

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA EMPRESARIAL**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA O
SETOR DE CONTAS DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
DE SANTA MARIA**

ARTIGO CIENTÍFICO

Diego Sacchet Barin

Santa Maria, RS, Brasil

2007

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA O SETOR DE CONTAS DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE SANTA MARIA

POR

Diego Sacchet Barin

Artigo científico apresentado no Curso de Especialização do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Especialista em Controladoria Empresarial.**

Orientador: Prof^a. Tania Moura da Silva

Santa Maria, RS, Brasil

2007

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Ciências Contábeis
Especialização em Controladoria Empresarial**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Artigo Científico

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA O SETOR DE
CONTAS DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE SANTA MARIA**

elaborado por
Diego Sacchet Barin

como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Controladoria Empresarial

COMISSÃO EXAMINADORA:

Tania Moura da Silva, Msc.
(Presidente/Orientadora)

Antônio Reske Filho, Msc.

Gilberto Brondani, Msc.

Santa Maria, julho de 2007.

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA O SETOR DE CONTAS DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE SANTA MARIA

Autor: Diego Sacchet Barin¹
Orientador: Prof^a. Tania Moura da Silva²

RESUMO

De alguns anos para cá, principalmente com a crescente utilização da informática e, conseqüentemente, com o volume de informações existentes, tornou-se indispensável que todo e qualquer tipo de empresa, seja ela privada, pública ou mista, tenha um cuidado especial quando se tratar de controle interno. Este deve acontecer desde o início do processo, da atividade fim da empresa, até o seu nível mais alto na hierarquia. Assim, a proposta deste trabalho é mostrar a importância de um bom controle interno em um setor de uma instituição pública séria e respeitada como o Hospital Universitário de Santa Maria, além de mostrar carências e soluções para problemas crônicos que acontecem em quase todos os órgãos públicos.

Palavras-chave: Controle Interno, órgão público, hospital.

ABSTRACT

Of some years for here, mainly with the explosion of computer science and, consequently, with the volume of existing information, one became indispensable that all and any type of company, either private, public or mixing it, has a special care when if to deal with internal control. This must happen since the beginning of the process, of the activity end of the company, until its higher level in the hierarchy. Thus, the proposal of this work is to show the importance of a good internal control in a sector of a serious and respected public institution as the University Hospital of Saint Maria, beyond showing to lacks and solutions for chronic problems that happen in almost all the public agencies.

Key words: Internal control, public agency, hospital.

¹ Especialista em Controladoria – UFSM/RS. email: diegobarin@smail.ufsm.br

² Mestre em Integração Latino-Americana pela UFSM/RS e Professora do Departamento de Ciências Contábeis UFSM/RS. email: tancias@smail.ufsm.br

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende contribuir para uma reflexão quanto ao cumprimento da implantação e funcionamento de seus Sistemas de Controle Interno, em cumprimento ao que determina a Constituição Federal em seu art. 70. Além da averiguação e da confirmação de sua implantação e de seu funcionamento, visto pela ótica da legalidade, propõe-se motivar discussões acerca desse relevante assunto voltado, também, para possíveis contribuições de implementação de políticas públicas.

Discussões essas motivadas pela observação de que problemas relacionados, em todos os níveis, econômicos, financeiros, administrativos e, principalmente, políticos resultantes de decisões tomadas pelos administradores públicos, afetam toda a sociedade.

Os problemas relacionados ao Controle Interno, na administração moderna, são encontrados em todos os segmentos, seja esta pública ou privada. De um modo geral, encontra-se controle na fabricação, na distribuição, nos projetos, elaboração, compras, tesouraria, execução de obras, prestação de serviços, entre outros. O exercício de um adequado e eficiente controle sobre cada uma dessas áreas ou etapas assume fundamental importância para que os resultados mais favoráveis e com menos desperdícios, sejam alcançados.

A pesquisa visa, sobretudo, entender o verdadeiro sentido de um sistema de controle interno dentro de um setor de uma autarquia federal, sua implicação como fiscalizador das contas públicas, posto que se trata de uma ferramenta que faz parte do plano de organização da administração com a finalidade de assegurar a transparência desta. O controle interno tem ainda a finalidade de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, evitar possíveis desvios, perdas e desperdícios, garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais além de preservar a integridade patrimonial pública.

A proposta deste trabalho é a de investigar a relevância do sistema de controle interno voltado para a administração pública e da possibilidade de fomentar uma discussão acerca dos pontos positivos e da necessidade de absorção de técnicas, que facilitem e dêem mais credibilidade à atuação dos agentes públicos, quando da discussão das políticas públicas voltadas para a sociedade como um todo.

Os sistemas de controle interno, embora recentes, porém obrigatórios, de grande relevância tanto para o poder público como para a sociedade de modo geral, defendidos por alguns e contestados por muitos são, ainda, de reduzida discussão e de análise. Somente em 2000, com a publicação da Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é que, de modo particular, os órgãos públicos em geral tiveram que se adaptar às normas, instituindo em seus ambientes, sistemas de controle interno, com a função primordial de acompanhar a execução dos atos da administração.

Com o advento da LRF a administração pública passou a encarar o controle interno como um pressuposto da responsabilidade fiscal, partindo daí para a sua implantação imediata. No âmbito federal constata-se a implantação e organização de sistema de controle interno do poder executivo federal através da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 e do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro do mesmo ano, instituindo a Secretaria Federal de Controle Interno, subordinada ao Ministério da Fazenda, como órgão central de coordenação desse sistema.

De acordo com as normas de auditoria governamental geralmente aceitas da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AIPCA e as normas de auditoria interna e de auditoria independente aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade aqui do Brasil, é obrigação do auditor estudar e avaliar o sistema de controle interno daquela entidade a ser auditada, antes de elaborar o programa de auditoria a ser aplicado.

O controle estabelecido deve ser implantado em todas as unidades gestoras da entidade, constituindo-se não apenas em um simples controle burocrático, mas como um importante instrumento de auxílio gerencial à administração, capaz de proporcionar a segurança necessária e determinante de que os objetivos e metas estão sendo atingidos e que as normas estão sendo obedecidas.

2 OS HOSPITAIS PELO BRASIL

Os hospitais são entidades com ou sem fins lucrativos cujo objetivo principal é salvar vidas, além de dar um tratamento adequado as patologias apresentadas pela sua clientela, que são os pacientes.

Afora esta classificação, eles podem ser de natureza privada ou pública, e seu financiamento pode ser através de convênios, particular, ou com dinheiro público.

Os hospitais particulares, normalmente, possuem convênios com planos de saúde, a fim de facilitar o atendimento aos seus clientes. Em outros casos, a cobrança pelo atendimento se dá de forma particular, sem convênios, o que onera bastante o paciente.

Grande parte dos hospitais públicos é financiada, quase que 100%, com dinheiro público, pelo Sistema Único de Saúde (SUS). O sistema de financiamento será visto mais adiante. Em alguns poucos casos há convênios com este tipo de hospitais, e a forma de cobrança é semelhante à dos hospitais particulares.

Existem também os hospitais financiados pelas três formas. Aqueles que atendem pacientes particulares, que aceitam convênios e, ainda por cima, atendem alguns pacientes pelo SUS. Normalmente são entidades que recebem algum benefício fiscal por parte do governo, para atender estes pacientes pelo SUS.

2.1 OS HOSPITAIS PÚBLICOS

São entidades sem fins lucrativos, ligadas ao governo de qualquer esfera, que tem por objetivo principal o atendimento a pacientes com problemas de saúde. Este atendimento é totalmente gratuito, já que o financiador destes hospitais é o sistema único de saúde (SUS).

A localização destes hospitais, pelo Brasil varia conforme o investimento de cada esfera do governo em saúde pública. Normalmente prefeituras investem em postos de saúde, salvo raras exceções que investem em hospitais, e atendem apenas pacientes ambulatoriais e não internados. O estado financia mais a parte de medicamentos, deixando a parte de hospitais para o governo federal. Este sim é um investidor de peso, já que a maioria dos hospitais públicos do país é financiada pelo dinheiro oriundo de Brasília e, normalmente, são ligados a uma universidade, tendo uma dupla função, a de atender os pacientes e ser um centro de pesquisa para os estudantes dos cursos de áreas afins.

É sobre estas instituições, públicas federais financiadas pelos SUS, que falar-se-á no decorrer deste trabalho.

2.2 O HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE SANTA MARIA (HUSM)

Desde sua fundação, em 1970, o HUSM, Hospital Universitário de Santa Maria, é referência em saúde para a região centro do Rio Grande do Sul. Sendo um órgão integrante da Universidade Federal de Santa Maria, a Instituição atua como hospital-escola, com sua atenção voltada para o desenvolvimento do ensino, da pesquisa e assistência em saúde. Além do mais, é um dos únicos estabelecimentos de saúde do interior do RS a atuar exclusivamente pelo SUS.

Os atendimentos prestados à comunidade são realizados nos 309 leitos da Unidade de Internação e nos 27 leitos da Unidade de Tratamento Intensivo, além das 67 salas de ambulatório, 09 salas para atendimento de emergência, nas 06 salas do Centro Cirúrgico e nas 02 salas do Centro Obstétrico. São diagnosticadas e tratadas diversas formas de procedimentos em saúde, sempre procurando aliar a tecnologia a uma equipe de profissionais e estudantes treinados e atualizados.

Esta equipe, mesmo que em número menor em relação ao ideal para atender toda a demanda do HUSM, é composta por 189 docentes das áreas de enfermagem, farmácia, fisioterapia, medicina e odonto-estomatologia; 1199 funcionários em nível de apoio médio e superior; 212 funcionários de serviços terceirizados, além de 1053 alunos de graduação da UFSM, estagiários, residentes, mestrandos e doutorandos.

O Hospital universitário de Santa Maria é um órgão que, apesar de fazer parte da Universidade Federal de Santa Maria é independente, financeiramente, da mesma, e seu faturamento é exclusivamente pelo sistema único de saúde (SUS). A produção total é de cerca de 11 mil internações e mais de 33 mil atendimentos ambulatoriais de alta complexidade por ano, dados referentes ao ano de 2006.

O faturamento anual ultrapassa a casa dos 30 milhões de reais, e a previsão para o ano de 2007 é de cerca de 35 milhões.

2.3 A COORDENAÇÃO FINANCEIRA (COFIN) E O SETOR DE CONTAS

Organograma da Coordenação Financeira do HUSM



A Coordenação Financeira (Cofin) é o setor do HUSM responsável pela parte financeira. É o setor onde são realizados os faturamentos e os pagamentos.

A contabilidade, um dos setores da Coordenação Financeira controla os pagamentos, os empenhos e contratos em geral.

O Setor de Contas é o responsável pela cobrança e faturamento, ou seja, pela entrada de recursos na instituição. Conforme visto anteriormente, todos os procedimentos realizados em cada serviço do hospital são centralizados no Setor de Contas, através de fichas, agendas de atendimento, laudos, requisições, prescrições e outros documentos. A partir daí é realizada a cobrança.

No faturamento hospitalar, essa cobrança é realizada junto ao sistema único de saúde e tem por finalidade dar recursos financeiros ao hospital a fim de manter as suas atividades em funcionamento.

Este setor possui, atualmente, uma equipe com 15 funcionários, divididos em: 11 servidores do quadro, 2 bolsistas da PRAE (Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis) e 2 colaboradores terceirizados.

Cada um destes colaboradores possui uma tarefa específica, sendo divididos em grupos que realizam as cobranças ambulatoriais de média e de alta

complexidade, e os que realizam as cobranças dos internados (média e alta complexidade juntos), além de uma equipe que digita e controla as autorizações de procedimentos de alta complexidade (APAC's) e um servidor que trabalha diretamente no serviço de Nefrologia do hospital, realizando as cobranças necessárias.

Além destas tarefas de cobrança, o setor é responsável, também, pela atualização de legislação, que se dá por meio de portarias expedidas pelo SUS em seu site. As portarias podem ser do tipo SAS (Serviço de Atenção a Saúde), GM (Gabinete do Ministro), DRAC (Departamento Regulador da Alta Complexidade) ou conjunta SAS/DRAC.

Outras atribuições do setor são os controles de um modo geral.

3 FATURAMENTO HOSPITALAR

O faturamento hospitalar nada mais é do que a cobrança pelos serviços prestados. Neste caso, os serviços são os procedimentos e atendimentos realizados pela equipe hospitalar (médicos, enfermeiros, etc.) aos pacientes com problemas de saúde.

Na cobrança é que se tem a diferenciação de convênio para SUS.

Os pacientes conveniados pagam ao hospital uma cota-parte, que é a sua parcela de contribuição para aquele procedimento realizado. O restante do valor do procedimento é repassado ao hospital, pelo plano de saúde do paciente.

Os pacientes SUS não precisam pagar nada ao hospital. Todo o atendimento será financiado pelo governo federal. A única responsabilidade do paciente será a de assinar algum documento comprovando que tal procedimento foi realizado, para que o hospital faça a cobrança do SUS.

Os atendimentos realizados podem ser a nível ambulatorial ou de internação, de média ou alta complexidade, a nível ambulatorial ou de internação. O que vai diferenciar um do outro é que nos internados, a alta complexidade será determinada apenas no pagamento do SUS ao hospital, enquanto que nos procedimentos ambulatoriais deverão ser determinados antes da cobrança e, em muitos casos, antes mesmo da realização do procedimento. Os de média complexidade são cobrados de forma mais simples, tanto nos internados quanto nos ambulatoriais.

Quem determina se um paciente deverá ser internado ou não é a parte médica do hospital, por meio de uma avaliação/triagem do paciente.

A cobrança destes pacientes ocorre por meio de uma autorização de internação hospitalar (AIH) que é fornecida pela Secretaria Municipal de Saúde, já que há uma cota de internações para cada município. Esta autorização, para fins de entendimento, serve como um “cheque em branco”, já que todos os procedimentos realizados no paciente, como exames complementares, utilização de UTI, alimentação, acompanhamentos, etc, já estarão pré-autorizados, sendo função do hospital, apenas, informar o que foi realizado no mesmo que o SUS pagará pelos procedimentos.

A cota que cabe a cada município é definida mediante análise da população (número de habitantes) e os problemas mais comuns, passíveis ou não, de internação. Já o HUSM tem uma cota livre, por ser uma autarquia federal e atender a toda a região centro-oeste do Rio Grande do Sul.

Como o HUSM atende a pacientes de toda a região centro-oeste do Rio Grande do Sul, a cobrança destes pacientes deve ser separada e repassada aos seus respectivos municípios, para que seja cadastrada e emitida a AIH, sendo repassada ao HUSM para posterior cobrança, juntamente com o faturamento final.

Para isso, o laudo preenchido pelo médico, depois que chega ao Setor de Contas, é enviado via fax para cada secretaria municipal. Depois disso, aguarda-se o retorno do laudo, autorizado através da AIH para prosseguimento na cobrança. Essa autorização chega até o HUSM por meio de fax, primeiramente e, depois, via correio ou malote. A partir daí segue-se o mesmo caminho das contas enviadas que retornam da Secretaria Municipal de Santa Maria.

No momento em que se tem o laudo corretamente preenchido, a autorização (AIH) e a alta do paciente, fazem-se os preenchimentos necessários para a cobrança da conta. Depois disso, é feito o lançamento (digitação) em programa específico, o AIHSUS desenvolvido pelo DATASUS, para cobrança.

Depois de lançados, em programas específicos, os arquivos magnéticos são enviados a 4ª Coordenadoria Regional de Saúde (CRS), onde são centralizadas todas as cobranças de Santa Maria e região, e enviados a Porto Alegre.

Neste momento é feita a consistência, ou análise, das cobranças. Essas AIH's podem ser validadas ou rejeitadas. Se validadas, é repassado o pagamento das mesmas para conta bancária específica do HUSM. Caso haja a rejeição da AIH,

emite-se um relatório dos erros encontrados e disponibiliza-o no site www.saude.rs.gov.br, para consulta. Fazem-se as correções necessárias e reapresenta as AIH's no mês seguinte. A partir daí segue-se o ciclo de cobrança, conferência, validação/rejeição e pagamento ou reapresentação.

Para pacientes a nível ambulatorial, o processo de cobrança é totalmente diferente. Nos procedimentos de média complexidade, basta o preenchimento de uma ficha de atendimento ou da realização de um exame, assinado pelo paciente. Já para os pacientes de alta complexidade, além da ficha de atendimento normalmente assinada, também é preenchido um laudo para emissão de autorização de procedimento de alta complexidade (APAC). Esses laudos são autorizados antes da cobrança e, em muitos casos, antes mesmo da realização do procedimento. Essa autorização é realizada pela 4ª Coordenadoria Regional de Saúde (CRS), para a região de Santa Maria.

O faturamento geral do hospital será o somatório das cobranças de média e alta complexidade, tanto ambulatorial como internados. Além disso, alguns hospitais recebem ainda, do governo federal, verbas de incentivo ao ensino e a pesquisa.

Desde 2004, alguns hospitais públicos federais tiveram a possibilidade de aderir a um sistema de faturamento no qual foram estipuladas metas a serem cumpridas mensalmente e com valores fixos de pagamento para procedimentos de média complexidade. A esse sistema foi denominado Contratualização.

Para realizar esse cadastramento o hospital público federal interessado deveria preencher vários requisitos para a adesão, além de estipular metas e cumpri-las no decorrer dos 12 meses seguintes. O Hospital Universitário de Santa Maria conseguiu preencher a estes requisitos e, a partir do final de 2004, e passou a receber esta verba fixa.

Antes da entrada da Contratualização, os procedimentos tinham tetos (que são valores ou quantidades máximas de cobrança), que acabavam invariavelmente sendo atingidos ou ultrapassados, glosando, muitas vezes, pagamentos de procedimentos realizados. Com este novo sistema, os tetos e, conseqüentemente as glosas, deixaram de existir.

A partir de então, os procedimentos de média complexidade apenas servem para informação e atingimento das metas pré-estipuladas, e reavaliadas anualmente, não mais sendo possível o recebimento pelo que se produz. Além do mais, a verba

de incentivo ao ensino e pesquisa, também foi incorporado a esse valor fixo (Contratualização).

Agora, o que passa a ser relevante em termos de variações de faturamento são os procedimentos de alta complexidade. Neste caso, tudo o que se produz e se cobra, é recebido. Ficando assim mais fácil fazer um planejamento de receitas.

Este foi um dos maiores méritos do Setor de Contas, responsável pelo faturamento desta instituição, como ver-se-á adiante. Conseguiu-se, assim, um planejamento totalmente atingível, facilitando o trabalho de todos os demais serviços do hospital.

4 CONTROLE

Segundo definição de Aurélio (2004), controlar significa verificar, fiscalizar, conferir. No meio empresarial e organizacional, vem a ser o processo pelo qual uma organização segue os planos e as políticas de sua administração, verificando e conferindo as suas atividades, sendo a tarefa de mensuração e correção do desempenho de atividades de subordinados, a fim de alcançar os objetivos traçados pela organização.

Segundo Mosimann e Fisch (1999) o controle é o processo pelo qual um elemento (indivíduo, grupo, máquina, instituição ou norma) afeta intencionalmente as ações de outro elemento.

Para Gibson, Ivancevitch e Donnely (1988), a função de controle abrange as atividades desenvolvidas pelos administradores para adequar os resultados reais e os planejados.

Ackoff (1979, p.78) afirma que “Todas as decisões, tomadas durante o planejamento ou as operações normais deveriam estar sujeitas a controle”, fazendo com que as ferramentas sejam de fundamental importância ao desenvolvimento das atividades da organização.

Para que haja um bom controle sobre as atividades organizacionais, o controle depende de diversos fatores, entre eles, pode-se citar o gestor, que é o indivíduo responsável por tomar as decisões a fim de alcançar os objetivos traçados; a controladoria, que é o órgão responsável pelo projeto e administração do sistema que rege toda situação financeiro-econômica da organização. Os planos inerentes a controladoria devem ser amplamente difundidos dentro da organização e absorvidos

pelos gestores de todas as áreas; o sistema de informações que é o sistema que fornece as informações necessárias ao processo de tomada de decisões, com a análise das variações decorrentes da comparação entre o planejado e o realizado; o manual de organização que é o instrumento onde estão todas as informações auxiliares que a organização necessita para deixar bem claro sua posição perante os colaboradores;

Existem duas formas de controle, a gerencial e a operacional. Este último utiliza dados exatos, enquanto que o gerencial usa de aproximações e previsões, tendo como definição o fato de serem processos que asseguram que os recursos sejam obtidos e utilizados efetiva e eficientemente no atendimento dos objetivos da organização, sempre em nível de gerência, na administração da mesma.

Já por controle operacional, entende-se que é o processo de assegurar que tarefas específicas sejam desenvolvidas, operacionalmente, ou seja, deverá controlar as atividades normais da organização.

4.1 O CONTROLE EM ÓRGÃOS PÚBLICOS

Na administração pública, controle é o dever de verificação e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes judiciário, legislativo e executivo, com o objetivo de garantir a compatibilidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, ou seja, é a maneira que se tem de tornar as atividades desenvolvidas, pelos mais variados setores, o mais transparente possível, dando credibilidade na sua execução.

O controle constitui-se, pois, num dos princípios sustentadores da administração, senão o principal, de tal forma que sua inexistência ou as deficiências apresentadas por este, geram reflexos diretos e negativos com a mesma intensidade nos demais princípios, ocasionando por consequência, a frustração parcial ou total dos objetivos traçados. Na administração (pública ou privada), os resultados medíocres ou desastrosos são sempre atribuídos às falhas do controle, entretanto, nem sempre o sucesso da organização é atribuído à sua eficiência.

O método arcaico de controlar o orçamento e a falta de compromisso, principalmente de políticos, fez com que a população passasse a exigir que se tivesse mais controle do dinheiro do povo, a começar dentro de órgãos públicos. Isso tudo desde a década de 1980. Com isso, uma das ferramentas que demonstram

com maior clareza essa necessidade está na Lei Complementar 101 de 2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ela veio, principalmente, para mudar essa situação, tentando provocar maior moralidade na gestão pública, e responsabilizando aqueles que não utilizam de maneira correta o dinheiro oriundo de impostos pagos pelo povo. Muitos autores colocam a LRF como fortemente influenciada pelas ideologias do FMI, mas certo é que o seu princípio básico, de equilíbrio entre receitas e despesas, força o administrador público à “andar na linha” quanto ao seu gasto e sua prestação de contas.

Também a LRF permitiu a inserção na administração pública, de diversos elementos que trazem como objetivo evidenciar, principalmente, a transparência das ações e permitir a avaliação dos resultados dos custos, além de aprimorar, cada vez mais, os instrumentos de planejamento.

Assim, torna-se imprescindível à utilização de uma ferramenta não tão nova, mas em evidência, e de extrema importância para respeitar a LRF, que é o controle interno, que veremos a seguir.

5 CONTROLE INTERNO

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela organização, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, financeiros, ou o que lhe for desejado, além de promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração

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. Almeida (1996, p.50)

A partir da segunda metade do século XX, não obstante todo o avanço e a modernização tecnológica, e cada vez mais intensa a abertura das relações culturais, econômicas, políticas e sociais, os países em desenvolvimento ainda sofrem de males advindos de práticas administrativas antidemocráticas, patrimonialistas, fisiologistas e nepotistas que continuam a macular, da pior maneira possível, a relação entre o Estado e a sociedade.

Segundo Crepaldi (2000) os controles internos podem ser caracterizados como controles contábeis e controles administrativos. Os controles contábeis são responsáveis pela salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade das informações contábeis, incluindo os controles físicos sobre bens, estabelecimento de níveis de autoridade e responsabilidade, segregação de funções, rotação de funcionários e elaboração de relatórios periódicos. Já os controles administrativos englobam os métodos e procedimentos que visam à adesão às políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização.

Na administração pública federal, o controle interno teve seu início com a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que introduziu as expressões controle interno e controle externo e definiu competências para o exercício daquelas atividades. Ao poder executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao poder legislativo.

Esta lei definiu, em primeiro lugar, a universalidade do controle, ou seja, sua abrangência sobre todos os atos da administração, sem exceção, quer se trate da receita quer da despesa. Em seguida, fez o controle recair sobre cada agente da administração, individualmente, desde que responsável por bens e valores públicos.

A grande inovação apareceu ao estabelecer a verificação do cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos físico-financeiros. Pela primeira vez, pensava-se em controle de resultados na administração pública, além do controle meramente legalístico.

No que toca particularmente à fiscalização e controle, a Constituição de 1988 representou um avanço, em virtude da criação de sistemas de controle interno nos poderes legislativo e judiciário e da determinação de que, juntamente com o do poder executivo, esses sistemas fossem mantidos de forma integrada. Em relação ao texto constitucional anterior, as finalidades do controle interno foram ampliadas para avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O dever legal e moral de prestar contas, de todos quantos administrem bens públicos, sejam estes físicos, financeiros, tecnológicos ou até mesmo humanos, em nome dos demais cidadãos, decorre do princípio republicano, predominante na nossa Constituição.

Segundo a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70, parágrafo único,

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

Com a entrada em vigor da Constituição Federal, é que esse panorama de melhor aplicação dos recursos públicos sofreu mudanças importantes, tendo se completado com a edição da LRF, a partir de 2000. Isso fica bem caracterizado nas idéias de Cruz, 2003.

A partir da Constituição Federal de 1988, que introduziu novos enfoques ao controle, alertando, inclusive, para a observância dos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos, em aliança com outros fatores, como o crescimento do controle social, onde se destaca o papel da imprensa bem intencionada, a própria limitação de recursos, decorrente de planos econômicos mais exigentes, o rigorismo cada vez maior da legislação e a assunção, pelos municípios, de obrigações antes de responsabilidade de outras esferas de governo, demandou a necessidade de fortalecimento dos procedimentos de controle interno.

A partir da década de 90 e, com mais veemência, após a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 – LRF, a Corregedoria Geral da União (CGU) em comum acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU) e nos estados e municípios, através de seus tribunais de contas, vêm discutindo mecanismos para o bom funcionamento dos sistemas de controle e melhoria nas áreas de avaliação e auditoria no serviço público, concluindo que, não importa a forma nem o modelo estabelecido, mas sim, fazer com que este modelo funcione e controle os gastos públicos ou ainda, que a geração da despesa pública seja feita de maneira eficiente e eficaz.

Atualmente, a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal, e dá outras providências. As competências atuais e os objetivos a serem perseguidos

se encontram no art. 24 desta lei. De acordo com o seu art. 21, fica estabelecido que:

O sistema de controle interno do poder executivo federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumento a auditoria e a fiscalização.

O momento atual, marcado pela escassez de recursos e por uma cobrança cada vez maior da sociedade reflete, nos administradores públicos, elevada preocupação no que se refere à existência de maior controle nas entidades que lhe cabem administrar.

Com efeito, as entidades componentes da administração pública direta e indireta necessitam aprimorar os seus procedimentos e controles, de forma a dar fiel cumprimento às exigências legais, sob pena de os administradores não terem suas contas aprovadas.

Por outro lado, há uma crescente conscientização da opinião pública quanto à necessidade do exercício da fiscalização sobre o uso do erário público. Esta situação atribui ao conceito do controle interno e, conseqüentemente, à atividade de auditoria um papel cada vez mais preponderante na administração pública, pois possibilita ações preventivas e corretivas em tempo oportuno.

A ênfase do trabalho de auditoria, neste caso, está na verificação sobre a observância das normas legais e regulamentares e na avaliação sobre a correta utilização dos recursos, buscando obter, entre outros objetivos, uma razoável segurança de que os recursos estão sendo aplicados da maneira mais racional possível; a arrecadação está atingindo todo o campo previsto legalmente e de maneira abrangente; os atos da gestão estão revestidos de todas as formalidades legais estabelecidas e; estão sendo mantidos adequados registros e controle de todo o patrimônio público.

Segundo as Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna,

Controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e as metas estabelecidos sejam atingidos. Essas ações têm a finalidade de conferir precisão e confiabilidade aos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas administrativas prescritas. (Normas Brasileiras de Auditoria)

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de

eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão.

Lefcourt (1991), assim como Rotter (1966), relatou que os indivíduos com controle interno são mais dependentes da informação que está relacionada com sua conduta e decisões futuras; tem como objetivo o aumento de suas condições no ambiente em que vivem ou atuam; estão mais atentos ao êxito por suas habilidades e destrezas; estão mais preocupados por seus fracassos ou erros; resistem mais às manipulações exteriores; aprendem de forma mais intencional, com alto grau de funcionamento acadêmico e atividades mais positivas para atingimento de suas metas.

Outros pesquisadores, trabalhando sobre a história da contabilidade, fazem referência de como se dava a forma de se registrar os fatos.

A necessidade de guardar memória dos fatos ocorridos com a riqueza patrimonial gerou critérios de escritas em formas progredidas mesmo nas civilizações mais antigas, como a da Suméria; há cerca de 6.000 anos, encontram-se já registros em peças de argila que indicam tais evoluções. Pequenas tábuas de barro cru serviam para gravar, de forma simples, fatos patrimoniais diversos. (SÁ, 1994).

Existe, ainda, uma regulamentação específica para o Controle Interno dentro de órgãos públicos. O Decreto nº. 3.591 de 6 de setembro de 2000, dispõe sobre o sistema de controle interno do poder executivo federal, visando sobretudo, à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências, estabelecidas para este fim.

A abrangência de um sistema de controles internos para proporcionar informações relevantes a diversas instâncias da alta administração é vista, normalmente em um ambiente de controle robusto; a necessidade de uma clara segregação entre as funções de supervisão estratégica e as de gestão propriamente dita; e a importância da conformidade com as diretrizes estratégicas.

Justifica-se a necessidade de implantação de sistemas de controle interno na medida em que uma organização evolui alcançando níveis mais elevados, e os seus administradores passam a perceber que não tem mais condições de acompanhar de perto todos os negócios da empresa (ou entidade pública), com a mesma eficiência dantes. Na medida em que a organização vai crescendo, aumentando sua área de atuação e criando novos setores administrativos próprios, gera também a necessidade de maiores controles sobre suas operações de acordo com aquilo que

foi planejado e que fazem parte da política da corporação. O papel do controle interno é o de garantir a continuidade das operações de uma organização, seja esta privada ou pública.

Diferentemente da auditoria, o controle interno atua nas organizações de forma preventiva, concomitante e subsequente, isto é, executa seu trabalho através de normas previamente criadas objetivando sempre a interceptação de erros ou falhas antes mesmo da ação acontecer. Já a auditoria é estabelecida para apuração de possíveis erros cometidos e a consequente punição dos envolvidos.

Em todo tipo de instituição, há a necessidade de se controlar. Porém, em órgãos públicos, a necessidade de um controle interno eficiente é ainda maior, pois lida com recursos financeiros públicos. Assim, a criação e implementação de ferramentas de controle se faz necessário para se ter essa eficiência, quando da conferência das atividades a fim de atingir os objetivos.

Essas ferramentas podem ser de todo o tipo. Desde programas específicos para determinada atividade, até um simples caderno para anotações, por exemplo. Mas todas elas devem estar voltadas para apenas um objetivo: controlar as atividades a fim de que, a qualquer momento, o gestor tenha condições de acessá-las e saber exatamente o que está acontecendo, para suas tomadas de decisões.

Dessa forma, o Hospital Universitário de Santa Maria, não apenas como instituição, mas principalmente como órgão público, possui suas ferramentas para o controle interno. Também possui carências desse tipo de ferramenta, conforme ver-se-á mais adiante.

5.1 FERRAMENTAS DE CONTROLE EXISTENTES

Para que aconteça o controle de forma eficaz, é necessário que se tenham mecanismos para desempenhar tal tarefa, denominadas de ferramentas de controle. Além do mais, esta eficácia do controle interno depende da abrangência destas ferramentas e da fácil visualização, por parte do usuário, da importância que tem o dado informado à ferramenta de controle.

Com a informação lançada corretamente, o gestor terá plenas condições de analisar relatórios, cruzar dados, confrontar análises, enfim, ter o controle total da situação.

No Setor de Contas tem-se a seguintes ferramentas. No setor de internados, existem o relatório de controle de OPM's, o programa de AIH, programa SCF (emissor de relatórios), programa AIHSUS, caderno de controle de AIH de outros municípios, pasta de AIH de outros municípios e protocolo de entrada e saída de prontuários. Já o setor ambulatorial possui como ferramentas o controle de quantidades de procedimentos por serviço, controle de APAC's, controles de laudos de exames para autorizar/realizar, controle de atendimentos ambulatoriais,

Além destes, existem, também, relatórios que abrangem tanto internados como ambulatoriais, e o faturamento como um todo, sendo eles o controle de faturamento separado entre internado e ambulatorial, além do geral, o controle de quantidades de procedimentos realizados, o relatório de faturamento, controle de procedimentos realizados/cobrados por mês, as tabelas de valores ressarcidos ao HUSM pelo SUS e o controle das glosas ambulatoriais e AIH's rejeitadas.

5.2 ABREVIações E TERMOS TÉCNICOS

Já que o assunto é bastante específico, abrangendo hospitais, vários termos técnicos e abreviaturas foram utilizadas. Para facilitar o entendimento, faz-se necessário a descrição destas.

OPM: É a sigla para definir Órteses e Próteses Médicas, que vem a ser um tipo de material utilizado em diversos procedimentos cirúrgicos. São peças artificiais que substituem um pedaço ou todo órgão, pela sua funcionalidade.

AIH: São as autorizações para internações hospitalares. É através deste conjunto de 13 algarismos numéricos que se inicia o processo de cobrança das internações hospitalares.

SCF: Sistema de Contabilidade e Finanças é o sistema onde são registradas todas as informações financeiras referentes a cobrança das AIH's. Este sistema é responsável, também, pela emissão de relatórios diversos referentes ao faturamento hospitalar.

Prontuário: É a denominação da pasta de cada paciente, quando este interna para realização de algum procedimento. É aberta quando da primeira internação. A partir

daí, se torna um arquivo permanente de internações, exames e demais procedimentos referentes a todas as passagens deste pelo Hospital Universitário de Santa Maria, em qualquer período.

Procedimento: é toda e qualquer ação sobre o paciente. Pode ser desde um simples exame até uma cirurgia complexa. É a denominação do que é feito no paciente.

Laudo: é o documento que dá início a todo o processo de cobrança. É nele que serão colocados todos os dados do paciente, bem como os dados clínicos deste. A partir daí é que serão determinados os pacientes que são ambulatoriais e os que são internados. Dentro de cada um destes grupos (internados e ambulatoriais), há ainda uma divisão quanto à complexidade do tratamento. São divididos em Alta Complexidade e em Média/Baixa Complexidade.

Para cada grau de complexidade existirá uma forma diferente de cobrança. Assim, teremos pacientes que serão de alta complexidade ambulatorial, alta complexidade internado, média/baixa complexidade ambulatorial e média/baixa complexidade internado.

Desta forma, os pacientes de alta complexidade (ambulatorial e internado) deverão ter uma autorização prévia de procedimento, ou seja, um profissional auditor autoriza a realização de tais procedimentos, antes de serem realizados.

Já os procedimentos de média/baixa complexidade não necessitam de tal autorização para atendimentos ambulatoriais, apenas para pacientes internados.

APAC: conforme se viu anteriormente, APAC é a autorização para procedimentos de alta complexidade e serve como forma de controle/fiscalização por parte da Secretaria Estadual de Saúde perante os órgãos que atendem pelo SUS (Sistema Único de Saúde). Para esse tipo de procedimento, por ser de alto custo (ou alta complexidade), a autorização deve acontecer antes da realização do mesmo. Somente os procedimentos autorizados, através das APAC's, poderão ser cobrados. O que não significa que serão pagos na sua totalidade já que há, ainda, a necessidade de o paciente assinar a ficha de comparecimento (ou ficha de frequência) para que a documentação comprobatória esteja completa.

Ficha de frequência (ou ficha de comparecimento): É a maneira que o SUS encontrou para comprovar que o paciente realizou determinado procedimento de alta complexidade. É através deste documento, um formulário preenchido com o nome, CPF, CNS e a assinatura do paciente, além da data da realização do procedimento, que servirá como comprovação de que o paciente realmente foi atendido para o seu tratamento.

CNS (cartão nacional de saúde): é o documento necessário a todo usuário da rede SUS para todo e qualquer procedimento que este venha a realizar. É o documento de identificação do paciente usuário.

Ambulatorial: É o tipo de atendimento realizado no paciente. Quando o procedimento não requer que o paciente seja internado, este pode ser realizado a nível ambulatorial. Grande parte dos procedimentos realizados no HUSM são a nível ambulatorial.

Datasus: É o Departamento de Informática do SUS, ou seja, o órgão responsável pela criação, desenvolvimento e suporte de todos os programas de cobrança no Sistema Único de Saúde. Através do *site* www.datasus.gov.br, se tem acesso a esses programas para *download*, além de diversas informações referentes ao SUS.

5.3 NECESSIDADES PARA QUE O CONTROLE INTERNO SEJA MAIS EFICIENTE

Para se ter um controle interno mais eficiente, são necessários várias medidas, conforme ver-se-á a seguir:

- Melhor controle das AIH's de outros municípios: Criar ferramentas que facilitem o controle das AIH's solicitadas a outros municípios, já que hoje em dia, este controle tem que ser feito por meio de um levantamento das AIH's em atraso, quando solicitado.
- Controle das AIH's já digitadas (cobradas), tanto do mês corrente quanto de anteriores: Atualmente, esse controle só ocorre ao final do mês, quando todas as AIH's foram digitadas/cobradas, então consegue-se a separação do que pertence ao

mês e o que é e meses anteriores, dificultando a cobrança das AIH's mais antigas, já que estas possuem um prazo máximo de 6 (seis) meses para cobrança.

- Controle de ligações realizadas: Pelo fato de o setor ter “linha livre” para o telefone (apenas um ramal e três aparelhos telefônicos), já que este é utilizado constantemente para ligações interurbanas ficando, assim, difícil controlar quem liga para onde. Uma das saídas seria cadastrar senhas que seriam distribuídas a cada servidor que, ao realizar suas ligações, ficaria marcado para este ou aquele o número discado, horário, tempo de ligação, etc. Na implantação deste sistema, o problema se resolve, se não, deverá ser criada outra forma de controle para tais atividades.

- Controle de prontuários (entrada e saída): O protocolo, hoje existente, não é muito confiável, já que muitas pessoas de outros setores do hospital entram e saem da sala, em busca de tais prontuários, se tornando difícil tal controle.

- Controle das fichas de frequência de pacientes de APAC's: Este documento, ficha de frequência, é onde ficam confirmadas as presenças dos pacientes no hospital, ou seja, é o documento comprobatório de que o paciente está realizando ou já realizou, tal procedimento. É o documento que serve para o SUS analisar, através de seus auditores, se o que está sendo cobrado, realmente foi realizado. Hoje em dia, temos algumas dificuldades quanto a estes documentos, pois em muitos casos, o paciente chega ao hospital, realiza o exame e ninguém pega a assinatura do paciente ou de um responsável pelo mesmo. A criação de uma forma regular de controle sobre estes documentos é imprescindível para o faturamento hospitalar.

- Controle de portarias: Assim como toda a legislação que regulamenta uma ou outra atividade, as portarias são os documentos regulamentadores do faturamento hospitalar pelo SUS. Estas portarias são emitidas praticamente a cada dia. Porém, há um intervalo que varia de 5 a 10 dias, entre a publicação delas, no Diário Oficial da União, e a disponibilização das mesmas no site da saúde, do governo federal. Além do mais, muitas vezes, quando republicadas, são disponibilizadas juntamente com a sua anterior, naquela data, tornando-se praticamente impossível a operacionabilidade da atualização, quando ocorrem, estes fatos.

- Controle dos laudos enviados à secretaria municipal de saúde, para autorização: O envio para a secretaria de saúde do município ocorre diariamente. Pegando-se os laudos, protocolando-os e enviando através do serviço de transporte do HUSM. O retorno ocorre quase que diariamente, também, porém, sempre com atrasos de 10 a 15 dias. Com isso, o controle sobre os laudos que ainda estão na secretaria de saúde fica dificultado por tais atrasos.

- Controles de APAC's já autorizadas: por ser um processo bastante trabalhos, e muito rápido, tal controle não tem sido realizado. Em primeiro lugar, por não existirem ferramentas suficientes para tal procedimento. Em segundo lugar, pela falta de recursos humanos para isso.

- Controle de cobranças versus altas hospitalares: é uma ferramenta simples e de fácil implementação, pois pega-se os dados já lançados no programa SCI e os dados constantes no programa SIE e confronta-os. Serve para controlar quantas Contas (AIH's ou internações) o HUSM fatura referente ao mês encerrado e nos meses anteriores.

CONCLUSÃO

Conforme visto neste trabalho, o controle, por si só já seria motivo suficiente para qualquer instituição, pública ou privada, de qualquer ramo de atividade buscar ferramentas que facilitem esta operação.

Não somente pela necessidade facultativa de controle, mais ainda pela obrigação, já que a legislação aperta o cerco aos responsáveis fiscais e determina que tenham absolutamente todos os gastos e também as receitas sob controle. Esta lei penaliza de forma dura quem não cumpre o que nela contempla fazendo com que as ferramentas utilizadas para o controle sejam cada vez mais importantes no processo.

Como setor integrante de uma autarquia federal, de caráter absolutamente público, o Setor de Contas, juntamente com os demais setores do Hospital Universitário de Santa Maria realiza suas operações de forma a respeitar a legalidade imposta, controlando cada passo com as ferramentas necessárias para

tal atividade, pois a carência de recursos financeiros para investimentos em ferramentas já prontas determina a necessidade de criação, por parte dos servidores, de técnicas amadoras para que o controle seja realizado. Assim, as ferramentas existentes que fazem parte do dia-a-dia do setor deverão passar por reformulações em um futuro muito próximo.

Hoje, o setor conta com algumas ferramentas (AIHSUS, SCF, Programa de digitação de laudos, de AIH's, de digitação de APAC's) que são obrigatórias para o próprio faturamento e que existem há, pelo menos, 15 anos. De 5 anos para cá, foram desenvolvidos controles paralelos, que centralizam o faturamento e que buscam dados de diversos programas e interligam para se ter uma informação completa.

Os controles citados no item 5.3 devem ser implantados o mais rápido possível, pois a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) obriga a se ter um controle total e permanente das atividades, principalmente as que tenham uma natureza econômica.

Esse mesmo controle interno, quando praticado pelos órgãos e entidades da própria administração, conforme estabelece o art. 74 da CF de 1988, é realizado de forma sistêmica e visa, sobretudo, acompanhar com efetividade as ações praticadas pela administração pública, enfatizando o cumprimento das metas estabelecidas em seus orçamentos. Também, visa a comprovação da legalidade, da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade de tudo que é realizado pelo órgão público, quando da realização das atividades pertinentes ao setor, quando esses se relacionam com o sistema financeiro Federal e também o seu patrimônio.

Objetiva, ainda, o controle das receitas e parte dos gastos realizados no hospital e, sobretudo, auxiliar o controle externo quando no exercício de suas atribuições legais de fiscalizar os gastos públicos. O sistema de controle interno do Setor de Contas traz ainda, como finalidade importante dentro da administração geral, auxiliar o gestor público no sentido de que este, ao empreender suas ações previamente planejadas, execute-as com total segurança, em obediência a legislação, de modo a evitar a ocorrência de erros e condutas impróprias.

Assim, o controle, dentro de um setor que é apenas uma pequena engrenagem de um sistema complexo, torna-se indispensável e inevitável, no sentido de segurança, tanto para o próprio setor e, conseqüentemente, seus servidores, quanto para a instituição de um modo geral.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, Russel L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1979

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, **Auditoria: Um moderno curso e completo**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

BRASIL. **Constituição República Federativa do Brasil**, (1988). São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 06/09/2001**.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 06/02/2001**.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17/03/1964**.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000**.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

GIBSON, James; IVANCEVICH, John M.; DONNELLY, James H.. **Organizações: comportamento, estrutura, processos**. São Paulo: Atlas, 1988

LEFCOURT, H.M. (1991). Locus de Control. Em Robinson, J.P.; Shaver, P.R. & Wrightsman, L.S. (Orgs.), Measures of personality and social psychological attitudes. (pp. 413-493), Califórnia: Academic Press.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Silvio. **Controladoria – seu papel na administração de empresas**. São Paulo. Editora Atlas, 1999.

ROTTER, J.B. (1966). **Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement**. Psychological Monographs, 80, 1-28.

SÁ, A. Lopes de; SÁ, A. M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 8a ed., São Paulo, Atlas, 1994