

**KAREM THOMAZ**

**SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS PARA HOSPITAIS FILANTRÓPICOS –  
ESTUDO DE PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO – MATERNIDADE ABC**

Trabalho de Conclusão de Curso,  
apresentado ao Departamento de  
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais  
Aplicadas, da Universidade Federal do  
Paraná, como requisito para obtenção do  
título de MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA**

**2007**

## **PENSAMENTO**

Muitos de nossos sonhos nascem muito cedo em nossas vidas, alguns se perdem, outros permanecem guardados e esquecidos, e uma outra parcela deles, se concretiza. A grande diferença está em acreditar que com sabedoria e determinação estaremos preparados para caminhar pela estrada da vida em busca dos ideais.

Karem Thomaz

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço primeiramente a Deus, Ser supremo, que me concedeu a sabedoria necessária para que conseguisse atingir mais esta etapa de minha vida, e a todos que de alguma maneira contribuíram para a elaboração deste trabalho, professores, amigos, familiares, entre outros.

## RESUMO

THOMAZ, K. **SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS PARA HOSPITAIS FILANTRÓPICOS – ESTUDO DE PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO – MATERNIDADE ABC.** Este trabalho direciona-se a estudar os sistemas de controles internos para os hospitais filantrópicos, especificamente a Maternidade ABC. A fundamentação teórica dos sistemas de controle interno, a avaliação dos resultados em termos de gerenciamento de pessoas, metas e objetivos em consonância com a política, missão e visão empresarial, a análise de procedimentos, buscando nivelar os controles internos existentes e a apresentação de uma proposta de criação de departamento de controle caracterizam-se como as principais metas do presente estudo. Por meio da busca teórica dos sistemas de controle interno, incluindo conceitos e princípios, e da aplicação de questionário caracterizando a pesquisa de campo, possibilita-se a comparação da teoria existente com a prática exercida. E através dessa comparação constata-se algumas divergências no que se refere a controles internos. Observa-se pelo resultado obtido nos questionários respondidos para as áreas de vendas e recebimentos, recursos humanos e folha de salários, pagamentos, ativo imobilizado, compras e estoques; a necessidade de reformulação de procedimentos e estruturação da Maternidade ABC. Os três princípios do controle interno apresentaram-se velados e explica-se em particular cada um deles.

Palavras-chave: Sistemas; Controles Internos; Hospitais Filantrópicos;

e. mail: [karemthomaz@yahoo.com.br](mailto:karemthomaz@yahoo.com.br)

## SUMÁRIO

<b>PENSAMENTO.....</b>	<b>II</b>
<b>AGRADECIMENTO.....</b>	<b>III</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>VI</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>01</b>
<b>2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>03</b>
2.1. ORIGEM DOS HOSPITAIS FILANTRÓPICOS.....	03
2.1.1. No Mundo.....	03
2.1.2. No Brasil.....	04
2.2. BREVE HISTÓRICO DAS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL.....	05
2.2.1. Associações.....	08
2.2.2. Fundações.....	09
2.3. PRINCIPAIS ATIVIDADES DOS HOSPITAIS FILANTRÓPICOS.....	12
2.3.1. Atividade Fim.....	12
2.3.2. Atividade Meio.....	24
2.4. CONTROLES INTERNOS.....	28
2.4.1. Conceito de Controle Interno.....	28
2.4.2. Controle Administrativo.....	29
2.4.3. Controle Contábil – Financeiro.....	30
2.5. VALIDAÇÃO DOS CONTROLES PELA AUDITORIA INTERNA.....	31
2.5.1. Teste de Aderência.....	32
2.5.2. Testes Substantivos.....	33
2.6. VALIDAÇÃO DOS CONTROLES PELA AUDITORIA EXTERNA.....	35
2.6.1. Amostragem.....	36

2.6.2.	Parecer dos Auditores Independentes.....	41
2.7.	<b>PRINCÍPIOS BÁSICOS DO CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>44</b>
2.7.1.	Autoridade e Responsabilidade.....	44
2.7.2.	Segregação de Funções.....	45
2.7.3.	Processo de Comprovação e Provas Independentes.....	45
2.8.	<b>SISTEMA DE CONTROLE.....</b>	<b>45</b>
2.8.1.	Controle Organizacional.....	45
2.8.2.	Controle de Sistema de Informação.....	47
2.8.3.	Controle de Procedimento.....	48
2.9.	<b>PRINCIPAIS TIPOS DE CONTROLES PARA HOSPITAIS.....</b>	<b>51</b>
2.9.1.	Atividades Sociais.....	57
2.9.2.	Atividades Administrativas.....	57
2.9.3.	Recursos Humanos.....	58
2.9.4.	Serviços.....	59
2.9.5.	Componentes Econômicos.....	60
2.9.6.	Produtos e Equipamentos.....	60
2.9.7.	Normas Técnicas.....	61
<b>3.</b>	<b>METODOLOGIA DO TRABALHO.....</b>	<b>62</b>
<b>4.</b>	<b>ESTUDO DE CASO: MATERNIDADE ABC.....</b>	<b>64</b>
4.1.	ESTRUTURA DA MATERNIDADE ABC.....	64
4.1.1.	Superintendência.....	64
4.1.2.	Centro de Controle de Infecção Hospitalar.....	64
4.1.3.	Administração.....	65
4.1.4.	Hotelaria.....	67
4.1.5.	Farmácia Hospitalar.....	68

4.1.6.	Enfermagem.....	69
4.1.7.	Portaria e Controle de Acesso.....	70
4.2.	PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA ENTIDADE.....	71
4.2.1.	Corpo Clínico e Serviço de Enfermagem.....	71
4.2.2.	Diagnóstico por Imagem.....	71
4.2.3.	Unidade de Terapia Intensiva (UTI).....	71
4.2.4.	Centro Cirúrgico e Obstétrico.....	72
4.2.5.	Ambulatório.....	72
4.2.6.	Serviço de Nutrição e Dietética.....	72
4.2.7.	Serviço Social Médico e de Psicologia.....	73
4.2.8.	Serviço de Farmácia.....	73
4.3.	PRINCIPAIS FONTES DE RECURSOS.....	73
4.3.1.	Venda de Serviço.....	73
4.3.2.	Recurso Provindo da Mantenedora.....	74
4.3.3.	Empréstimo Bancário.....	74
4.3.4.	Prestação de Contas.....	74
4.4.	MAPEAMENTO DOS PONTOS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	78
4.4.1.	Recursos Humanos e Folha de Salários.....	79
4.4.2.	Vendas e Recebimentos.....	80
4.4.3.	Compras.....	81
4.4.4.	Estoques.....	82
4.4.5.	Ativo Imobilizado.....	82
4.4.6.	Pagamentos.....	83

4.5.	ANÁLISE E DISCUSSÃO COMPARATIVA DA TEORIA COM A PRÁTICA DO SISTEMA DE CONTROLE.....	83
4.5.1.	Autoridade e Responsabilidade.....	84
4.5.2.	Segregação de Funções.....	86
4.5.3.	Processo de Comprovação e Provas Independentes.....	87
4.6.	PROPOSTA CONSOLIDADA PARA IMPLANTAR O DEPARTAMENTO DE CONTROLE.....	88
5.	CONCLUSÃO.....	90
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	92
7.	ANEXOS.....	94
7.1.	ANEXO – I – QUESTIONÁRIOS DA PESQUISA.....	95



## 1. INTRODUÇÃO

Torna-se cada vez maior o número de hospitais filantrópicos existentes no Brasil. Essas organizações sem fins lucrativos, apresentam-se com características que devem ser modificadas. Entre elas citam-se algumas ligadas aos sistemas de controles internos, a rotatividade de pessoal demasiada, a falta de organização funcional, aos treinamentos escassos de pessoal, a não existência de um departamento de controladoria ou auditoria interna, a falta de credibilidade nas informações obtidas e a divergência de direcionamento entre os departamentos, devido a uma visão e políticas pouco definidas. Esses se constituem em alguns dos fatores os quais inviabilizam o crescimento econômico das instituições de interesse social.

O desenvolvimento econômico das instituições filantrópicas relaciona-se em parte, assim como nas entidades lucrativas, da efetividade de alguns pontos básicos, como visões e políticas bem definidas, qualificação de pessoal, e acima de tudo, departamentos voltados para a avaliação constante dos procedimentos adotados almejando controles internos eficazes. Sem essas características presentes torna-se uma entidade com uma estrutura enfraquecida, vulnerável a uma administração deficiente. O que se reflete nessas entidades ao propor um sistema de controles internos e adotar departamentos de controles?

Percebe-se que essa não é uma tarefa fácil, em razão de que a maioria das instituições filantrópicas caracterizam fundações centenárias, dificultando o processo de mudanças na maneira de guiar a gestão. A vantagem da criação de um departamento de controle constitui-se no custo-benefício que essa implantação trará para a entidade. Permite-se através de um sistema de controle interno adequado e da criação de um departamento de controle interno a avaliação dos procedimentos

adotados até então. Aproveitam-se desse trabalho de pesquisa os próprios hospitais filantrópicos e a sociedade em geral, visto que será uma das beneficiadas.

Tem-se a presente abordagem, como um dos objetivos, minimizar a deficiência dos controles internos para os hospitais filantrópicos, visualizar os prováveis reflexos nessas entidades a partir de propostas de mudanças em alguns procedimentos e implantação de outros. E como ponto de partida pretende-se: fundamentar teoricamente os sistemas de controle interno, avaliar os resultados em termos de gerenciamento de pessoas, metas e objetivos em consonância com a política, missão e visão empresarial; analisar procedimentos, buscando nivelar os controles internos existentes e apresentar uma proposta de criação de departamento de controle.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

Nesta revisão de literatura abordam-se os seguintes itens: Origem dos hospitais filantrópicos, Breve histórico das entidades de interesse social, Principais atividades dos hospitais filantrópicos, Controles Internos, Validação dos controles pela auditoria interna, Validação dos controles pela auditoria externa, Princípios básicos do controle interno, Sistemas de controle e Principais tipos de controles para hospitais.

### 2.1. ORIGEM DOS HOSPITAIS FILANTRÓPICOS

A seguir, tem-se um breve histórico sobre a origem dos hospitais filantrópicos no mundo e no Brasil.

#### 2.1.1. No mundo

Data-se no início do século XI as origens dos hospitais filantrópicos, em destaque as misericórdias. Diante da fome, peste e guerra presenciados neste século, assume-se a consciência de solidariedade e assistência social pelo povo português e seus monarcas. O resultado disso constitui-se no surgimento de uma rede de instituições voltadas para a caridade e filantropia, e conseqüentemente originam-se as albergarias ou hospedarias, situadas nas rotas dos peregrinos, no século XI. A maioria destas albergarias situava-se ao longo das antigas estradas romanas entre Lisboa, Coimbra, Porto e Braga.

Em 15 de Agosto de 1498, na Sé Catedralícia de Lisboa, na capela de Nossa Senhora da Terra Solta ou Nossa Senhora da Piedade, cria-se à primeira Irmandade da Confraria de Nossa Senhora da Misericórdia. Posteriormente originam-se filiais da misericórdia de Lisboa em todo o território português. No ano de 1498, em torno

de dez filiais constituíram-se, sendo oito em Portugal e duas na Ilha da Madeira. Em 1524, totalizavam-se sessenta e uma Santas Casas de Misericórdia nas vilas e cidades de Portugal, todas regidas pela matriz de Lisboa.

Com a ampliação das rotas comerciais de Portugal para a Índia e Extremo Oriente e fluxo econômico nos portos de Nagasaki, Macau e Goa manifestam-se colônias portuguesas nestas cidades. E por conseguinte, tem-se o nascimento das Misericórdias de Goa e de Cochim (1515-18), Chaul, Dire, Málaca, Bassim, Horneuz, Cannanore, São Tomé e Maumar, estas em 1600. Nas localidades japonesas também se encontram registros de fundações de misericórdias e ainda, nas Molucas, Ambroina e Tidor. Na África, nas cidades de Moçambique, Mombaça (1593), Luanda (1575) e Massangano formam-se Misericórdias, devido a característica de porto intermediário para caminho da rota das Índias.

#### 2.1.2. No Brasil

O primeiro hospital brasileiro nomeia-se Santa Casa de Misericórdia de Santos, fundada em 1565 por padres jesuítas que vieram ao país para catequizar índios. A Santa Casa de Misericórdia de Santos dotava-se de um modelo baseado em similares portugueses, e este modelo considerava o hospital uma atividade religiosa e não uma atividade médica propriamente dita. No entanto, com o passar do tempo às santas casas apoderaram-se de um perfil de cura de doentes, desenvolvendo a medicina. Posteriormente as irmandades religiosas destituíram-se e as Santas Casas, passaram a ficar em poder médico local e lideranças políticas. Este se caracteriza como o período de modernização da medicina, incorporação de tecnologia avançada e influência do modelo médico americano do pós-guerra. Tem-se o surgimento dos Hospitais Universitários e dos Hospitais da Previdência Social.

Os Hospitais Previdenciários distinguem-se pelo Sistema Previdenciário, característicos de institutos, identificados por agrupamentos profissionais; geralmente mostravam-se hospitais de médio e de grande porte, totalizavam-se 42 nas diversas capitais do país e atendiam-se segurados da Previdência, até a década de 80. O Ministério da Saúde, incumbia-se de orientar e comandar a rede hospitalar no combate às Doenças mentais, Câncer, Tuberculose e aos processos tributários de reabilitação. Os Municípios e Estados com relação à assistência hospitalar como sempre se caracterizavam pelo atendimento de urgências e emergências.

A evolução da rede hospitalar brasileira foi mais influenciada por necessidades sentidas, definições políticas localizadas ou por interesses de grupos, do que em função de uma política de Saúde de caráter nacional. Isto levou ao quadro atual de sensíveis diferenças entre as necessidades reais e a oferta de serviços. O panorama do setor hospitalar não difere de alguns setores da economia brasileira marcados pela falta de diretrizes definidas e que contemplem o longo prazo. (CASTELAR, MORDELET, GRABOIS, 1995, p. 42).

Muitas outras Santas Casas de Misericórdia constituíram-se em vários Estados do Brasil e em 11 de maio de 1984 fundou-se pelos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e pela Confederação Internacional das Misericórdias, a Confederação das Misericórdias do Brasil.

## 2.2. BREVE HISTÓRICO DAS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL

Neste tópico disserta-se a origem das entidades de interesse social, o surgimento da filantropia e como esta se dissemina: Associações e Fundações.

A filantropia originou-se no mundo grego e significa humanitarismo ou amor à humanidade. Entre as ações que representam esse humanitarismo destacam-se a saúde sanitária, a qualidade habitacional, a educação infantil, a conscientização de coletividade, meio ambiente, entre outros. Estas ações sociais encontram-se paralelas às do Estado, caracterizadas pela ausência de finalidade de lucro.

Várias transformações sociais elevaram-se no mundo ao final da Segunda Guerra Mundial, e devido a essas mudanças, que compreendem concentração urbana de ações de desenvolvimento, migrações do campo para a cidade, mudanças nos centros de poder econômico e político; entre outras questões que contribuíram para o aumento da violência, das doenças, da pobreza e dos conflitos, salienta-se uma crescente intervenção da sociedade civil, que necessitava-se de uma proposta visando soluções para os problemas que afetavam a comunidade. Foi na década final de regime militar no Brasil, no entanto, que as organizações da sociedade civil se fortaleceram, em razão da redemocratização. Nessa época não se manifestavam preocupações para as questões legais e institucionais de uma organização no mundo de relações jurídicas.

As ações sociais e sobrevivência das organizações da sociedade civil, mantinham-se de fundos provindos das Organizações Não-Governamentais – ONGs – internacionais. Esses fundos direcionavam-se às populações excluídas, ao meio ambiente, movimentos sindicais, entre outros. As lideranças sociais brasileiras, encarregavam-se de implementar e executar os projetos e dedicar-se a prestação de contas aos doadores dos fundos.

Na década de 80, com o avanço da discriminação racial, da pobreza, do preconceito social, das populações indígenas, e outras questões de natureza social, presenciou-se um aumento no número das entidades de interesse social em relação à sociedade brasileira. No ano de 1992, discutiram-se questões relativas a meio ambiente no ECO 92 (fórum internacional para discussão do meio ambiente, ocorrido no Rio de Janeiro em 1992, com a participação de Chefes de Estado de vários países), aonde constituiu-se esse tema de responsabilidade de todos: população e governo.

As ONGs organizaram-se de forma a disponibilizar em maior número os fundos para os projetos sociais e as exigências para a prestação de contas passaram-se a ser através de auditoria da aplicação dos recursos doados. No entanto, no início da década de 90, diante da miséria na África e Leste Europeu, as ONGs particularizaram-se pela transferência de recursos para essas duas regiões, o que tornou-se propício para uma certa enfraquecida nas ações sociais desenvolvidas no Brasil. Origina-se a linha de ação conhecida como auto-sustentabilidade implementada pelos doadores internacionais, que se traduz em dizer: capacitar os dirigentes de Entidades de Interesse Social para a gestão institucional, captação de fundos e continuidade da missão institucional. A partir daí acentuam-se as questões contábeis e jurídicas, visando redução de gastos de recursos, frente a nova postura que as entidades de interesse social se enquadram: a de captação de recursos. Estabelece-se a parceria entre o Estado e as Entidades de Interesse Social. A partir desse contexto as Entidades de Interesse Social transformam-se num perfil semelhante ao de hoje, para enquadrarem-se como Entidades de Interesse Social.

Com a alavancagem do Terceiro Setor faz-se necessária uma legislação pertinente a esse tipo de organização. O Código Civil Brasileiro caracteriza-se pelo desempenhado do seu papel, com grande influência, sobre a regulamentação das entidades de interesse social no Brasil. Entre as características básicas das entidades do Terceiro Setor citam-se a promoção de ações voltadas para o bem estar comum da coletividade, aplicação do resultado das atividades econômicas em prol das mesmas, manutenção de finalidades que não objetivem o lucro e adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais a que se destina. Ao ser

enquadrada neste contexto, a entidade obriga-se a adotar a correta forma jurídica, de associação ou fundação.

### 2.2.1. Associações

As Associações constituem-se em pessoas jurídicas formada pela união de pessoas com objetivo comum sem finalidades lucrativas. O Estatuto, uma espécie de contrato social da Associação, destina-se a definir informações de composição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos. A Assembléia Geral caracteriza-se por ser o órgão de deliberação máxima e responsabiliza-se pela eleição dos administradores, aprovação e alteração do estatuto, aprovação das contas e destituição de administradores.

Constitui-se em exigência do Código Civil, para destituir os administradores e alterar o estatuto, o voto concorde de dois terços dos presentes à assembléia convocada para essas finalidades, não sendo possível deliberar, em primeira convocação, sem a maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas convocações seguintes.

O órgão executivo da associação compõe-se de administradores, que também podem ser chamados de Diretoria Executiva, Direção-Geral, Diretoria Administrativa, Secretaria Executiva, Superintendência, Coordenação, entre outras que se adequem. Constitui-se responsabilidade deste órgão, executar as diretrizes aprovadas pela Assembléia Geral, de acordo com as atribuições definidas no estatuto, administrar os recursos da entidade e prestar contas destes recursos e das atividades à Assembléia Geral.



À Assembléia Geral, delibera-se sobre a prestação de contas do órgão executivo da entidade. Como nem todos os associados tem acesso as contas da entidade, designa-se um Conselho Fiscal, previsto em estatuto, constituído por um grupo de associados que terá como função averiguar as contas da associação e a atuação desta quanto ao cumprimento das finalidades estatutárias. O Conselho Fiscal obriga-se a apresentar parecer e relatório à Assembléia Geral para que esta possa resolver quanto à aprovação da prestação de contas do órgão administrativo. O controle principal das contas e das atividades de uma associação realiza-se pelos próprios associados por meio da Assembléia Geral.

Os fins da entidade, definidos em estatuto, devem cumular-se de características lícitas, sendo admitido à alteração das finalidades estatutárias das associações pela Assembléia Geral, obedecendo ao Código Civil, o qual estipula um quorum mínimo, ou seja, a maioria absoluta dos associados, em primeira convocação, e um terço dos associados nas convocações seguintes, bem como o voto concorde de dois terços dos presentes à assembléia, especialmente convocada para esta finalidade.

### 2.2.2. Fundações

As fundações descrevem-se como entes jurídicos que têm por característica o patrimônio. Este se administra de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor. De acordo com o Código Civil Brasileiro permitem-se constituir fundações para fins religiosos, culturais, morais ou de assistência.

Devido à característica principal da fundação ser o patrimônio, faz-se necessária à observação da composição e suficiência do mesmo. O patrimônio

necessariamente reflete-se pela suficiência para a manutenção e desenvolvimento das finalidades estatutárias da entidade. Os bens, os quais farão parte do patrimônio da fundação, devem encontrar-se legalmente disponíveis e desonerados.

Detalham-se os órgãos que farão parte da fundação, as suas competências e como estarão compostos, no estatuto de uma Fundação. Declarar como executará a administração da fundação, constitui-se num item facultado ao instituidor, no ato da instituição. A administração da fundação compõe-se de dois órgãos: um deliberativo e outro executivo. O órgão deliberativo denomina-se também de Conselho Curador, responsabiliza-se pela deliberação sobre as diretrizes da fundação para alcançar os fins estatutários. Entre estas diretrizes elencam-se a eleição dos membros do órgão executivo da fundação, a alteração do estatuto, a aprovação da previsão orçamentária anual a ser apresentada pelo órgão executivo, deliberação das prestações de contas e relatórios de atividades do órgão executivo e deliberação da alienação de bens imóveis e aceitação de doações com encargos.

Assim como nas associações, nas fundações para se alterar o estatuto deve-se observar um quorum mínimo. No caso das Fundações qualquer alteração envia-se ao Ministério Público para ser aprovada. Aplica-se a este órgão a incumbência pela extinção de uma Fundação caso a mesma mantenha finalidades ilícitas, impossíveis ou inúteis,

As Fundações podem valer-se de um regimento interno, subordinado ao estatuto, que visa a organização e o funcionamento dos órgãos da fundação.

Ao órgão executivo da fundação, semelhante às associações também se elege outras denominações tais como, diretoria executiva, diretoria administrativa, secretaria executiva, superintendência, etc., ou ainda outras próprias de fundação: conselho diretor ou conselho de administração.

Entre as competências do órgão executivo da fundação citam-se a execução das disposições estatutárias, o cumprimento das diretrizes estabelecidas pelo órgão deliberativo, a gestão de recursos patrimoniais e humanos, a apresentação da previsão orçamentária anual ao órgão deliberativo, a prestação de contas e apresentação de relatórios de atividades ao órgão deliberativo, ao Ministério Público e a outros órgãos governamentais, a representação judicial e extrajudicial da fundação e a guarda de registros de natureza jurídica, tributária, trabalhista, contábil, institucional, etc.

O órgão deliberativo da fundação utiliza-se de um Conselho Fiscal, o qual tem por objetivo e obrigação examinar a prestação de contas do órgão executivo. Os membros que fazem parte do Conselho Fiscal não se inserem em mais nenhum outro órgão da fundação, possuindo independência para analisar as contas da fundação.

Internamente, o órgão deliberativo caracteriza-se pela função de zelar pelo patrimônio e pelo cumprimento das finalidades estatutárias da fundação. Externamente, o Ministério Público torna-se o responsável maior, conforme art. 66 do Código Civil: “velará pelas fundações o Ministério Público do estado onde situadas”. Caso as atividades da fundação se estenderem por mais de uma Unidade de Federação, incumbe-se ao respectivo Ministério Público estadual ou do Distrito Federal, o encargo do velamento das atividades praticadas dentro de sua jurisdição. Portanto, o Ministério Público deve tornar-se presente desde o nascimento até a extinção de uma fundação.

## 2.3. PRINCIPAIS ATIVIDADES DOS HOSPITAIS FILANTRÓPICOS

Trata-se neste item das principais atividades desenvolvidas nos hospitais filantrópicos, sendo as mesmas divididas em atividade fim e atividade meio.

Encontram-se várias atividades fim desenvolvidas pelos Hospitais Filantrópicos, sendo que cada hospital direciona-se para uma área específica. Entre os tipos de Hospitais segundo os tipos de assistência têm-se os Hospitais de Psiquiatria, Obstetrícia, Pediatria, Hanseníase, Tisiologia, Dos Queimados, Do câncer, Geral, Maternidade, Oftalmologia, entre outros.

Entre as atividades meio elencam-se algumas comuns entre todos os hospitais.

Descrevem-se a seguir os procedimentos executados pelos Hospitais Filantrópicos, com maior freqüência em suas estruturas, para todas as especialidades.

### 2.3.1. Atividade Fim

**a) Corpo Clínico** – de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 01): “é representado pelas equipes médicas que atuam no hospital, e como unidade administrativa é responsável pela coordenação das atividades médicas e de diagnóstico e tratamento em seus objetivos de assistência à saúde, ensino e pesquisa.”

Entre as atribuições do corpo clínico apresentam-se inúmeras, e as atribuições gerais segundo FGV/EAESP/HC/FMUSP, compreendem:

- Supervisionar e coordenar os programas de atendimento das unidades Médicas e de Diagnóstico e Tratamento.
- Assegurar assistência médica integral, geral e especializada ao paciente nas fases de atendimento ambulatorial, na emergência e na internação.
- Orientar as atividades técnicas dos serviços de apoio clínico.

- Elaborar normas e regulamentos para o Corpo Clínico.
- Estabelecer sistemas de controles através das Comissões de Assessoria.
- Desenvolver pesquisas científicas que permitam melhoria da assistência prestada.
- Participar da organização e desenvolvimento de programas de ensino.
- Colaborar na formação e desenvolvimento de recursos humanos da área de saúde.
- Zelar pelo uso de materiais e equipamentos de trabalho.
- Opinar sobre matéria disciplinar das unidades médicas. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 02).

**b) Patologia Clínica** – conforme FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 19) pode-se definir: “é o órgão responsável pela análise laboratorial de líquidos biológicos com finalidade diagnóstica e de avaliação do estado de saúde, quer em regime de rotina ou de urgência.”.

Compete à unidade de Patologia Clínica:

- Estabelecer um sistema eficiente rápido para o atendimento, execução e liberação dos resultados das análises realizadas.
- Proceder ao treinamento e manutenção de um quadro de pessoal adequado às necessidades da Unidade.
- Manter um sistema de registros em cada de suas áreas técnicas para o acompanhamento da evolução laboratorial do paciente.
- Manter um sistema contínuo e atualizado no controle de qualidade das técnicas laboratoriais a nível interno e receptivo as inovações da tecnologia médica.
- Liberar os resultados o mais rápido possível, evitando-se ao máximo transmissões verbais que podem levar a erros de interpretação.
- Manter um sistema de atendimento ambulatorial seja junto à unidade patologia clínica ou na própria unidade do ambulatório.
- Desenvolver um sistema de avaliação continuada do trabalho da Unidade.
- Desenvolver trabalhos de pesquisa e aprimoramento.
- Colaborar na Comissão de Controle de Infecção Hospitalar. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 19).

**c) Diagnóstico por imagem** - consiste conforme definição de FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 33): “é responsável pelo procedimento diagnóstico, realização, processamento e interpretação das imagens obtidas dos exames realizados através de métodos específicos garantindo subsídios auxiliares para as diversas especialidades.”

As atribuições gerais descritas por FGV/EAESP/HC/FMUSP abrangem:

- Realizar todos os exames solicitados, tanto dos pacientes internados quanto externos.
- Emitir laudo dos exames realizados.
- Executar a fiscalização e procedimentos necessários para proteção radiológica no Hospital.
- Oferecer aos profissionais forma padronizada de laudos que facilitem o trabalho e ofereçam os subsídios indispensáveis ao diagnóstico.
- Aplicar normas e treinamento em serviço a todos os funcionários.

- Requisitar e controlar produtos e serviços.
- Observar a utilização dos equipamentos e uniformes necessários.
- Manter os equipamentos de utilização diária em condições ótimas para o funcionamento do serviço.
- Manter arquivo dos resultados dos exames para comparações futuras. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 33).

**d) Hemoterapia** - ensina de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 47): "é o órgão responsável pela execução da terapêutica transfusional de sangue e seus componentes, coleta de sangue, seu processamento e exames imunohematológicos."

Entre as obrigações da Hemoterapia destacam-se:

- Promover campanhas de doação de sangue com a finalidade de obter doadores em número suficiente e de qualidade adequada.
- Promover a seleção de doadores de sangue mediante exames clínicos e laboratoriais adequados.
- Coletar sangue.
- Processar o sangue e separá-lo em seus componentes.
- Controlar o sangue com a utilização de exames imunematológicos para a correta classificação em grupos sanguíneos e presença de anticorpos irregulares, assim como detectar doenças como Chagas, Hepatite B e Sífilis.
- Armazenar sangue e seus componentes, de acordo com suas necessidades biológicas.
- Selecionar o sangue e seus componentes de forma compatível a um receptor utilizando provas de compatibilidade de amplo espectro.
- Transfundir, em quantidades terapêuticas sangue e seus componentes.
- Fornecer, em regime de integração com outros serviços, sangue e seus componentes.
- Participar, através de seu corpo clínico, no auxílio à indicação do sangue e seus componentes junto aos demais médicos de outras áreas.
- Realizar exames imunematológicos diagnósticos como teste direto de Coombs e pesquisa, identificação e titulação de anticorpos irregulares.
- Participar de programas de pesquisa e ensino da Hemoterapia. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 47).

**e) Métodos Gráficos** - pode ser assim conceituado:

A Unidade de Métodos Gráficos é o órgão responsável pelos exames de diagnóstico que são representados por traçados gráficos aplicados em papel ou em filmes especiais. As especialidades médicas que mais se utilizam dos traçados gráficos na determinação diagnóstica das suas principais patologias são a Cardiologia e Neurologia.

Os traçados gráficos mais comuns são:

- Eletrocardiograma
- Ecocardiograma
- Vetocardiograma
- Fonocardiograma
- Eletroencefalograma
- Potenciais evocados (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 65).

As responsabilidades da unidade de Métodos Gráficos, de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 65): “ – Realizar os exames de métodos gráficos para pacientes externos e internados, e, para estes, tanto na unidade quanto junto ao leito.

- Emitir laudos dos exames realizados.
- Arquivar cópias dos exames realizados para estudo e comparações futuras.”

**f) Serviço de Endoscopia** -, que FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 73) conceitua: “é o órgão responsável pelos procedimentos invasivos, com a visão direta da estrutura interna de alguns órgãos, através de orifícios naturais ou não, para o diagnóstico e tratamento de patologias desses órgãos. São mais freqüentemente utilizados no aparelho digestivo, respiratório e na cavidade abdominal.”

As atribuições podem ser elencadas da seguinte forma:

- Realizar procedimentos endoscópicos para diagnóstico e tratamento a pedido médico.
- Emitir laudos dos exames realizados.
- Realizar biópsias de tecidos e tumores.
- Manter o arquivo fotográfico dos procedimentos realizados.
- Manter o arquivo dos laudos emitidos para futura comparação de resultados ou da evolução do paciente. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 73).

**g) Serviço de Anestesiologia** – é abordado da seguinte forma:

é o órgão responsável pelo bem-estar e a segurança do paciente durante a realização de um ato cirúrgico e/ou exame diagnóstico, oferecendo condições operacionais ótimas ao cirurgião. É o responsável também pelas fases de preparação pré-anestésicas e de recuperação pós-anestésicas. Mais recentemente, com o avanço científico da especialidade, tem-se solicitado o médico anestesiológico para supervisionar executar o tratamento de dor crônica ou patologias afins em diferentes setores na área hospitalar. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 83).

As atribuições básicas da unidade de Serviço de Anestesiologia são citadas conforme abaixo:

- Fazer a visita pré-anestésica, prescrever a medicação pré-anestésica e confirmar se a mesma foi corretamente aplicada.
- Cuidar da manutenção das condições do paciente no período intra-operatório e durante sua permanência na sala de recuperação pós-anestésica.
- Zelar pelo perfeito funcionamento dos aparelhos utilizados em anestesia.
- Preencher corretamente a ficha de anestesia e a alta da recuperação pós-anestésica, assim como outra documentação que esteja relacionada ao serviço.

- Fornecer receitas dos tóxicos usados pelo serviço.
- Prevenir acidentes, tais como incêndios ou explosões, que envolvam os equipamentos de anestesia.
- Dar atendimento a outras unidades do hospital (Emergência, Terapia Intensiva, etc.) nas quais houver necessidade da intervenção de anestesia. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 83).

**h) Radioterapia** – segundo FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 93): “é o órgão responsável pelo tratamento e controle de tumores, malignos ou não, através de radiações ionizantes.”

Os deveres da Radioterapia por meio de atendimento e tratamento descrevem-se a seguir:

- Estabelecer, com precisão, através de exames clínicos e complementares, o volume do tumor e sua localização.
- Identificar, com o auxílio de exames complementares o tipo de tumor conforme as normas internacionais.
- Estabelecer os limites da massa tumoral e identificar os tecidos normais adjacentes ao tumor.
- Analisar a estória natural da doença e as possibilidades de disseminação metastática.
- Estadiar a doença conforme os protocolos da Divisão Nacional do Câncer.
- Analisar a necessidade de suplementação do tratamento radioterápico recorrendo a tratamentos associados como cirurgia e quimioterapia.
- Tratar o paciente portador de tumor, pelos métodos indicados.
- Acompanhar a evolução clínica do tumor e os efeitos secundários da radiação que porventura venham a ocorrer durante o tratamento.
- Controlar o estado da doença através de exames clínicos e complementares periódicos.
- Manter entrosamento com a família do paciente dando apoio psicológico e orientações quanto à evolução da doença.
- Desenvolver e manter um sistema de avaliação continuada da assistência prestada na Unidade.
- Desenvolver trabalhos de pesquisa e aprimoramento.
- Ministras aulas e promover cursos de especializações visando manter o nível de padrão de qualidade da assistência médica prestada.
- Manter intercâmbio de informações científica com outros centros de tratamento, inclusive do exterior. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 93).

**i) Anatomia Patológica** – dita FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 111) que constitui-se em: “é o órgão responsável pela realização de exames morfológicos de materiais teciduais ou celulares obtidos a partir de pacientes vivos ou mortos necropsiados, nas suas diversas variedades, quer rotineiramente, quer como exame intra-operatório.”

Destacam-se como competências da Anatomia Patológica:



- Realizar exames anatomopatológicos de peças cirúrgicas e/ou biópsias de qualquer natureza.
- Realizar exame citopatológico oncológico e de avaliação de nível hormonal de material colhido de pacientes do hospital.
- Desenvolver e manter arquivos dos relatórios dos exames realizados na Unidade, bem como elaborar registro dos diagnósticos para fins de documentação.
- Colaborar na formação e aprimoramento dos recursos humanos específicos na área.
- Colaborar com as demais unidades do hospital com seus arquivos e registros diagnósticos.
- Manter um sistema de avaliação da assistência prestada.
- Realizar necropsias, quando solicitado, em regime de serviço de verificação de óbitos, de doentes falecidos no hospital.
- Estabelecer normas para a coleta e adequada fixação de materiais a serem submetidos exames anatomopatológicos.
- Desenvolver e manter arquivos de diagnósticos classificados por paciente, pelos nomes ou por seus registros.
- Manter documentação fotográfica científica dos casos de interesse.
- Cumprir e fazer cumprir ordens de serviço e regulamentos do hospital. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 111).

**j) Serviço de Enfermagem** – define-se este tipo de atividade de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 125): “é o órgão responsável por atividades relativas à assistência ao paciente em regime de internação ou ambulatorial. Coordena, prevê e organiza pessoal e material de enfermagem a fim de proporcionar todas as facilidades necessárias à prestação de cuidados de enfermagem aos pacientes.”

Os Serviços de Enfermagem possuem algumas atribuições gerais que podem ser relacionadas a seguir:

- Participar do processo de planejamento de assistência de enfermagem, observando princípios científicos, tecnológicos e normas organizacionais.
- Propor critérios para dotação de recursos humanos e materiais necessários ao atendimento de enfermagem a pacientes internos e externos.
- Assessorar a implantação de programas de assistência ao paciente e sua família, abrangendo aspectos educativos, preventivos e curativos.
- Supervisionar a equipe de enfermagem em relação à assistência ao paciente.
- Desenvolver programas de educação em serviço a fim de garantir a utilização máxima de habilidade e potencial de sua equipe de trabalho.
- Promover avaliação periódica referente a desempenho de pessoal e à assistência prestada ao paciente.
- Promover sistema de informação adequado sobre a produção de atividades realizadas, e as normas institucionais afeta à área de enfermagem.
- Assegurar a continuidade dos programas de assistência aos pacientes externos, internos e de alto risco. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 125).

**k) Internação Geral** – significa segundo FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 237): “é o conjunto de elementos destinados a receber pacientes que necessitam de

assistência médica e de enfermagem por 24 horas, em regime de internação. O atendimento de pacientes nesta área está diretamente relacionado com as quatro especialidades básicas: clínica médica, clínica cirúrgica, pediatria e ginecologia/obstetrícia.”

As atribuições da Internação Geral podem ser por meio das Equipes Médicas ou por meio da Equipe de Enfermagem.

Por meio das Equipes Médicas:

- Indicar internação, admitir, prescrever tratamento, transferência e alta de paciente cujas necessidades de assistência médica assim requeiram, e atestar óbitos decorrentes das patologias em tratamento.
- Executar as rotinas e procedimentos de diagnóstico e tratamento clínico e/ou cirúrgico, para garantir a qualidade da assistência médica aos pacientes adultos e infantis.
- Supervisionar as atividades médicas e participar de programas de auditoria da assistência prestada.
- Proporcionar oportunidade de atualização de conhecimento através de reuniões e conferências clínicas em que participem todos os médicos que integram o corpo clínico.

Por meio da Equipe de Enfermagem:

- Planejar, executar, supervisionar e controlar a assistência de enfermagem a paciente adultos e infantis (lactentes, pré-escolar, e escolar) que necessitam recuperação da saúde em regime de internação.
- Executar as rotinas de movimentação dos pacientes (admissão, transferência, alta e/ou óbito) e os procedimentos de enfermagem clínicos ou cirúrgicos mais apropriados para os casos individuais, dentro de padrões técnicos reconhecidos e científicos, assegurando a qualidade da assistência prestada ao paciente.
- Proporcionar assistência de enfermagem a parturientes e ao recém-nato no pré e pós-parto, prevendo a possibilidade de complicações e patologia, contando com materiais e equipamentos para tal fim.
- Proporcionar condições para o desenvolvimento de conhecimento de enfermagem por meio de programas de educação continuada.
- Desenvolver sistema de avaliação da assistência prestada.
- As atribuições dos profissionais que atuam direta ou indiretamente na unidade de internação acham-se descritas nas áreas específicas. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 237).

**I) Berçário** – esta unidade constitui-se segundo definição de FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 239): “é parte integrante do serviço de obstetrícia, cujas dependências permitem receber recém-nascidos no próprio hospital. O atendimento nesta área está estruturado nas seguintes subunidades: Berçário de normais, de prematuros e berçário de suspeitos e patológicos.”

Entre as tarefas a serem executadas no Berçário de um Hospital por meio da equipe médica pode-se destacar de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p.

239): “- Indicar condições do RN, transferência ou alta, de acordo com a assistência necessária.

- Executar rotinas e procedimentos adequados para garantir a assistência médica prestada.

- Supervisionar a assistência prestada ao RN em todos os seus aspectos.”

**m) Emergência** - FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 241) assim discorre sobre o conceito de emergência: “é o conjunto de elementos que servem ao atendimento, diagnóstico e tratamento de pacientes acidentados ou acometidos de mal súbito, com ou sem risco iminente de vida.”

Por meio da equipe médica citam-se algumas atribuições desta unidade:

- Indicar conduta de observação, internação e alta de pacientes cujas necessidades de assistência médica assim requeiram.

- Prestar pronto atendimento, através das rotinas e procedimentos de diagnóstico e tratamento clínico ou cirúrgico, para garantir a qualidade da assistência médica aos pacientes adultos e infantis.

- Supervisionar a assistência prestada no atendimento imediato aos pacientes, cuja permanência não deve ultrapassar de 24 hs. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 241).

**n) Terapia Intensiva (UTI)** – A Unidade de Terapia Intensiva assume o seguinte conceito conforme FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 241): “é o conjunto de elementos destinados a receber pacientes em estado grave, com possibilidade de recuperação, exigindo assistência médica e de enfermagem permanente, além da utilização eventual de equipamento especializado.”

As atribuições da Terapia Intensiva por meio da Equipe Médica são as seguintes:

- Estabelecer e cumprir critérios de admissão, transferências e altas.

- Executar rotinas e procedimentos de diagnóstico e tratamento clínico e cirúrgico aos pacientes em estado grave e atestar óbitos decorrentes da patologia em tratamento.

- Desenvolver e participar de reuniões e conferências clínicas.

- Participar dos programas de auditoria de assistência prestada. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 243).

**o) Centro Cirúrgico** – consiste como diz FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 272): “é o conjunto de elementos destinados à realização de atividades cirúrgicas em regime de rotina ou em casos de urgência, bem como a recuperação pós-anestésica.”

O Centro Cirúrgico desempenha algumas tarefas que são elencadas a seguir:

- Planejar, executar, supervisionar e controlar a assistência aos pacientes que necessitem de procedimentos cirúrgicos em regime de rotina ou em situações de emergência.
- Assegurar recursos humanos e materiais para o desenvolvimento do programa cirúrgico.
- Proporcionar cuidados pós-anestésicos contando com equipamentos necessários para tal.
- Estabelecer sistema de registro das cirurgias realizadas.
- Assegurar condições ideais de técnica asséptica, utilizando métodos e técnicas científicas.
- Desenvolver programas de ensino, treinamento e pesquisa que visem à melhoria dos padrões técnico – assistenciais. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 272).

**p) Centro Obstétrico** – esta unidade hospitalar pode ser assim descrita por FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 281): “é o conjunto de elementos destinados a realização de procedimentos obstétricos.”

As atividades desempenhadas pelo Centro Obstétrico são:

- Planejar, executar, supervisionar e controlar a assistência Médica e de Enfermagem a pacientes que necessitem de procedimentos obstétricos e ao recém-nascido em regime de rotina e situações emergenciais.
- Assegurar recursos humanos e materiais para o desenvolvimento do programa cirúrgico obstétrico e assistência imediata ao recém-nascido.
- Estabelecer sistema de registro dos partos realizados.
- Assegurar condições ideais de técnica asséptica, utilizando métodos e técnicas científicas.
- Desenvolver programa de ensino, treinamento e pesquisa que visem melhoria de padrões técnico assistenciais. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 281).

**q) Ambulatório** – Define-se Ambulatório conforme FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 293): “é uma unidade destinada ao atendimento de pacientes para diagnóstico e tratamento, através da execução das ações de promoção, prevenção, recuperação e reabilitação, dirigidas ao indivíduo, à família e ao meio, quando constatada e não necessidade de internação.”

As principais rotinas de um ambulatório consistem em:

- Desenvolver suas ações através do trabalho em equipe multiprofissional.

- Proporcionar assistência global, geral e especializada, a indivíduos que necessitam de assistência médica, de enfermagem e de outros profissionais de saúde, em forma descontínua, isto é, indivíduos que se encontram parcialmente incapacitados.
- Proporcionar maior rentabilidade dos leitos do hospital.
- Proporcionar condições ao aprimoramento de habilidades dos profissionais e estudantes da área de saúde, ciências do comportamento e outros.
- Promover atividades de assistência sanitária a serviço da comunidade, através de ações de orientação e controle.
- Articular-se com outras unidades do hospital para integrar o sistema de assistência médica, e com outras instituições e serviços de saúde para assegurar o sistema de referência.
- Manter o programa de avaliação das atividades executadas.
- Manter recursos humanos e materiais.
- Participar de programas de pesquisa e de ensino das ciências da saúde. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 293).

**r) Serviço de Arquivo Médico e Estatística (SAME)** – conceitua-se da seguinte forma, FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 303): “tem por finalidade a manutenção da integridade do conjunto de prontuários pertencentes ao hospital, por meio de atividades desenvolvidas segundo critérios especiais de guarda, classificação, codificação e controle da circulação dos prontuários, bem como do necessário sigilo no que se refere ao conteúdo dos mesmos.”

Entre as atribuições gerais da unidade de Serviço de Arquivo Médico e Estatísticas encontram-se:

- Manter um sistema de registro que controle toda movimentação dos pacientes no hospital.
- Zelar pela clareza e exatidão dos prontuários médicos, pelo preciso preenchimento de todos os formulários que os compõem, especificamente com referência aos dados imprescindíveis.
- Manter entrosamento com o Corpo Clínico e diferentes serviços do hospital, colaborando com os mesmos no aperfeiçoamento da assistência hospitalar.
- Fornecer atestados ou declarações de caráter legal baseados na documentação do prontuário médico, dentro do que preceitua a ética profissional, às autoridades legais e sanitárias, aos próprios pacientes ou responsáveis.
- Cooperar no estudo ou alteração dos formulários relacionados com a assistência prestada ao paciente.
- Colaborar em programas de ensino e pesquisa. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 303).

**s) Serviço de Nutrição e Dietética** – de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 323) define-se: “é responsável pela assistência nutricional do paciente em regime de internação ou ambulatorial.”

As principais obrigações gerais do Serviço de Nutrição e Dietética constituem-se em:

- Fornecer alimentação, planejada e confeccionada de acordo com os princípios de técnica dietética e de dietoterapia, aos pacientes internados e funcionários em plantão.
- Programar cardápios de dietas normais e especiais atendendo aos princípios da nutrição e às prescrições médicas.
- Padronizar e manter atualizadas as dietas em uso do hospital.
- Desenvolver programas de orientação dietética e educação em serviço.
- Desenvolver ou colaborar em programas de pesquisa.
- Definir e prever recursos humanos e materiais necessários aos programas de trabalho.
- Desenvolver sistema de avaliação referente a pessoal e aos programas de trabalho.
- Assegurar a supervisão técnica durante o período de funcionamento do serviço. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 323).

**t) Serviço Social Médico** – este tipo de serviço é caracterizado conforme discorre FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 347): “é o órgão responsável por atividades relativas à assistência sócio-econômica aos pacientes e seus familiares em regime de internação ou ambulatorial. Coordena, provê e organiza pessoal e material necessários às suas atividades específicas.”

A unidade de Serviço Social Médico, por meio das Unidades de ambulatório, emergência e internação, tem como função executar algumas atribuições:

- Estabelecer sistemática de atuação na assistência social, observando a política estabelecida pela direção do hospital.
- Prever condições para o paciente utilizar os recursos do hospital, os benefícios da Previdência Social e, eventualmente, de convênios.
- Orientar e auxiliar os familiares na remoção dos pacientes a recursos médicos e sociais da comunidade, contribuindo para o maior rendimento do leito hospitalar.
- Promover condições sociais básicas de humanização do ambiente hospitalar de forma a beneficiar o paciente na utilização dos serviços prestados e na participação do processo de tratamento.
- Ajudar o paciente e família a identificarem, diagnosticarem e definirem alternativas de solução e situações sócio-econômicas e familiares decorrentes da doença.
- Participar das equipes de tratamento do paciente.
- Colaborar em pesquisas de recepção e alta de paciente visando à readequação constante do hospital às necessidades da comunidade.
- Participar em estudos de interesse do Hospital, e oferecer campo de estágio a profissionais da saúde.
- Obter a participação da comunidade na ajuda a pacientes economicamente carentes, através da organização de um serviço de voluntariado. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 347).

**u) Serviço de Psicologia** – esta unidade de serviço pode ser descrita segundo FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 369): “é o órgão responsável pelas atividades relativas à assistência psicológica aos pacientes e aos seus familiares em regime de internação e ambulatorial. Coordena, provê e organiza pessoal e materiais

específicos necessários às suas atividades, bem como participa de programa de ensino.”

As atribuições gerais deste tipo de serviço abrangem:

- Prever recursos e materiais para a utilização e aplicação de diferentes formas e técnicas de intervenção psicológica.
- Proporcionar meios para a avaliação do paciente e da dinâmica familiar, a nível ambulatorial, de emergência e de internação.
- Possibilitar a elaboração e a efetuação de indicações bio-psico-sociais a partir da avaliação psicológica feita.
- Oferecer condições para a interpretação dos dados psicológicos a outros profissionais.
- Colaborar em programas de orientação, treinamento e aperfeiçoamento de pessoal.
- Estabelecer as diretrizes de atuação do Serviço, de acordo com a administração do hospital.
- Dispor de relação de recursos da comunidade para os encaminhamentos pertinentes. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 369).

**v) Serviço de Farmácia** – é explicado, conforme ensina FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 379): “é o órgão tecnicamente preparado para armazenar, distribuir, controlar e eventualmente produzir medicamentos e produtos afins utilizados no hospital. É também responsável pela informação técnica, científica e controle de qualidade de medicamentos e agentes químicos utilizados no hospital.”

Algumas atribuições dos Serviços de Farmácia destacam-se a seguir:

- Estabelecer um sistema de distribuição de medicamentos seguro e eficiente para suprir as unidades de assistência com os medicamentos prescritos pelo corpo clínico.
- Exercer controle administrativo e logístico sobre o estoque de medicamentos e produtos afins.
- Assessorar o corpo clínico do hospital com relação aos aspectos farmacológicos dos medicamentos.
- Propiciar orientação técnica permanente sobre administração de medicamentos às unidades de enfermagem e através de programas de educação.
- Auxiliar na elaboração da “Relação de Medicamentos ao Corpo Clínico do Hospital”, atualizando-a periodicamente.
- Controlar de acordo com a legislação vigente os medicamentos entorpecentes e produtos que causam dependência física ou psíquica.
- Manipular fórmulas magistrais e oficinais.
- Produzir medicamentos e produtos afins que sejam difíceis de obter comercialmente, ou quando a fabricação dos mesmos se torna conveniente para o hospital.
- Controlar produtos químicos adquiridos para uso hospitalar.
- Preparar soluções para nutrição parenteral, assegurando sua esterilidade e autenticidade.
- Manter a qualidade dos medicamentos desde sua entrega, estocagem e distribuição, atendendo ao prazo de validade e conservação dos mesmos, assegurando ao paciente o efeito terapêutico desejado.
- Participar da Comissão Farmacológica.
- Participar da Comissão de Controle de Infecção Hospitalar. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 379).

### 2.3.2. Atividade Meio

#### **a) Recursos Humanos**

Conceituam-se recursos humanos de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 431): “é o órgão responsável pelo controle e direção do pessoal que trabalha no Hospital, quer sob regime estatutário, quer sob legislação trabalhista – ou como profissional autônomo.”.

O setor de recursos humanos coordena as atividades de Controle de Pessoal, Recrutamento e Seleção, Treinamento, Avaliação de Desempenho e Serviço Social do Trabalho.

Destacam-se a seguir as principais atribuições desta unidade, por meio do

#### Controle de Pessoal:

- Desenvolver uma política de administração de pessoal condizente com o Hospital.
- Assessorar a Diretoria Administrativa na elaboração de planos para estabelecer as normas, rotinas e procedimentos a serem observados pelos funcionários do Hospital.
- Assessorar a Diretoria na implementação de planos, das transferências, promoções, demissões, readmissões, reintegração, classificação de cargos, cadastros, escala de plantões, horários de trabalho, benefícios, e outras atividades próprias da área.
- Compilar, ordenar, catalogar, anotar e tornar acessível, sob forma de manual administrativo, as leis, ou parte das leis, decretos e outros aplicáveis à política de pessoal.
- Auxiliar a Diretoria e os responsáveis pelas unidades na distribuição do pessoal técnico e administrativo e nas transferências.
- Colaborar na implantação de uma tabela de distribuição de pessoal a fim de manter o equilíbrio na alocação de recursos humanos nas várias unidades.
- Atuar como órgão central na revisão de classificação dos cargos e nos planos de remuneração, de acordo com as leis, e com a orientação da Diretoria Administrativa.
- Elaborar, junto com a Assessoria Jurídica, os contratos de trabalho de pessoa física.
- Participar na discussão e assessorar a Diretoria nos Contratos Coletivos de Trabalho.
- Acompanhar os processos trabalhistas e manter uma ação constante nas audiências, em todas as reclamações trabalhistas, auxiliando a Assessoria Jurídica e informando à Diretoria o andamento das questões trabalhistas.
- Representar ou se fazer representar, através de procuração, o Hospital, nas questões trabalhistas.
- Participar como membro representante nas reuniões da CIPA.
- Zelar pela eficiência e disciplina da Unidade.
- Fazer relatórios mensais e anuais sobre a movimentação de pessoal, frequência e assuntos referentes à Unidade de Recursos Humanos.
- Orientar quanto às obrigações trabalhistas dos funcionários nas diferentes unidades.
- Dar atendimento à fiscalização do Ministério do Trabalho quando necessário.
- Manter intercâmbio com outros serviços e/ou Instituições para efeito de análise de mercado de trabalho e para atualização trabalhista. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 431-432).



## **b) Contabilidade e Finanças**

Conceitua-se contabilidade e finanças segundo FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 461): “é o órgão responsável pelo controle do patrimônio físico e financeiro do Hospital, feito por meio de balancetes, análises e demonstrativos contábeis.”.

Entre as tarefas executadas pela contabilidade e finanças situam-se:

- Elaborar plano de contas, específico para o Hospital.
- Receber os documentos contábeis, e identificá-los, conforme o plano de contas.
- Fazer os lançamentos contábeis, registrá-los e mantê-los atualizado, conforme os preceitos legais.
- Confeccionar os balancetes e balanços, baseados nos registros contábeis.
- Elaborar o orçamento anua e mantê-lo atualizado fazendo os reajustes periódicos.
- Analisar os balancetes e balanços e enviar relatórios conclusivos à Diretoria.
- Organizar os arquivos para a guarda da documentação.
- Confeccionar os mapas de custos, conforme normas e rotinas de trabalho.
- Efetuar os controles dos pagamentos e dos recebimentos.
- Efetuar os pagamentos e recebimentos, através do Caixa.
- Fazer o fluxo de caixa diariamente. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 461).

## **c) Manutenção Geral**

A unidade de Manutenção Geral define-se conforme ensina FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 485): “é responsável pela manutenção e conservação dos imóveis, instalações e equipamentos do Hospital colocando-os em condições de operação contínua, confiável, segura e econômica.”.

O setor de manutenção responsabiliza-se pelas áreas de Eletrônica e Eletricidade, Mecânica, Caldeira e Hidráulica, Marcenaria, Alvenaria, Obras e Pinturas e Preventiva.

Basicamente para todas as áreas da Manutenção Geral atribuem-se as responsabilidades de cumprimento dos programas de manutenção e reparos, prestação de assistência técnica (reparos, substituições, adaptações, e/ou ampliações), prestação de atendimento de emergência, realização de inspeções periódicas, acompanhamento nas inspeções rotineiras ou emergenciais nos serviços de manutenção feitos por terceiros, conservação em perfeita ordem de instrumentos

para execução do trabalho de manutenção, preservação de estoque de materiais que possam vir a serem utilizados em situações rotineiras ou emergenciais e arquivamento de informações importantes, como manuais, especificações, etc.

#### **d) Lavanderia Hospitalar**

A unidade de Lavanderia conceitua-se segundo FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 515): "é o órgão responsável em prover o Hospital de roupa limpa."

A Lavanderia tem como função preocupar-se, além da lavanderia propriamente dita, com a costura.

As atribuições direcionadas para a Lavanderia elencam-se:

Por meio da Lavanderia

- Coletar a roupa suja do Hospital;
- Separar a roupa suja para aplicação de diferentes processos de lavagem;
- Aplicar os sabões e detergentes indicados;
- Dar melhor asseio e apresentação à roupa hospitalar;
- Fazer a lavagem, secagem, passagem e dobragem da roupa com o intuito de guarda para posterior utilização.

Por meio da Costura

- Manter a roupa conservada sem rasgos ou furos;
- Confeccionar uniformes, aventais e roupas para serem usados no Hospital;
- Consertar lençóis e fronhas e manter a roupa em bom estado, para uso;
- Confeccionar roupas para uso dos pacientes e médicos, além de uniformes para todos os funcionários do Hospital, se tiver indicação.

Por meio da rouparia

- Fazer a estocagem, a guarda e a distribuição da roupa limpa. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 515).

#### **e) Segurança Hospitalar**

A unidade de Segurança Hospitalar tem por finalidade de acordo com FGV/EAESP/HC/FMUSP (1987, p. 531): "é o órgão responsável pelo planejamento, direção e execução de todas as atividades relacionadas com a preservação do patrimônio, controle e operação dos sistemas de transportes, comunicações, elevadores, jardinagem e limpeza."

Percebe-se que o setor de Segurança Hospitalar responde pelas áreas de Transportes, Comunicações, Preservação contra Acidentes e Incêndios, Zeladoria, Portaria, Vigilância e Jardinagem e Limpeza Hospitalar.

Através do Transporte o setor de Segurança Hospitalar responsabiliza-se por:

- Fazer a locomoção de pacientes e de pessoal.
- Transportar gêneros alimentícios.
- Adquirir peças de reposição para os equipamentos.
- Fazer mudanças e transportes de equipamentos, quando necessário.
- Fazer entregas de faturas, contas hospitalares e outros serviços administrativos dependentes de transporte.
- Auxiliar os serviços técnicos e administrativos de compras e de transportes, sempre que houver solicitação. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 531).

Por meio das Comunicações à unidade de Segurança Hospitalar compete:

- Fazer a comunicação através de serviço telefônico de todas as unidades entre si e com a parte externa.
- Servir de apoio administrativo prestando serviços de operação de sistemas de telefonia, de comunicações externas e internas, serviços de som e sistemas de alarme.
- Localizar o pessoal médico, para-médico, técnico e administrativo, em geral, através de som ou sinais convencionais.
- Agir prontamente em todas as situações de emergência acionando sistemas de alarme e mantendo contatos com a vigilância do Hospital. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 531).

Na Prevenção de Acidentes e de Incêndios, a Segurança Hospitalar incumbe-se de:

- Identificar, avaliar e controlar os riscos com o intuito de preservar a integridade física dos pacientes, dos funcionários e de população que freqüenta o Hospital e do patrimônio da Instituição.
- Identificar os equipamentos de segurança e as áreas perigosas sinalizando-os através de sinais convencionais.
- Colocar avisos de perigo e advertir os freqüentadores do Hospital quanto aos riscos possíveis de acidentes.
- Isolar as máquinas e os equipamentos provocadores de acidentes e prevenir os operadores quanto aos riscos possíveis de acidentes.
- Orientar os funcionários na utilização dos equipamentos de proteção contra o calor, frio, fogo, ácido, água, eletricidade, materiais cortantes, materiais perfurantes, radiações, ruídos, gases, fumo, vapores, e outros.
- Fazer o treinamento de brigadas contra incêndios.
- Combater incêndios. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 532).

No que se refere a Zeladoria, Portaria, Vigilância e Jardinagem determina-se que sejam funções da Segurança hospitalar:

- Controlar a entrada e saída de pessoal.
- Controlar a saída de materiais e equipamentos do Hospital.
- Cumprir os programas de vigilância e segurança de edifício, das instalações e da população que freqüenta o Hospital, estabelecidos pela Unidade de Segurança Hospitalar.

- Manter plano de utilização e operação de elevadores de modo a atender, eficientemente, a população do Hospital.
- Zelar pelas áreas comuns, jardins, pátio de estacionamento mantendo-as limpas, organizadas e iluminadas eficazmente.
- Cumprir um programa de vigilância integrado com as outras Unidades.
- Fazer cumprir as normas de segurança no uso dos estacionamentos.
- Manter esquemas pré-estabelecidos de segurança do edifício prevenindo contra incêndios, acidentes e evitando algazarras feitas pelos funcionários e público em geral, nas áreas comuns e corredores.
- Manter e conservar os vasos de plantas e áreas verdes do Hospital.
- Verificar o uso adequado de uniformes, por parte dos funcionários em geral, durante o horário de trabalho.
- Fazer relatórios das atividades da Unidade.
- Fazer o controle de vazamentos de torneiras, de válvulas hidráulicas das áreas do Hospital mediante vistoria periódica. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 532).

Por fim, têm-se as atribuições da Limpeza Hospitalar, que constitui-se em uma das áreas da Segurança Hospitalar:

- Realizar toda a limpeza interna e externa do Hospital.
- Coletar o lixo e dar-lhe tratamento adequado.
- Proporcionar ambiente agradável e higiênico no Hospital.
- Verificar a necessidade de consertos e reparos nas instalações do edifício e comunicar a manutenção as irregularidades observadas, através dos canais competentes.
- Dedetizar áreas públicas de circulações, quartos, salas cirúrgicas, Unidades Assistenciais, depósitos, áreas de serviço e áreas administrativas contra insetos e roedores.
- Organizar escala de serviços e plantões. (FGV/EAESP/HC/FMUSP, 1987, p. 532-533).

## 2.4. CONTROLES INTERNOS

Aborda-se a seguir o conceito de controle interno, o controle administrativo e o controle contábil-financeiro.

### 2.4.1. Conceito de Controle Interno

A definição de controle interno segundo ATTIE (1992, p. 197): “O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

De acordo com ALMEIDA (2003, p. 63): “O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

E ainda conforme SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON:

Entende-se por controle interno todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que na empresa: (a) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela Alta Administração; (b) os ativos tenham sua integridade protegida; e (c) as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras. (SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON, 2000, p. 16).

Ao profissional de auditoria faz-se necessário avaliar os controles internos da organização para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria considerando de acordo com FRANCO e MARRA:

- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente. (FRANCO, MARRA, 2001, p. 268).

Os controles internos objetivam segundo JR PEREZ, (1998, p. 67):

- “- Obtenção da informação adequada.
- Estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração.
- Proteção dos ativos.
- Promoção da eficiência e eficácia operacional.”

#### 2.4.2. Controle Administrativo

Constitui-se em um tipo de controle interno de interesse do auditor e sua definição segundo ATTIE (1992, p. 201): “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 aos registros financeiros. Com freqüência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade”.

ALMEIDA, exemplifica o controle administrativo:

- análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudos de tempos e movimentos;
- análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente. (ALMEIDA, 2003, p. 63-64).

Os controles administrativos estão diretamente ligados ao sistema operacional da empresa e através dos exemplos citados por Lopes pode-se evidenciar a afirmação proposta.

#### 2.4.3. Controle Contábil-Financeiro

Os controles internos contábeis de acordo com JR PEREZ (1998, p. 67): “aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro, ou das relativas à custódia dos ativos”.

Ainda segundo JR PEREZ :

O objetivo dos controles contábeis é permitir que:

- As transações sejam registradas quando necessárias, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos.
- As transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração.
- O acesso aos ativos seja permitido com autorização.
- Os ativos registrados contabilmente sejam comparados com as existências físicas em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas em relação a qualquer diferença constatada. (JR PEREZ, 1998, p. 68).

PEIXE afirma que:

No controle contábil se incluem:

- sistemas de autorização e aprovação;
- separação de deveres relacionados com registros nos livros;
- preparação de relatórios relacionados com as operações ou custódia de ativos;
- controle físico sobre os ativos; e
- auditoria interna.

Percebe-se que o controle contábil é preventivo e escritural; seu objetivo é assegurar a veracidade dos registros das operações no que se refere à legalidade e fidedignidade funcional dos agentes da administração. (PEIXE, 2002, p. 105).

## 2.5. VALIDAÇÃO DOS CONTROLES PELA AUDITORIA INTERNA

Destaca-se neste item os Testes de Aderência e os Testes Substantivos.

A NBC T 12 - Da Auditoria Interna em seu subitem 12.1.1.3 relata a auditoria interna como: “compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.”

Refere-se a NBC T 12 - Da Auditoria Interna no subitem 12.1.1.4 a conteúdo quanto a finalidade da auditoria interna: “... tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios”.

Constata-se que a Auditoria Interna necessita obter elementos comprobatórios para poder validar os controles internos existentes em uma organização. A utilização de testes constitui-se no processo fundamental para que esses elementos se concretizem. Os testes de auditoria são basicamente dois: testes de aderência (observância) e testes substantivos.

### 2.5.1. Testes de Aderência

Tem-se como uma das atribuições do auditor a análise dos controles internos existentes na organização auditada, a partir dessa prerrogativa, o profissional de auditoria deve observar duas situações, LUNKES, MAGALHÃES, MULLER (2001, p. 107): “(1ª) se os instrumentos de controle interno são adequados à organização auditada; e (2ª) se os instrumentos de controle interno são utilizados pelos gestores (se há aderência) da organização auditada”.

Testes de Aderência (Observância) de acordo com LUNKES, MAGALHÃES, MULLER (2001, p. 107) – “são utilizados na fase inicial do planejamento de auditoria, como instrumento de orientação à programação de tarefas”.

Segundo CREPALDI (2000, p. 156): “Os testes de observância são os procedimentos empregados pelo auditor, a fim de determinar se cumprem corretamente certos procedimentos de controle interno, estabelecidos pelo sistema da empresa.”

Por meio dos testes de aderência constata-se o grau de confiança dos controles internos da entidade auditada e esse grau constitui-se no ponto de partida para estabelecer a extensão e a profundidade dos testes substantivos ou de detalhes posteriormente executados. Os testes de aderência denominam-se de testes de procedimentos, por destinarem-se a testar a confiabilidade dos procedimentos de controle da empresa. De acordo com CREPALDI (2000, p. 156): “O objetivo do teste de observância é proporcionar razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão sendo executados na forma prescrita. A segurança proporcionada por tais testes é essencial se o auditor pretende depender dos procedimentos definidos pelo sistema para determinar a natureza, oportunidade



e extensão dos testes substantivos de classes específicas de transações ou de saldos. “

### 2.5.2. Testes Substantivos

Testes Substantivos – conforme afirma LUNKES, MAGALHÃES, MULLER (2001, p. 107): “São investigações em nível de contas e saldos. Para esses testes recomenda-se como trilha de auditoria a fluxogramação de tarefas do sistema operativo contábil”.

CREPALDI (2000, p. 158) discorre que: “Os testes substantivos são aqueles empregados pelo auditor, com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, saldo e divulgações nas demonstrações financeiras, que lhe proporcionem fundamentação razoável para a emissão de relatório.”

Os testes substantivos subdividem-se, conforme orienta CREPALDI (2000, p. 159): “testes dos detalhes das transações e saldos; e procedimentos de revisão analítica.”

Definem-se Testes substantivos e de detalhes segundo LUNKES, MAGALHÃES, MULLER (2001, p. 107): “São aplicados nas investigações de erros ou fraudes. No momento de sua execução, o planejamento da auditoria passa a ser mais específico, corrigindo-se os desvios da programação e replanejando as tarefas.”

Os objetivos dos testes substantivos de detalhes constituem-se:

...certificar-se da correção de um ou mais dos seguintes pontos:

- existência real – que as transações comunicadas realmente tenham ocorrido e que os ativos e os passivos demonstrados existam;
- integridade – que não existam transações, ativos ou passivos além dos registrados e demonstrados;

- parte interessada – que só a empresa e nenhuma outra entidade tenha sido parte interessada nas transações divulgada; que a empresa seja realmente proprietária e possua título reconhecido do ativo; que o passivo declarado corresponda realmente à empresa;
- avaliação e aferição – que o ativo e passivo estejam corretamente avaliados e aferidos; que as partidas da demonstração de resultados sejam bem aferidas; que os cortes sejam adequados;
- divulgação – que o ativo e o passivo e as partidas da demonstração de resultado sejam corretamente divulgados. (CREPALDI, 2000, p. 158).

Esse tipo de teste refere-se basicamente à análise de saldos e transações contábeis, com o intuito de obter evidências que comprovem a validade dos mesmos e a ausência de erros ou irregularidades material, diante da inadequação nos controles internos.

Os Testes Substantivos e de Detalhes constituem-se no tipo mais usual pelos auditores. Consiste na averiguação da documentação e confrontação desta com as partidas apresentadas nas demonstrações financeiras. Através do testes de detalhes, torna-se possível comprovar se os saldos não estão sendo sub ou superavaliados.

Os testes globais constituem-se em outro tipo de teste de saldo aplicado na execução da auditoria.

Os Testes Globais segundo CREPALDI (2000, p. 160): “em alguns casos o auditor pode convencer-se de que o saldo total é razoável, sem serem necessários testes detalhados.”

Os testes globais constituem-se em testes em que o auditor utiliza-se de evidências, através de elementos de natureza não contábil para se convencer da adequação das demonstrações financeiras da empresa.

Os Testes Globais em muitos casos tornam-se únicos por fornecerem todas as informações necessárias para o auditor realize o seu trabalho, sendo no entanto, indicado os testes de detalhe para futuras comprovações. E em situação inversa, ou seja, quando tiverem sido feitos os testes de detalhe orienta-se realizar os testes globais para resolver possíveis diferenças.

Os procedimentos de revisão analítica, conforme explica CREPALDI (2000, p. 161): "...correspondem a uma modalidade de testes substantivos de elementos econômico-financeiros por meio de análise e comparação do relacionamento entre eles."

A revisão analítica constitui-se no método mais simples para se chegar a resposta de se a transação, saldo etc, são razoáveis.

## 2.6. VALIDAÇÃO DOS CONTROLES PELA AUDITORIA EXTERNA

Neste tópico englobam-se conhecimentos de Amostragem e Parecer dos Auditores Independentes.

Segundo NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis no subitem 11.1.1.1 conceitua a auditoria externa: "A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica."

A auditoria externa, assim como na auditoria interna utilizar-se-á de testes para coletar elementos comprobatórios da execução dos trabalhos. Os tipos de testes empregados constituem-se também nos testes de aderência e substantivos.

O auditor independente para avaliação dos controles internos da organização auditada faz-se imprescindível levantar o sistema de controles internos da organização, averiguar se o sistema levantado é o efetivamente seguido na prática, analisar a probabilidade do sistema, de imediato, revelar erros e irregularidades e por fim, determinar o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Os procedimentos de auditoria constituem-se de acordo com NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis no subitem 11.1.2.1: “no conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, abrangendo testes de observância e testes substantivos.”.

Utilizar-se-á do processo de amostragem para verificação dos procedimentos técnicos.

#### 2.6.1. Amostragem

Entende-se por amostragem em auditoria, conforme NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.1.3: “Amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio de exame de uma parte deste conjunto denominado amostra.”.

E conforme a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.1.7: “Amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria sobre a parte da totalidade dos itens que compõem o saldo de uma conta, ou classe de transações, para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados, para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população”.

Para que se reduza ao máximo a distorção dos resultados obtidos através de amostras, indica-se um Planejamento da Amostra, uma Seleção da Amostra, e uma Avaliação dos Resultados da Amostra, de forma eficaz e objetiva.

### ***a) Planejamento da Amostra***

Compõem-se em uma importante fase da Amostragem em Auditoria. E de acordo com a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.2.1.2 ao planejar e determinar a amostra de auditoria, o auditor deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- a) os objetivos específicos da auditoria;
- b) a população da qual o auditor deseja extrair a amostra;
- c) a estratificação da população;
- d) o tamanho da amostra;
- e) o risco de amostragem;
- f) o erro tolerável; e
- g) o erro esperado.

**Objetivos da Auditoria:** Salientam-se os objetivos específicos os quais o auditor pretende alcançar e quais os procedimentos propícios para atingir esses objetivos.

**População:** Refere-se ao total dos dados, do qual se pretende auditar, de onde o auditor retira uma amostra para futuras opiniões.

**Estratificação:** Constitui-se em uma subdivisão da população, cada qual abrangendo um grupo de unidades de amostragem com algumas semelhanças. Cada unidade de amostragem deve pertencer a um único estrato.

**Tamanho da Amostra:** Pode-se caracterizar como o instrumento que o auditor deve determinar, considerando o risco de amostragem. Alguns fatores ajudam o auditor determinar o tamanho da amostra; o nível de controle interno e outros testes executados pelo auditor.

*Risco de Amostragem:* O risco de amostragem constitui-se no risco que o auditor admite ao examinar e tirar conclusões de uma amostra quando poderia tirar as conclusões da população aplicando os mesmos procedimentos de auditoria.

*Erro Tolerável:* Revela-se como o erro máximo que o auditor está propenso a tolerar na população em análise e mesmo assim, deduzir que o termo da amostra atingiu o objetivo da auditoria.

*Erro Esperado:* Resumem-se nos erros esperados na população objeto de análise do auditor. Quanto maior o erro esperado pelo auditor, proporcionalmente se estabelece o tamanho da amostra.

### ***b) Seleção da Amostra***

Faz-se necessário que o auditor selecione uma amostra que represente ao máximo a sua respectiva população. Para que isto seja alcançado, determina-se que todos os itens da população tenham a mesma oportunidade de serem selecionados.

Conforme esclarece a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.3.1.2, a seleção da amostra deve ser documentada pelo auditor e considerar:

- “a) o grau de confiança depositada sobre o sistema de controles internos das contas, classes de transações ou itens específicos;
- b) a base da seleção;
- c) a fonte de seleção; e
- d) o número de itens selecionados”

E ainda em conformidade com a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.3.1.3, na seleção da amostra, devem ser consideradas:

- “a) a seleção aleatória ou randômica;
- b) a seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e
- c) a seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.”

*Seleção Aleatória:* Pode-se garantir que todos os itens da população ou do estrato estabelecido tenham as mesmas oportunidades de serem selecionados.

*Seleção Sistemática:* Constitui-se em um tipo de seleção que preserva sempre um intervalo constante entre cada item selecionado, podendo ser esta seleção feita da população ou de estratos retirados da população. Para assegurar que a amostra por seleção sistemática represente a população, o auditor faz-se necessário observar se o primeiro item escolhido foi ao acaso e que todos os itens da população não estejam ordenados de maneira a prejudicar a casualidade de sua opção.

*Seleção Casual:* Inclui-se neste tipo de seleção aquelas realizadas pelo auditor com o intuito de extrair uma amostra representativa da população, sem a intenção de somar ou diminuir unidades exclusivas.

### ***c) Avaliação dos resultados da amostra***

Executa-se esta avaliação após a realização dos procedimentos de auditoria em cada item da amostra, no que o auditor deve, segundo NBC T 11 – Normas de

- Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.4.1.1: “a) analisar qualquer erro detectado na amostra;
- b) extrapolar os erros encontrados na amostra para a população; e
- c) reavaliar o risco de amostragem.”

**Análise de Erros da Amostra:** Em conformidade com a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.4.2.1: “– Ao analisar os erros detectados na amostra, o auditor deve, inicialmente, determinar se o item em questão é, de fato, um erro, considerados os objetivos específicos planejados.”.

O auditor baseia-se em evidências para chegar às conclusões do trabalho de auditoria e quando não for possível atingir essas evidências, necessita o auditor buscar outros procedimentos alternativos. No entanto, se os procedimentos alternativos não permitirem que o auditor consiga a evidência necessária, deve-se tratar o item como um erro.

**Extrapolação de Erros:** De acordo com NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.4.3.1: “O auditor deve extrapolar os resultados dos erros da amostra para a população da qual foi selecionada.”

No método de extrapolação torna-se indispensável, em todas as situações, a consistência entre este método e o utilizado para selecionar a amostra.

**Reavaliação do Risco de Amostragem:** Ensina a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.4.4.1: “O auditor deve considerar se os erros projetados pela extrapolação para a população podem exceder o erro tolerável, levando-se em conta os resultados de outros procedimentos de auditoria.”



E ainda em conformidade com NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, subitem 11.11.4.4.3: “Quando o erro projetado exceder o erro tolerável, o auditor deve reconsiderar sua avaliação anterior do risco de amostragem e, se esse risco for inaceitável, considerar a possibilidade de ampliar o procedimento de auditoria ou executar procedimentos de auditoria alternativos.”

### 2.6.2. Parecer dos Auditores Independentes

O Parecer dos Auditores Independentes constitui-se em tipo de documentação formal que irá retratar as conclusões dos trabalhos realizados pelos auditores externos, em uma determinada organização. Toda a validação dos controles pela auditora externa pode-se observar no Parecer dos Auditores Independentes.

Quanto a estrutura do parecer, a NBC T 11 – IT 5 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis item 1 estabelece que compõe-se, basicamente de três parágrafos:

- “a) o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- b) o relativo à extensão dos trabalhos; e
- c) o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.”

FRANCO, MARRA complementa:

O parecer do auditor independente deve esclarecer:

1. A quem é dirigido o parecer.
2. Quais as demonstrações contábeis abrangidas pelo trabalho de auditoria e suas datas de levantamento.
3. Que a responsabilidade pela elaboração de referidas demonstrações contábeis é da administração da entidade auditada.
4. Qual a responsabilidade do auditor no trabalho executado.
5. Como foram conduzidos os trabalhos (procedimentos de auditoria adotados).

6. Se as demonstrações auditadas representam, ou não, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial e financeira da empresa auditada, na data referida, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e a origem e aplicação de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
7. Local e data da assinatura do parecer. FRANCO, MARRA (2001, p. 528-529)

O Parecer dos Auditores Independentes pode enquadrar-se em Parecer Sem Ressalva, Parecer com Ressalva, Parecer Adverso, Parecer Com Abstenção de Opinião Por Limitação na Extensão ou Parecer Com Abstenção de Opinião Por Incerteza.

*Parecer Sem Ressalva:* Emite-se quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes que, segundo NBC T 11 – IT 5 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis item 12: “a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e  
b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.

*Parecer Com Ressalva:* Refere-se ao Parecer que denota alguma obrigação não cumprida pela organização. A NBC T 11 – IT 5 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis item 15 discorre que: “O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer.”.

*Parecer Adverso:* Este tipo de Parecer relaciona-se com os resultados relevantes que possam comprometer o conjunto das demonstrações contábeis. A NBC T 11 – IT 5 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis item 19: “Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, ... os

motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira, e o resultado do exercício ou período.”

*Parecer Com Abstenção de Opinião Por Limitação Na Extensão:* Caracteriza-se este tipo de Parecer pela impossibilidade do auditor formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, devido falta de comprovações para fundamentá-las. De acordo com A NBC T 11 – IT 5 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis item 21: “O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-las, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.”.

*Parecer Com Abstenção de Opinião Por Incertezas:* Constata-se em conformidade com a NBC T 11 – IT 5 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis item 24: “Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente, a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.”.

## 2.7. PRINCÍPIOS BÁSICOS DO CONTROLE INTERNO

Comentam-se a seguir os três princípios básicos do controle interno: Autoridade e Responsabilidade, Segregação de Funções e Processo e Comprovação de Provas Independentes.

Para que um sistema de controle atenda às necessidades da empresa, deve desempenhar adequadamente e satisfatoriamente cinco fatores, conforme indica SÁ (1998, p. 108):

“Pessoal

Método

Execução

Materiais ou Meios

Aferição”

### 2.7.1. Autoridade e Responsabilidade

O primeiro princípio descrito por VIANA, (1979) citado por (PEIXE, 2002, p. 107):

“1º Princípio – A organização do controle deve estar ligada à organização. O controle deve exercer-se especialmente sobre cada célula do plano. Deve localizar as responsabilidades com a mesma precisão com que são determinadas (autoridade e responsabilidade);”.

### 2.7.2. Segregação de Funções

O segundo princípio elenca-se a seguir de acordo com VIANA, (1979) citado por (PEIXE, 2002, p. 107):

“2º Princípio – O agente controlador deve ser considerado independente daquele que controla (segregação de funções);”.

### 2.7.3. Processo de Comprovação e Provas Independentes

O terceiro e último princípio define-se assim, conforme VIANA, (1979) citado por (PEIXE, 2002, p. 107):

“3º Princípio – O controle deve ser estabelecido de tal maneira que seja automático e que por instrumentos apropriados se controle a si mesmo reduzindo ao mínimo os riscos de erro (processo de comprovação e provas independente).”.

## 2.8. SISTEMA DE CONTROLE

Os controles internos dividem-se em Controles Organizacionais, Controles de Sistema de Informação e Controles de Procedimentos. A seguir elenca-se cada um dos sistemas de controle com suas respectivas características.

### 2.8.1. Controle Organizacional

Os controles organizacionais, inclusive a segregação de função, caracterizam-se pelo controle alcançado por meio de indicação e delegação de

autoridade dentro da entidade. Devido a dimensão das estruturas empresariais, faz-se imprescindível um sistema de estrutura organizacional adequada. Por meio desta estrutura desenvolvem-se atividades de planejamento, execução e controle das operações da entidade, e para que essa meta concretize-se de forma eficaz recomenda-se:

- atribuição de responsabilidades e delegação de autoridade claramente definidas;
- segregação de funções incompatíveis para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento da organização;
- fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas;
- existência de sistemas de medição e avaliação do desempenho. CREPALDI (2000, p. 229)

Quanto à organização de funções e delegação de autoridade, deve a entidade ater-se à elaboração de manuais de organização, organogramas e descrição de cargos, os quais ficam por conta, na maioria das vezes, do setor de recursos humanos. E segundo CREPALDI (2000, p. 229): “Em virtude da diversidade de tamanho, objetivos, tipos de funções etc., entre as empresas não existe uma estrutura organizacional típica que possa ser utilizada como meio de comparação para determinar os pontos fortes ou fracos de uma estrutura completa.”

### *Segregação de Funções*

Basicamente um sistema de controle interno considera-se eficaz, por meio de uma correta segregação de funções. Conforme ensina CREPALDI (2000, p. 230): “O princípio fundamental é que ninguém deveria controlar todas as etapas de uma transação sem a intervenção de outra ou outras, capazes de efetuar uma verificação cruzada.”

Emprega-se esse princípio sugerido por Crepaldi, pelo fato de que se todas as etapas de uma transação fossem controladas por um só indivíduo, se tornaria fácil fraudar, sem o mesmo ser descoberto.

A segregação de funções caracteriza-se por algumas formas, citadas a seguir:

- segregação da responsabilidade pelas diferentes partes de uma transação;
- segregação das funções de custódia e registro;
- segregação da responsabilidade pela custódia de bens passíveis de substituição;
- segregação de responsabilidade dentro das funções de custódia e registro, para atuar como um sistema de dupla verificação;
- política de rodízio de empregados e férias. CREPALDI (2000, p. 230)

### 2.8.2. Controle de Sistema de Informação

Esses tipos de controles referem-se de acordo com CREPALDI (2000, p. 233): "...ao controle obtido mediante a prestação de informações aos níveis adequados da administração.

Em todas as empresas, o planejamento e o controle das operações dependem do conhecimento que a administração tem das atividades e operações passadas, presentes e futuras. E salvo nas pequenas, esse conhecimento dependerá, em maior ou menor grau, do sistema de informação."

O sistema de informação diversifica-se de uma empresa para outra. Por esta razão torna-se difícil estabelecer um modelo de sistema de informação. No entanto algumas características para um bom sistema de informação tornam-se imprescindíveis:

- a informação deve ser suficientemente detalhada para permitir identificação das operações "fora de linha" ou possíveis problemas;
- os relatórios devem conter informação relevante para os usuários;
- a forma de apresentação deve destacar a informação de maior importância;
- a informação deve ser distribuída conforme as responsabilidades atribuídas;
- a informação deve ser usada pelos que tenham competência e tempo necessários para compreender seu significado e adotar medidas corretivas, se necessárias. CREPALDI (2000, p. 234)

Para que o controle das informações predomine, faz-se necessário que a administração compreenda como utilizá-las, caso contrário, ocorrerá o simples fornecimento da informação, sem aplicá-las e interpretá-las corretamente.

### 2.8.3. Controle de Procedimento

O controle de procedimentos, como o próprio induz a pensar refere-se à observação de políticas e procedimentos dentro da entidade.

Constitui-se de extrema importância, que o pessoal entenda claramente suas funções e responsabilidades, e para que isso seja alcançado, tornando-se indispensável a existência de normas e procedimentos devidamente documentados.

Algumas particularidades convertem-se para o devido sistema de controle de procedimentos:

“que sejam adequados à estrutura organizacional;

bem sejam bem definidos e documentados;

que se mostrem fáceis de interpretar e aplicar.”

Os dois tipos de controles de procedimentos existentes nomeiam-se: Procedimentos do fluxo de documentação e Procedimentos de controles independentes.

Procedimentos do fluxo de documentação: CREPALDI (2000, p. 235) explica: “São incorporados no sistema de processamento de transações.”

Procedimentos de controles independentes: CREPALDI (2000, p. 235) ensina: “São aqueles estabelecidos pela administração, independentemente das rotinas de processamento de transações.”



Um aspecto que se considera extremamente importante no que tange à controle de procedimentos é a documentação de procedimentos. Através desta evita-se a duplicação de trabalho, sobreposição de funções, omissão de funções vitais, mal entendidos e outras conjunturas que favorecem a debilitação dos controles internos. Em consonância com CREPALDI (2000, p. 235): “ Os procedimentos contábeis e de operação deveriam ser documentados em manuais (de contabilidade e de procedimentos) e fluxogramas de modo que as políticas e instruções da empresa possam ser conhecidas de maneira explícita e uniformemente aplicadas.”

Outra prerrogativa para o adequado funcionamento do controle de procedimentos constitui-se na autorização e aprovação. A autorização resume-se na decisão da gestão para fazer uso de determinados bens para uma finalidade exclusiva, sob certas condições. A aprovação conceitua-se como a identificação de que as condições estabelecidas na autorização foram seguidas para uma das variadas fases que constituem uma transação.

CREPALDI (2000, p. 236) interpreta que: “Resumindo, deve existir um sistema de autorização em vários níveis e um de aprovações que assegure que o pessoal atue no âmbito dessa organização. Embora pareça redundante, as aprovações devem ser feitas por pessoal autorizado.”

Uma terceira particularidade a qual visa os controles internos de uma organização constitui-se em registros e formulários. Por meio de utilização de formulários, possibilita-se que sejam mais facilmente observados os procedimentos estabelecidos. Entre os requisitos para a elaboração de formulários cita CREPALDI (2000, p. 236): “...citam-se a simplicidade, as informações completas, a emissão de

um número suficiente deles (suficiente, não excessivo), a numeração impressa e facilidade de interpretação.”.

A auditoria interna também denota-se como uma das ferramentas com o intuito de atingir o nível de controle de procedimento adequado. CREPALDI (2000, p. 236) relata que: “Muitas empresas empregam auditores internos cuja função é examinar transações detalhadas, revisar procedimentos contábeis e operacionais da empresa e determinar o sistema de controle interno mais adequado, assim como o grau de observância das políticas estabelecidas pela administração.”

O acesso aos ativos apresenta-se como uma das principais preocupações da administração de uma organização. Mediante esse fato, observa-se o cumprimento de algumas medidas, chamadas de medidas físicas de proteção e medidas de proteção intrínseca; para a guarda e proteção dos bens da empresa. CREPALDI (2000, p. 237), elenca algumas das medidas de custódia dos bens:

Medidas físicas de proteção

... cercas e portas;  
vigilantes;  
caixas fortes;  
sistemas de ferrolhos;  
sistemas de alarmes;  
caixas registradoras;  
dispositivos contra incêndios;  
máquinas registradoras;  
circuito fechado de televisão;  
sistemas de alarme contra incêndio;  
crachás de identificação de empregados.

Medidas de proteção intrínseca

Certas medidas, por sua própria natureza, ajudam a administração a desincumbir-se da responsabilidade de proteger os bens da empresa. O melhor exemplo desse tipo de proteção é uma cobertura de seguro adequada.

Entre os tipos de seguro que protegem os bens da empresa citam-se:

1. contra incêndio;
2. de responsabilidade civil;
3. contra roubo;
4. seguro- fidelidade;
5. contra lucros cessantes;
6. de vida dos funcionários que ocupam posições-chave;
7. contra acidentes de viagem;
8. contra acidentes de trabalho.

As medidas percorridas anteriormente para fins de controles internos encontram-se entre as mais eficazes para se chegar ao nível de controle satisfatório, no entanto, existem limitações ligadas ao sistema de controles. As limitações mais comuns segundo CREPALDI (2000, p. 238) são: "... falhas resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos".

Os procedimentos de controle cuja eficácia depende da divisão de funções, podem ser burlados mediante conivência."

A empresa deve ater-se ao benefício que o controle adotado trará a mesma. Considera-se essencial que o custo do controle não ultrapasse os benefícios almejados pelo mesmo.

## 2.9. PRINCIPAIS TIPOS DE CONTROLES PARA OS HOSPITAIS

Prossegue-se o estudo com os principais tipos de controles para os hospitais, que se dividem em Atividades Sociais, Atividades Administrativas, Recursos Humanos, Serviços, Componentes Econômicos, Produtos e Equipamentos e Normas Técnicas.

Quando iniciam suas atividades, as entidades de interesse social, com ênfase nos Hospitais Filantrópicos, na maioria dos casos, organizam-se de maneira a não estabelecer procedimentos almejando por uma gestão gerencial dentro da organização. E se essa gestão prevalece na entidade, não renova-se, obtendo-se uma administração que não contribui para a otimização dos resultados e que propicia uma melhora na qualidade ao exercer as atividades.

O setor hospitalar filantrópico no Brasil atualmente responsabiliza-se por cerca de 1/3 dos leitos existentes no país ([www.datasus.gov.br](http://www.datasus.gov.br), 09/04/06). As crescentes dificuldades impostas pela baixa remuneração dos serviços e por um mercado cada vez mais competitivo situam-se entre as principais causas que têm induzido os gestores desses hospitais a procurarem alternativas de sobrevivência. A falta de recursos situa-se como o grande obstáculo do setor de filantropia voltado à assistência à saúde, mas mesmo assim, muitas instituições filantrópicas caracterizam-se pela mudança do perfil da gestão e pelo investimento em planejamento estratégico e modernos sistemas integrados, que permitam o controle apurado dos custos e evitam o desperdício.

Um estudo sobre os Hospitais Filantrópicos no Brasil, com base em amostras, desenvolveu-se pela Fundação Oswaldo Cruz, (2004, p. 31 /[www.scielo.br](http://www.scielo.br)) o qual caracterizou a rede hospitalar filantrópica no país segundo as dimensões institucional, assistencial, gerencial e econômico-financeira, bem como quanto a relações com o mercado de saúde suplementar e com a rede pública do SUS.

Dos resultados obtidos, no enfoque gerencial, a grande maioria (83%) considerou-se como de nível iniciante no que tange à gestão. Nenhum dos hospitais classificou-se como avançado.

No entanto, quanto ao uso de instrumentos gerenciais, todos os hospitais incluídos no estudo apresentam-se em crescente utilização de instrumentos gerenciais, expressando-se um gradiente de desenvolvimento gerencial.

No tocante a gestão de recursos humanos, apresenta-se um comportamento completamente distinto dos demais profissionais da área assistencial e não assistencial. Os médicos relacionam-se com o hospital por meio de vínculos precários e instáveis, realizando atividades médicas como profissional autônomo,

por intermédio de pessoa jurídica ou física. Quanto aos demais profissionais de nível superior assistencial e não assistencial, nível médio e elementar, a maioria enquadra-se como celetista. Notou-se elevados níveis de rotatividade.

Observando a terceirização de serviços, supunha-se uma freqüência maior de terceirizações no interior dos hospitais. Entre os serviços terceirizados mais citados, encontraram-se os de diagnóstico e terapêutica.

Constatou-se com o estudo a necessidade de desenvolvimento do setor. Várias estruturas e instrumentos gerenciais básicos voltadas para a eficiência, encontram-se ausentes em boa parte dos hospitais. Resumidamente, dados os riscos de sobrevivência, demanda-se adequada incorporação e uso eficiente de instrumentos de gestão, exigindo-se assim medidas de ajustes, seja por parte dos agentes públicos, seja pelos próprios dirigentes dessas organizações.

Para o conjunto de hospitais, sobretudo os de pequeno porte financeiro, observa-se à necessidade de melhor avaliação econômica. Alguns hospitais apresentam-se em condições gerenciais, em um ou em vários sistemas administrativos e assistenciais, que podem ser tomados como referência.

A Escola Nacional de Saúde Pública (ENSP) da Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) e o Ministério da Saúde (MS), a pedido do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), utilizaram-se nos últimos três anos de uma ampla análise sobre a situação dos hospitais filantrópicos brasileiros. O resultado divulgou-se no seminário "Estratégias para o Fortalecimento do Setor Hospitalar Filantrópico", na cidade do Rio de Janeiro.

Este estudo também caracteriza-se pela revelação do setor, que além de mais recursos, precisa de orientação e controles mais precisos, tanto na área assistencial quanto administrativa.

Segundo BARBOSA, Pedro Ribeiro, da Fiocruz, coordenador do estudo (2003, p.5 /[www.noticiashospitales.com.br](http://www.noticiashospitales.com.br)):

“Na maioria esses hospitais têm baixa performance gerencial.”

E de acordo com BRITO, Antônio, ex-presidente do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), entidade que responsabiliza-se, entre outras atribuições, por fixar as normas para concessão e renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) – (2003, p. 3 /[www.noticiashospitales.com.br](http://www.noticiashospitales.com.br)):

“Muitas entidades desconhecem até mesmo os direitos garantidos por lei à filantropia.”

Outra parcela de entidades, mesmo possuindo o certificado, simplesmente desaparecem-se dos direitos das isenções que poderiam usufruir.

Diferentemente da maioria dos administradores de filantrópicos, ERMÍRIO, Antônio (considerado um dos maiores industriais brasileiros e presidente do Hospital Beneficência Portuguesa, em São Paulo) expõe que é mais importante fazer esforços para administrar bem do que ficar pedindo mais verba ao governo (2003, p. 2 /[www.noticiashospitales.com.br](http://www.noticiashospitales.com.br)):

“Quem tem uma boa administração, tem direito a recursos. Controlando os gastos, é possível manter um hospital, como nós mantemos a Beneficência. O que não é correto é um gestor relapso reclamar por mais dinheiro. Boa gestão é mais importante que novas verbas.”

Os líderes do setor conscientizam-se que mesmo que os recursos do governo não se mostrem tão acessíveis há um importante recurso que o setor hospitalar filantrópico possui e não está sendo bem utilizado. De acordo com MONTECLARO, José Alberto, presidente da Federação das Santas Casas de Misericórdia e

Hospitais Filantrópicos do Estado de São Paulo (Fesehf) – (2003, p. 12 /www.noticiashospitales.com.br): “a participação das comunidades na administração dos hospitais filantrópicos, em especial as santas casas, é uma das mais importantes riquezas desse setor e precisa ser mais ativa. É bem provável que o crescimento do interesse da sociedade faça aumentar, também, as doações e subvenções que, hoje, não passam de, respectivamente, 1% e 3% das receitas do setor.”.

Tem-se como questão primordial o aprimoramento da gestão gerencial em hospitais filantrópicos, com o intuito de minimizar os desvios fatais administrativos cometidos pelos gestores dessas entidades.

A consciência dessa nova realidade torna-se um álibi para que o Brasil abstenha-se da experiência vivida em Portugal, berço histórico das santas casas, onde durante a Revolução dos Cravos, em 1974, todas as santas casas desapropriaram-se.

Percebe-se que para os hospitais filantrópicos atingirem uma gestão adequada e eficácia dos controles internos, necessitam de um sistema de avaliação e controle. Segundo CHERUBIN (1931, p. 161): “A avaliação do hospital poderá ser feita com a aplicação de dois sistemas convencionais: a auto-avaliação e a auditoria.”.

A auto-avaliação de acordo com CHERUBIN (1931, p. 161): “ É o emprego de critérios que o próprio hospital aplica, utilizando para isto estudos que normalmente são elaborados por entidades de classe, escolas de administração, empresas que contratam serviços, instituições oficiais que desejam aferir as possíveis condições de desempenho, pesquisadores, etc.”.

CHERUBIN (1931, p. 161) conceitua ainda a auditoria: “Entende-se por auditoria a tarefa de aferir a eficiência e a eficácia do hospital e/ou de serviços. A eficiência aborda os aspectos quantitativos, econômicos e financeiros e a eficácia os qualitativos.”.

Busca-se para efeito de controle e avaliação algumas variáveis que ofereçam subsídios suficientes, conforme escreve CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO:

1. Atividades Sociais.
2. Atividades Administrativas.
3. Recursos Humanos
4. Serviços
5. Componentes Econômicos
6. Produtos e equipamentos
7. Normas técnicas. (CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO, 1986, p. 262)

Entre as estratégias do Controle e Avaliação comuns para as sete variáveis citadas acima, destacam-se:

1. Revelar a natureza e a necessidade de cada atividade do hospital. É um processo de depuração que evita estar o hospital executando atividades dispensáveis, ou porque inúteis ou porque podem ser absorvidas por outras atividades. Seria absurdo despender preocupação e recursos para controlar e avaliar atividades não necessárias.
2. O Controle e a Avaliação devem vir sempre acompanhados dos respectivos parâmetros ou padrões de referência, em que podem aparecer claramente os graus de acerto ou de desvios, face ao que foi planejado. Esta providência oferece subsídios valiosos para a otimização das atividades e a projeção de planejamentos futuros.
3. Fixar-se, ao menos inicialmente, em pontos estratégicos, que poderão dar ao hospital, com rapidez, maior solidez de operação e melhor performance no atendimento.
4. Selecionar, para apreciação do desempenho, os indicadores aplicáveis ao hospital e a cada uma de suas atividades. Os indicadores hospitalares universais servirão como base para que o hospital fixe os seus indicadores, adequados às suas finalidades, possibilidades, interesses e condições de operação.
5. Que sejam econômicos e compreensíveis. O custo do Controle e da Avaliação devem também ser levantados e comparados com o custo das operações sobre as quais aplicamos esses preceitos administrativos. A compreensão se torna indispensável face à necessidade de fixarmos medidas práticas de atuação.
6. O Controle e a Avaliação devem ser acompanhados de sugestões visando o aumento imediato do desempenho. A rapidez de decisões é um dos pontos chave para a recuperação e ou a melhoria da instituição.
7. Os dados levantados devem ser ordenados corretamente e distribuídos de tal forma que possa revelar seu desempenho em períodos iguais e sucessivos. Os painéis demonstrativos devem acompanhar a discriminação contida no orçamento-programa para que o controle e a avaliação não devem fazer desdobramentos que muitas vezes dificultam a compreensão.
8. Os períodos para o Controle e a Avaliação devem ser estudados para cada atividade do hospital, encurtando quanto possível aqueles que envolvem atividades básicas ou de suporte e as que podem ter reflexos negativos acentuados se não realizadas corretamente. (CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO, 1986, p. 267-268)



### 2.9.1 Atividades Sociais

As atividades sociais referem-se à imagem que o hospital passa para a comunidade. CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 263) diz: “O hospital é o guardião da saúde da comunidade. Suas atividades devem estar voltadas para atender as necessidades de saúde da mesma, e acompanhar, com seus serviços, as transformações que nela ocorrem.”

Os controles no aspecto social, para os hospitais, devem voltar-se aos serviços externos de atendimento ambulatorial e de emergência e os de diagnóstico e tratamento. Em consonância CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 263) descrevem que: “Aplicar um bom Controle e Avaliação, qualitativa e quantitativamente, é a tarefa de primordial importância, pois que vai de permeio a própria natureza do serviço hospitalar. O Controle e a Avaliação do serviço que está sendo prestado às pessoas internadas no hospital são complemento da preocupação anterior e devem ser o ponto de partida dos critérios que, para tanto, a administração alinhará”. O relacionamento do hospital com a sociedade em geral constitui-se no fator essencial para que o mesmo se torne referência e conseqüentemente no centro de saúde da comunidade.

### 2.9.2. Atividades Administrativas

Essas atividades caracterizam-se como um suporte para todas as outras unidades do hospital. CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 263) explicam que: “A estrutura deve-se adequar ao atendimento mais aperfeiçoado possível dos objetivos de cada atividade do hospital. Alterar sua composição, seus instrumentos

normativos e até as autoridades que a presidem, faz parte de quase uma rotina que visa levar o hospital a prestar o melhor e o maior serviço possível.”.

O Regulamento hospitalar evidencia-se como o ponto de partida para estudo do Controle e Avaliação hospitalar. De acordo com CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 263), sobre as prescrições do Regulamento: “Cada uma delas deveria ser submetida ao crivo da Avaliação à luz das informações periódicas levantadas pelo Controle.”

Ainda em conformidade com CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 264): “O sistema de informações no hospital deve preocupar e ocupar muito a tarefa de controlar e avaliar, sobretudo quando se adentra na natureza das informações, sua qualidade e a forma de sua difusão.”.

### 2.9.3. Recursos Humanos

Constituem-se na base fundamental do hospital. Através dos recursos humanos desenvolvem-se as atividades hospitalares e em razão disso apresentam-se como um dos controles e avaliação de extrema relevância.

CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO afirmam que:

Se pudéssemos aquilatar sua grande importância à luz dos resultados do desempenho de cada serviço, chegaríamos à conclusão de que, sem eles não teria muito sentido a interferência representada por outros recursos, como instrumento, instalações e produtos. Daí a importância de um Controle e Avaliação rigorosos que vão desde a composição qualitativa do quadro de servidores até a mensuração do grau de assimilação, por parte dos mesmos, dos objetivos da instituição e de quanto representa, na sua realização pessoal, o trabalho que desenvolvem no hospital. (CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO, 1986, p. 264)

Evidencia-se como um aspecto considerável à avaliação de desempenho. Por meio da mesma, pode-se deduzir como estão as afinidades entre os objetivos dos empregados e os objetivos da organização, buscando assim, o melhor método de

realizar os procedimentos e o perfil profissional adequado para desenvolver a atividade.

#### 2.9.4. Serviços

Os serviços destacam-se como a principal fonte de recurso dos hospitais, por isso torna-se um ente inevitável de controle e avaliação constante.

Descreve CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 264):

“Os serviços são conseqüência de um planejamento que visa dar ao hospital possibilidades concretas de atendimento ao público e aos próprios servidores. É de sua própria natureza, do interesse do hospital e do público que ele seja prestado de forma mais racional possível, só assim conseguindo compatibilizar padrão assistencial com custos operacionais”.

Vale ressaltar-se de que importante fator para controle e avaliação dos serviços hospitalares são os seres humanos envolvidos: quem atende e quem é atendido. Essa questão interliga-se ao setor de recursos humanos, o qual busca por perfis adequados para as funções a serem desempenhadas.

Confirma-se a afirmação CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 264):

“O Controle e a Avaliação, além de envolver os aspectos qualitativos e quantitativos globais, deveriam estender-se à apreciação de cada um dos seus componentes, para verificar se cada agente, ação ou ingrediente, ostenta a perfeição preconizável”.

### 2.9.5. Componentes Econômicos

A escassez de recursos financeiros, as glosas realizadas pelo SUS (Sistema Único de Saúde) e o custo elevado que os serviços hospitalares acumulam colocam-se entre os maiores vilões dos hospitais filantrópicos no que tange à administração de recursos. Por esta razão torna-se essencial o controle e a avaliação dos componentes econômicos dos hospitais.

A contabilidade encontra-se como um dos meios para melhor controlar e avaliar os custos, as receitas, as despesas e a variação de contas patrimoniais no hospital. Através de uma análise das contas, atingem-se conclusões e apuram-se soluções para um adequado gerenciamento dos componentes econômicos.

CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO escreve que:

O Ativo Circulante, Realizável, Permanente e o Imobilizado, com o assentamento de suas oscilações periódicas, fornece-nos elementos suficientes para uma ponderação e a tomada de decisão quanto à exploração exaustiva do patrimônio da instituição em benefício do atendimento hospitalar, a redução a níveis aceitáveis do capital de giro, o distanciamento sempre mais acentuado dos créditos e estoques sobre as obrigações, formando um índice de liquidez o mais elevado possível. No Passivo, as obrigações e o exigível a longo prazo, acoplados a um controle financeiro rigoroso, devem propiciar ao hospital a possibilidade de solução de seus compromissos em data e valores aprazados. A oscilação das contas fica por conta, quase sempre dos componentes da Receita, Despesa e Resultados. Devem receber, portanto, estes componentes, demonstrações exaustivas que possam ser controladas e avaliadas profunda e detalhadamente, a fim de que se consiga otimizar o mais possível à receita, manter a despesa em níveis aceitáveis e obter um resultado que compense o investimento, propicie a melhora gradativa dos serviços e dê ao hospital estabilidade econômica mesmo em tempos de turbulência. (CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO, 1986, p. 265)

### 2.9.6. Produtos e Equipamentos

Os produtos e equipamentos do hospital destinam-se a uma atividade específica, e devido a essa necessidade, são passíveis de controle e avaliação freqüentes. Conforme afirmam CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO:

O hospital deve decompor tudo isto e verificar se realmente atende às necessidades reais e específicas para que se pretende adquiri-los. Valer-se-á, para tanto, dos profissionais de cada área que deverão ser perfeitamente treinados para a aplicação dos componentes do Controle e da Avaliação. Deve sempre estar presente a preocupação de isolar esses profissionais, de fatores alheios à correta mensuração do desempenho de cada produto ou equipamento. A avaliação aplicada poderá servir para o aperfeiçoamento desses instrumentos, bem como a substituição dos mesmos quando as circunstâncias o indicarem. (CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO, 1986, p. 266)

### 2.9.7. Normas Técnicas

As normas técnicas descrevem-se de acordo com CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 266): "Entende-se por norma técnica um conjunto de atos que, desenvolvidos em seqüência lógica, compõem uma ação. As ações, por sua vez, compõem uma atividade. Isto significa que, para que uma ação seja bem realizada, cada ato deve ser bem executado. Estão envolvidos nisto tanto o executante quanto os ingredientes utilizados."

Ocorre que, para que as normas técnicas apresentem-se de forma ideal, o controle e avaliação sobre elas incumbem-se de verificar, segundo CHERUBIN, MEZZOMO, MEZOMO (1986, p. 266): "... atos são realizados tecnicamente bem, se existe a probabilidade de reduzi-los, desde que a atividade não seja afetada, se os ingredientes utilizados em sua realização, são os mais indicados e pesquisar novas formas de procedimentos, envolvendo tanto os atos quanto os ingredientes."

As normas técnicas caracterizam-se pela sua extensão no hospital, contribuindo para o aperfeiçoamento gradativo e constante de procedimentos.

### 3. METODOLOGIA DO TRABALHO

Esta pesquisa caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e pesquisa estudo de caso. Através desta metodologia faz-se um estudo dos objetivos específicos como se segue:

Fundamentar teoricamente os sistemas de controle interno: conceituar o controle interno; descrever os controles administrativo e contábil-financeiro; elencar os princípios básicos do controle interno; conceituar os sistemas de controle e expor os principais tipos de controles para hospitais.

Avaliar os resultados em termos de gerenciamento de pessoas, metas e objetivos em consonância com a política, missão e visão empresarial: aplicar questionário a funcionários da área de recursos humanos; buscar subsídios na teoria para fazer comparações com a prática existente; analisar os princípios dos controles internos e avaliar os resultados do questionário, para coletar informações sobre o sistema de controle interno em relação ao pessoal;

Analisar procedimentos, buscando nivelar os controles internos existentes: aplicar um questionário para as áreas de pagamentos, vendas e recebimentos, ativo imobilizado, estoques e compras; observar os princípios do controle interno e comparar com o resultado obtido através da pesquisa de campo; nivelar os sistemas de controles internos da entidade e recomendar procedimentos em situações irregularidade.

Apresentar uma proposta de criação de departamento de controle: obter resultados dos procedimentos através dos questionários aplicados; avaliar a entidade como um todo e o sistema de controle interno; fundamentar a proposta de

criação de um departamento de controle e elencar os prováveis benefícios para a entidade ao implantar um departamento de controle.

## **4. ESTUDO DE CASO – MATERNIDADE ABC**

Apresenta-se a seguir um estudo de caso dos controles internos aplicados em uma Maternidade localizada no Estado do Paraná. Aborda-se neste item a estrutura da Maternidade, as principais atividades desenvolvidas pela entidade, as principais fontes de recursos, o sistema de controle interno, o mapeamento dos pontos de controle, análise e discussão comparativa da teoria com a prática do sistema de controle e proposta consolidada para implantar o departamento de controle.

### **4.1. ESTRUTURA DA MATERNIDADE**

Descreve-se a seguir a estrutura da maternidade, dividida pelos setores de Superintendência, CCIH, Administração, Hotelaria, Farmácia Hospitalar, Enfermagem e Portaria e Controle de Acesso.

#### **4.1.1. Superintendência**

Responsabiliza-se o setor de Superintendência pela direção do fluxo financeiro da empresa, implemento do orçamento empresarial e administração dos recursos humanos. O representante constitui-se no superintendente.

#### **4.1.2. Centro de Controle de Infecção Hospitalar**

Ao departamento de CCIH, atribui-se a finalidade de planejamento, organização, supervisão e execução de serviços de enfermagem, emprego de



processos de rotina e/ou específicos, para possibilitar a proteção e a recuperação da saúde individual ou coletiva. Nomeiam-se enfermeiros ou enfermeiras de CCIH os profissionais para atuarem neste setor.

### *Higienização*

Neste setor executa-se trabalho rotineiro de limpeza em geral, varrendo, lavando ou encerrando dependências, móveis e instalações, para manter as condições de higiene e conservação do hospital. Os serventes constituem-se no cargo predominante na Higienização.

### 4.1.3. Administração

O nível administrativo estrutura-se da seguinte forma: Atendimento ao Cliente, Engenharia, Faturamento/Same, Financeiro, Marketing, Recursos Humanos, Suprimentos e Tecnologia da Informação

#### *a) Atendimento ao Cliente*

Caracteriza-se basicamente pelo atendimento ao cliente, que consiste na recepção de visitantes e pacientes no hospital, aplicando a devida orientação aos mesmos. Presenciam-se os cargos de recepcionista, auxiliar de faturamento, coordenador de atendimento ao cliente e escriturário no respectivo departamento.

#### *b) Engenharia*

Tem-se como finalidade principal a elaboração, execução e orientação da manutenção de aparelhos, equipamentos e instalações, através de estudos das características e preparo de planos, métodos de trabalho, recursos necessários e outras ações requeridas. Engloba-se neste setor os profissionais de engenharia e manutenção.

*c) Faturamento/Same*

O Setor de Faturamento/Same caracteriza-se pela organização e coordenação das atividades de faturamento, dentro dos prazos, normas e procedimentos; recepção e ordenação das contas hospitalares, internas e externas, com o objetivo de organizar a documentação em pastas próprias, para debitar o que foi prescrito e aplicado. Desenvolvem-se neste setor atividades profissionais relativas à auxiliares e analistas administrativos.

*d) Financeiro*

Apuram-se elementos necessários à elaboração orçamentária e ao controle da situação patrimonial e financeira da organização, no setor financeiro, além disso, auxilia-se a contabilidade tarefas referentes à mesma. Destacam-se no setor financeiro os profissionais assistentes financeiros.

*e) Marketing*

Executa-se no departamento de marketing atividades nas áreas de comunicação social e marketing, como a criação e confecção de matérias gráficas impressas, editoração eletrônica, realização de orçamentos, intermediação com agência de publicidade, entre outras, com a finalidade de padronização das matérias gráficas e visuais da empresa bem como a promoção e o reposicionamento da marca de mercado. Percebem-se atuantes profissionais analistas de comunicação e marketing no presente setor.

*f) Recursos Humanos*

Têm-se como responsabilidades a execução de atividades de contratação de pessoal, formação profissional, política de cargos e salários, entre outras, o planejamento, organização e avaliação para possibilitar a contratação de funcionários qualificados e assegurar o desenvolvimento do quadro de pessoal,

além de orientação e coordenação do sistema de segurança do trabalho, por meio de investigação de riscos e causas de acidentes, com análise de esquemas de prevenção, para garantir a integridade dos colaboradores. Presenciam-se cargos de auxiliares e analistas de recursos humanos e técnico de segurança do trabalho, no departamento de recursos humanos.

*g) Suprimentos*

O setor de Suprimentos destaca-se pela organização e execução do trabalho de almoxarifado através do recebimento, estocagem, distribuição, registro e inventário de matéria-prima e mercadoria comprada. Presenciam-se os profissionais de almoxarife e auxiliares de escritório e administrativo.

*h) Tecnologia da Informação*

Atribuem-se tarefas de atendimento a todas as necessidades da empresa em termos de serviço e sistemas de computação, dentro de padrões adequados de qualidade, eficiência e segurança, assim como administração de redes de computadores, com suporte aos usuários nos aspectos de hardware e software. Desempenham-se cargos de assistentes e de coordenador de TI no departamento de Tecnologia da Informação.

#### 4.1.4. Hotelaria

Dispõem-se neste tópico sobre as áreas de Hotelaria, Rouparia e Nutrição e Dietética.

*a) Hotelaria*

Abrange-se neste setor atividades relacionadas ao atendimento de clientes e pacientes do hospital, no que se refere à hospedagem. Destaca-se pessoal de coordenação de hotelaria neste departamento.

*b) Rouparia*

O setor de rouparia encarrega-se da arrumação dos quartos, bem como o recolhimento de enxovais utilizados pelos pacientes e acompanhantes, além do recebimento e despacho de enxovais para a lavanderia; pela execução de trabalhos de costura em peças, através de máquinas e outros instrumentos apropriados, para confeccionar e/ou consertar peças de roupas ou similares. Destacam-se funcionários com os cargos de auxiliares de rouparia e de costura, além de costureiras, no espaço da Rouparia.

*c) Nutrição e Dietética*

Desenvolvem-se tarefas de planejamento, coordenação e supervisão de serviços ou programas de nutrição no hospital, com análises de carências alimentares e adequado aproveitamento dos recursos dietéticos. Assistem-se profissionais nutricionistas, auxiliares de cozinha e copeiras, na área de Nutrição e Dietética.

#### 4.1.5. Farmácia Hospitalar

Descreve-se a farmácia hospitalar neste item. A Farmácia hospitalar caracteriza-se pela seleção (padronização), recebimento, armazenamento, distribuição, dispensação e controle dos estoques dos insumos farmacêuticos com apropriação na conta paciente e também se responsabiliza pela orientação à equipe

hospitalar quanto ao uso dos produtos. Presenciam-se farmacêuticos e auxiliares de farmácia no setor.

#### 4.1.6. Enfermagem

Observam-se a seguir detalhamentos dos setores relativos à área de Enfermagem: Central de Material, Centro Cirúrgico Obstétrico, Postos, Pronto Atendimento, Sala do Recém-Nascido e UTIs Adulto e Neonatal.

##### *a) Central de Material*

O setor responsabiliza-se pela recepção, limpeza, esterilização, guarda e distribuição dos materiais para as unidades dos estabelecimentos assistenciais à saúde, além do planejamento e orientação dinâmica de atendimento nas salas cirúrgicas, e de recuperação pós-anestésica e na central de material esterilizado. Encontram-se profissionais enfermeiros e técnicos de enfermagem no departamento.

##### *b) Centro Cirúrgico Obstétrico*

Incluem-se como prerrogativas deste setor à realização de intervenções cirúrgicas visando atender a resolução de intercorrências cirúrgicas por meio da ação de uma equipe integrada. Realizam-se técnicas estéreis para garantir a segurança do cliente quanto ao controle de infecção. Destacam-se funcionários destinados a cargos de médico, enfermeiro, técnico de enfermagem além de auxiliares e atendentes de enfermagem.

##### *c) Postos*

Caracteriza-se este departamento pela organização, supervisão e execução de processos de enfermagem para possibilitar o cuidado adequado ao paciente, possibilitando a sua recuperação da saúde. Atua-se nesta área enfermeiro, técnico de enfermagem e auxiliar de enfermagem.

##### *d) Pronto Atendimento*

Executam-se atividades relacionadas ao serviço de enfermagem, com o emprego de processos de rotinas específicas, para possibilitar a recuperação da saúde do paciente. Encontram-se cargos de auxiliares e técnicos de enfermagem, no setor de Pronto Atendimento.

*e) Sala do Recém-Nascido*

Responsabiliza-se o setor pela organização, supervisão e execução de serviços de enfermagem, através do emprego de rotinas específicas, para tornar possível o cuidado adequado ao paciente. Desenvolvem-se os cargos de médico, auxiliar e técnico de enfermagem e o de enfermeiro.

*f) Unidades de Terapia Intensiva Adulto e Neonatal*

Caracteriza-se a área de UTI, tanto no âmbito Adulto quanto Neonatal, pelo atendimento de pacientes (recém-nascidos ou mulheres em situação de maternidade) que necessitem de tratamento e acompanhamento médico especializado e de enfermagem 24 horas. Desenvolvem-se neste setor, funções de médicos, enfermeiros, técnicos de enfermagem e auxiliares administrativos.

#### 4.1.7. Portaria e Controle de Acesso

Incluem-se neste item a descrição do setor de Portaria e Controle de Acesso.

Desenvolvem-se atribuições de controle de entrada e saída de pacientes e parentes, clientes externos, prestadores de serviço e informações correlatas. Verificam-se funções de porteiro e coordenador de portaria neste setor.

## 4.2. PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA ENTIDADE

A seguir evidenciam-se as principais atividades desenvolvidas nas dependências da Maternidade objeto de estudo.

### 4.2.1. Corpo Clínico e Serviço de Enfermagem

A Maternidade utiliza-se do corpo clínico e serviços de enfermagem, através de médicos e enfermeiros respectivamente. Os médicos responsabilizam-se pela execução dos partos das gestantes, assim como a orientação às mesmas. O serviço de enfermagem encarrega-se de prestar auxílio a paciente no processo de recuperação pós-parto, além de conceder apoio ao corpo clínico na execução dos procedimentos.

### 4.2.2. Diagnóstico por Imagem

Esse tipo de atividade prestada na Maternidade desenvolve-se por meio de uma empresa terceirizada instalada nas dependências da entidade. Os diagnósticos por imagem constituem-se basicamente de ecografias para gestantes, com a finalidade de acompanhar o desenvolvimento do bebê. Responsabiliza-se por esse serviço médicos qualificados.

### 4.2.3. Unidade de Terapia Intensiva

A Unidade de Terapia Intensiva divide-se em UTI Neonatal e UTI Adulto. A UTI Neonatal criou-se em 2001 e a UTI Adulto encontra-se em fase final de

elaboração. Pretendem-se com as unidades de terapia intensiva atender a pacientes que se encontrem em estado crítico de saúde relativa a maternidade. Com essas unidades expande-se o número de pacientes do hospital, visto que em casos de gravidez de risco torna-se possível à internação na maternidade, o que antes era impossibilitado devido à falta de estrutura.

#### 4.2.4. Centro Cirúrgico e Obstétrico

Pode-se descrever como o centro da maternidade, aonde se executam partos e procedimentos relacionados à gestação. Conta-se com profissionais médicos e enfermeiros para os processos obstétricos.

#### 4.2.5. Ambulatório

O Ambulatório constitui-se no acompanhamento às pacientes em fase de gestação. Desenvolvem-se consultas com médicos especialistas, com o objetivo de verificar as condições da gestante e instruí-la sobre como proceder antes, durante e depois do nascimento do bebê.

#### 4.2.6. Serviço de Nutrição e Dietética

Este tipo de serviço direciona-se a pacientes internadas no hospital, funcionários e profissionais terceirizados. Elaboram-se dietas adequadas com o intuito de preservar a saúde, por meio de uma alimentação saudável.



#### 4.2.7. Serviço Social Médico e de Psicologia

Atribui-se a esse serviço a orientação a pacientes quanto a condições sociais, econômicas e psicológicas. O Serviço desenvolve-se por profissionais da área de assistência social e irmãs de caridade.

#### 4.2.8. Serviço de Farmácia

Constitui-se o serviço de farmácia no fornecimento de medicamentos e material hospitalar para ingestão ou para a realização de procedimentos hospitalares aos pacientes.

### 4.3. PRINCIPAIS FONTES DE RECURSOS

Neste tópico evidenciam-se as principais fontes de recursos e como ocorre a prestação de contas da Maternidade ABC. Entre as principais fontes de recursos encontram-se a Venda de Serviços, Os Recursos Provindos da Mantenedora e as Doações de Indivíduos ou Instituição.

#### 4.3.1. Venda de Serviços

A Venda de Serviços constitui-se na principal fonte de recurso da instituição. Quanto aos serviços, os quais elencaram-se anteriormente faz-se importante lembrar que os convênios médicos absorvem a maioria da receita hospitalar. O

convênio da organização Unimed constitui-se no maior faturamento de convênios da Maternidade.

#### 4.3.2. Recurso Provindo da Mantenedora

A Maternidade ABC caracteriza-se como uma das filiais de uma Associação sem fins lucrativos. Essa Associação, além da Maternidade, compõem-se de outras filiais, as quais geram maiores superávits. A Associação denomina-se de Mantenedora. Os superávits dessas filiais direcionam-se à mantenedora, que por sua vez, destina-os a Maternidade, para ajudar na quitação de custos e despesas.

#### 4.3.3. Empréstimos Bancários

Caracteriza-se esse tipo de recurso, basicamente, pela captação de recursos junto a bancos e instituições financeiras, com o intuito de gerar capital de giro para a entidade. As instituições as quais responsabilizam-se por grande parte dos recursos fornecidos à Maternidade denominam-se Banco HSBC Banco Real. Os empréstimos bancários realizam-se, em planos para pagamento em curto prazo e em longo prazo.

#### 4.3.4. Prestação de Contas

A Prestação de Contas constitui-se na organização de vários documentos e informações que os dirigentes das entidades sem fins lucrativos (no estudo de caso, hospitais filantrópicos), preparam e disponibilizam aos órgãos e autoridades

competentes, no intuito de prestar contas aos mesmos da sua gestão. Cada órgão caracteriza-se por exigências legais, com periodicidade destacada em Lei ou estatuto social, e o administrador do hospital responsabiliza-se em providenciar essas exigências.

Entre os principais instrumentos utilizados para a prestação de contas encontram-se os Relatórios de Atividades, as Demonstrações Contábeis, as Informações Bancárias, o Inventário Patrimonial, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, a Relação Anual de Informações Sociais, o Parecer do Conselho Fiscal, o Parecer e Relatório de Auditoria Independente, e a Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria.

*a) Relatórios de Atividades*

Constitui-se num tipo de relatório, o qual, com os devidos documentos anexados, comprova a execução das atividades estabelecidas no estatuto da entidade. Mencionam-se neste documento os programas realizados pela organização, os valores gastos, a quantidade de pessoas beneficiadas, os meios empregados para se chegar às finalidades, entre outros. Deve-se, em cada exercício financeiro ou período de gestão preparar um Relatório de Atividades.

*b) Demonstrações Contábeis*

Elaboram-se o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, obedecendo aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

*c) Informações Bancárias*

Caracterizam-se as informações bancárias por cópias de extratos bancários na data de encerramento de exercício, com a devida conciliação bancária anexada

ao mesmo. Além disso, faz-se necessário uma relação das contas bancárias da entidade com suas respectivas informações como, número de conta, tipo de conta, identificação da instituição financeira, e assim por diante.

*d) Inventário Patrimonial*

Constitui-se num documento que engloba todos os bens da entidade por meio de uma listagem, com as respectivas características; data, forma de incorporação do bem ao patrimônio, localização, valor individual, bens da entidade em poder de terceiros e bens de terceiros em poder da entidade.

*e) Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica*

A apresentação dessa declaração obriga-se a todas as entidades de interesse social. As fichas que constituem a DIPJ e o recibo de entrega da mesma identificam-se imprescindíveis na comprovação da elaboração da presente declaração.

*f) Relação Anual de Informações Sociais*

Observa-se como necessidade para a comprovação na prestação de contas, a RAIS impressa e o recibo de entrega da mesma. Entrega-se a RAIS negativa, caso a entidade não possua empregados.

*g) Parecer do Conselho Fiscal*

Caracteriza-se o Parecer do Conselho Fiscal como um documento interno e sua obrigatoriedade dependem das condições estabelecidas no Estatuto da entidade. Em muitos casos, a ata da reunião em que contiver deliberações referentes à prestação de contas suprirá a não existência do Parecer do Conselho Fiscal.

*h) Parecer e Relatório de Auditoria Independente*

O Parecer e Relatório de Auditoria Independente resumem-se em uma prova formal dos exames de auditoria realizados na entidade, com as devidas recomendações. Essa espécie de documentação constitui-se de exigência do Poder Público.

*i) Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria*

Requerem-se cópias de convênio, contrato e termo de parceria efetivados com órgãos públicos ou privados, anexados, quando convier, o parecer ou documentação equivalente do órgão competente pela fiscalização.

*Entidades fiscalizadoras*

As entidades, as quais responsabilizam-se pela fiscalização das associações, destacam-se o Ministério Público, o Ministério da Justiça, o Instituto Nacional do Seguro Social, o Conselho Nacional de Assistência Social e as Entidades que celebram termos de parceria.

*a) Ministério Público*

Destacam-se como prerrogativas do Ministério Público a fiscalização da prestação de contas das associações qualificadas como entidade de interesse social e a intervenção em situações de abuso de personalidade jurídica reveladas pelas associações.

*b) Ministério da Justiça*

Responsabilizam-se pela prestação de contas ao Ministério da Justiça, as entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal. Estabeleceu-se que até o dia 30 (trinta) do mês de abril de cada ano, as entidades de Utilidade Pública Federal têm como atribuição apresentar ao Ministério da Justiça, relatório das

atividades prestadas à coletividade no ano anterior, anexado aos demonstrativos de receitas e despesas realizadas no mesmo período.

*c) Instituto Nacional do Seguro Social*

Obrigam-se a apresentar relatório das atividades do exercício anterior, até a data de 30 (trinta) de abril de cada ano, as entidades que se beneficiem da isenção da contribuição patronal.

*d) Conselho Nacional de Assistência Social*

Concede-se documentação ao CNAS para fins de prestação de contas, em situações de concessão ou renovação do certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) para as entidades de interesse social. Solicita-se pelo CNAS às entidades de finalidade não lucrativas, documentação de execução de plano de trabalho aprovado e demonstrações contábeis relativas ao três últimos anos.

*e) Entidades que celebram termos de parceria*

As entidades enquadradas como OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), obrigam-se a relatar no estatuto as normas a serem observadas para a prestação de contas da entidade. Os demonstrativos contábeis, o Relatório de Atividades, o termo de parceria, entre outros, constituem-se em alguns dos documentos necessários à prestação de contas.

#### 4.4. MAPEAMENTO DOS PONTOS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Destacam-se neste item os principais pontos de controles da Maternidade ABC: Recursos Humanos e Folha de Salários, Vendas e Recebimentos, Compras, Estoques, Ativo Imobilizado e Pagamentos. O detalhamento dos pontos de controle

utilizar-se-á como base um questionário respondido pelos funcionários dos respectivos setores em que trabalham dentro da Maternidade ABC.

#### 4.4.1. Recursos Humanos e Folha de Salários

O setor de recursos humanos apresenta-se como a base para a execução de todos os procedimentos hospitalares, por isso a necessidade de averiguá-lo. Nota-se através da pesquisa de campo, a ausência de um programa de treinamento de funcionários na Maternidade objeto de estudo. Outro ponto a destacar constitui-se na rotação de pessoal em posições-chaves, em nível não aceitável. A ausência de um programa que enseje a melhoria de relacionamento entre os funcionários e a falta de incentivos pelo desempenho também destacam-se como questões a serem analisadas.

Uma outra situação presencia-se na Maternidade; a não existência de funcionários independentes da área de salários para reconciliar o total da folha de pagamento, para fazer comparações com folhas de meses anteriores e analisar possíveis diferenças, com o objetivo de comprovar alterações e se as mesmas encontram-se devidamente aprovadas.

Percebe-se claramente, a ausência de alguns fatores essenciais para o progresso dos empregados e do hospital como instituição. A questão do relacionamento interpessoal, provavelmente caracteriza-se como a principal causa da rotatividade de pessoal em posições-chaves. Conseqüentemente, em um ambiente onde as pessoas se desconhecem e não se desenvolve programas de treinamento em serviços, torna-se propício a má execução das tarefas e saída de empregados da entidade, devido a falta de adaptação e orientação.

Chama-se a atenção para a definição e cumprimento da visão, política e missão da entidade, as quais tornam-se fragilizadas diante de uma estrutura de recursos humanos incompleta.

#### 4.4.2. Vendas e Recebimentos

O departamento de vendas e recebimentos aponta-se como o reflexo da fonte de recursos/venda de serviços. Constitui-se num setor de importante relevância para a Maternidade e a partir daí a necessidade de observação.

Entre os quesitos observados destacam-se a execução de cobrança de numerários por funcionários que recebem de clientes. A ausência de um sistema apropriado para avaliar o risco de crédito evidenciou-se também como item a ser analisado. A não existência de controles para evitar o registro de vendas fictícias e de relatórios diários de faturamento constituem-se em situações vulneráveis a incorreções e fraudes de dados e informações.

Demonstrou-se falta de opinião de dois funcionários. Uma delas refere-se quanto à questão que interroga sobre se a chefia dos setores de crédito e faturamento consiste na mesma para ambos. A resposta para essa interrogação apresentou-se em branco em um dos questionários coletados. Percebe-se uma certa desorientação do funcionário questionado, quanto à hierarquia da entidade. A outra questão não respondida em um dos questionários recolhidos comenta-se sobre se a aprovação dos registros iniciais de descontos de vendas baseiam-se em exames adequados dos documentos que as justificam. Nesta situação, observa-se além de desorientação do funcionário, o não entendimento do dever e dos procedimentos o qual aplicam-se a sua respectiva função.



Observou-se ausência de procedimentos fundamentais a fidedignidade de algumas informações, podendo levar ao comprometimento do faturamento e recebimento das vendas da Maternidade.

#### 4.4.3. Compras

O setor de compras responsabiliza-se pelo fornecimento de materiais para todos os outros departamentos da instituição. Devido a esta responsabilidade torna-se viável analisar procedimentos presentes no setor. Entre as observações feitas evidenciou-se a inexistência de verificações de especificações em materiais solicitados, a indisponibilidade de relatórios de planejamento das necessidades de materiais ou insuficiência nos estoques, a não inspeção de produtos sujeitos a controle de qualidade, a falta de análise quanto à exclusividade de fornecedores e o acesso de funcionários não autorizados aos pontos de recebimento e aos formulários (Relatório de Recebimento e arquivo de pedido de compras). Além disso, uma funcionária apresentou-se negligente, recusando-se a responder o questionário, alegando falta de tempo devido a acúmulo de tarefas. Pode-se visualizar através dessas questões colocadas à prova, que a Maternidade arrisca-se a manipulação de dados no setor, devido ao acesso de pessoas estranhas, a dependências exclusivas de alguns fornecedores, que podem tornar-se controladores de preço de materiais e a estoques de materiais obsoletos em razão da não especificação de materiais e da falta de planejamento das necessidades de armazenamento de mercadorias.

#### 4.4.4. Estoques

O setor de estoques relaciona-se diretamente com o setor de compras. Entre as várias situações propostas para avaliação dos estoques, observou-se a compra de mercadorias para o estoque realizada pelo responsável do estoque. Atenta-se para esta situação, para que se dificulte a manipulação dos estoques por um só funcionário. Outra questão importante constitui-se na verificação dos estoques obsoletos e inadequados, os quais verificam-se num prazo de a cada quarenta dias (quarentena). Deve-se, por medidas de precaução, estudar prazos menores para averiguar e controlar esses materiais.

Quanto às outras interrogativas relativas aos estoques não se apresentaram irregularidades aparentes.

#### 4.4.5. Ativo imobilizado

O Ativo Imobilizado apresenta-se, em análise as respostas das questões, com os controles inadequados para evitar a contabilização ou permanência de bens obsoletos, depreciados ou sem valor. A inexistência de controles de vida útil dos bens, de inventários periódicos do imobilizado, de quando um bem sai fora do estabelecimento para reparação ou ampliação também somam-se às ineficácias de controles para este setor. Impossibilitam-se o planejamento para a compra de novos bens, a previsão de manutenções freqüentes para os bens em operação e a verificação da situação real dos bens da Maternidade, ao coexistirem essas deficiências nos controles do Ativo Imobilizado.

#### 4.4.6. Pagamentos

No setor de pagamentos verificaram-se algumas situações, a ausência de seguro fidelidade, a inexistência de um controle de numeração dos cheques e emissão dos mesmos, a assinatura em cheque realizada por quem autoriza as despesas e exercida por gestor que exerce função executiva em outro setor. Quanto ao seguro fidelidade, a Maternidade se sujeita, dependendo do valor disponibilizado em caixa, de vir a ter perdas relevantes de numerário caso algum funcionário ou pessoa estranha ao setor furtive-a. A falta de controle dos cheques, quanto a sua numeração e emissão, torna-se favorável a indivíduos mal-intencionados, que poderão usufruir dessa fragilidade de controle para beneficiar-se financeiramente. Quanto à assinatura de cheques, presencia-se uma centralização de atribuições, o responsável pelas assinaturas de liberação de recursos caracteriza-se como o próprio autorizante pela despesa, o que consolida-se quando se tem a afirmação de que o gestor assina os cheques e exerce função executiva em outro setor.

Em relação às demais implicações relativas a pagamentos não se observaram irregularidades visíveis.

#### 4.5. ANÁLISE E DISCUSSÃO COMPARATIVA DA TEORIA COM A PRÁTICA DO SISTEMA DE CONTROLE

Destaca-se a seguir uma comparação da teoria estudada com a prática desenvolvida relativo a controles internos. Por meio dos Princípios do Controle Interno, Autoridade e Responsabilidade, Segregação de Funções e Processo de Comprovação e Provas Independentes faz-se essa comparação.

#### 4.5.1. Autoridade e Responsabilidade

Observou-se em alguns setores da Maternidade a não aplicabilidade do Princípio de Autoridade e Responsabilidade. Na área de ativo imobilizado encontraram-se fatos os quais demonstram funções que constituem-se de responsabilidade de todos e que por não existir alguém ou um setor designado para a execução de determinada tarefa, resulta em um sistema de controles ineficaz. Explica-se para essa situação que, a Maternidade utiliza-se de uma empresa terceirizada para o controle do ativo imobilizado, no entanto, para que esta empresa consiga registrar todos os bens e passar valores corretos e em tempo real para a contabilidade da Maternidade, a empresa terceirizada utiliza-se de cópias de documentação e comunicação da Maternidade para os devidos lançamentos. Cada setor da Maternidade responsabiliza-se pela prestação de informação a empresa terceirizada, o que acaba por tornar-se de incumbência coletiva a obrigação, o que resulta em falta de autoridade e responsabilidade.

Quanto aos estoques, observa-se que, para que o prazo para levantamentos de controles e relatórios de materiais obsoletos e inadequados torne-se menor, faz-se necessário a implantação de uma função a qual exija a execução de determinada tarefa, o que implicaria em autoridade e devida responsabilidade.

O setor de compras priva-se de relatórios de planejamento de necessidades de materiais e/ou relatórios de insuficiência nos estoques para a realização de compras para estocagem, diante disso percebe-se a necessidade de um departamento de planejamento para averiguar essa e outras questões, que poderiam ser analisadas antes do fato ocorrer. O acesso de funcionários não

autorizados ao setor de compras providencia-se em transparecer a falta de entendimento do binômio autoridade/responsabilidade.

A não resposta a uma das questões da área de vendas e recebimentos por uma das funcionárias questionadas, no que diz respeito à chefia dos setores de crédito e faturamento, se ambos encontram-se sob a mesma responsabilidade, destaca-se como um dos pontos irregulares no que tange à designação de atribuições. A funcionária demonstrou-se desconhecer a hierarquia da entidade, a ponto de não saber a quem recorrer em determinada situação que venha a interrogar a área de crédito e faturamento. A falta de um sistema apropriado para avaliar os riscos de crédito e a ausência de controles que evitem o registro de vendas fictícias caracterizam-se como duas incógnitas a serem desvendadas e este fato provavelmente deve-se a não designação de pessoal competente para executar os devidos controles.

O departamento de recursos humanos evidenciou-se pela não aplicabilidade do princípio da autoridade e responsabilidade pelo fato de que não se desenvolvem programas para melhoria de relacionamento entre funcionários, incentivos de desempenhos e programas de treinamento em serviços. Através destas medidas essenciais propicia-se o reconhecimento da entidade pelos colaboradores como um todo. Muitas vezes, presenciaram-se ausência de comunicação e entrosamento entre os funcionários e não a falta da autoridade e responsabilidade propriamente dita. Onde e quem encontra-se como o responsável por determinado setor ou função constitui-se na principal causa da ofuscação do princípio da autoridade e responsabilidade.

#### 4.5.2. Segregação de Funções

Vale-se dizer que este se caracterizou como o princípio de controle interno com maiores faltas presenciadas. Em todos os setores estudados da Maternidade presenciaram-se irregularidades em relação à segregação de funções. Na realidade muitas organizações se privam de alguns cargos, essenciais ao bom desempenho do setor e à obediência de princípios de conduta, na intenção de conter custos e despesas. No setor de recursos humanos a ausência de um funcionário independente da área de salários para reconciliar a folha de pagamento e suas alterações para fins de comprovação caracteriza-se como o primeiro indício do não cumprimento da segregação de funções. Torna-se vulnerável a manipulação de informações por funcionários da área de recursos humanos, visto que não se presenciavam intervenções de outras pessoas independentes para possíveis conferências.

As vendas e recebimentos evidenciaram-se pela ausência de segregação de funções entre funcionários que recebem e funcionários que fazem a cobrança de créditos. O mesmo funcionário responsabiliza-se pelas duas ações, o que caracteriza-se como uma abertura facilitada a fraudes e a desvios de recursos.

Os estoques mostraram-se vulneráveis a controles pelo fato de que o próprio responsável pelo estoque incumbe-se de fazer compras. Também presencia-se centralização de funções.

Para a área de pagamentos, chama-se a atenção para a questão da autorização e assinatura para liberações de despesas. Um único funcionário encarrega-se de autorizar, liberando o gasto e o mesmo assina cheques ou

documentos relativos a pagamentos. Deve-se empregar um sistema de controle que enfraqueça a autoridade concentrada.

Em relação ao ativo imobilizado, devido a não existência de controles que evitem contabilizações ou permanência de bens obsoletos, depreciados ou sem valor registrados e à ausência de inspeções periódicas, possibilitam-se furtos, empréstimos não autorizados, ociosidade de bens, entre outros fatores agravantes. A inexistência de uma adequada segregação de funções conduz-se à definida situação.

#### 4.5.3. Processo de Comprovação e Provas Independentes

Observa-se que este princípio examina o controle na sua essência. Para que o presente princípio torne-se efetivamente seguido pela organização, necessita-se que os outros dois princípios estejam em aplicabilidade. Constatou-se anteriormente que algumas áreas encontram-se com ausência de procedimentos que façam cumprir o princípio da segregação de funções e o princípio da autoridade e responsabilidade. Por meio dessa constatação, obviamente, apresenta-se distorcido o emprego do princípio do processo de comprovação e provas independentes na organização.

A ausência da independência quanto às provas e aos processos de comprovação torna-se o principal fator contrário às normas e princípios no que se refere a controles internos. A Maternidade, objeto de estudo, centraliza autoridade em poder de poucos funcionários, distorcendo a segregação de funções e prejudicando o processo de autoridade e responsabilidade. Com isso, presencia-se

a impossibilidade da obtenção do processo de comprovação e de provas independentes, prejudicando os controles da entidade.

#### 4.6. PROPOSTA CONSOLIDADA PARA IMPLANTAR O DEPARTAMENTO DE CONTROLE

A Maternidade ABC, objeto do presente estudo, apresenta-se atualmente com algumas deficiências em seus controles internos. Pode-se classificá-la como entidade com sistemas de controles inadequados. Áreas vitais para a boa execução financeira e administrativa da Maternidade, encontram-se vulneráveis a fraudes e incorreções. Englobam-se os controles administrativo e contábil-financeiro como os principais controles a serem conferidos.

Os desvios das áreas de vendas/recebimentos, estoques, compras, ativo imobilizado, recursos humanos/folha de salários e pagamentos refletem-se de maneira que a Maternidade atente-se para a forma como se realizam as funções e a posição do gestor em relação a esta forma.

A questão do departamento constitui-se no fato de que a auditoria interna consiste num tipo de controle contábil e a sua falta implica em deficiência. A Maternidade deve se conscientizar dos benefícios que usufruirá com a implantação do departamento de controle. O resultado que se presenciou através das respostas dos questionários distribuídos, caracteriza-se numa pequena amostra da organização, mas que mesmo assim, permitiu-se verificar falhas e dúvidas de determinados funcionários. Com o estabelecimento de um setor de auditoria interna, minimizam-se riscos inerentes ao controles e permite-se a avaliação constante de processos, possibilitando à auditoria instruir quanto a normas e procedimentos



adequados e que os mesmos maximizem os resultados e a segurança da Maternidade ABC.

Quanto aos custos para a implantação do departamento de auditoria necessitam-se de profissionais da área de auditoria, notebooks para registro de informações, e salas adequadas para o desenvolvimento dos trabalhos. O conhecimento na área de hospitais filantrópicos faz-se de grande valia pelos profissionais que irão atuar na entidade, isso devido ao grau de envolvimento com questões burocráticas que presenciam-se nestas organizações.

Percebe-se que o atual sistema de controles da Maternidade encontra-se fragilizado, no entanto, todas as atividades permanecem em execução, o que pode mostrar-se aparentemente eficientes às vistas do gestor. Torna-se importante o conhecimento do administrador no que se refere aos riscos os quais a Maternidade sujeita-se, para que, por meio desse conhecimento tome as devidas precauções.

## 5. CONCLUSÃO

Este trabalho pretendeu descrever os sistemas de controles internos nos hospitais filantrópicos e fazer uma pesquisa de campo em uma Maternidade para possíveis comparações da teoria estudada com a prática exercida. Por meio dessa idéia, elenco algumas respostas ao presente estudo.

A busca pela literatura existente em livros possibilitou a abrangência dessa fundamentação. Princípios, sistemas de controles presenciados nos hospitais, caracterização dos sistemas de controles existentes, validação dos controles pela auditoria interna e pela auditoria externa, permitiram expor estudos sobre os controles para que futuramente fosse feita a comparação com a prática.

Ao serem avaliadas as práticas de recursos humanos constatei que a rotatividade de pessoal deve-se a falta de treinamento, ausência de um programa que melhore o relacionamento entre os funcionários e o não incentivo pelo desempenho. Essas situações acabam por influenciar na conduta da organização, visto que, rotatividade de pessoal em alta gera falta de comprometimento e presença de vínculos superficiais com a entidade.

Foram analisados procedimentos quanto aos estoques, ativo imobilizado, compras, pagamentos e vendas e recebimentos. Todas as áreas apresentaram irregularidades em consonância com a teoria abordada e necessitam de reformas para nivelar os controles internos existentes. Princípios dos controles internos foram violados e por meio desta constatação caracterizo a Maternidade com sistemas de controles internos inadequados.

Após análise dos sistemas de controles internos da Maternidade objeto de estudo, proponho a implantação de um departamento de controle na entidade. Com

o surgimento de um setor de auditoria interna há a possibilidade de avaliação constante e conseqüentemente a orientação e correção de procedimentos realizados na entidade visando maximizar os controles existentes.

O trabalho foi de grande valia e induz todos nós a pensarmos no futuro das entidades filantrópicas, no estudo abordado, especialmente os hospitais filantrópicos, os quais são muito recorridos e essenciais à população brasileira.

Ademais, este estudo não se limita a esta pesquisa, são vários os aspectos a serem avaliados em termos de controles internos para os hospitais filantrópicos e são de extrema relevância os levantamentos constantes da realidade presenciada.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – Um Curso Moderno e Completo**. São Paulo: Editora Atlas, 6ª Edição, 2003.

ATTIE, Willian. **Auditoria Interna**. São Paulo: Editora Atlas, 1992.

CASTELAR, R.M.; P. Mordelet.; V. Grabois. **Gestão Hospitalar. Um Desafio para o Hospital Brasileiro**. Rennes, ENSP, 1995.

CHERUBIN, Niversindo Antonio. **Fundamentos da Administração Hospitalar**. São Paulo: 2º Volume, 1931.

CHERUBIN, MEZOMO, MEZZOMO, Niversindo Antonio, João C., Augusto A. **O Executivo Hospitalar – Subsídios para a ação**. São Paulo: 1986.

CONTABILIDADE, Conselho Federal de. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria e Perícia/Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília, CFC, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil – Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

FRANCO, MARRA, Hilário, Ernesto. **Auditoria Contábil – Normas de Auditoria/Procedimentos e papéis de trabalho/Programas de Auditoria/Relatórios de Auditoria**. São Paulo: Editora Atlas, 4ª Edição, 2001.

IBRACON/CRC-SP. **Coleção Seminários – Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

JR PEREZ, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis – Normas e Procedimentos**. São Paulo: Editora Atlas, 2ª Edição, 1998.

LUNKES, MAGALHÃES, MULLER, Irtes Cristina, Antonio de Deus, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações – Metodologias Alternativas ao Planejamento e à Operacionalização dos Métodos e das Técnicas**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas – Controladoria Governamental**. Curitiba: Editora Juruá, 2002.

PROASA, FGV/EAESP/FMUSP. **Manual de Organização e Procedimentos Hospitalares**. São Paulo: Biblioteca Pioneira de Administração e Negócios, 1987.

**Documentos On-line:**

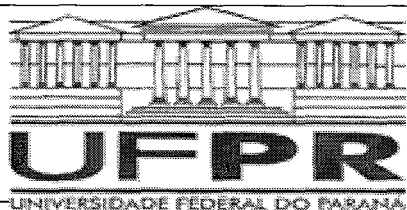
BRITO, Antonio; ERMÍRIO, Antonio; MOGGI, Jair; CÉSAR, José Alberto Monteclaro; BARBOSA, Pedro Ribeiro. **Revista Hospitalar**. Artigo n.40, ano 4, 2003. ([www.noticiashospitalares.com.br](http://www.noticiashospitalares.com.br))

CASTILHO, Hiran Alencar Mora; MELO, Humberto de. **Portal de negócios na saúde**, 2005. ([www.hospitalar.com](http://www.hospitalar.com))

CRUZ, Fundação Oswaldo. **Caderno da Saúde Pública**. Rio de Janeiro: artigo V.20 n.5, 2004. ([www.scielo.br](http://www.scielo.br))

## **7. ANEXOS**

## **7.1. ANEXO – I – QUESTIONÁRIOS DA PESQUISA**



### QUESTIONÁRIOS DA PESQUISA DE CAMPO

O presente questionário tem objetivo levantar dados, através da pesquisa de campo para subsidiar o trabalho de conclusão, do **Curso de MBA – Auditoria Integral UFPR – Departamento de Ciências Contábeis**. Portanto, solicitamos especial atenção e colaboração para que respondam este questionário, que será de extrema valia para encaminhar o desenvolvimento do trabalho de pesquisa, como uma das fontes principais para consolidar os resultados.

Esta pesquisa é realizada pela aluna **Karem Thomaz** do Curso, para os fins acadêmicos e técnicos.

Destaca-se, que o nome e a participação do pesquisado não será identificado para que fique totalmente livre, de modo para responder com colocações de forma real, considerando o ambiente que trabalha.

### **FAVOR AJUSTAR PARA O SEU FOCO DO TRABALHO / PESQUISA**

#### **1. Perfil do Entrevistado**

a) Idade entre:

20-25 ( ); 25-30 ( ); 35-40 ( ); 40-45 ( ); 45-50 ( ); 55-60 ( )

b) Tempo de Atividade na área:

c) Marcar os itens abaixo, de acordo com o seu perfil, pode ser mais de uma resposta:

Cursos de Graduação ( ) Nome do Curso:.....

Aperfeiçoamento ( ) mais de 180 h/a.....

Pós-Graduação ( ) igual ou superior a 360 h/a.....

Especialização ( ) igual ou superior a 360 h/.....

Mestrado ( ) área do Curso:.....

Doutorado ( ) área do Curso:.....

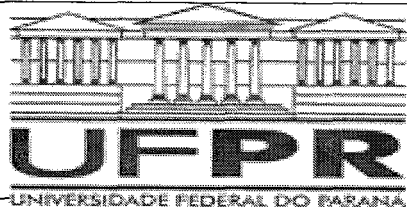
#### **Orientações de Preenchimento:**

Sim - se aplica/existe o procedimento;

Não - não se aplica/existe o procedimento;

N/A - não se aplica ao setor entrevistado, por não se enquadrar ao mesmo.

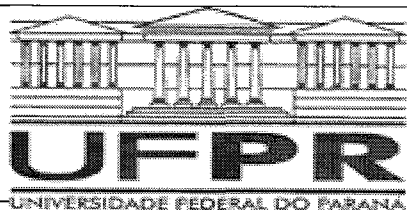




**RECURSOS HUMANOS E FOLHA DE SALÁRIOS**

<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>N/A</b>	<b>Obs.</b>
1. Políticas e procedimentos atuais resultam em recrutamento ou desenvolvimento de pessoas competentes e confiáveis, necessárias à operação de uma estrutura eficaz de controles internos?				
2. O pessoal entende os deveres e procedimentos que se aplicam as suas funções?				
3. A rotação de pessoal em posições-chaves situa-se em nível aceitável?				
4. Há um manual do funcionário?				
5. Há quadro de avisos?				
6. É desenvolvido algum programa de treinamento em serviços?				
7. O hospital concede bolsa de estudo?				
8. Há algum incentivo pelo desempenho?				
9. São feitos exames pré-admissionais?				
10. Há atualizações periódicas dos exames?				
11. Há algum programa que enseje a melhoria do relacionamento entre os funcionários?				
12. O hospital contrata empregado com defeitos físicos?				
13. Todos os empregados estão gozando regularmente suas férias?				
14. As alterações na folha de pagamento (admissões, demissões, horas extras, aumentos salariais etc.) são previamente aprovadas?				
15. Os empregados marcam cartão de ponto?				
16. As folhas de pagamento são preparadas com base nas informações dos registros de empregados?				
17. As informações e os cálculos das folhas de pagamento e outros relatórios que determinam as quantias a pagar aos funcionários são conferidos?				
18. Um funcionário, independente da área de salários, reconcilia o total da folha de pagamento do mês com o do mês anterior e analisa as diferenças, com o objetivo de comprovar se todas as alterações da folha de pagamento são autênticas e foram devidamente aprovadas?				
19. Existe organograma definindo claramente funções e hierarquia?				
20. Pessoas que preparam os registros iniciais de pagamento de salários manuseiam os cheques assinados de salários, efetuam a distribuição dos envelopes de salários com dinheiro, e a carta ao banco para crédito aos funcionários?				

*Adaptado pelo autor*

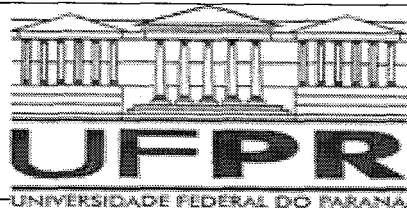


**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**Setor de Ciências Sociais Aplicadas**  
**Departamento de Ciências Contábeis**  
**Coordenação do Curso de MBA – Auditoria Integral**

**VENDAS E RECEBIMENTOS**

<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>N/A</b>	<b>Obs.</b>
1. A aprovação dos registros iniciais de descontos de vendas é baseada em exame ou em testes adequados dos documentos que as justificam?				
2. Há controles para assegurar que todas as vendas efetuadas sejam faturadas?				
3. Os registros iniciais dos recebimentos são somados, examinados à procura de alterações, e adequadamente conferidos com os recibos autenticados dos depósitos ou com os extratos bancários, por pessoas que não manuseiam também recebimentos depois do registro inicial?				
4. Há controles para evitar o registro de vendas fictícias?				
5. Existe sistema apropriado para avaliar os riscos de crédito?				
6. As contas a receber, de qualquer natureza, são periodicamente verificadas?				
7. Todos os recebimentos em espécie são imediatamente depositados em conta corrente bancária, ou seja, não são utilizados para efetuar pagamentos?				
8. Os cheques recebidos são imediatamente cruzados para depósito?				
9. Os recebimentos são controlados independentemente por outras pessoas que não os manuseiam?				
10. O serviço de créditos e o de faturamento estão sob a responsabilidade da mesma chefia?				
11. O preço de venda estabelecido é conferido com o faturado?				
12. Há cadastro de clientes?				
13. A cobrança é exercida por funcionários que recebem de clientes?				
14. São cobrados juros e multas de recebimentos em atraso?				
15. Os juros e multas cobrados de recebimentos em atraso ou dispensados de pagamento pelo cliente são documentados?				
16. Os valores recebidos e originados das cobranças são periodicamente conferidos com os controles de vendas?				
17. Existem relatórios diários para faturamento?				
18. Os títulos são entregues a terceiros para cobrança?				
19. Há relações mensais de títulos em atraso?				
20. O crédito cedido ao cliente precisa de autorização?				

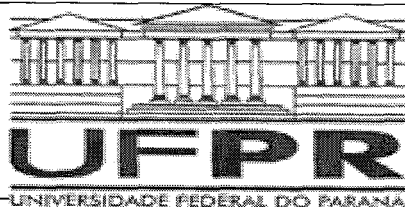
*Adaptado pelo autor*



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**Setor de Ciências Sociais Aplicadas**  
**Departamento de Ciências Contábeis**  
**Coordenação do Curso de MBA – Auditoria Integral**

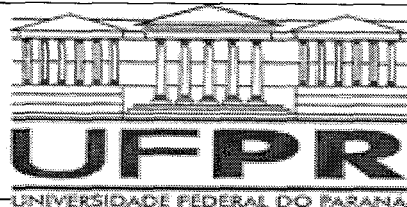
<b>COMPRAS</b>				
<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>N/A</b>	<b>Obs.</b>
1. Há controles para assegurar que todos os fornecimentos (mercadorias e serviços) sejam registrados?				
2. Os pedidos pendentes são regularmente verificados?				
3. São eficientemente controladas as devoluções, com o objetivo da obtenção do correspondente crédito?				
4. O setor de compras confere a seqüência numérica das requisições e a aprovação?				
5. É feita cotação de preços junto aos fornecedores?				
6. No momento da chegada do bem na empresa ou da prestação do serviço, é dada nas notas fiscais um seqüência numérica pelo setor centralizados de seu recebimento (emitindo um documento interno de recebimento pré numerado ou aplicando sobre a nota fiscal um carimbo datador-numerador)?				
7. A formalização da compra é realizada por escrito (ordem de compra, contrato, etc.)?				
8. Somente são contactados os fornecedores cadastrados?				
9. É feita uma verificação prévia para assegurar que o material a ser comprado está de acordo com as especificações solicitadas?				
10. Nas compras são analisados os relatórios de planejamento das necessidades de materiais e/ou relatórios de insuficiência nos estoques?				
11. Existe um ponto central para recebimento das compras?				
12. Foram estabelecidas cópias dos pedidos de compras para a seção de Recebimento, para confrontar com as mercadorias recebidas?				
13. Os produtos sujeitos a controle de qualidade são inspecionados?				
14. O acesso aos pontos de recebimento, aos formulários (Relatório de Recebimento e arquivo de pedidos de compras) é permitido somente a funcionários autorizados?				
15. Existe centralização no recebimento das notas fiscais dos fornecedores?				
16. É mantida análise quanto a exclusividade (dependência) de fornecedores?				
17. É feita análise quanto à entrega de produtos com as especificações técnicas requeridas? (qualidade).				
18. O cadastro de fornecedores tem sido atualizado periodicamente?				
19. Os materiais são enviados ao Almoxarifado juntamente com o Relatório do Recebimento?				
20. O Almoxarifado confere novamente as quantidades com o Relatório de Recebimentos para efetuar o registro em seus controles?				

*Adaptado pelo autor*



<b>ESTOQUES</b>				
<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>N/A</b>	<b>Observação</b>
1. Os controles existentes são adequados para assegurar que todos os estoques sejam incluídos nos inventários?				
2. Os estoques pertencentes à empresa, mas depositados em poder de terceiros, são adequadamente controlados?				
3. Existe sistema de verificação dos estoques e dos registros, para detectar itens imprestáveis ou danificados?				
4. As baixas de estoque danificado são precedidas de cuidados apropriados para evitar desvios?				
5. Os estoques estão armazenados em locais seguros, havendo adequada proteção contra roubos?				
6. O responsável pelo estoque faz compras?				
7. Existem conferências físicas periódicas dos estoques?				
8. Toda entrega de materiais é feita mediante requisições escritas?				
9. Em caso de devolução de artigos a fornecedores há emissão de nota própria?				
10. Existe um serviço de autônomo de recepção e outro de entrega dos estoques?				
11. As faturas são conferidas com as notas fiscais?				
12. As embalagens de materiais do estoque são aproveitáveis (vendidas ou usadas)?				
13. Os materiais obsoletos e inadequados têm relação e controle à parte?				
14. Existem normas escritas para o inventário?				
15. Há um código de classificação dos materiais?				
16. Todos os artigos comprados passam pelos almoxarifados?				
17. Existe um método definido para avaliação dos estoques?				
18. Toda a entrega de materiais é feita mediante requisições escritas?				
19. Há controle de vencimentos de mercadoria?				
20. As devoluções são controladas com rigor?				

*Adaptado pelo autor*

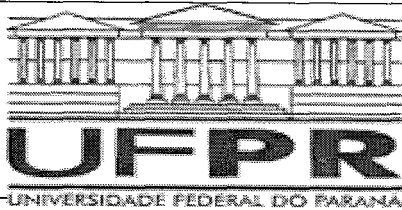


**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**Setor de Ciências Sociais Aplicadas**  
**Departamento de Ciências Contábeis**  
**Coordenação do Curso de MBA – Auditoria Integral**

**ATIVO IMOBILIZADO**

<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>N/A</b>	<b>Observação</b>
1. Os controles existentes são adequados para evitar a contabilização, ou a permanência de bens obsoletos, depreciados ou sem valor?				
2. As eventuais baixas, ou vendas, de bens do imobilizado são precedidas de autorização competente?				
3. São feitos levantamentos e inspeções periódicos?				
4. No caso de locação, há controle apropriado?				
5. São feitos registros para a apropriação de custos de construção?				
6. Há seguro sobre o imobilizado?				
7. Há um controle de manutenção do maquinário?				
8. Foram feitas reavaliações?				
9. Há laudo de reavaliação?				
10. O laudo obedece a prescrição legal?				
11. Existe maquinário sem função?				
12. As máquinas operatrizes possuem fichas de controle de seu funcionamento?				
13. São realizadas depreciações?				
14. O imobilizado possui código e número de controle?				
15. Há controle dos contratos de edificação para cada obra?				
16. Há hipotecas que gravem o imobilizado?				
17. Existem controles técnicos de vida útil dos bens?				
18. São feitos inventários periódicos do imobilizado?				
19. Há controle quando um bem sai fora do estabelecimento para reparação ou ampliação?				
20. Existe um sistema patrimonial para controle do imobilizado?				

*Adaptado pelo autor*



<b>PAGAMENTOS</b>				
<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>N/A</b>	<b>Observação</b>
1. Há um controle da numeração dos cheques e da emissão?				
2. Existe sistema de fluxo de caixa?				
3. O Setor de Contas a Pagar, antes de liberar a nota fiscal para pagamento, confere o documento fiscal (incluindo somas, multiplicações etc.) com ordem de compra ou contrato e inspeciona evidência do recebimento dos bens ou da prestação do serviço?				
4. Os cheques são assinados por dois funcionários categorizados?				
5. Ambos os signatários examinam a documentação comprobatória dos pagamentos antes de assinarem os cheques?				
6. Existe um sistema de fundo fixo para pagamento de pequenas despesas?				
7. Há contagens periódicas dos fundos em caixa por pessoas independente das funções de caixa?				
8. Há concessão de férias regulares a funcionários que lidam com o caixa?				
9. Existe seguro de fidelidade?				
10. Adota-se o critério de pagar para acertos posteriores?				
11. É usual a pendência de acertos no caixa?				
12. Quem assina cheques ou documentos semelhantes é quem autoriza as despesas?				
13. O serviço de pagamentos está totalmente centralizado e controlado pela tesouraria?				
14. Quem assina os cheques exerce função executiva em outro setor?				
15. Há grau de parentesco entre tais funcionários e outros da empresa?				
16. O trânsito de numerários, quando ocorre, tem algum sistema de proteção?				
17. São preparadas, em bases razoáveis, previsões de pagamentos?				
18. Há um limite de valor das despesas a serem pagas pelo fundo fixo?				
19. Existe um termo de responsabilidade assinado pelo responsável pelo caixa?				
20. Há formulários adequados para registrar vales provisórios, que serão acertados posteriormente?				

*Adaptado pelo autor*