

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Natalia Cardoso de Souza (UFMG)

nasouza@face.ufmg.br

Antonio Artur de Souza (UFMG)

aa_de_souza@uol.com.br

Niara goncalves da Cruz (UFMG)

niaragc@hotmail.com



Em um cenário global de crescentes mudanças e desenvolvimento de novas tecnologias, as organizações hospitalares se tornam cada vez mais complexas, sobretudo quando comparada com as demais. Essa complexidade tem como fundamento a peculiaridade dos serviços prestados e a necessidade de se oferecer à comunidade serviços de qualidade com eficiência e a um custo acessível. Entretanto, para que os hospitais consigam se manter atualizados e prestar o melhor serviço, dentro das suas condições socioeconômicas, é necessário implementar avaliações constantes. O controle interno pode ser visto como um conjunto de processos adotados pela administração das organizações para alcançar objetivos preestabelecidos, sendo, portanto, extremamente útil no sentido de promover a qualidade e continuidade em todo e qualquer tipo de empresa. Este artigo teve como objetivo principal a realização de uma pesquisa bibliográfica sobre sistemas de controles internos existentes nos hospitais e a qualidade das informações que alimentam esses sistemas. O estudo indica características básicas que o controle interno de organizações hospitalares deve manter para que seja realmente útil e eficaz

Palavras-chaves: Palavras-chave: Controle Interno; Organizações Hospitalares; Qualidade da Informação

1. Introdução

Apesar das ações do governo brasileiro para oferecer serviços de saúde de qualidade para toda a população, ainda há diversos problemas na área de saúde nacional. A complexidade do ambiente no qual se inserem as organizações em geral provoca uma crescente demanda por informações cada vez mais acuradas para a tomada de decisão. Para que as organizações hospitalares possam atuar nesse ambiente, é necessário que seus gestores busquem ferramentas de gestão que tenham comprovada eficácia no meio empresarial (ALEMI; SULLIVAN, 2007). Dentre essas ferramentas, destacam-se as relacionadas ao controle de qualidade, o qual consiste em um conjunto de medidas adotadas pela administração para que ela, por meio do ciclo de informações gerado pelas suas atividades, consiga, com segurança, atingir as metas e os objetivos estabelecidos (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

Em todo mundo, inúmeras organizações vêm sendo atingidas por crises e escândalos financeiros que terminam por trazer reflexos nas legislações e na cultura dos controles internos. Em vista disso, atualmente começa-se a compreender que controles internos não mais devem significar somente normas e procedimentos, mas sim uma cultura que deve ser entendida, seguida e respeitada dentro de uma organização. Como apontam Rezende e Favero (2004), Olivatto (2010) e Reske Filho *et al.* (2005), um maior controle interno pode, com dispêndio mínimo de recursos, resguardar os interesses da empresa e a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais, contribuindo assim para a consecução correta e tempestiva dos objetivos e também evitando erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos. No entanto, compete destacar que é preciso simultaneamente existir um sistema que possibilite a verificação periódica dos funcionários para observar se estão seguindo corretamente o planejamento da empresa e as práticas e procedimentos previamente instituídos (OLIVATTO, 2010).

Segundo Reske Filho; Jacques; Marian (2005), não existem organizações que não utilizem controles que possam garantir a continuidade do fluxo de suas operações e informações propostas. Desse modo, toda empresa possui controles internos, podendo estes serem adequados ou não ao exercício de suas atividades. Para esses autores, o controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa gerar uma garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneiras eficazes, eficientes e com a necessária economicidade.

Dado esse contexto, o objetivo deste trabalho é, a partir de uma revisão bibliográfica, apresentar e analisar os sistemas de controles internos existentes para hospitais, com foco nas informações de custos. Para tal, este artigo está estruturado em oito seções, incluindo esta introdução. Na Seção 2, descreve-se a metodologia que foi utilizada na pesquisa. Em seguida, apresenta-se a pesquisa bibliográfica, contemplando-se os seguintes temas: informações sobre os hospitais, vistos como organizações complexas (Seção 3), administração hospitalar (Seção 4), informações sobre sistemas de informações (Seção 5), controle interno (Seção 6). Por fim, tecem-se algumas considerações finais acerca da pesquisa seguida das referências bibliográficas.

2. Metodologia

A pesquisa descrita neste trabalho consistiu em uma revisão bibliográfica de caráter descritivo e qualitativo. Segundo Ponte *et al* (2008) os objetivos da pesquisa bibliográfica geralmente são amplos, sendo ela geralmente indicada para se obter uma visão mais contundente sobre

um problema ou torná-lo mais específico. Cervo e Bervian (1983) definem pesquisa bibliográfica como aquela em que se busca conhecer e analisar, a partir de referências teóricas já publicadas, as contribuições científicas existentes sobre determinado assunto.

Inicialmente foi realizada uma revisão bibliográfica na literatura nacional e estrangeira sobre os temas centrais deste estudo, quais sejam: (i) controle interno; (ii) sistema de informação e de avaliação; (iii) organizações hospitalares. Além disso, buscou-se averiguar os diversos tipos de controles que se pode adotar e uma base para a avaliação da adequação desses controles em uma organização hospitalar.

Foram realizadas buscas em livros, revistas científicas, trabalhos acadêmicos e em anais de congressos acadêmicos das áreas de contabilidade, administração e gestão de organizações hospitalares e congêneres. Para tanto, foram muito importantes portais de base de dados –em especial o Portal CAPES de Periódicos Eletrônicos (www.periodicos.capes.gov.br) –, bancos de teses e dissertações, bem como bibliotecas das principais universidades brasileiras com possibilidade de consultas via Internet.

Os dados coletados foram examinados qualitativamente pelo método de análise de conteúdo, possibilitando a descrição objetiva e sistematizada de uma comunicação (COOPER; SCHINDLER, 2000).

3. Hospitais Como Organizações Complexas

No ambiente hospitalar, a crescente e incessante busca pela implementação e aperfeiçoamento de sistemas de controle interno e sistemas de informações gerenciais configura-se como a melhor forma de as organizações hospitalares atingirem seus objetivos e, assim, oferecerem serviços de qualidade, com eficiência e eficácia. A isso se associa, ainda, o fato de que o controle gerencial associa pessoas e recursos com as metas anteriormente estabelecidas.

Segundo Bittar (2004), poucos setores são tão complexos e de difícil gerenciamento quanto o hospitalar, que ainda por cima comporta um alto risco inerente à própria atividade. Consoante Gonçalves (1999), as organizações hospitalares são consideradas complexas tanto na estrutura quanto nas relações sociais de trabalho, o que implica diretamente na gerência e no controle desse tipo de organização.

Bittar (1997) afirma que o diagrama de Fleming é o ideal para se definir a complexidade dos hospitais. Nesse diagrama, como mostra a FIG. 1 a seguir, evidencia-se uma interatividade constante entre estrutura, processos e meio ambiente.

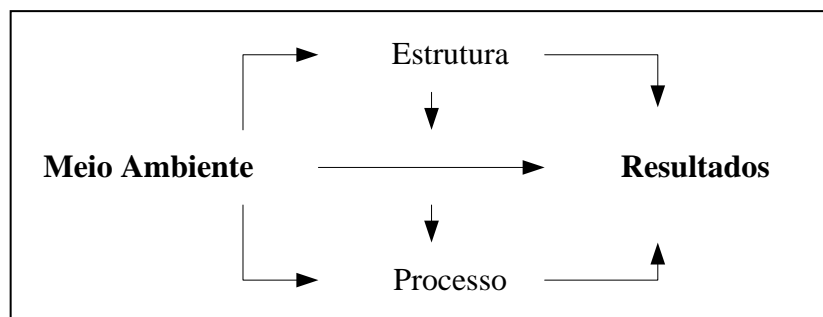


Figura 1: Interação entre o meio ambiente e uma organização de saúde

Fonte: adaptado de Bittar (1997)

As organizações hospitalares possuem certas peculiaridades se comparado às demais, pelo fato de que se deve chegar ao produto final independentemente de padrões e normas. Esse produto final pode ser definido como a prevenção de doenças e a cura ou melhora do quadro clínico. Quando um paciente corre risco de vida, ele passa a ser prioridade e, se necessário, serão utilizadas ações imediatistas, em geral, sem planejamento. Entretanto, essa situação dificulta na coordenação/direção e avaliação/controle de programas e serviços nas organizações hospitalares (NETO; BITTAR, 2004).

Essa peculiaridade da organização hospitalar implica outra complexidade: a qualidade do serviço prestado. A definição da qualidade do serviço prestado é difícil de ser estabelecida nessas organizações, haja vista o fato de o produto final apresentar variação na quantidade dos insumos e alterações na fase do processamento, ou seja, pacientes com o mesmo tipo de doença podem receber tratamentos distintos (NOGUEIRA, 1999).

De acordo com Neto e Bittar (2004), a falta de incentivo à pesquisa ligada à administração e cultura organizacional hospitalar e à excessiva departamentalização dificultam a obtenção da qualidade. Os autores explicam que isso acontece porque a falta de incentivo à pesquisa atrapalha a implantação de técnicas de negociação, coibindo a interação e a responsabilização pela qualidade, além de inviabilizar a troca de experiência entre unidades hospitalares. Já a excessiva departamentalização implica uma comunicação incompleta, alterada, barrada e, principalmente, a inexistência de retorno da informação.

As organizações hospitalares estão se deparando com um problema praticamente cíclico: a inovação dentro de um hospital se torna praticamente impossível diante da falta de planejamento. Os profissionais estão sempre se esforçando para superar dificuldades provenientes dessa falta de planejamento e, portanto, não possuem condições de investir em projetos de qualidade e inovação. Cria-se uma errada conscientização dos profissionais da saúde no que diz respeito à melhor maneira de produção, o que em parte resulta da falta de medição dos serviços culminada na falta de qualidade dos mesmos (SOUZA, 2009).

Conforme sublinha Heinbuch (1995), diante da escassez de materiais de pesquisa com foco específico, as organizações hospitalares acabam adotando ferramentas gerenciais e teorias administrativas vindas de empresas industriais. Heinbuch (1995) ainda afirma que esse procedimento é problemático, dada a complexidade e diversidade dos serviços das organizações, sendo recomendável a utilização de modelos de gestão mais específicos. No caso de utilização de modelos industriais genéricos em organizações hospitalares, Raimundini (2003) aponta problemas como a redução da comunicação entre as áreas, impedindo que ocorra um envolvimento maior dos profissionais da área com os pacientes.

A adoção de modelos gerenciais mais flexíveis é uma forma de alcançar a eficiência e a eficácia operacional, gerando, assim, melhores resultados operacionais nas organizações hospitalares. Para isso, deve-se descartar a ideia de departamentalização e priorizar a utilização de unidade de produção. Empresas descentralizadas, com a prática da delegação de funções, conseguem ser mais ágeis, mais flexíveis, mais bem preparadas, menos lentas, menos burocráticas e mais sensíveis aos anseios e desejos de seus clientes (FONTINELE JÚNIOR, 2002).

De acordo com Borba (2006), à medida que o contexto social é mais dinâmico, a utilização de sistemas de controle orientados à descentralização é o caminho mais apropriado que as organizações podem tomar. No caso, os sistemas orientam não somente a gestão de resultados financeiros, mas também a gestão de resultados qualitativos e de satisfação.

4. Administração Hospitalar

Os hospitais operam por meio de processos internos que apresentam grande complexidade e interdependência. Devido a esse fato, as organizações hospitalares dependem de profissionais altamente especializados (SOUZA *et al.*, 2008) e precisam estabelecer padrões e critérios para garantir a qualidade de seus serviços (ROONEY; OSTENBERG, 1999). Mais do que alcançar padrões já definidos, os gestores devem acompanhar os resultados, coordenar as organizações, compreender avaliações e inserir o uso da tecnologia, dentre tantas outras práticas que acabam por fazer com que até mesmo os mais qualificados e motivados dos gestores tenham grandes dificuldades para melhorar o desempenho dessas organizações. Além disso, para um garantir a qualidade dos serviços de saúde, são necessários gestores com conhecimento em administração hospitalar e habilidades para acompanhar o avanço da ciência médica e a conexão com outras profissões (BARQUIN, 1992; FAJARDO ORTIZ, 1972).

A história da administração hospitalar teve grandes falhas, a começar pelo fato de que, os hospitais, antigamente vistos como instituições de caridade (e não empresas), eram prioritariamente gerenciadas por religiosos, médicos, enfermeiros ou pessoas da comunidade (SEIXAS, 2004). A administração hospitalar começou a criar expressão apenas quando foi necessário dar resposta a iniciativas que vieram alterar profundamente a composição, os costumes e o governo das diversas comunidades do mundo (CHERUBIN; SANTOS, 1997). Isso aconteceu quando essa administração passou a ter que caminhar de mãos dadas com a própria medicina que, quanto mais se aprimorava, mais dependia da gestão dos recursos humanos e materiais.

Atualmente, a consciência de que, assim como qualquer outra organização, os hospitais necessitam de profissionais preparados e com conhecimento para administrar os negócios é um fato que vem mudando o rumo da história das organizações hospitalares. Fajardo Ortiz (1972), Malagón-Londoño (1996) e Barquin C. (1992) afirmam que, em seus respectivos países na América latina, os cursos de administração hospitalar foram criados com a finalidade de abolir o empirismo e preparar os profissionais para atuar com competência nos serviços de saúde. Em outras palavras, como aponta Fontinele Júnior (2002), as instituições estão começando a reverter a antiga situação em que pessoas sem conhecimentos específicos exerciam cargos de direção em entidades hospitalares. Segundo Fontinele Júnior (2002), essas organizações passaram a perceber que: (i) A administração hospitalar deve ser exercida pelo profissional habilitado; (ii) deve-se buscar um administrador com perfil realizador e não sonhador; (iii) deve-se optar por um profissional com formações e especializações em áreas afins com a instituição; e (iv) deve-se buscar um profissional aberto a mudanças.

De acordo com Fontinele Junior (2002), a administração hospitalar, como todas as outras, tem como finalidade coordenar e normatizar seu meio laboral e institucional. Ciente de que a essa característica comum se somam complexidades inerentes aos hospitais, Cherubim e Santos (1997) expõem seis ponderações básicas que o administrador hospitalar deve levar em conta para exercer corretamente seu cargo, a saber: (i) é para o paciente que devem ser dirigidos todos os esforços e recursos; (ii) o poder do principal executivo pode ser sobrepujado pelo poder coletivo dos profissionais; (iii) o tipo de gestão mais adequado é mais consensual do que autoritário; (iv) os profissionais devem participar das tomadas de decisões no que diz respeito à formulação dos objetivos, às orientações gerais e à avaliação de resultados; (v) representar publicamente a organização e negociar com órgãos públicos ou privados são os papéis externos do administrador hospitalar; (vi) adequada composição ao seu estilo de três habilidades essenciais à sua profissão: habilidades técnicas, habilidade de interrelacionamento com as pessoas e habilidades conceituais.

Malagón-Londoño (2003) acredita que o modelo mais adequado para a realidade do momento é o da direção hospitalar com critérios gerenciais rigorosos e dentro dos parâmetros da

Qualidade Total (QT). Entende-se que, no campo de atenção à saúde, impõe-se o conceito claro de que a qualidade não tem gradientes, não sendo possível se falar em qualidade média, insatisfatória ou excelente. Sendo assim, ressalta-se a importância do Controle da Qualidade Total (CQT). Trata-se de uma estratégia que objetiva melhorar um processo e querer a participação de todos os envolvidos, possibilitando que várias melhorias sejam implementadas. O Quadro 1 descreve alguns princípios básicos que Nogueira (1999) acredita que devem ser considerados para o desenvolvimento de um trabalho de QT para organizações hospitalares.

Princípios	Descrições
Qualidade em primeiro lugar	Empenho de todas as pessoas da organização, buscando-se evitar o erro.
Foco no cliente	O controle de qualidade dos serviços prestados deve ser visto através do cliente, sendo que a imagem da organização está intimamente ligada à satisfação do cliente.
Processo	O serviço deve ser visto como um processo que compreende basicamente entrada, processamento e saída.
Aprimoramento	A execução de todo serviço deve sempre almejar um nível de eficiência acima do qual se encontra, ou seja, melhoria deve ser contínua e nunca deve se estagnar.
Ações	As decisões devem ser baseadas em fatos, dados e informações.
Contribuição ampla	Utilizar plenamente o potencial dos funcionários e estimular seu desenvolvimento é um excelente aliado na busca da QT.

Fonte: Elaborado Pelos Autores

Quadro 1: Princípios básicos do desenvolvimento de um trabalho de Qualidade Total.

As condições de competitividade do setor, a demanda por melhores padrões de qualidade e as dificuldades de negociação de preços dos serviços hospitalares têm cada vez mais exigido dos gestores dessas organizações o aumento da qualidade dos serviços disponíveis e atualizações significativas dos modelos de gestão organizacional utilizados. Consoante Guimarães e Évora (2004), as necessidades de atualização e de modernização nos padrões gerenciais que mais se destacam dentre as existentes são: (i) a busca pela melhoria das técnicas de gerenciamento e de gestão; (ii) a melhoria da qualidade de produtos e de serviços prestados; e (iii) a utilização de novas tecnologias, principalmente as relacionadas ao aperfeiçoamento do fluxo de informações. Nesse contexto, pode-se concluir que a busca da qualidade dos serviços de saúde se tornou atualmente uma necessidade técnica e social.

5. Sistemas De Informações Contábeis Em Hospitais E Informação Gerenciais

Dadas as crescentes exigências do mercado, os gestores buscam cada vez mais formas de tornar mais eficaz o processo decisório, o que demanda, dentre outros elementos, acesso a informações pertinentes, uso dessas informações de forma correta e tempestiva e transmissão acurada dessas informações aos usuários externos (PASSOLONGO, 2005). Sob essas perspectivas, algumas organizações hospitalares buscam desenvolver sistemas de contabilidade como parte dos sistemas de informações, sempre com foco na melhoria do atendimento dos serviços na área de saúde.

Segundo Horngren (1974), um sistema pode ser definido como o resultado da interrelação de subsistemas para atingir uma meta ou objetivo comum. Quando se fala em controles internos de organizações hospitalares, é necessário descrever o papel dos sistemas contábeis e de informações gerenciais, ambos entendidos como parte de um sistemático processo de

mensuração de resultados e avaliação de desempenho de gestores, orientando cursos de ação nas entidades hospitalares (PINTO, 2004).

No caso do sistema de informações, destaca-se sua finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório. Consoante Needles *et al.* (1994), os sistemas de informação processam dados – que, quando contemplados individualmente, são fontes brutas sem valor agregado –, para que tornem informações úteis às tomadas de decisões. Mais especificamente, esses dados se transformam em informações quando são organizados, trabalhados e dispostos corretamente, permitindo a análise do usuário e a consequente tomada de decisão.

Mcgee e Prusak (1994) afirmam que, para obter melhores resultados na tarefa de gerenciar as informações, é necessário definir o que vem a ser a informação dentro da organização, quem a possui, sob que forma ela é conservada, quem é o responsável pelo seu gerenciamento e como se deve controlar e utilizar a informação existente nas organizações. Para os autores, deve-se partir do pressuposto de que as informações são indispensáveis e extremamente importantes, desde que estejam enquadradas na realidade e no meio em que se encontram; portanto, o administrador deve estar atento no que diz respeito à relevância e o nível de contribuição de cada informação, buscando decisões rápidas, precisas e confiáveis. Para Atkinson *et al.* (2000), além de serem utilizadas para a tomada de decisão, as informações geradas pelos sistemas de informações gerenciais e contábeis podem ser também usadas para aperfeiçoar processos e alavancar o desempenho das empresas.

Smith e Ashburne (1960) afirmam que o Sistema de Informações Contábeis (SIC) é o elemento mais importante do sistema de informações da empresa, pois permite que usuários internos e externos tenham uma visão da situação da organização como um todo. Além disso, o SIC se conecta com outros sistemas de informações importantes, como o de *marketing*, o de pessoal e o de produção, fazendo com que as informações produzidas sejam expressas em termos financeiros.

De acordo com Oliveira (2000), o SIC é composto por diversos elementos, que basicamente podem ser agrupados em termos de pessoas e equipamentos, os quais se interrelacionam em busca de um objetivo comum, que é o de gerar informações que satisfaçam às necessidades dos usuários. No entanto, a contabilidade não deve ser considerada como mero instrumento de informação, pois ela também permite, por exemplo, explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises e controles e projetar exercícios seguintes. Mais especificamente, a análise, a interpretação e o uso das informações são algumas metas da contabilidade, a qual, na perspectiva de Atkinson *et al.* (2002), pode ser conceituada como uma ciência social que procura relações nas informações produzidas e se interessa em encontrar tendências e estudar os efeitos de diferentes alternativas.

Para Lieberman e Whinston (1975), o SIC deve ter uma estrutura que possibilite que diferentes usuários solicitem e disponham de informações formatadas para atender suas necessidades específicas. Esses autores defendem que o SIC deve ser constituído de três partes, como mostra o Quadro 2 a seguir.

Partes	Definição
Base de dados em massa	Contém, em uma estrutura predefinida, os registros de todos os dados correspondentes aos eventos ocorridos, incluindo transações financeiras e não financeiras.
Estruturas de usuários	Essa estrutura possibilita que o usuário organize os dados e registros conforme seus interesses.

Funções de usuários

Corresponde à interpretação e desempenho final dos dados, de acordo com as funções específicas definidas pelo usuário.

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2 - Estruturas que constituem o Sistema de Informação Contábil.

Consoante Padozeve (2000), as informações gerenciais contábeis são fruto de dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes das organizações. Com as informações gerenciais contábeis, as empresas têm grande ajuda no tocante ao controle e manutenção de seus ativos, assim como na prevenção de possíveis fraudes contra seu patrimônio.

As informações contábeis, para serem úteis à organização, devem apresentar algumas características básicas, a saber: relevância, confiabilidade, completude, conveniência, forma apropriada e verificabilidade. Atendendo a esses requisitos, tais informações são essenciais para o controle e a manutenção dos ativos das empresas, visto que representam dados financeiros e operacionais sobre produtos, serviços, clientes, processos e atividades, dentre outros elementos (ROMNEY; STEINBART, 2000). Moscove *et al.* (2002) apontam ainda que informações contábeis devem ser confiáveis, claras, precisas, objetivas, atualizadas e tempestivas, pois somente assim os relatórios gerados podem ser úteis aos gestores, no sentido de possibilitar a tomada de medidas tanto saneadoras quanto preventivas, sempre com o intuito de aumentar a qualidade da prestação de serviços.

Em suma, dentro da realidade da gestão hospitalar, os administradores, para aperfeiçoar as decisões presentes e futuras, utilizam cada vez mais a informação contábil, a qual também é importante para usuários externos. Tais informações fomentam decisões de financiamentos, distribuição de resultados e investimentos. Sendo assim, as informações devem ser relevantes e os controles devem ser eficientes, pois, representando a realidade da empresa, trazem para seus usuários o conhecimento histórico e atual de todas as atividades e operações.

6. Sistemas De Controle Interno Em Hospitais

Atualmente, existe um grande crescimento da demanda por serviços de saúde de qualidade e de baixo custo. Entretanto, devido à evolução tecnológica relacionada a medicamentos, equipamentos e tratamentos, os custos provenientes dos serviços hospitalares aumentam gradativamente. Nesse contexto, as organizações hospitalares em geral estão se deparando com graves problemas financeiros, provindos não só da falta de recursos, mas também da dificuldade de administrá-los e controlá-los (BRITO, 2006).

Em países como o Brasil, onde se começa a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, é praticamente desconhecida uma definição clara de controle interno (CI). Às vezes se tem a equivocada ideia de que o controle interno é sinônimo de auditoria interna. O controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa, ao passo que a auditoria interna consiste em um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado (ATTIE, 2000).

Vieira (2005) define CI como o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela própria administração para evitar o erro, a fraude e a ineficiência. O autor ainda aponta que o CI pressupõe um sistema de controle interno (SCI), o qual consiste em um conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação e orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno. Intosai (2004), por sua vez, define SCI como um conjunto de vários subsistemas ou unidades que devem atuar de forma integrada e

harmônica e explica que esse sistema não deve ser confundido com o sistema contábil, pois representam apenas um dos instrumentos do CI.

Na concepção de Pinto (2004), o CI é utilizado para que as organizações hospitalares possam, da melhor forma possível, monitorar o desenvolvimento dos seus processos. Através do CI, a organização pode definir que determinada situação necessita de algum tipo de aperfeiçoamento. Desta forma, entende-se que, a contabilidade e auditoria interna se apresentam como ferramentas de CI no que diz respeito ao apoio destinado à gestão empresarial.

O CI é o conjunto de processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, que possuem como finalidade fazer com que os colaboradores da organização respeitem e sigam as políticas definidas pela alta administração, os ativos tenham sua integridade protegida e as operações sejam registradas de forma adequada, em sua totalidade, e retratadas fielmente pelas demonstrações financeiras (SILVA JÚNIOR, 2000).

Cruz Silva (1999) divide a forma de fiscalização do CI praticado pelos gestores em três momentos, a saber: (i) *a priori*, (ii) *concomitante* ou (iii) *a posteriori*. No primeiro, as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento que se pretende controlar, com a finalidade de prevenir erros, desperdícios ou irregularidades. No segundo, a verificação das ações é em conjunto à ação do administrador e tem o intuito de detectar erros, desperdícios ou irregularidades no exato momento em que ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. No terceiro, verifica-se as ações após a sua consumação, o que não permite ações corretivas no que diz respeito ao desempenho já completado, embora funcione como um mecanismo motivador que leva o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área ou da organização no futuro.

McNamee e Selim (1999) apontam a falta de sincronia como uma das limitações dos sistemas de controles internos *a posteriori*. A predisposição para o presente e passado, em um tempo em que a maioria das organizações está orientada para o futuro, leva à obsolescência. O controle, para ser eficaz, deve ser exercido antes do momento de ação, o que significa que as políticas e padrões preestabelecidos devem ser comunicados e integralmente compreendidos com antecedência.

Pinto (2004) divide as classificações dos CIs entre: (i) Procedimentos Administrativos (*i.e.*, manual de normas e procedimentos, segregação de funções, atribuição de responsabilidade, transparência e adequada delegação de funções); (ii) Sistemas de Informações (*i.e.*, captação de dados corretos e confiáveis, adequadas análises e registros em tempos adequados e adequada análise do custo-benefício); e (iii) Sistema Contábil (*i.e.*, correta situação financeira patrimonial, informações gerenciais conforme as necessidades dos usuários e sistema de avaliação de desempenho).

De acordo com Guimarães e Évora (2004), os CI contábeis e administrativos são considerados extremamente importantes, sendo bastante utilizados pelos gestores para tomadas de decisão. Os controles contábeis estão ligados à proteção de ativos da empresa e à produção de informações contábeis confiáveis, enquanto os controles administrativos representam o conjunto de procedimentos que auxiliam a administração no que toca à condução dos interesses da empresa. Attie (2000) explica melhor essa diferença:

- Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a veracidade dos registros contábeis. Incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação, separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios

contábeis, e controles físicos sobre esses valores.

- Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta com os registros financeiros e abrangem análises estatísticas, estudos de tempos e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Na visão de Pinto (2004), o sistema de controle interno 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. Para que se possam construir sistemas de controle interno eficazes, os dados que os alimentam devem ser os mais reais e dinâmicos possíveis, pois, assim como o ambiente, a própria entidade, seus objetivos e atividades mudam constantemente (IFAC, 2001).

Conforme enfatiza Neves (2004), um sistema de controle interno 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.

O CI no geral deve ser composto de funcionários, preferencialmente os efetivos e com experiência na sua área de atuação específica. Os integrantes das organizações hospitalares devem possuir formações acadêmicas distintas, de forma que possam realizar as análises e emitir pareceres isentos de corporativismo, de unilateralismo e de interesses de classes específicas e/ou pessoais (FONTINELE JÚNIOR; 2002).

Com base no exposto, entende-se que o CI é a base em que os gestores se fundamentam para medir o alcance das metas e objetivos previamente definidos, além de assegurar que as normas colocadas pela administração estão sendo regularmente seguidas. Todo e qualquer tipo de organização, inclusive as hospitalares, necessita da inclusão dos instrumentos de CI. A atuação desses instrumentos destinados à vigilância, fiscalização, verificação administrativa e avaliação de desempenho possibilita garantir a definição de uma organização hospitalar composta por um grupo de pessoas que trabalhem coordenadamente para atingir os seus fins, atendendo às exigências dos seus clientes e dos órgãos de controle aos quais estão vinculadas. Esse instrumento permite ainda medir o grau de utilidade das metas que foram atingidas e dos resultados obtidos, frente à missão e à razão de ser da organização (SOUZA, 2009).

7. Considerações Finais

No tocante ao CI em organizações hospitalares, a literatura não apresenta tanta diversidade se comparada com as outras organizações existentes. No entanto, deve-se atentar ao fato de que organizações hospitalares são extremamente complexas e importantes, carecendo de uma maior atenção no que se diz respeito à sua organização tanto interna quanto externa.

Embora não exista um modelo “pré-fabricado” de sistema de controle interno para organizações hospitalares, é possível considerar alguns fatores essenciais para retratar ao máximo a realidade dos hospitais. Primeiramente, o sistema deve ser definido de forma a se mostrar eficaz no atendimento dos objetivos definidos pela direção. Ele não deve gerar burocracias inúteis, sendo que os recursos da estrutura devem ser adaptados ao sistema, e não o contrário. Além disso, o sistema deve possuir um saldo positivo no que diz respeito à relação custo-benefício.

Silva Júnior (2000) menciona três fatores importantes para a construção desses sistemas: (i) a existência de uma auditoria interna que os atrele diretamente aos membros da administração, com a finalidade de avaliar, verificar e aperfeiçoar os CI continuamente; (ii) a elaboração de uma estrutura contábil adequada, com técnicas orçamentárias e de custos, plano de contas, manual de procedimentos e descrições necessárias sobre o fluxo de transações; e (iii) a importância de se dar atenção à qualidade e à capacitação dos integrantes do quadro de pessoal, que necessita ser condizente com as práticas, as naturezas e as responsabilidades dos cargos. O autor acrescenta que deve ser elaborado um manual de procedimentos em que exista um sistema de autorizações, aprovações e linhas de responsabilidade, com o estabelecimento de práticas processuais e rotinas.

O CI em hospitais não se apresenta somente como um simples conjunto de instrumentos de organização. Ele é uma ferramenta essencial para a permanência das organizações hospitalares no mercado, possibilitando o fornecimento de serviços com qualidade e com eficácia. O controle possibilita aos administradores hospitalares medir o alcance de metas e objetivos, podendo verificar se eles estão realmente sendo atingidos.

Desse modo, ressalta-se a importância do papel do administrador hospitalar no fornecimento de serviços com eficácia e qualidade para a população. O administrador deve ser um profissional habilitado para gerir os negócios das organizações hospitalares e deve possuir não apenas conhecimentos em administração, mas também conhecimentos específicos da área da saúde, objetivando a qualidade total dos serviços.

Dado esse panorama do estado da arte em relação ao controle interno em organizações hospitalares, compete ressaltar que o objetivo deste artigo não é descrever o que seria um sistema de controle interno padrão para organizações hospitalares, mas sim propor, com base na pesquisa bibliográfica, que esse tipo de organização, além de buscar gestores com alto grau de capacidade gerencial, devem procurar um sistema que apresente algumas classificações/características básicas.

No que tange aos procedimentos administrativos, é necessário que haja segregação de funções, com conseqüente atribuição de responsabilidades (um manual com normas e procedimentos, uma correta delegação de funções e a transparência de um organograma adequadamente definido são características essenciais no campo administrativo). O sistema de informações deve captar dados corretos e confiáveis, gerando informações de qualidade e em tempo, para que o administrador possa tomar decisões baseadas em análises corretas. Por fim, os SICs devem apresentar ao usuário a exata situação financeira patrimonial do hospital, possuir sistema de avaliação de desempenho e, de acordo com a necessidade do usuário, apresentar informações gerenciais verossímeis.

Referências

- ALEMI, F.; SULLIVAN, T. *An Example of Activity Based Costing of Treatment Programs. The American Journal of Drug and Alcohol Abuse*, v. 33, p. 89–99, 2007.
- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade Gerencial. Tradução André Olípio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.*
- ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.*
- BARQUIN C., M. *Dirección de hospitales: sistemas de atención médica. 6. ed. México: Interamericana, 1992.*
- BEALL, G. H. *Exploratory research remains essential for industry. IRI Fall Meeting, Oct. 2001.*
- BITTAR, O. J. N. V. *Hospital: qualidade & produtividade. São Paulo: Savier, 1997.*
- BITTAR, O. N. *Indicadores de qualidade e quantidade em saúde. Revista de Administração em Saúde. v. 6, n.22. 2004.*

- BORBA, V. R.** *Do planejamento ao controle de gestão hospitalar: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico.* Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.
- BRITO, M. F.** *A Importância da Auditoria Interna Hospitalar na Gestão Estratégica dos Custos Hospitalares.* 2006. Trabalho de conclusão de curso. (graduação de Ciências Contábeis). Universidade Católica de Brasília.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.** *Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários.* São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.** *Metodologia científica.* São Paulo: Makron Books, 1996.
- CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A.** *Administração hospitalar: Fundamentos.* São Paulo: Cedas, 1997.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S.** *Business research methods.* McGraw-Hill Irwin, 2000.
- CRUZ SILVA, F. C. da.** *Controle e Reforma Administrativa no Brasil.* Salvador, 1999. 90 p. [Dissertação – Mestrado em Administração – Núcleo de Pós Graduação em Administração. Universidade Federal da Bahia.].
- D’AVILA, M.; OLIVEIRA, M. A. M. de.** *Conceitos e técnicas de Controles Internos de Organizações.* São Paulo: Nobel, 2002.
- FAJARDO ORTIZ, G.** *Teoría y práctica de la administracion de la atencion medica y de hospitales.* México: La Prensa Médica Mexicana, 1972.
- FONTINELE JUNIOR, K.** *Administração Hospitalar.* Goiânia: AB, 2002.
- GONÇALVES, E. L.; ACHÉ, Carlos Augusto.** *O hospital-empresa: do planejamento à conquista do mercado.* RAE, v. 39, n. 1, jan-mar/1999.
- GUIMARÃES, E. M. P; ÉVORA, Y. D. M.** *Sistema de informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência.* Ciência da informação, Volume 33, Número 1, Janeiro/Abril, 2004.
- HEINBUCH, Susan E.** *A case of successful technology transfer to health care: total quality management and just-in-time.* Journal of Management in Medicine, Vol. 9, No. 2, 1995.
- HORNGREN, C. T.** *Accounting for management control: an introduction.* 3. ed. England: Prentice-Hall, 1974. 619p.
- IFAC. International Federation of Accountants.** *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective.* International Public Sector Study13. Aug. 2001. <<http://www.ifac.org>> acesso em 19 de setembro de 2005.
- INTOSAI.** *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector* 2004. <http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf> acesso em 19 de setembro de 2005>.
- LIEBERMAN, A. Z.; WHINSTON, A. B.** *A Structuring of an Events-Accounting Information System.* The Accounting Review, April 1975. pp. 246- 258.
- MALAGÓN-LONDOÑO, G.** *Administração hospitalar.* Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, Trad. Antonio F.D. Paulo (médico), 2ª ed., 2003.
- MALAGÓN-LONDONÓ, G.; GALAN MORERA, R.; PONTÓN LAVERDE, G.** *Administración hospitalaria.* Bogotá: Panamericana, 1996.
- MCGEE, J. e PRUSAK L.** *Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação com uma ferramenta estratégica.* Rio de Janeiro. Campus, 1994.
- McNAMEE, D.; SELIM, G.** *The next step in risk management.* The Internal Auditor; Jun; 56, 3; ABI/INFORM Global pg. 35. 1999.
- MOSCOVE. S. A.; SINKIN, M. G. e BRAGANOFF N. A.** *Sistemas de informações contábeis.* São Paulo Atlas, 2002.
- NEEDLES, B. E. Jr.; ANDERSON, H. R.; CALDWELL, J. C.** *Financial & Managerial Accounting.* 3 ed.: Ed. Houghton Mifflin, 1994.
- NETO, A. Q.; BITTAR, O. J. N. V. (orgs.)** *Hospitais: Administração da qualidade e acreditação de*

organizações complexas. Porto Alegre: Dacasa, 2004.

NEVES, W. P. *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/controleint/artparec/cidiffind.htm>> Acesso em: 03-03-2009.

NOGUEIRA, L. C. L. *Gerenciamento pela qualidade total na saúde.* Belo Horizonte: EDG, 1999

OLIVATTO, M. B. *Controles internos: Ferramenta de gestão organizacional.* 2010. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Metodista De Piracicaba, Faculdade De Gestão E Negócios. <<http://www.unimep.br/anexo/adm/15122010102618.pdf>>. Acesso em: 26/02/2011.

OLIVEIRA, H. R. *Modelagem do Processo de Compra e de Formação de Preços no Varejo: um estudo de caso em uma rede de lojas de tintas.* 2000. 170f. Dissertação (Mestrado em Administração) Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

PADOZEVE, C. L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.* São Paulo: Atlas, 2000.

PÁDUA, E. M. M. "Metodologia de Pesquisa: Abordagem teórico-Prática". Papyrus Editora. 2007. São Paulo. 55 p. <http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=72nMi8qNRJsC&oi=fnd&pg=PA1&dq=pesquisa+bibliografica+defini%C3%A7%C3%A3o&ots=awRtzrjXBM&sig=AnplyeTb0Vm-_DexN-mWAp97qEg#v=onepage&q=pesquisa%20bibliogr%C3%A1fica&f=false>. Acesso em: 23/02/2011.

PASSOLONGO, C. *Sistema de informações contábeis e satisfação das necessidades informacionais dos usuários.* In: *II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT.* Rio de Janeiro, 2005.

PINTO, J. G. *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.

PONTE, V. M. R. et al. *Análise das metodologias e técnicas de pesquisas adotadas nos estudos brasileiros sobre balanced scorecard: um estudo dos artigos publicados no período de 1999 a 2006.* In ANPCONT, II., 2008, Blumenau. Anais... São Paulo: FURB, 2008. <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/03/EPC079.pdf>> Acesso: 23 fev.2011.

RAIMUNDINI, S. L. *Metodologia de apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso hospital universitário Clemente Faria.* Dissertação (Mestrado em Administração Financeira) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2003.

RESKE FILHO, A.; JACQUES. E. A. MARIAN, P. D. *O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA O SUCESSO EMPRESARIAL.* Revista Eletrônica de Contabilidade - Curso de Ciências contábeis UFSM, v.1 n 3, 2005. <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIn01/a07vIIn01.pdf>>. Acesso: 25 fev.2011.

REZENDE, S.M.; FAVERO, H.L. *A importância do Controle Interno dentro das organizações.* Revista de Administração Nobel, nº 03, p. 33-44, jan./jun. 2004.

ROMNEY, M. B.; STEINBART, P. J. *Accounting Information Systems.* 8ª ed. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 2000.

ROONEY, A. L.; OSTENBERG, P. R. *Licensure, Accreditation, and Certification: Series.* April 1999. <<http://www.qaproject.org/pubs/PDFs/accredmon.pdf>>. Acesso em 25/02/2011.

SEIXAS, M. A. S. *Desafios do administrador Hospitalar.* Revista Gestão e planejamento (Salvador), v. 9, p. 16-20, 2004.

SILVA JUNIOR, J. B. (Coordenador) *Controles Internos Contábeis e alguns aspectos de auditoria / Conselho Regional de contabilidade do Estado de São Paulo.* São Paulo: Atlas, 2000.

SMITH, C. A.; ASHBURNE, J. G. *Financial and administrative accounting.* New York: McGraw-Hill, 1960. 640p.

SOARES, M. A. *Auditoria Interna Aplicada em uma Instituição Filantrópica Hospitalar.* ConTexto, Porto Alegre, v. 7, n. 11, 1º semestre 2007.

SOUZA, A. A.; AMORIM, T. L. M.; GUERRA, M.; RAMOS, D. D. *Análise dos Sistemas de Informações de*

hospitais da cidade de Belo Horizonte/MG. In: 5º Congresso Internacional de Gestão de Tecnologia e Sistemas de Informação (CONTECSI), São Paulo/SP, 2008. Anais 5º Congresso Internacional de Gestão de Tecnologia e Sistemas de Informação (CONTECSI), 4 a 6 de junho de 2008.

SOUZA, N. C. de. *Sistema de Controle Interno em Hospitais. 2009. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Minas Gerais.*

VIEIRA, C. *O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal.* <Disponível em: http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm. > Acesso em 15 ago.2005.