



**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**



FRANCIELLE DE MORAIS LENSER

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA

2012

FRANCIELLE DE MORAIS LENSER



CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Campus Curitiba.

Orientador: Prof. Armando Rasoto

EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

CURITIBA

2012



TERMO DE APROVAÇÃO

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Por

Francielle de Moraes Lenser

Esta monografia foi apresentada às 16h do **dia 13 de abril de 2012** como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Campus* Curitiba. A candidata foi argüida pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho_____.

Armando Rasoto
UTFPR – *Campus* Curitiba
(orientador)

Vanessa Ishikawa Rasoto
UTFPR – *Campus* Curitiba

Dedico este trabalho aos meus pais que sempre me incentivaram a buscar o conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, quando não havia mais forças, quando tudo parecia perdido e sem solução, Ele manifestou-se em minha vida, mostrando-me o caminho e dando-me forças para levantar a cabeça e continuar.

À minha família pelos princípios que recebi quando criança, os quais não me deixaram abandonar tudo e me fizeram acreditar em mim.

Às minhas colegas de curso, com as quais tive experiências inesquecíveis e motivadoras para concluir este trabalho.

Aos professores do curso, às tutoras presenciais e ao tutor à distância, que compartilharam generosamente seu conhecimento, auxiliando na formação da minha base, contribuindo no alcance desta conquista.

E a todos que de diversas maneiras deram sua contribuição, até mesmo com uma palavra de conforto, mas que foram determinantes nesta etapa da minha vida.

[...] Talvez não tenhamos conseguido fazer o melhor,
mas lutamos para que o melhor fosse feito.

[...] Não somos o que deveríamos ser. Mas graças a
Deus, não somos o que éramos.

(Martin Luther King)

RESUMO

LENSER, Francielle de Moraes. Controle Interno na Administração Pública. 2012. 66 páginas. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

Este trabalho teve como temática a conceituação de controle interno dentro da administração pública. Para tanto foi traçado um breve histórico do surgimento do controle no Brasil, bem como das leis, decretos e normas que foram surgindo ao longo da história da gestão fiscal do país. Foram apontados os tipos de controle inerentes à administração pública, aprofundando no controle interno, objeto deste estudo. Seu conceito foi apresentado, conforme a aplicação na gestão governamental. Seus objetivos e características foram expostos e a sua importância no cumprimento dos princípios constitucionais e no atendimento das necessidades do usuário-cidadão foi destacada. Apontado como instrumento de gestão, o controle auxilia o gestor no alcance de seus objetivos e metas, resguardando-o de possíveis erros involuntários e desperdícios e proporcionando ao contribuinte a transparência na aplicação do recurso público. A metodologia de estudo utilizada foi de pesquisa bibliográfica com estudo de caso em um hospital na região sul do Brasil.

Palavras-chave: Transparência. Legislação. Contribuinte.

ABSTRACT

LENSER, Francielle de Moraes. Internal Control in Public Administration. 2012. 66 páginas. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

This work had as its theme the concept of internal control within the public administration. For that traced a brief history of the emergence of control in Brazil, as well as laws, decrees and regulations that have emerged throughout the history of the country's fiscal management. Were appointed types of control inherent in public administration, deepening the internal control, object of this study. His concept was presented as the application in government management. Its goals and features were exposed and their importance in the fulfillment of constitutional principles and meeting the needs of the user-citizen was highlighted. Appointed as a management tool, the control helps the manager in achieving its goals and objectives, to protect it from possible inadvertent errors and waste and providing transparency to the taxpayer in the application of public resources. The study methodology used was literature with a case study in a hospital in southern Brazil

Keywords: Transparency. Legislation. The taxpayer.

LISTA DE SIGLAS

AICPA	Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
CAF	Central de Abastecimento Farmacêutico
CAT	Comunicação de Acidente de Trabalho
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DIOE	Diário Oficial do Estado
EPI	Equipamento de Proteção Individual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei de Orçamentos Anuais
LRF	Lei da Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
SEFA	Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná
SEI	Sistema Estadual de Informação
SIAF	Sistema Integrado de Administração Financeira
TCE	Tribunal de Contas do Estado
UTI	Unidade de Terapia Intensiva

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1 CONTROLE INTERNO	145
2.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	148
2.3 TIPOS DE CONTROLE.....	22
2.4 OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO	23
2.5 LIMITAÇÕES DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO	28
3 CONTROLE INTERNO EM UM HOSPITAL PÚBLICO	341
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA	40
4.1 TIPO DE PESQUISA OU TÉCNICAS DE PESQUISA	40
4.2 COLETA DOS DADOS.....	40
4.3 ANÁLISE DOS DADOS.....	41
5 ESTUDO DE CASO EM UM HOSPITAL.....	482
6 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	45
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS.....	50

1 INTRODUÇÃO

A evolução da gestão empresarial lança um grande desafio à administração pública. Um novo modelo gerencial tornou-se necessário diante da busca da efetivação de políticas públicas que atenda às perspectivas modernas e a legalidade da gestão da coisa pública.

O processo evolutivo e de inovações tecnológicas da sociedade exigem uma nova gestão que garanta a prestação do serviço público de acordo com as novas necessidades que surgem aos cidadãos.

Entender o controle dentro da iniciativa pública mostra-se como uma alternativa rentável à sociedade, uma vez que o corte de gastos resumir-se-ia ao mal gasto e não a cortes lineares, quase que indiscriminados nos investimentos, prejudicando a população.

Enquanto na iniciativa privada o controle é imposto pelo empresário, na administração pública é uma exigência legal, que é cumprida muitas vezes de maneira equivocada. Isto pode ser explicado devido à ausência de trabalhos técnicos sobre controles internos, o que leva o gestor a interpretar de diferentes formas o controle e sua finalidade, muitas vezes burocratizando ou distorcendo sua verdadeira função.

Este estudo não pretende abranger todo o universo de teorias existentes à respeito dos controles internos, mas propõe uma mudança nos modelos do Estado, adequando sua estrutura a partir de critérios mais competitivos e menos onerosos. Justifica-se esta pesquisa na crescente modernização das regras de mercado e a globalização da economia, a escassez de recursos financeiros e o distanciamento das decisões da administração dos interesses dos cidadãos.

Ao mesmo tempo em que o controle interno surge neste contexto como uma ferramenta de avanço governamental, é capaz de impedir o abuso de poder, o erro, a fraude e a ineficiência, que são fundamentais para o resguardo de seus ativos. Ele reflete a realidade da entidade, facilitando a determinação de metas e objetivos e orientando a organização estrutural e funcional, com vistas à eficiência na gestão pública brasileira.

Obrigatoriamente, a implantação de um sistema de controle interno está prevista na legislação que rege a administração pública, conforme Constituição Federal, a Lei 4.320/64, a Lei 101/00 e normas e decretos à respeito, no entanto

este precisa ser visto como um instrumento da gestão, capaz de resguardar de possíveis erros e falhas humanas, facilitando a avaliação dos resultados e adequação de metas e objetivos e proporcionando economias ao bolso do contribuinte e à máquina pública.

Diante da nova cultura fiscal brasileira, surgida com a Lei da Responsabilidade Fiscal no ano de 2000, a busca pelo conhecimento e aprimoramento de técnicas administrativas deve ser incessante, caso contrário, o Estado estará sujeito à sua marginalização do processo evolutivo e de inovações tecnológicas da sociedade.

Segundo estas constatações, definiram-se os objetivos deste trabalho que buscam definir e apontar o controle interno como ferramenta para a execução de melhores serviços públicos e efetiva entrega de suas ações ao usuário-cidadão, auxiliando no alcance dos princípios constitucionais e mostrando suas exigências legais como forma a evitar erros, fraudes e desperdícios.

Como objetivo geral se pretende oferecer ao leitor a base teórica para o entendimento do significado e importância do controle interno dentro da administração pública, seja ele apenas contribuinte ou servidor da instituição, será utilizado como referência o nível estadual. A partir deste, elaboraram-se os seguintes objetivos específicos: definir o controle interno; citar de forma simplificada as exigências legais dentro da Administração Pública, apontar a importância de sua efetividade, tanto como gestor público e contribuinte e descrever os possíveis controles de um hospital público estadual.

Para o cumprimento dos objetivos acima citados foi realizada uma pesquisa bibliográfica, utilizando-se de consulta à livros, leis, decretos, normas, artigos científicos, trabalhos acadêmicos e internet, formando a fundamentação teórica deste trabalho.

Assim sendo, o presente trabalho está estruturado da seguinte forma: no primeiro capítulo está a introdução, com o contexto da pesquisa, os objetivos geral e específicos. No segundo capítulo é apresentado a fundamentação teórica, tratando da definição de controle, dos tipos de controle, aprofundando em controle interno, controle interno na administração pública, e objetivos e características do controle interno, limitações dos sistemas controles internos. O terceiro capítulo trata dos controles internos de um hospital público do sul do Brasil.

Em relação aos resultados obtidos serão apontadas as vantagens e desvantagens do controle interno e sua importância dentro da administração pública.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Conforme Gomes e Salas (1999, apud BORDIN, 2005, p. 201), a partir da década de 50 o controle de gestão tem experimentado considerável expansão conceitual. No decorrer de todo este período, mais evidentemente durante a década de 70, surgem novos enfoques que agrupam novos conceitos, muitos cedidos de outras áreas (economia, psicologia, sociologia, administração, etc.). Mas, durante os anos 80 que diversos estudos passam a evidenciar a crise existente na área contábil de gestão, em decorrência de diversos fatores que têm atrapalhado o seu emprego como efetivo instrumento que facilite e potencialize o gerenciamento das atividades da empresa.

Neste sentido, o controle interno surge como uma ferramenta de suma importância para proteger os bens de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros involuntários; validando e garantindo a integridade dos dados contábeis, além de promover a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas; agrupando aspectos, tais como práticas de emprego, treinamento, controle de qualidade, planejamento de produção, política de vendas e auditoria interna.

Para o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, apud ATTIE (2011, p. 182): o Controle Interno de uma empresa visa a proteção do seu patrimônio, verificação da exatidão e da fidedignidade de seus dados contábeis, provimento da eficiência operacional e encorajamento da adesão à política traçada pela administração, utilizando um conjunto de métodos e medidas aliados à um plano de organização.

É evidente que dentre os diversos conceitos de controle interno, existe também certa diversidade entre eles. Segundo a Instrução Normativa nº16, de 20/12/91, do Departamento de Tesouro Nacional, o conceito de Controle Interno é dado como:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado como vistas a assegurar que o objetivo de órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Já a instrução SEST nº 02, de 05/10/86, determina como orientação específica, as Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna, estas

designadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil que define Controle Interno como:

Qualquer ação tomada pela administração, assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados, para aumentar a probabilidade 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 com razoável certeza essa realização.

As Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – Resolução 820 de 17/12/97, item 11.2.5.1 descreveriam que:

O sistema contábil de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Diante de todas estas definições é notório que esse procedimento objetiva conferir a precisão e confiabilidade dos dados contábeis, promovendo a eficiência operacional e encorajando a aderência às políticas administrativas prescritas. Mas também, reconhece-se que o Controle Interno se amplia além de assuntos que se relacionam diretamente com as funções da contabilidade e dos departamentos financeiros. Conforme acrescenta Crepaldi, (2010, p. 359) “*o controle interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa*”.

Considerando estas afirmações, a seguir aprofunda-se em alguns conceitos de controle interno e suas divisões.

2.1 CONTROLE INTERNO

Conforme Crepaldi (2010, p. 360), os controles internos são todos os instrumentos da organização reservados à vigilância, inspeção e verificação administrativa, que possibilitam prever, observar, dirigir ou governar os fatos que acontecem dentro da empresa e que refletem em seu patrimônio.

No entanto, o autor salienta que é preciso imaginar cada empresa, cada instituição de acordo com as suas características. O que normalmente numa empresa privada pode ser feito através de uma ordem verbal, em outra, ligada ao poder público, depende de todo um sistema de normas (como, por exemplo, o regime de compras).

A validade da execução e o aspecto formal da mesma (legal, tributário e gerencial) determinam a “capacidade dos meios” e ultrapassam o plano da organização. Sá (2000, p. 106 e 107) afirma que, para avaliar os controles é preciso considerar o “valor da força de prova” dos documentos. Como exemplo cita o papel utilizado para comprovar a saída do numerário, que não deve ser um “vale” (meio rudimentar usado somente para justificar a saída, sem qualquer outro requisito).

Segundo o autor, o controle interno deve atender alguns princípios básicos peculiares: existência de um plano de organização com apropriada repartição de responsabilidades; regime de autorização e de registros contábeis que assegurem controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos); e dedicação dos colaboradores na execução das funções que lhe foram atribuídas buscando qualidade e comprometimento em nível adequado.

Conforme Crepaldi (2010, p. 368) é no plano organizacional que estão organizados os sistemas. A estrutura organizacional deve seguir uma divisão adequada e equilibrada, estabelecendo relações de autoridade e responsabilidade entre os diversos níveis pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa.

O autor aponta os métodos e procedimentos como o caminho e meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente.

Sá (2000, p. 107) acrescenta que para alcançar a eficiência é preciso dispor também de pessoal adequado. Segundo ele, certos profissionais estabelecem componentes que auxiliam no cumprimento dos princípios básicos do controle interno, são eles: organização e regime de autorizações, supervisão e procedimentos normativos, padrões ou limites a serem colimados, registros e relatórios, auditoria interna, análise sistemática de conjuntos e subconjuntos de fatos e estatísticas.

Para tanto, segundo Attie (2011, p. 186 e 187), o controle interno inclui, de maneira ampla, controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração, conforme descreve:

- a) Controles contábeis: abrangem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, sobretudo com salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Normalmente incluem: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.
- b) Controles administrativos: abrangem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que remetem à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se pautam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência envolvem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Segundo Crepaldi (2010, p. 370), atualmente, a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é reconhecida por todos. Onde se pode afirmar que um sistema de contabilidade que não se apóie em eficiente controle interno, torna-se, até certo ponto, inútil, pois seus relatórios não apresentam informações confiáveis. E estas, podem gerar conclusões erradas e danosas para a empresa.

Para o autor, o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos e estes influenciam diretamente sobre os aspectos contábeis. Justificando considerá-los conjuntamente, para efeito de determinação de um aspecto adequado do sistema de controle interno.

E dentro dos órgãos públicos além de sua organização, todo este controle surge através de exigências legais, onde o gestor tem suas ações pautadas em leis, decretos e a própria Constituição Federal, conforme se apresenta a seguir.

2.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Vários princípios vindos da Constituição e das diversas leis regem a organização da Administração Pública. Obrigatoriamente, as administrações direta e indireta de todas as esferas de Governo, devem aplicar os princípios constitucionais: legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Tais princípios norteiam todas as atividades das entidades públicas, e no caso do orçamento público, que é considerado a peça fundamental para o sucesso de uma administração pública, a Constituição de 1988, estabeleceu três instrumentos de planejamento: O Plano Plurianual, a Lei de diretrizes Orçamentárias e a Lei Orgânica Municipal, deixando as peças orçamentárias de serem apenas documentos formais, sendo de suma importância sua dimensão junto ao planejamento governamental (KRAEMER, 2008)

Conforme a autora, o Plano Plurianual é elaborado para um período de médio prazo, onde se ordenam as ações do governo, buscando o alcance dos objetivos e metas. Este tempo é de quatro anos no âmbito Federal, Estadual e Municipal. Ele orientará a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamentos Anuais. O controle interno acompanha a sua execução, solicita justificativas se não forem cumpridas as metas e indica medidas que deverão ser seguidas pela administração.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é uma lei de orientação na formulação da peça orçamentária. Abrange as metas e prioridades da administração pública federal, estadual e ou municipal, de acordo com o órgão ao qual se refere, abrange as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, guia a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e constitui a política de aplicação das agências financiadoras oficiais de fomento conforme Slomski (2003, apud KRAEMER, 2008, p.12).

A Lei de Orçamentos Anuais deve ser compatível com o Plano Plurianual e deve atender todas as exigências estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, iniciando sua elaboração após a sanção da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Ela compreenderá: orçamento fiscal; orçamentos de investimento das empresas e orçamento da seguridade social. Na sua elaboração, os orçamentos anuais devem vir de encontro com as ações e objetivos planejados pelo órgão

público, visando o bem estar e atendimento da coletividade. (KRAEMER, 2008, p. 15)

Fiscalizando o cumprimento das normas e regras que dirigem cada sistema, surge o controle destas atividades, que também é um dos meios pelos quais se pratica o poder hierárquico, onde os órgãos inferiores são controlados pelos superiores. A execução deste controle deve abranger todos os níveis e todos os órgãos do Governo e ganhou importância com a Reforma Administrativa de 1967, consoante o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 200/67, ao ser colocado ao lado do planejamento, entre os cinco principais princípios fundamentais que norteiam a atividade pública (COCHRANE, 2003).

A autora relata que desde a época do Brasil colonial, os governantes, observavam a premente necessidade de controle, o que foi instituído legalmente a partir da Lei 4.320/64, artigos 75 a 82. Em seguida, pela Constituição Federal de 1988, artigo 74; e mais recente a Lei Complementar 101/00 (LRF), cujo objetivo, consoante Reis (2003), citado pela autora, “é através do exercício pleno do controle evitar que as entidades governamentais desperdicem os recursos que lhes são oferecidos pela sociedade, e se endividem mais do que o seu próprio lastro financeiro permite”. Tal legislação expandiu e aprimorou a ação do controle substantivo.

No entanto, já no ano de 1936 com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP registraram-se as primeiras práticas de controle no Brasil. Buscava-se racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos. Instituiu-se também neste período o concurso para ingresso nos quadros de carreira da Administração Pública (Ferraz, 1999, apud KRAEMER, 2008).

No ano de 1964, foi promulgada a lei nº. 4.320, de 17 de março, que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, pelos Poderes Legislativo e Executivo, mediante controles internos e externos, respectivamente. (COCHRANE, 2003).

Conforme a autora, nos termos do artigo 75, da Lei nº. 4.320/64, o intuito do controle da execução orçamentária envolverá a legalidade dos atos de que derivem da arrecadação da receita ou a realização da despesa; o nascimento ou a extinção

de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A Constituição Federativa do Brasil, de 1988, preconizou o controle interno em cada poder e um controle externo que seria exercido pelo Legislativo. Também trouxe inovações ao controle da execução orçamentária e financeira, além da necessidade da transparência dos gastos públicos e uma Lei Complementar definindo as responsabilidades na gestão fiscal.

Tais determinações são vistas no artigo abaixo citado:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

Mas, essencialmente, pode-se afirmar que o fundamento do controle interno está previsto no artigo 76, da Lei 4.320/64 e na Constituição Federativa, artigo 74 e seus incisos e parágrafos, conforme segue:

- **Artigo 76 da Lei 4.320/64:** “O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

- **Constituição Federativa de 1988:**

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Embora cada Poder organize e mantenha o seu próprio controle interno evidencia-se que o sistema deve operar de forma integrada.

Mas foi a partir da Lei Complementar n° 101 de 4 de maio de 2000, que se introduziu diferente cultura fiscal no país. Uma nova estrutura estatal determina novas normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, a qual pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, ou seja, essa lei estabelece um novo padrão de governar focado no desempenho, responsabilização e dever de prestar contas ao cidadão (KRAEMER, 2008, p. 23)

Tanto a LRF como o artigo 99, da Lei 4.320/64, prevêm que para assegurar a integridade do patrimônio, o sistema de controle interno deverá ponderar a apropriação e apuração de custos e de avaliação de resultados, definindo prioritariamente: a área que deve ser controlada; o período em que as informações devem ser apresentadas; quem informar a quem; e o que deve ser informado, conforme Reis (2003, apud COCHRANE, 2003, p.11).

A contabilidade gerencial e financeira é apontada como responsável por preparar estas informações necessárias para cumprir as metas estabelecidas e o objetivo da instituição, conforme consta na Constituição Federal, na Lei 4.320/64 e na LRF.

O controle interno, além de surgir como uma exigência legal é uma necessidade gerencial, que deve ser realizado dentro da própria administração através de um setor especializado, não somente orientando o gestor quanto à legalidade da despesa, mas cumprindo a missão constitucional estabelecida no art. 74.

É capaz de refletir todas as demais funções administrativas, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial, pois está diretamente relacionado com as demais funções do processo administrativo: planejamento, organização e direção (BORDIN, 2005).

Na seqüência serão distinguidos os tipos de controle interno que ocorrem dentro da administração pública.

2.3 TIPOS DE CONTROLE

Sabe-se que o controle exercido dentro de uma organização não fica a cargo apenas de um setor ou de uma pessoa, já que todo o sistema se desempenha por uma integração entre funções, cargos e estrutura administrativa dos órgãos.

De maneira geral, Reis (2003, p.165 e 166), define:

O controle é a função pela qual a administração e o próprio contribuinte verificam que os propósitos, os objetivos, as metas e os recursos ou insumos a ele destinados, foram, respectivamente, alcançados e devidamente utilizados com eficiência e eficácia, sempre com vistas à preservação da integridade do Patrimônio.

Para isso a administração pública utiliza-se dos mesmos conceitos e técnicas de gestão da iniciativa privada, adaptando-os ao setor público para a observância dos princípios constitucionais básicos. Que são: legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade, eficiência.

Não se pode fazer uma comparação direta entre a Administração Pública e a praticada na iniciativa privada, devido aos processos serem mais morosos pelo atendimento da legislação. No entanto, o administrador deve igualmente planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos, técnicos e materiais colocados à sua disposição, precisando, sobre esta gestão, prestar as devidas contas (*accountability*).

Na busca desta gestão eficiente, os tipos de controle ligados ao nível público dividem-se inicialmente em dois tipos, os quais se encontram atrelados diretamente a sua atuação, sendo:

- **O controle externo:** exercido pelos órgãos auxiliares; e
- **O controle interno:** que possui uma atuação direta nos atos controlados.

Os dois tipos de controle podem atuar de forma integrada, mas não possuem subordinação hierárquica. Numa breve descrição, utiliza-se o conceito de Botelho (2006) para diferenciá-los:

Controle externo: realizado por órgão estranho à administração pública responsável pelo ato controlado (ex. Câmara Municipal com auxílio do Tribunal de Contas). Compreende a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado.

Controle interno: realizado pelo próprio órgão executor no âmbito da sua própria administração, praticado de forma apropriada, pode garantir que os objetivos e metas sejam alcançados com eficácia, eficiência e proporcionando economia para a instituição.

E na defesa dos interesses da coletividade, o próprio particular pode e deve provocar o procedimento de controle, é o chamado controle social ou popular, que é considerado uma forma de controle externo. (CASTRO, 2007, p. 104)

A própria Constituição Federal dispõe sobre o controle social (art.1º), o princípio fundamental: Cidadania (conjunto de direitos e deveres ao qual cada indivíduo está sujeito em relação à sociedade em que vive), e o exercício da cidadania incentiva o controle praticado diretamente pela sociedade, ou seja, o controle social. Ainda o mesmo artigo, em seu parágrafo único diz que todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição.

Até então todo e qualquer direito do cidadão, de participar dos planos de governo eram restritos somente ao ato de votar. Mas, a Lei da Responsabilidade Fiscal veio determinar o cumprimento de toda legislação existente no que diz respeito ao Sistema de Controle, entre todas as exigências elencadas, prevê em seu art. 48 a transparência da gestão fiscal que conseqüentemente traz participação popular na elaboração do plano de governo.

Desta forma o controle interno não se sobrepõe ao controle externo, e sim desempenha atividades que servem de apoio a este, obrigando, além disso, que seus agentes dêem conhecimento ao Tribunal de Contas correspondente, sobre a ocorrência de qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob pena de responsabilidade solidária.

A seguir se explanará sobre o conceito de controle interno e suas características visando expor sua importância dentro da instituição.

2.4 OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO

Segundo Fayol (1981, apud BORDIN, 2005, p. 203 e 204), o controle objetiva “assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua

repetição”. Fayol também afirma que o controle é aplicável a tudo: às coisas, às pessoas, aos atos, ou seja:

- a) **Do ponto de vista administrativo:** é preciso assegurar-se da existência do programa, sua aplicação e atualização, verificar se o organismo social está completo, se o comando ocorre segundo os princípios adotados, se as conferências de coordenação estão sendo realizadas;
- b) **Do ponto de vista comercial:** checar se as entradas e saídas de material conferem quanto à quantidade, às características e ao custo, se os inventários estão exatos, se os contratos são cumpridos;
- c) **Do ponto de vista técnico:** observar o andamento das operações, seus resultados, suas desigualdades, a colaboração do pessoal;
- d) **Do ponto de vista financeiro:** o controle se estende aos livros, ao caixa, aos recursos e às necessidades, ao emprego de fundos;
- e) **Do ponto de vista de segurança:** assegurar-se do bom funcionamento dos meios adotados para proteger os bens e as pessoas;
- f) **Do ponto de vista contábil:** verificar a agilidade na emissão dos documentos, bem como se eles proporcionam visão clara da situação da empresa, se o controle dos livros, estatísticas e diagramas apresentam-se como bons elementos de verificação e se não existe nenhum documento ou estatística inútil.

Para Crepaldi (2010, p. 361), o controle interno compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com o intuito de:

- a) Proteger os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) Realizar o registro contábil conforme o ato correspondente;
- c) Fornecer informação cabível e apropriada;
- d) Incentivar o respeito às normas e às diretrizes definidas;
- e) Contribuir com a eficiência operacional da entidade;
- f) Fiscalizar e apontar práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O autor complementa que este controle deve ser exercido em todos os níveis da instituição compreendendo:

- a) A conservação do patrimônio público;

- b) O controle do desempenho das ações que agregam os programas;
- c) O cumprimento às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Oliveira (2011) acrescenta alguns objetivos de sistema de controles internos, os quais o autor considera como principais:

- a) Checar e garantir os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- b) Alcançar informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- c) Provar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- d) Resguardar os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- e) Precaver fraudes e erros. Em caso de ocorrência dos mesmos permitir a descoberta o mais rápido possível, definir sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- f) Servir como ferramenta para localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
- g) Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a garantir a boa utilização dos recursos da empresa;
- h) Instigar a eficiência do pessoal mediante a vigilância exercida por meio de relatórios;
- i) Certificar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- j) Garantir o processamento correto de transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
- k) Atender a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

Para Sá (2000, p. 108), ao se buscar atender os objetivos e metas do controle interno, alguns princípios básicos precisam ser seguidos: uma só pessoa não deve acumular as funções dos grupos. Por exemplo, quem tem função de proteção não deve ter função de registro e vice-versa; uma só pessoa não deve reunir todas as funções do seu grupo e nenhuma pessoa deve estar livre de controle, ou seja, ninguém deve acumular tanta autoridade que evite o controle sobre si mesma. Conseqüentemente, a distribuição racional de funções é outro princípio que se deve acolher como básico.

Para Junior (1998, p.71), os controles internos podem ser classificados segundo suas finalidades: controles organizacionais, inclusive a segregação de funções; controles de sistemas de informação e controle de procedimentos.

Controles organizacionais, inclusive segregação de funções: são os controles obtidos através da designação de responsabilidades e delegação de autoridades. Segundo o autor, a estrutura organizacional adequada é um marco no qual se realizam as atividades de planejamento, execução e controle das operações da entidade, cuja eficácia dependerá de considerações, como: atribuição de responsabilidades e delegação de autoridade definidas claramente; segregação de funções incompatíveis para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento de organização; fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas e existência de sistemas de medição e avaliação de desempenho.

Segregação de funções: para o autor, a correta segregação de funções é o elemento mais importante de um sistema eficaz de controle interno. Parte do princípio que ninguém deveria controlar todas as etapas de uma transação, sem a intervenção de outra ou outras, efetuando verificações cruzadas, evitando transações ineficazes ou fraudulentas. É necessário estabelecer departamentos separados e independentes para funções como compras, recebimento, produção, vendas, contabilidade e finanças. Os deveres de cada um devem estar estabelecidos em organogramas e manuais de procedimentos.

Controle de sistema de informação: refere-se ao controle obtido mediante a prestação de informações em níveis adequados à administração. O controle e o planejamento das operações, em todas as empresas, dependem do conhecimento que a administração tem das atividades e operações passadas, presentes e futuras.

Devido à impossibilidade de a direção executiva interar-se de todas as decisões tomadas nos diferentes níveis da organização, o que diferencia uma empresa bem sucedida das demais, é, muitas vezes, a qualidade da informação de que dispõem os responsáveis pela tomada de decisões.

O autor cita algumas características que um bom sistema deve ter: relatórios com informações relevantes para os usuários; informações distribuídas conforme as atribuições de responsabilidades; informações de maior importância em destaque; detalhamento que possibilite identificação de operações “fora de linha” ou possíveis problemas; e informação usada por quem tem competência e tempo necessários pra

compreender seu significado e adotar medidas de correção, se necessário. Além disso, o autor lembra que o simples fornecimento de informação, não caracteriza o controle e sim o uso que a administração faz desta.

Controles de Procedimentos: refere-se ao controle obtido com a observação de políticas e procedimentos organizacionais. Após elaborar o plano de organização, é imprescindível que o pessoal compreenda claramente suas funções e responsabilidades, sendo conveniente a documentação de normas de procedimento.

Os controles de procedimentos precisam ser bem definidos e documentados, de fácil interpretação, aplicação e adequados à estrutura organizacional. Tais controles dividem-se em: **procedimentos do fluxo de documentação:** são os incorporados no sistema de processamento de transações. Exemplos: revisão de cálculos e somas de contratos de financiamento, endosso restritivo de cheques administrativos; e **procedimentos de controle independentes:** estabelecidos pela administração, independentemente das rotinas de processamento das transações. Exemplos: conciliações de saldos bancários, auditoria interna, proteção física.

Constata-se que o controle abrange imensa gama de procedimentos e práticas, de acordo com o conceito, interpretação e importância dada. E é o conjunto destes que possibilitam o alcance de determinado fim, no caso, controlar (Attie, 2011).

Como ferramenta contábil, o controle, gera informações de auxílio à administração pública quanto à forma que serão destinados os recursos dentro da instituição, de maneira a garantir a melhor aplicação dos recursos financeiros das instituições públicas e autarquias, evitando desperdícios, assegurando ao povo que os dispêndios públicos estão sendo aplicados de maneira adequada e criando normas de como trabalhar na administração pública (KRAEMER, 2008, p.24)

Dentre os possíveis instrumentos e normativas de controles a autora cita alguns:

- a) Conferir inventários de almoxarifados das secretarias e departamentos que fazem controle de estoque;
- b) Conferir a folha de pagamento, férias e horas extras, além dos cartões ponto de forma eletrônica ou por timbre de voz e seu banco de horas quando houver;

- c) Acompanhar a forma de controle de abastecimento e quilometragem da frota de automóveis e caminhões, se o respectivo motorista que utiliza o bem possui a documentação necessária para a função, comparar os gastos entre os veículos, buscando justificativas para as diferenças apresentadas entre um e outro; e
- d) Conferir como os processos de licitações estão sendo realizados, se atendem aos princípios e formas de licitações correspondentes, bem como se os limites e todo processo administrativo atende à legislação.

Estes são alguns dos sistemas de controle interno que devem ser usados como instrumento de gestão pública, visando melhoria contínua de seus processos, vale lembrar que o responsável pelo mesmo possui prerrogativa legal para verificar, quando e a qualquer momento todos os departamentos e secretarias e demais setores do órgão público. Conforme a autora, deve ser visto não como meio de fiscalizar os gestores públicos, mas sim como facilitador na sua administração, garantindo melhor aproveitamento dos recursos e também poupando a imagem política do gestor.

No entanto, todo sistema apresenta algumas limitações e estas devem ser previstas e corrigidas. No próximo tópico, algumas delas são citadas.

2.5 LIMITAÇÕES DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

Conforme Junior (1998, p.80), na maioria dos procedimentos de controle pode ocorrer falhas resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos. Mediante conivência, os procedimentos que dependem de divisão de funções podem ser burlados. A execução e registro das operações podem mostrar-se ineficazes em face de erros e irregularidades cometidos pela administração e em face de estimativas e juízos inadequados da administração na elaboração das demonstrações contábeis, dos orçamentos e fluxos de caixa.

Conforme o autor, nas projeções de avaliação do controle interno para períodos futuros, aumenta-se o risco de os procedimentos tornarem-se defasados devido a mudanças de condições e pelo fato de haver-se deteriorado o grau de observância dos procedimentos. Normalmente, espera-se que um sistema de controle interno proporcione razoável garantia de consecução de seus objetivos.

Para isso, considera-se o custo do controle interno que não deve superar os benefícios aguardados pelo mesmo. Esses benefícios consistem na redução das perdas decorrentes da não consecução dos objetivos gerais implícitos na definição de controle contábil.

Além disso, Attie (2011, p. 200) lembra que, até um bom sistema de controle interno não pode garantir absolutamente que não ocorram fraudes ou irregularidades. Salaria que, bons controles são capazes de prevenir fraudes e reduzir os riscos de erros e irregularidades, mas, por si só, não bastam para evitá-los. Mesmo em casos onde ocorra a segregação de operações, caso as diversas pessoas confiadas estejam de acordo, podem acontecer atos fraudulentos.

Crepaldi (2010, p.376), atrela isso a três aspectos: oportunidade para cometer a fraude e escondê-la; pressão por problemas financeiros; e racionalização do juízo sobre a falta cometida. Neste caso, o autor sugere que os outros elementos do sistema podem, em certas ocasiões, trabalhar como controles independentes revelando a manobra.

Existem também os erros de atos não intencionais, que devem estar previstos para a eficiência do sistema de controle interno. Attie (2011, p.200) cita alguns deles: erros de interpretação, como aplicação errônea dos princípios contábeis geralmente aceitos na contabilização de transações; omissão em situações em que não foi aplicado o procedimento previsto nas normas em vigor; e má aplicação de norma ou procedimento.

Diante das possíveis limitações dos sistemas de controle interno, evidencia-se a necessidade da criação de um bom instrumento de avaliação deste sistema, que seja capaz de identificar as possíveis falhas e corrigi-las antes que os prejuízos tornem-se maiores que os benefícios de sua implementação e evitando-se perdas futuras.

Esta avaliação deve iniciar-se com o conhecimento do funcionamento do sistema. Através da leitura dos manuais de procedimentos, ou entrevistas com o responsável pela operação torna-se possível a descrição do sistema, que deve ser arquivada para consultas futuras e comprovação do trabalho realizado. Após esta fase inicial, recomenda-se a criação de questionários de avaliação de controles internos que são desenvolvidos de acordo com as características de cada empresa (Junior, 1998, p. 81).

Conforme Crepaldi (2010, p. 381) esta avaliação do sistema compreende:

- Definir os erros e irregularidades que poderiam incidir;
- Constatar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Avaliar as fraquezas ou falta de controle, que permitem a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário fornecendo propostas para o aperfeiçoamento do sistema de controle interno da empresa.

Como é sabido, no caso das instituições públicas, a instauração de sistema de controle é obrigatória, fazendo com que algumas considerações aplicadas à iniciativa privada precisem ser revistas e aplicadas em conformidade com a lei. São os casos em que se abstém de corrigir determinadas falhas devido ao seu custo de implantação superar a economia gerada com a sua correção.

A seguir exemplifica-se algumas formas de controle utilizados em um hospital público estadual, possibilitando ao leitor a visualização da teoria na prática.

3 CONTROLE INTERNO EM UM HOSPITAL PÚBLICO

Segundo Fontinele Júnior (2002 apud SOUZA, *et al.*, 2001, p. 3) , considerado um órgão de assessoramento direto da direção do hospital, o controle interno compreende as funções de acompanhamento das tarefas realizadas por todos os setores da instituição.

Os autores citam algumas dessas tarefas: (i) análise e avaliação de todo o processo de trabalho praticado por cada setor; (ii) relatórios que apresentem a situação real e a situação ideal da instituição; e, (iii) se preciso, uma auditoria nos setores que necessitem de ajustes mais amplos do que os gerais.

Para Souza (2009, apud SOUZA, *et al.*, 2001, p. 3) o controle interno em hospitais não constitui apenas um conjunto básico de instrumentos de controle. Ele age como uma ferramenta crucial para que essas organizações permaneçam no mercado, permitindo a prestação de serviços com eficácia e qualidade, uma vez que, com o controle interno, os gestores do hospital podem avaliar e constatar o alcance de metas e objetivos.

Segundo Brito (2006) a particularidade que abarca os hospitais deve-se a complexidade existente na: diversidade de funções e serviços (o gestor trata com profissionais com Doutorado a profissionais de funções de apoio); na separação e uso das instalações físicas (o grande fluxo de pessoas usando o mesmo espaço físico); na grande diversificação e carência de qualificação do componente humano; na diferentes demandas de sua clientela (o paciente e familiares); nas urgências das ações; na carência de seus serviços (físico-materiais-humanos-financeiros); no caráter do serviço (produto: a saúde); na interligação e interdependências dos serviços.

A autora define que uma atividade hospitalar na maioria das vezes, não é resultante de talento ou esforço individual e sim produto da organização de esforços e intelectos de um grupo de indivíduos agindo em comum acordo. A organização hospitalar deve distribuir responsabilidades e canalizar os esforços para que não somente as tarefas necessárias sejam realizadas, mas que também haja a coordenação e controle de todo trabalho para atingir os objetivos do hospital da maneira mais eficiente e eficaz.

Para isso sugere-se a criação da controladoria na instituição, pois conforme Costenaro (2005) ela é a parte de conhecimento, que agrega um conjunto de princípios, métodos e procedimentos que podem estar vinculados a ciências da administração dos recursos materiais e humanos, da economia, da psicologia, dos serviços de estatística e sobretudo da contabilidade. Engloba a gestão econômica das organizações, buscando orientá-las para a eficácia e conseqüentemente adequando a administração para o lucro que está diretamente relacionado ao êxito do crescimento organizacional.

Complementando, em entrevista dada por Drumond (2010) ressalta-se a importância de avaliar constantemente estes controles internos da organização e especificamente em um hospital:

A avaliação constante permite o monitoramento contínuo dos riscos e a avaliação do ambiente de controles internos, possibilitando identificar e avaliar os processos mais críticos e assim estabelecer um plano de ação para mitigar os riscos envolvidos. É importante salientar que essa avaliação deve ser permanente, já que as organizações estão em constante mudança, tanto na sua estrutura organizacional, quanto com relação aos profissionais responsáveis pela gestão. Mudanças e/ou atualizações de versões de sistemas, etc., acontecem com maior frequência a cada dia. Isso sem falar nas mudanças regulatórias, econômicas, externas à organização. Tudo isso afeta diretamente o ambiente de controles e, portanto, a revisão do ambiente de controles internos é fundamental para manter os riscos em níveis adequados.

Numa abordagem sobre a gestão em saúde no Brasil, descreveu-se o papel da controladoria no setor hospitalar (XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO FINANCEIRA E CUSTOS HOSPITALARES, 2009):

- Implementar um modelo de controle suportando a entidade com informações que possam subsidiar o processo decisório;
- Gerir o sistema de informações econômico-financeiras de modo a apoiar as diversas fases do processo de gestão, provendo as informações requeridas pelos mais variados tomadores de decisão;
- Acompanhar continuamente o cumprimento do planejado afim de identificar os desvios e necessidades de ajustes;
- Propiciar avaliação adequada dos resultados da empresa, do desempenho de unidades e gestores;
- Prover a interação entre as áreas conduzindo à otimização do resultado como um todo;
- Responsabilizar-se pelo processo de mudança cultural habilitando e instrumentalizando os gestores para o processo decisório e de controle; e
- Gerir o risco assegurando a sobrevivência do negócio.

Como exemplos de sistemas de controle a serem aplicados em hospitais citam-se os modelos propostos ao Hospital Universitário Lauro Wanderley da

Universidade Federal da Paraíba (Plano de Reestruturação do Hospital Universitário Lauro Wanderley, 2010):

Emitir relatórios demonstrativos dos valores orçados e realizados (para as diretorias, gerências e setores); demonstrar os custos com internações, dentre eles o custo médio com UTI's – Unidade de Terapia Intensiva; admitir análises de déficits e superávits, através da definição de metas, relacionando à concretização de despesas, que foram determinadas para as unidades internas; formar um plano de ação construído de forma coletiva e estabelecer um plano de avaliação e auditoria.

A proposta acima citada complementa que a gestão hospitalar deve se basear nas informações gerenciais dos gastos por unidade, que possuem certa autonomia, mas que precisam cumprir metas de eficiência.

Constenaro (2005) cita outros aspectos que abrangem a organização hospitalar se referindo aos tipos de equipamentos que devem ser comprados e mantidos em condições de uso. Devido às diferentes especialidades e suas especificidades a Controladoria depara-se com uma característica impar da organização. Por isso o *controller* precisa não somente dominar os serviços de controladoria, mas também conhecer as demais atividades correlacionadas ao desempenho da instituição hospitalar.

O autor aponta que nestas atividades inserem-se as diversas funções gerencias e seus respectivos serviços como: setor de contas ou faturamento, financeiro, compras, almoxarifado, lavanderia, serviço de nutrição e dietética, farmácia, bloco cirúrgico dentre outros. Além disso, o controlador deve administrar as relações de trabalho com todos estes setores. A seguir Constenaro (2005) cita algumas das atividades da controladoria em instituições hospitalares:

No **Setor de Compras**, controlar constantemente a disponibilidade financeira para aquisição de materiais. Listar e debater juntamente com as gerências solicitantes, e os profissionais do setor de compras, as aplicações e reais necessidades dos materiais solicitados. Acompanhar as licitações requeridas, conhecer e saber a qualidade dos materiais oferecidos, exigir a testagem e emissão de laudo técnico destes para avaliar sua qualidade e aplicabilidade. Criar normas de pedidos de compras e ou solicitações de materiais de consumo ou permanentes conforme o fluxograma do setor.

No **Setor de Contas** deve acompanhar o pagamento das contas derivadas da concessão de crédito aos clientes da instituição. Nos casos em que se

comercializam planos de saúde, este volume de crédito é maior do que em outras instituições e tais concessões podem beneficiar ou colocar em risco algumas delas, pois se privam de negociar, devido ao risco de inadimplência ou atraso de pagamentos de faturas. As políticas de crédito e cobranças, das instituições com estas características, devem ser valorizadas pela controladoria, pois dependem destas o êxito do crescimento organizacional.

Na **Dispensação** e **Almoxarifado** a representatividade que os estoques apresentam sobre os investimentos das Instituições Hospitalares, bem como sua gestão adequada resulta na excelência dos serviços e na satisfação com os resultados financeiros (Martins, 1999, *apud* CONSTENARO, 2005).

Os estoques hospitalares incidem dois tipos de custos para a administração, sendo eles: custos de manutenção de estoques, que são os de armazenamento e controle; e custos de obtenção, que são relativos às compras. Nestas atividades a controladoria deve inserir-se desde a aquisição dos materiais e produtos, até a destinação destes aos setores e os estoques do setor de almoxarifado/farmácia.

Conforme Brito (2006) a gestão hospitalar exige conhecimento de áreas técnicas para tomada de decisão, visando garantir um serviço de qualidade e fazendo-se necessários investimentos constantes em tecnologia, aperfeiçoamento de gestão de custos, especialização, técnicas de auditoria, ciências políticas, em economia, em finanças e teorias organizacionais, incluindo comunicação e relacionamento humano. Levando em conta nível local, regional, nacional e internacional.

No ponto de vista do autor, a atividade de auditoria interna hospitalar destaca-se como instrumento de fiscalização e controle mais recomendado às particularidades do gerenciamento hospitalar, caracterizando-se como uma área da empresa que abastece o processo decisório com informação tempestivamente e com veracidade para direcionar e orientar as ações de um mercado altamente competitivo.

No caso de um hospital público estadual o controle externo é feito pelo Tribunal de Contas do Estado – TCE, conforme o site da instituição, que faz visitas periódicas com o objetivo de inspecionar a organização no cumprimento das exigências legais. Para isso são analisados os relatórios das ações e procedimentos adotados para a execução de suas atividades.

Uma importante ferramenta utilizada pelo tribunal de contas é o SEI - Sistema Estadual de Informação, que objetiva acelerar o processo de fiscalização da administração pública estadual, modernizando a análise das contas públicas. Mensalmente a instituição alimenta o banco de dados com informações dos sistemas de planejamento, acompanhamento e execução da gestão orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e demais controles internos, referentes ao exercício oportuno do controle externo da gestão das finanças públicas do Estado.

Ele é composto de diversos sistemas de informações e atende tanto o público interno, quanto o público externo, disponibilizando serviços e informações na Internet.

Configura-se como um amplo instrumento de planejamento de auditorias, visto que as informações do SEI auxiliam as atividades rotineiras de controle governamental, além da análise das contas anuais prestadas pelos gestores públicos.

Divide-se em módulos que serão implantados gradativamente. O primeiro que já se encontra em execução é o de Licitações e Contratos, que capta informações referentes às contratações públicas: licitações, procedimentos de inexigibilidade e dispensa, contratos e as alterações contratuais, conforme disposições da legislação pertinente.

Para disponibilizar estas informações ao tribunal, diversos controles administrativos são realizados, visto que os dados eletrônicos servem de referência para o tribunal executar sua auditoria fiscalizando o processo pessoalmente na instituição. Podem-se apontar como principais os controles da quantidade de processos licitatórios por modalidade, valores da compra/contratação, total ou por item/lote, propiciando análises da economia conseguida com a realização do processo.

Os controles contábeis ficam sob a responsabilidade do setor de contabilidade, onde a previsão de orçamento é feita com base no histórico da instituição mais a probabilidade de aumento das despesas. As informações orçamentárias, patrimoniais, financeiras e contábeis são lançadas através da extranet da SEFA - Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, no SIAF –Sistema Integrado de Administração Financeira, onde todos os Órgãos da Administração

Direta e Indireta do Estado, Tribunal de Contas, Tribunal de Alçada e Ministério Público encontram-se interligados por teleprocessamento.

O sistema formula e exige o cumprimento de regras (através de padrões, métodos e rotinas de trabalho) a serem atendidas por todos os Órgãos/Entidades envolvidos nos processos financeiros, orçamentários e contábeis e serve de apoio ao processo de decisão quanto à gestão financeira do Governo do Estado e ao atendimento das necessidades de prestação de contas, tanto estadual como federal. A SEFA não depende de trabalhos manuais ou levantamentos para se obter dados setoriais, pois é possível a consolidação das informações a qualquer hora.

Constantemente o sistema passa por ajustes, como por exemplo, a construção das aplicações relativas à Lei de Responsabilidade Fiscal, banco de dados relacionais permitem a montagem dos relatórios exigidos pela Lei, bem como a publicação destes no próprio sistema para serem acessadas por outras organizações interessadas (exemplo: Tribunal de Contas) e no site Internet da SEFA para o cidadão.

O sistema além de atender as necessidades de auditoria do governo, pode e deve ser usado pela administração do hospital, no seu controle interno, visto o grande número de relatórios gerados pelo SIAF, possibilitando uma atuação proativa da SEFA e de todos os usuários junto aos processos, garantindo melhor qualidade no controle geral das despesas do Governo do Estado.

Cabe à assessoria do setor de contabilidade garantir a alimentação fidedigna do sistema para que a emissão dos dados seja confiável para a tomada de decisões. Periodicamente o setor recebe relatórios da assessoria do patrimônio com as respectivas entradas e saídas dos bens imóveis, do almoxarifado com a movimentação do estoque dos materiais médico-hospitalares, gêneros alimentícios, materiais laboratoriais e de expediente e da Central de Abastecimento Farmacêutico – CAF, que movimenta os medicamentos e dietas enterais e parenterais.

Além disso, o responsável pelos contratos de prestação de serviço, juntamente com o gestor do contrato em questão deve controlar e solicitar o empenho mensal para a execução do mesmo.

Deste modo se comprova a dependência que a contabilidade possui dos controles administrativos e a importância de sua eficiência, pois eles dão origem aos vários relatórios contábeis, além do próprio balanço patrimonial que deve refletir a real situação da instituição para que as melhorias sejam planejadas e executadas.

Conforme afirma Bordin (2005, p.217), “de nada vale possuir um controle interno de procedimentos e processos, sem manter colaboradores comprometidos e integrados com as finalidades da empresa”.

Para o autor, a parte fundamental para controles efetivamente corretos, está em sua implementação de maneira excelente, evitando surpresas no momento que as informações são transmitidas para a contabilidade. Pois é através da contabilidade que é possível verificar se os controles internos adotados, estão retratando com legitimidade as mutações patrimoniais, além de constatar erros e fraudes ocorridos em algum instante do processo. A eficiência de um controle interno agiliza e facilita o entendimento, tanto para auditores como para demais usuários das informações contábeis.

Infelizmente nem todas as atividades administrativas possuem um plano de organização com métodos e procedimentos bem definidos com vistas a atingir a política traçada pela administração, o que seria ideal dentro de qualquer organização.

Dentre as diversas áreas de um hospital pode-se afirmar que os controles administrativos possuem maior efetividade no setor de licitações e compras, visto que existe uma ampla legislação à respeito com as respectivas exigências e sanções no caso de descumprimento. Para manter a legalidade dos atos e pareceres emitidos por esses setores, busca-se o respaldo legal através de uma assessoria jurídica mantida à serviço da instituição.

As cotações dos produtos/serviços possuem métodos e procedimentos definidos por regras internas, respeitando as orientações do TCE e submetendo-se a um regime de autorizações composto pela contabilidade, direção financeira e direção administrativa para conclusão da compra/contratação do serviço ou montagem do processo licitatório.

Desde a formação da equipe de trabalho alguns critérios são obrigatórios. Os servidores devem passar por treinamentos, compondo a equipe de apoio ou técnica, fazendo as análises da documentação ou das amostras dos produtos/serviços que serão licitados. Logo após a finalização do certame os atos tornam-se públicos através do site da instituição e do diário oficial do estado – DIOE, atendendo ao princípio da publicidade e transparência.

Resumidamente, os demais controles administrativos são feitos através de relatórios periódicos encaminhados à direção administrativa. São eles: número de

atendimentos por especialidade, número de exames laboratoriais e por imagem, quantidade de pacientes internados por ala, número de funcionários/estagiários admitidos, exonerados, afastados ou em férias, faturamento dos procedimentos médicos realizados no mês através do Sistema Único de Saúde - SUS, valores gastos com folha de pagamento, prestação de serviços, compra de materiais, manutenção da estrutura física e equipamentos, despesas com luz, água, telefone, internet, gases medicinais, entre outros.

Existem também as comissões que controlam atendimentos vinculados a programas do governo, onde cotas precisam ser cumpridas respeitando critérios definidos pelo mesmo para que o credenciamento do hospital seja mantido e a verba municipal/estadual/federal seja repassada para atender esta demanda.

A direção financeira e a contabilidade controlam as verbas recebidas por fonte pagadora, recursos próprios ou tesouro do estado, e as despesas realizadas de acordo com as previsões da administração.

Estes dados devem auxiliar o gestor hospitalar no desenvolvimento de estratégias administrativas para melhorar os serviços prestados, através da identificação das deficiências da administração e correção das possíveis causas. Com o auxílio de um *software* de gerenciamento hospitalar o cruzamento destes dados torna-se mais fácil, no entanto a implantação de qualquer sistema é onerosa e extremamente cara devendo acontecer por etapas, fazendo com que o administrador se obrigue a desenvolver outras formas de controle que possibilite a visualização do todo mesmo que existam áreas do hospital não controladas.

Sabe-se que em muitas instituições a publicidade dos atos da administração se resume aos processos de compra e licitação, no entanto o cidadão tem amparo legal para a qualquer tempo tomar conhecimento de todo processo realizado dentro da entidade pública. Isso faz parte dos direitos do cidadão, que muitas vezes desconhece o aparato governamental e as suas competências para denunciar irregularidades, sequer sabendo analisar criticamente as informações repassadas a ele.

Conforme Castro (2007, p. 194-196) vive-se uma nova realidade, onde o particular não se posiciona como submisso, subordinado ou comandado pelo Estado e sim como parceiro, colaborador. Embora a administração esteja buscando a realização do interesse público e do resultado pretendido por meio de formas legais

e possíveis de colaboração, o particular ainda desconhece seus poderes enquanto cidadão.

Para que se torne efetivo o modelo de controle interno integrado na administração pública, há a necessidade de se tomar medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar toda a estrutura administrativa ao sistema. Ao contrário, se relacionarão impropriedades, apontarão falhas, emitirão recomendações e se produzirão novas impropriedades.

Conclui-se que o sistema de controle interno, através de uma gestão eficiente e destinada a execução célere do interesse da coletividade, compõe uma grande “arma” na realização do fim pretendido pela sociedade perante a atuação e finalidade do Estado. (CASTRO, 2007, p.200).

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Neste capítulo são apresentados o tipo de pesquisa, os métodos e técnicas que foram utilizados, delinea-se o estudo, a coleta de dados e forma de análise, bem como são definidas as limitações da pesquisa.

Tal fundamentação científica é necessária para que qualquer trabalho alcance seus objetivos e que a comunidade acadêmica aceite os resultados apontados.

4.1 TIPO DE PESQUISA OU TÉCNICAS DE PESQUISA

Buscando gerar conhecimentos para o aproveitamento prático, esta pesquisa caracterizou-se como de natureza aplicada, procurando propor soluções à problemas específicos (GIL, 2009).

A metodologia utilizada foi a de pesquisa exploratória com embasamento bibliográfico.

Neste caso a coleta de dados foi realizada através de livros, leis, documentos impressos e a sua análise realizada por discussão das teorias e dados.

O tempo de finalização deste trabalho limitou-se há seis meses, desde a escolha do tema de pesquisa às correções e ajustes finais.

4.2 COLETA DOS DADOS

Foram coletados dados em fontes bibliográficas como livros, leis, decretos, artigos científicos, trabalhos acadêmicos, entre outros.

Buscou-se abordar a importância do controle interno na administração pública, expondo seu conceito, características e exigências legais. Explanou-se brevemente sobre os tipos de controle existentes nas organizações, buscando voltá-

los às instituições públicas e descreveram-se os tipos de controle existentes dentro de um hospital público estadual.

O assunto mais explorado foi o controle interno governamental, onde a bibliografia propiciou o delineamento de suas principais características, oferecendo esclarecimentos ao contribuinte e ao servidor sobre o assunto.

4.3 ANÁLISE DOS DADOS

Para realizar a análise dos dados baseou-se nas opiniões encontradas na pesquisa bibliográfica, que relataram a importância dos controles internos dentro das organizações, focando nos hospitais e legislação que prevê a gestão participativa dos órgãos públicos.

Seguindo os modelos apresentados no referencial teórico e os modelos utilizados pela instituição que foi objeto de estudo, apontaram-se sugestões para melhoria dos mesmos.

5 ESTUDO DE CASO EM UM HOSPITAL

O Hospital aqui denominado por “XYS” localizado no Sul do país, atende as mais diversas áreas da medicina a um número de 2.0 milhões de habitantes, que são de várias regiões do Paraná, Mato Grosso do Sul e de países como o Paraguai e Argentina. Seu atendimento é realizado exclusivamente pelo SUS – Sistema único de Saúde, através de 173 leitos, configurando-se como o maior Hospital Público da região Oeste e Sudoeste do Paraná.

Para efeitos de administração o guichê 1 do setor de recursos humanos utiliza os seguintes controles:

- Gastos com folha de pagamento; recesso remunerado e seguro dos estagiários;
- Valores gastos com a compra de vale transporte dos estagiários e servidores, no último caso somente os que têm direito;
- Controle das vagas de estágio remunerado, por nível de escolaridade;
- Número de Comunicações de Acidente de Trabalho - CAT, realizadas no mês; e
- Número de requerimentos para perícia médica mensal.

Os controles financeiros emitidos pelo setor, permitem uma análise dos gastos gerados com a contratação de estagiários, que podem ser comparados com os gastos que um servidor efetivo proporciona. No entanto esta análise deve levar em consideração as limitações que cada caso apresenta. Por exemplo, a bolsa-auxílio de um estagiário de nível médio representa um décimo do valor da folha de pagamento de um técnico administrativo concursado, mas suas atividades, horário de trabalho e responsabilidades são limitadas, visto que ele busca na instituição a preparação para o mercado de trabalho, não podendo assumir compromissos de um profissional formado.

O controle das vagas de estágio visa atender ao decreto estadual que determina o número de estagiários por órgão da administração indireta e serve como comparativo no pleiteamento de novas contratações.

O número de CAT's emitidas podem apontar as deficiências quanto ao fornecimento ou uso inadequado dos EPI's - equipamentos de proteção individual, demonstrando falhas nas vistorias ou nos treinamentos dos funcionários. Ao se

relacionar os tipos de acidentes mais frequentes, atitudes preventivas podem ser desenvolvidas para diminuição dessas ocorrências.

O acompanhamento da emissão dos requerimentos para perícia médica propicia à direção administrativa o demonstrativo das principais doenças que atinge os funcionários, se suas causas são relacionadas ao trabalho e se alguma medida preventiva pode ser desenvolvida.

Tais controles são informados através de memorando com tabelas incorporadas ao corpo do texto.

A DFIP - Demonstrativo Físico-Financeiro de Despesas com Pessoal, é informada mensalmente à Diretoria de Recursos Humanos com as despesas de auxílio transporte de estagiários e servidores e valor gasto com pagamento dos estagiários por nível de escolaridade, conforme abaixo:

DADOS ESTATÍSTICOS PARA DFIP

Campus: XXX

Mês: **MARÇO/2012**

DIÁRIAS	AUXILIO TRANSPORTE		ESTAGIÁRIOS	VALOR PAGAMENTO ESTAGIÁRIOS	
	Nº de vales: (Estag. + Func.)	6.616	Nº NÍVEL MÉDIO	33	10.071,91
	Valor: (Estag. + Func.)	15.926,80	Nº NÍVEL SUPERIOR	117	68.376,05
	Beneficiários: (Estag. + Func.)	140	SUB-TOTAL	150	
TOTAL DAS BOLSAS-AUXÍLIO					R\$ 78.447,96

O relatório de número de contratações de estágio remunerado, por nível de escolaridade é repassado mensalmente à Direção Administrativa, conforme abaixo:

Mês	Vagas preenchidas	Total
jan/12	Nível Superior	115
	Nível Médio	34
	Total	149

Mês	Vagas preenchidas	Total
fev/12	Nível Superior	117
	Nível Médio	34
	Total	151

Mês	Vagas preenchidas	Total
mar/12	Nível Superior	117
	Nível Médio	33
	Total	150

As comunicações de acidente de trabalho são repassadas para regional de saúde competente, que são responsáveis pela gestão do sistema estadual de saúde do estado. Este controle informa o nome do funcionário acidentado, o dia do acidente e leva em anexo a cópia do documento que relata o ocorrido, apresenta o diagnóstico do médico atendente, a ciência da chefia e assinatura de duas testemunhas do fato.

Os requerimentos para perícia médica possuem os dados do funcionário, como idade, documentos pessoais, endereço e contato. Os dados funcionais, como qual secretaria foi contratado, cargo/função, setor de exercício. Informa se trata-se de uma prorrogação ou laudo inicial, qual o último dia de trabalho e anexa o atestado que resultará na perícia, além de levar outros atestados que tenha apresentado no setor de recursos humanos no mês corrente.

O setor também mantém uma planilha eletrônica atualizada que permite a construção de gráficos e cálculos, conforme as solicitações da direção. Esta planilha contém: nome do estagiário, código no sistema de gerenciamento de recursos humanos, documentos pessoais, endereço residencial, contato (telefone e e-mail), setor de exercício, atividades desenvolvidas no estágio, supervisor, horário e dias de estágio, instituição de ensino (endereço, responsável por ela), série, datas de início/fim de estágio e datas para emissão de relatório de supervisão de estágio.

Estas são as informações mais utilizadas no setor, tornando-se o acesso mais rápido do que a consulta à pasta funcional de cada estagiário. Desta forma, a qualquer momento é possível filtrar as informações relevantes e emitir os relatórios conforme a solicitação recebida.

5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os benefícios de um controle interno governamental eficiente ultrapassam as barreiras administrativas da instituição em questão. Além de resguardar o administrador quanto a possíveis erros, fraudes ou desvios, padronizam os métodos de trabalho, evita posturas clientelistas e por outro lado garante ao mesmo uma adequada aplicação de sua contribuição enquanto pagador de impostos, taxas e demais contribuição exigidas pelo próprio governo.

Sob a ótica do cidadão, o controle interno é pouco conhecido e por isso sua importância é, muitas vezes, ignorada. No entanto, iniciativas estão sendo criadas para a educação da sociedade sobre o cumprimento de seus deveres, a exemplo da Lei da Responsabilidade Fiscal. A partir do momento que a população constatar que esta participação propiciará uma transformação social, podendo reduzir as desigualdades sociais, acredita-se que o comportamento do cidadão mudará e o controle interno terá seu papel valorizado, além propiciar um aprimoramento constante através desta troca de informações.

Para que a instituição, no caso hospital, adquira os resultados desejados é de fundamental importância a implantação de controles internos. Entretanto, mais importante do que implantar os controles internos é a sua manutenção, a sua contínua atualização e acompanhamento.

Sendo o administrador responsável pela coordenação do sistema de controle interno e a eficiência de seu funcionamento, devendo bem administrar e prestar contas.

Além de gerir com competência os recursos e o patrimônio público que lhe foram confiados, o administrador deve evidenciar suas práticas administrativas de maneira que permitam a verificação pelos órgãos de controle externo e também por parte dos cidadãos, demonstrando ações apropriadas e adequadas.

Após a criação do controle interno seu monitoramento e avaliação devem ser constantes visando evitar falhas em seu funcionamento, o que refletiria drasticamente nos resultados da administração de maneira negativa.

Diante disso, primeiramente, quem vai implantar um Sistema de Controle Interno, deverá realizar uma pesquisa da legislação federal, estadual, municipal, especialmente as exigências da Lei da Responsabilidade Fiscal e a Lei da

Contabilidade Pública, Instruções Normativas dos Tribunais de Contas, além de consultar uma ampla doutrina sobre administração pública.

Posteriormente, analisar a estrutura organizacional do órgão, envolvendo o Poder Legislativo, administração direta e indireta. Este é o momento em que se torna fundamental a observância da inclusão do Sistema de Controle Interno na escrituração do órgão. Se for constatada a ausência, será necessária a inclusão por meio de lei, específica ou provocar a reestruturação administrativa.

Após a análise da estrutura organizacional, deverá o Controle Interno implantar o manual de procedimentos e rotinas através de instruções normativas com base na legislação vigente que norteiam a administração pública, em cada esfera. Com isso, será possível estabelecer os deveres e funções a cada um dos responsáveis pela unidade administrativa dentro da estrutura organizacional.

Fixados os deveres e funções, criam-se as metas e indicadores a serem atingidos. Prevendo resistências e possíveis falhas no processo, faz-se necessário a ocorrência de treinamentos e esclarecimentos a cerca dos deveres, obrigações e responsabilidades de cada um dos responsáveis a que se atribuíram funções, deixando clara a finalidade do sistema de controle interno instituído junto ao órgão público.

A elaboração de relatórios de indicadores de desempenho e ação de controle interno caberá ao responsável pelo sistema de controle interno, devendo estar atento as prerrogativas que lhe cabem.

Por isso o responsável pelo sistema de controle interno deverá ser um profissional devidamente qualificado, que de preferência seja titular de cargo efetivo e que tenha remuneração compatível com a função que ocupa.

Atendendo a todas estas recomendações o controle interno governamental garantiria a melhor aplicação dos recursos da sociedade, revertendo a ela melhores serviços, mais segurança, educação e saúde a todos.

Apesar das iniciativas governamentais em educar o cidadão sobre seus direitos e deveres, esclarecendo sobre os benefícios deste acompanhamento na aplicação dos recursos públicos, serem limitadas e insuficientes, sequer atingindo todas as classes de uma sociedade onde a desigualdade social é gritante, pode-se apontar a Lei da Responsabilidade Fiscal como uma ferramenta de transformação social, contribuindo para o exercício pleno da cidadania, que reflete na eficiência e transparência da gestão pública, resultando em longo prazo na redução da

corrupção, além de propiciar uma análise das práticas da sociedade, aperfeiçoando o perfil do homem público e diminuindo as desigualdades sociais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade.

Neste trabalho procurou-se enfatizar pontos importantes para a implantação do controle interno. Mostraram-se as diversas características e cuidados necessários para a sua criação, pois refletem diretamente no desempenho e resultados que estes trazem às atividades administrativas e operacionais da empresa.

A forma como é conduzida a implantação de planos que tendem a modificar rotinas e comportamento, inquestionavelmente, são fatores do sucesso ou fracasso. De forma natural, ninguém gosta de ser controlado, mas na área pública há especial dificuldade nesse campo.

Isso se deve a algumas características que acabam dificultando a implantação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais, como a ausência de parâmetros externos, que meçam resultados; a essencialidade das organizações públicas, que não estão sujeitas à falência; estabilidade funcional dos agentes; alta rotatividade da alta administração devido à vinculação político-partidária e ausência de risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.

Por isso que o contribuinte precisa conscientizar-se da importância do acompanhamento da destinação dos recursos públicos. O governo tem criado instrumentos gerenciais de transparência na atuação administrativa, pressupondo uma atuação integrada de todos os envolvidos, no entanto falta educar a população quanto aos seus direitos e deveres de cidadão, para saber analisar criteriosamente os dados fornecidos a ele.

O sistema de controle interno configura importante mecanismo de efetivação da cidadania, pois desfavorece práticas clientelistas e vincula o gestor à prestação de contas constante à população.

O que se pôde notar no caso do hospital é que a maioria dos sistemas efetivamente implantados surge a partir de exigências legais, visto que penalidades estão previstas no caso de descumprimento. O governo do estado do Paraná vem desenvolvendo sistemas que auxiliam a sua fiscalização, enquanto auditor do

mesmo e que amparam os controles internos do respectivo órgão, inspirando inclusive os desenvolvedores de *softwares* de gerenciamento hospitalar.

Os sistemas apresentados pelo caso estudado são extremamente simples, no entanto atendem às exigências feitas pela direção. Sugere-se a implantação de novas formas de controle que relacione os dados apresentados. Considerando a recente troca de gestão, em partes, considera-se mais fácil a implementação de mudanças administrativas e aponta-se como principal sugestão a criação e aprovação de um regimento interno que normatizaria as atividades administrativas do hospital.

Vislumbra-se um futuro onde a gestão participativa se torne realidade na administração pública, seja de hospitais ou outros órgãos do governo. Pode-se dizer que o caminho encontra-se traçado, mas que se faz a passos lentos devido a vários fatores conforme citado anteriormente. Se concluirmos que a cobrança surte efeitos positivos na gestão, a partir do momento que o popular exigir a prestação de contas à sociedade e souber inquirir justificativas sobre as informações repassadas, esta gestão participativa idealizada pela Constituição Federal estará muito próxima de acontecer.

Conclui-se que a ampla possibilidade de abordagem sobre o tema proposto propicia inúmeros estudos que enriqueceriam a pesquisa. Por isso a complementação deste trabalho seria possível através de estudos sobre modelos de controle, comparativos entre as metas pré-estabelecidas com o controle executado, gestão participativa, entre outras.

REFERÊNCIAS

Attie, William. **Auditoria Interna**. 2º Ed. 3 reimp. –São Paulo: Atlas, 2011.

BORDIN, Patrícia. SARAIVA Cristiane Jardim. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. In: SIMPÓSIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE SANTA MARIA, 1, 2005, Santa Maria, SC. **Revista eletrônica de Contabilidade**, Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/anteriores.html>>. Acesso em: 25 out. 2011.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

BRASIL. **Decreto-Lei n° 200/67**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm> Acesso em: 25 out. 2011.

BRASIL. **Lei Complementar n° 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Lex-Coletânea de Legislação e Jurisprudência: Legislação federal e Marginária, São Paulo, v. 64, p. 2119-2145, 2000.

BRASIL. **Lei Federal n° 4.320/64**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 25 out. 2011.

BRITO, Magnolia Fernandes. **A importância da auditoria interna hospitalar na gestão estratégica dos custos hospitalares**. 2006. 16 f. Trabalho desenvolvido na Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Católica de Brasília - UCB. Brasília, 2006.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Controle interno na administração pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa**. 2007. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=46495>. Acesso em: 25 out. 2011, 18h40.

COCHRANE, Teresinha M. C; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. A importância do controle Interno na administração pública brasileira e a

contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública. In: **Convenção de contabilidade do Rio Grande do Sul**, IX., 2003, Gramado. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/_htm/convencao.htm>. Acesso em: 25 out. 2011.

COSTENARO, Antonio Cezar Noronha; BRONDANI, Gilberto. A controladoria em instituições hospitalares. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Curso de Contabilidade – UFSM. Santa Maria, v. ii, n. 2. Nov/2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIn02/a01vIIn02.pdf>> Acesso em: 22 abr. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DEPARTAMENTO DE TESOUREO NACIONAL. **Instrução Normativa n° 16: 20.12.91**. <http://www2.mre.gov.br/ciset/in16.htm>

DRUMOND, Paulo Roberto de Madeira. Uma aula de controle e Compliance. **Gestão de Riscos**. São Paulo, Edição 55, p.22, 2010. Publicação eletrônica mensal da Sicurezza Editora. Disponível em: <http://www.planisa.com.br/r3/palestras_adh2009/controladoria_marsal.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2012.

FERRAZ, Luciano de Araújo. **Controle da Administração Pública: elementos para a compreensão dos tribunais de contas**. 1 ed. Belo Horizonte: Andamentos. 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, José Hernandez Perez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: normas e procedimentos**. 2 ed. São Paulo: Atlas. 1998.

KRAEMER, Márcia Cristina. **Controladoria Pública**. 2008. 51 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2008.

NBCT 11- **Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. 1997. www.contas.cnt.br/doc/NBCT11.pdf

OLIVEIRA, Luís Martins de; JR, José Hernandez Perez; SILVA Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PLANO DE REESTRUTURAÇÃO DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO LAURO WANDERLEY. João Pessoa. Set/2010. Disponível em: <http://www.agencia.ufpb.br/hu_plano_reestrut.pdf> Acesso em: 22 abr. 2012.

REIS, Heraldo Costa. **Leituras de Administração Financeira Municipal**. 1 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, Antonio Artur de; LIMA, Lívia Carolina de Matos; XAVIER, Alessandra Grazielle; CRUZ, Niara Gonçalves da. Análise do Sistema de Controle Interno de Hospitais: estudo de casos múltiplos no setor farmácia. In: **Congresso Nacional de Excelência em Gestão**, VII, 2011. Disponível em: <http://www.excelenciaemgestao.org/portals/2/documents/cneg7/anais/t11_0347_1958.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. Disponível em: <http://www.tce.pr.gov.br/servicos_sei_oquee.aspx> Acesso em: 19 abr. 2012.

XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO FINANCEIRA E CUSTOS HOSPITALARES; X CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO FINANCEIRA E CUSTOS HOSPITALARES. **Gestão em Saúde no Brasil: Questão de Cidadania**. SBS Hospital Sírio Libanês. São Paulo 2009. Disponível em: <http://www.planisa.com.br/r3/palestras_adh2009/controladoria_marsal.pdf> Acesso em: 22 abr. 2012.