospitais públicos e filantrópicos apontou que as instituições pesquisadas vêm investindo em novos SI, mas têm negligenciado o aperfeiçoamento do SCI. Essa constatação será mais bem esclarecida nos parágrafos a seguir.

Nos hospitais, há SI com foco na assistência em saúde e na gestão administrativa. Em termos de assistência, têm-se os sistemas para cadastro dos pacientes e dos tratamentos que recebem, incluindo-se o prontuário eletrônico. O enfoque desses sistemas pode ser restrito aos dados assistenciais vinculados ao faturamento, como é o caso do Sistema de Informações Hospitalares do SUS (SIHSUS) ou do Sistema de Informação Ambulatorial do SUS (SIASUS). Os dados gerados por esses sistemas, entretanto, não permitem análises gerenciais mais aprofundadas sobre os pacientes atendidos nos hospitais, pois seu objetivo principal é o controle do faturamento do SUS.

Os sistemas de prontuário eletrônico, por sua vez, são mais amplos e permitem o gerenciamento da assistência por meio de indicadores como taxa de ocupação, tempo médio de permanência e taxa de mortalidade. Com os dados gerados por esses SI, o hospital pode gerenciar rotatividade, custos e qualidade da assistência prestada na organização. Esses SI necessitam de um aporte maior de recursos

financeiros, além do envolvimento da equipe de trabalho e uma mudança cultural profunda, principalmente no corpo clínico da organização.

Na gestão administrativa, os SI podem ser subdivididos em sistemas de registro básico do uso dos recursos, como o registro do ponto dos funcionários, registro do consumo de medicamentos e uso de transporte. De uma forma geral, nos SI hospitalares estudados se caracterizam como ferramentas essencialmente operacionais, ou seja, ainda se mostram incipientes em termos de ferramentas de suporte gerencial. Nesse aspecto, verifica-se uma ineficácia dos sistemas como ferramenta para a gestão estratégica, uma vez que nem sempre os profissionais assistenciais se mostram receptivos aos procedimentos necessários para a geração das informações e porque nem sempre ocorrem reuniões de análises críticas. Além disso, cabe apontar que a utilização estratégica da informação dos sistemas gerenciais depende muito do interesse dos gestores: gestores com experiência empresarial se mostram mais dispostos ao uso gerencial dos SI, enquanto gestores com formação médica evitam ou ignoram a cultura dos controles gerenciais

No âmbito das áreas operacionais (tanto áreas-fim como áreas de apoio) de um hospital há muitas demandas que ainda se mostram além da capacidade de recursos disponíveis. Em outras palavras, os trabalhadores estão praticamente todo o tempo procurando cumprir as demandas mais urgentes do momento presente. Esse é o principal indicativo de que os SI não estão aliados ao aperfeiçoamento dos mecanismos de CI das instituições pesquisadas. Para que o uso de um SI dê certo, é preciso que ele esteja assentado em um processo claro, bem definido e constantemente aperfeiçoado.

O que se observou é que pouco, ou quase nenhum, tempo sobra para questões gerenciais de alto nível, como repensar os processos e desenvolver melhorias de SI e principalmente de CI. Se um SI não funciona, ele logo é substituído por outro, mesmo que os processos não sejam revistos. Esse comportamento é reflexo do próprio papel conferido ao SI, que, em geral, atendem (ou são empregados) apenas para os processos e atividades mais básicas, ou seja, realizam e armazenam as rotinas necessárias do negócio, em geral com limitações. Seu papel nesse contexto é meramente de registro dos dados transacionais de rotinas hospitalares e de processamento básico, como entrada de paciente, prontuário, controle de almoxarifado, controle de medicamentos da farmácia, contas a pagar, contas a receber e folha de pagamento.

Nos hospitais públicos, há sistemas que são integrados com a Prefeitura ou o Estado – como o Sistema de Administração Financeira (SIAFI), o SIASUS e o SIHSUS –, principalmente em termos de faturamento, compras, orçamento, contabilidade e folha de pagamentos. Nesses casos, os sistemas são acessados via rede, seja intranet/extranet ou pela própria Internet. Contudo, o prontuário eletrônico é um sistema paralelo, o que dificulta análises entre este e os sistemas integrados.

No caso de dois dos seis hospitais públicos estudados, que são municipais, boa parte dos SI é centralizada no órgão de gestão da Prefeitura ou do Estado. Os principais sistemas tratam dos registros financeiros, registros de transações contábeis e da execução orçamentária. Nenhum pagamento é feito sem o devido registro nesses sistemas centralizados, que visam essencialmente ao controle. Nos hospitais estudados, esses sistemas funcionam via Internet, sem qualquer instalação em computadores locais. O fato de não estarem instalados nos computadores dos hospitais cria um mecanismo adicional de CI, pois restringe a possibilidade de alteração não autorizada em dados históricos. Os hospitais devem, nesse caso, criar mecanismos internos de controle dos dados lançados e conferir periodicamente, pois a gestão dos dados lançados não está sob o controle do hospital. Além disso, o hospital fica refém da manutenção do sistema, que está a cargo de um órgão externo e que, por isso, pode aumentar o nível de incerteza da informação.

Nos hospitais estudados, muitos dos CI considerados básicos em outros setores, como a entrada e saída de materiais, precisam ser desenvolvidos em planilhas eletrônicas do *Microsoft Excel*®, o que requer pouco investimento, uma vez que não é necessário investir em sistemas integrados. A utilização de planilhas eletrônicas decorre de problemas cometidos na implantação dos SI, como a inexistência de protocolos assistenciais de referência ou mesmo de um processo desenhado e implantado. A criação e

a manutenção de controles em planilhas eletrônicas podem ser entendidas como desafios informacionais para os hospitais, pois são passíveis de erros e não permitem a geração de informações integradas.

Para que tais planilhas sejam criadas e não contenham erros, é necessária a utilização de dados importados de sistemas formais e também de dados gerados a partir de procedimentos manuais, mas que contenham grau mínimo de integração. Um exemplo observado nos 03 (três) hospitais públicos e 03 (três) hospitais filantrópicos estudados é o uso de requisições manuais para receber insumos do almoxarifado. Conciliar e consolidar dados de diferentes fontes por meio de planilhas ocasiona muitos erros. Pode-se citar a questão da caligrafia inteligível ou mesmo a falta de mecanismos de conferência periódica da informação. Ressalta-se que a baixa utilização de comissões de auditoria interna é outro indicativo de baixo investimento de CI. Técnicas simples de auditoria, como a circularização, minimizariam esses erros.

Quanto ao segundo objetivo pesquisado, observou-se que, em relação aos problemas e limitações na gestão financeira decorrentes de falhas e omissões dos CI e da auditoria interna, o serviço de auditoria interna dos hospitais é centrado apenas nas obrigações tributárias e trabalhistas, que são obrigatórias segundo a legislação brasileira. Com isso, o que se notou nos hospitais pesquisados é que há pouca ou nenhuma preocupação da auditoria interna com as informações necessárias para sustentar o processo gerencial.

Quadro 01: Panorama dos Subsistemas do DATASUS

Sistema	Dados/Informações coletados
MS-BBS	Movimento mensal de Internação Hospitalar e Atendimento Ambulatorial e Cadastro de Hospitais.
SIHSUS	Dados sobre as internações hospitalares, classificados de diversas formas.
SIASUS	Dados sobre consultas realizadas nos hospitais, classificadas de diversas formas.
SIM	Dados sobre os óbitos, inclusive aqueles ocorridos nos hospitais.
SINASC	Dados sobre os nascimentos, inclusive aqueles ocorridos nos hospitais.
SIOPS	Dados dos orçamentos públicos relativos ao SUS, declarados pelos Estados e Municípios.
BDAIH	Quantidade de autorizações de informações hospitalares (AIHs) apresentadas e valores efetivamente pagos por competência e cadastro de Hospitais e de Terceiros.
Transferências a Municípios	Informações sobre a transferência de recursos financeiros do governo federal aos municípios pelo Fundo Nacional de Saúde, incluindo recursos para Atenção Básica e procedimentos de Média e Alta Complexidade.
GAP	Dados relativos aos pagamentos feitos pelo SUS aos hospitais.

Fonte: DATASUS (2012).

Em todos os hospitais estudados, as limitações observadas no SCI dizem respeito ao controle operacional, em especial ao faturamento. Há uma exigência do SUS que força todos os hospitais a terem controle estrito sobre os atendimentos/serviços prestados aos pacientes. Trata-se do envio mensal de dados para o Sistema DATASUS (<http://www.datasus.gov.br>), principalmente pelo SIA e pelo SIH, ambos mantidos pelo Ministério da Saúde. O Quadro 01 apresenta alguns dos sistemas que recebem dados enviados pelos hospitais e que são disponibilizados de forma agregada ao público em geral.

Para conseguir todos os dados necessários, é preciso ter controle da obtenção e do registro dos dados, tanto em termos de tempestividade como também de completude e precisão. Não alimentar os sistemas do DATASUS corretamente pode implicar redução das receitas, sem contar em dificuldades para controlar os custos relativos aos pacientes.

Aos poucos esse sistema tem aumentado a exigência por dados operacionais mais gerenciais. Nos Procedimentos de Controle Interno (PCI) observados nos hospitais pesquisados, principalmente nos filantrópicos, é possível identificar que estes objetivam atender a diversas demandas de informações, sejam dos gestores e diretores ou dos usuários externos. Caso essas demandas de informações não

sejam atendidas, o hospital pode sofrer consequências negativas para a execução de sua prestação de serviços.

Nas operações relevantes, também se observou que os agentes requerentes de informações necessitam de atendimento no prazo estabelecido. Assim, para que a insuficiência de informações seguras no tempo certo não comprometa a atividade do hospital, os PCI necessitam contemplar as demandas de informações e dispor de dados no tempo certo. Nesse âmbito, verificou-se que os referidos procedimentos necessitam de aprimoramento para minimizar os riscos inerentes ao negócio. Dentre esses riscos, pode-se destacar que, para o faturamento SUS, não existe acompanhamento de contas a receber que confronte o faturamento de determinada competência com a liquidação em conta corrente do hospital nos bancos.

No caso da retenção dos impostos na fonte pagadora, o processo de lançamento das Notas Fiscais relativas aos serviços tomados, no formulário do *software* utilizado, não demonstra acompanhamento fidedigno da retenção na fonte pagadora. Essa observação refere-se aos montantes pagos superiores a R\$ 5.000,00 no mês calendário dos tributos: (i) Programa de Integração Social (PIS), (ii) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e (iii) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A inobservância desse fato pode resultar em autuação e multa para o hospital.

No caso do faturamento com atendimento a pacientes particulares, também se observa que inexistente controle de contas a receber que confronte o montante total faturado do paciente com a importância efetivamente quitada e evidenciada em extrato de conta corrente do hospital. A informação correspondente ao recebimento de pacientes particulares é extremamente importante. Como já mencionado, esta informação é demandada pela Receita Federal, que pode, conforme inexatidão das informações, autuar e aplicar sanções ao hospital.

Por fim, para acompanhamento e monitoramento da condição de filantropia, os hospitais filantrópicos necessitam demonstrar, em conformidade à Lei n. 12.101/2009, toda a informação de gratuidades concedidas de acordo com a proposta de prestação de serviços protocolada no órgão financiador da atividade. Para atendimento a esse ponto, o controle de escrituração contábil em rubrica específica não é suficiente, existindo a necessidade de acompanhamento/controlado extracontábil que demonstre de forma pormenorizada a execução de gratuidades no período relacionando e a confronte com a proposta de prestação de serviços.

Assim, observou-se que as melhorias dos CI nos hospitais pesquisados ocorreram em processos que são obrigatórios na legislação específica do SUS, o que implica duas questões principais. A primeira é que os hospitais são reativos às melhorias nos SCI. Assim, parece que esses sistemas somente avançarão na medida em que o governo exigir mais, implantando leis que exijam mais dos hospitais em relação à implantação do CI e SCI. A mudança cultural, inclusive dos técnicos do governo, bem como dos legisladores, é fator crítico de sucesso para os avanços dos sistemas.

O segundo ponto é que há muito espaço para melhorias no SCI dos hospitais. O principal reflexo disso é o avanço desses sistemas, que podem gerar melhorias na assistência prestada pelos hospitais e nas finanças das instituições. Contudo, isso somente poderá ser efetivado quando as instituições hospitalares se conscientizarem de que as melhorias em seus processos gerenciais e CI geram melhoria da qualidade da assistência prestada, redução de custos (por erros ou perdas) e, conseqüentemente, melhoria na saúde financeira do hospital.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto nesta análise, conclui-se que há uma clara necessidade de aprimorar as informações decorrentes das atividades de prestação de serviços dos hospitais filantrópicos. Conforme observado nos hospitais, a obtenção de informações é uma demanda sempre crescente de gestores e de usuários externos que exige atenção de todos os envolvidos. Existem inúmeras formas e tentativas de manter controle das operações relevantes nos hospitais; dentre elas, pode-se destacar que a cultura organizacional é um fator determinante na eficiência, eficácia e sucesso dos PCI. A implantação e

acompanhamento dos PCI ainda se mostra um grande desafio para os gestores, que nem sempre são qualificados para funções gerenciais e administrativas e ainda enfrentam resistência de parte de seus funcionários da área de saúde, que não desenvolveram uma cultura voltada para a eficiência dos processos e a qualidade dos serviços prestados. Sendo assim, os PCI necessitam estar fundamentados na real necessidade de informação dos gestores, com objetividade e funcionalidade e sem impedimento ao cumprimento das expectativas que a sociedade tem em relação aos hospitais.

Como considerações finais, o Quadro 02 apresenta algumas propostas de aperfeiçoamento dos PCI para as principais operações dos hospitais. Essas propostas enfocam principalmente o aprimoramento do ambiente de controle e da qualidade das informações.

Quadro 02 – Propostas de Procedimentos de CI

Operações Relevantes	Propostas
Atendimento SUS	Implementar controle de contas a receber com confrontação de provisão e liquidação do faturamento
Constituição de Passivo Tributário	Implementar controle de retenção de impostos conforme todas as disposições da legislação vigente
Atendimento a pacientes particulares	Implementar controle de contas a receber com confrontação de provisão e liquidação do faturamento
Cumprimento das disposições expressas na legislação que trata das Entidades Filantrópicas	Implementar de acompanhamento em relatório extracontábil acerca das gratuidades concedidas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como pode ser observado, há lacunas em operações relevantes da gestão hospitalar. Essas operações vão desde ações gerais de atendimento aos pacientes até ao cumprimento de legislações específicas concernentes à natureza jurídica do hospital, como é o caso das entidades filantrópicas. Essas operações dizem respeito, em sua maioria, aos PCI; afinal, os PCI inerentes às atividades administrativas e operacionais dos hospitais representam mecanismo fundamental para gestão racional, eficiente e eficaz dos recursos. Adicionalmente, como já mencionado, todas as atividades que resultam em impactos no caixa dos hospitais necessitam ser mensuradas e acompanhadas, ou seja, necessitam ser controladas; assim, é imprescindível investimentos no aprimoramento dos PCI.

Diante a implantação e acompanhamento dos PCI, os gestores responsáveis podem falhar ao proceder com os trabalhos de monitoramento, ora pela cultura organizacional conforme já mencionado, ora pelo volume expressivo de informações e curto intervalo de tempo para análise para a tomada de decisão. Sendo assim, os PCI necessitam estar fundamentados na real necessidade de informação dos solicitantes, com objetividade e funcionalidade e sem impedimento ao cumprimento da atividade-fim dos hospitais.

Paralelamente à necessidade de informações dos gestores do hospital, existe também a necessidade de prestação de informações a órgãos interessados na organização e fiscalizadores das operações realizadas. Portanto, os CI em hospitais filantrópicos necessitam compreender toda a operação (*i.e.*, desde a primeira etapa à conclusão) e, posteriormente, manter em arquivo/banco de dados seguro as informações relevantes dignas de acompanhamento para consultas e validações pertinentes.

No contexto administrativo e operacional, não somente dos hospitais filantrópicos, mas de todas grandes corporações, quanto maior o volume de informações, maior também é a necessidade de utilização da tecnologia. Assim, percebe-se que a utilização de *software* que contribua, execute, monitore e valide informações favorece a funcionalidade de PCI.

Além desses fatos, a própria utilização de *software*, com senhas individuais e intransferíveis, delimitação de acesso para usuários de setores diferentes, conjugada com segregação de funções, por si só constitui PCI. Assim, a utilização de *software* de gestão das informações administrativas e operacionais adequadas à necessidade do negócio proporciona maior índice de obtenção de êxito pelo manuseio seguro das informações relevantes.

Realizar pesquisa de campo em hospitais públicos e filantrópicos se mostrou um grande desafio, pois é difícil conseguir autorização para a pesquisa de campo. Nos hospitais que autorizaram a pesquisa, constatou-se que é difícil conseguir acesso com parte dos gestores porque eles se mostraram sempre muito ocupados. Em termos de limitações, pode-se também destacar a relutância de parte dos gestores e profissionais dos hospitais em apontar limitações e problemas em seus SCI e serviços de auditoria interna e de contabilidade. Mesmo não sendo os responsáveis diretos pelas disfunções, os entrevistados durante a pesquisa não foram sempre colaborativos em descrever e explicá-las. Outra limitação da pesquisa foi a precariedade dos SCI interno dos hospitais, que se mostraram muito carentes de documentação. A pesquisa documental se mostrou prejudicada pela grande limitação de documentos que descrevem as práticas contábeis, de auditoria e de controle. Em termos de sugestões para pesquisas futuras, recomenda-se o desenvolvimento de pesquisa em outros hospitais públicos e filantrópicos a fim de buscar verificar se os resultados alcançados na presente pesquisas podem ser confirmados. Estudos em hospitais privados com fins lucrativos também seriam desejáveis, pois poder-se-ia então comparar os resultados encontrados com estes apresentados no presente artigo.

REFERÊNCIAS

- Arima, C. H. (1993). “Auditoria de sistemas computadorizados”, *Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP)*, São Paulo, v. 28, n. 3, p. 22-32, jul./set., <http://www.rausp.usp.br/download.asp?file=2803022.pdf>, acessado 29.06. 2012.
- Attie, W. (2007). *Auditoria: conceitos e aplicações*, 3 ed., São Paulo: Atlas.
- BARDIN, L. (2002). *Análise de conteúdo*, Lisboa, Edições 70.
- Barros, J.V. (2008). *Sistemas de Informação e Avaliação de Desempenho Hospitalar: a integração e interoperabilidade entre fontes de dados hospitalares*, 95 f, Dissertação (Mestrado em Medicina Preventiva) – Universidade de São Paulo, São Paulo, <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/5/5137/tde-19112008-170740/pt-br.php>, acessado 13.06. 2012.
- Brasil (2009). *Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009*, Brasília, DF, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/112101.htm, acessado 29.06.2012.
- Cherubin, N. A., Mezomo, J. C. & Mezzomo, A. (1986). *O Executivo Hospitalar: Subsídios para a ação*, São Paulo: UNLESP.
- CONAB. Companhia Nacional de Abastecimento. (2008). *Manual de Auditoria Interna*, 2 ed, Brasília, DF, [http://www.conab.gov.br/downloads/regulamentos/ManualdeAuditoriaInterna .pdf](http://www.conab.gov.br/downloads/regulamentos/ManualdeAuditoriaInterna.pdf), acessado em: 29.06.2012.
- CREPALDI, S. A. (2000). *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*, São Paulo: Atlas.
- DATASUS. (2012). *Banco de Dados do Sistema Único de Saúde*. Ministério da Saúde, <http://www2.datasus.gov.br>, acessado 15.06. 2012.
- Davis, M.D., Blaschek, J.R.S. (2005). “Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia”. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGeT, 2., Resende. *Anais...Resende: SEGET*, p. 1081-1095, http://www.acdb.br/seget/artigos05/340_artigoSEGET.pdf, acessado 26.06. 2012.
- Franco, H. & Marra, E. (2001), *Auditoria Contábil*. 4 ed, São Paulo: Atlas.
- Guimarães, E. M.P. & Évora, Y.D. M. (2004). “Sistema de informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência”. *Ci. Inf.*, Brasília, v. 33, n. 1, p. 72-80, jan./abr, www.scielo.br/pdf/ci/v33n1/v33n1a09.pdf, acessado 23.06.2012.
- IFAC. International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the Public Sector: a governing body Perspective - International Public Sector Study*, IFAC, New York, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf> , acessado 20.06.2012.

INTOSAI. (2004). *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector*: further information on entity risk management, INTOSAI, Denmark, [http://www.issai.org/media\(577,1033\)/INTOSAI_GOV_9130_E.pdf](http://www.issai.org/media(577,1033)/INTOSAI_GOV_9130_E.pdf), acessado 20.06. 2012.

Laudon, K. C.; Laudon, J. P. (1999). *Sistemas de Informação com Internet*, Rio de Janeiro: LTC.

Martins, I. & Morais, G. (1998). *Auditoria Interna: função e processo*. Lisboa: Áreas Editora.

Mattos, C. C. & Mariano, R. P. (1999). Controle interno: uma abordagem teórica. *Contabilidade Vista e Revista*, 10, (1), 34-39.

Pinto, J. G. A. (2004). *Adequação de Controles Internos em Exames de Auditoria para Validação de Certificados de Filantropia*: um estudo de caso em um hospital filantrópico, 246 f., Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidades Federais da Paraíba, de Pernambuco, do Rio Grande do Norte e a Universidade de Brasília, Recife, http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_052.pdf, acessado 19.06.2012.

Silva, C. A. (2009). *Auditoria Interna*, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Sorocaba, Sorocaba.

Souza, A. A., Guerra, M. & Avelar, E. A. (2009). “Proposta de metodologia para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades para organizações hospitalares”, In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., Fortaleza, *Anais...*, CD-ROM.

Vieira, W. S. L. R. J., Martins Filho, G. & Villar, A. M. (2004). O Sistema de Informação como Suporte nos Métodos de Gestão da Produção em Serviços de Saúde. *Revista Científica Eletrônica de Sistemas de Informação*, 1.