

AUDITORIA NOS CONTROLES INTERNOS FINANCEIROS DE UM HOSPITAL

RESUMO

Atualmente a demanda por serviços de auditoria contábil e financeira vem crescendo e se consolidando amplamente no mercado, se descreve por uma ferramenta administrativa importante que surgiu com a necessidade de investigar erros e ou fraudes e para controlar os registros contábeis. É realizada para garantir eficácia nos processos administrativos organizacionais das empresas e aperfeiçoando os controles internos. Este trabalho de auditoria foi aplicado em uma entidade Hospitalar, contribuindo na sua continuidade, já que esta organização depende de recursos públicos, privados e próprios. O serviço de auditoria prestado nesta entidade, destaca-se por assegurar que toda sua movimentação financeira seja conciliada, evitando assim os desvios, as fraudes e os erros. Os hospitais de uma maneira geral são um centro de conflitos de interesses políticos, profissionais e assistenciais, exigindo da entidade um grande controle interno administrativo e financeiro, possibilitando os procedimentos corretos, materiais, remédios, pessoal e prestação de serviços. Por esta razão se faz obrigatória, em alguns casos a contratação de empresas de auditoria externas para as devidas análises.

Palavras-chave: Auditoria, Controles Internos e Administração Hospitalar.

ABSTRACT

Currently the demand for financial audit services has been growing widely in the market, because it's an important administrative tool that came with the need to investigate errors, fraud and to control register accounting. It's performed to improve organizational administrative processes in companies. This audit work has been applied in a hospital entity contributing to the continuity and the evolution of society, as this organization depends and public, private and own resources. The audit service stands out, ensuring the register of payments and receipts, all your financial transactions, thus avoiding deviations, fraud and error. Hospitals in general are a center of conflict of political interests, and professional assistance, requiring the entity a large internal control, procedures, materials, medicines, employees and service company. For this reason, it's required in some cases hiring audit firms.

Key Words: Audit, Corporate Governance Hospital and Internal Controls.

1. INTRODUÇÃO

A auditoria contábil das demonstrações financeiras das entidades hospitalares é semelhante ao da auditoria realizada em outras empresas. O trabalho é prestado por contadores, com a finalidade de certificar-se da veracidade dos próprios registros, proporcionando credibilidade às demonstrações financeiras e demais relatórios exigidos. A auditoria engloba a revisão, comprovação, avaliação dos controles e dos procedimentos contábeis financeiros de uma empresa, sendo assim, realiza-se um exame mais amplo na administração dos recursos e na realização dos objetivos planejados. (Martins, 2005).

Devido à polêmica gerada na política sobre os desvios do dinheiro público e a falta de planejamento nas contas públicas da união, nos serviços públicos da saúde, a auditoria tornou-se uma ferramenta de grande importância para o controle destes desvios. Visando a importância deste tema para as empresas este estudo questiona: **Como elaborar os procedimentos analíticos de auditoria em uma entidade Hospitalar?**

Este estudo tem como objetivo principal esclarecer como se elabora os procedimentos analisados pela auditoria nos controles financeiros de uma entidade Hospitalar. Atendendo o principal objetivo deste trabalho foram destacados os seguintes objetivos específicos: primeiro conceituar auditoria; segundo como elaborar os procedimentos analíticos realizados pela auditoria; terceiro descrever como funciona a gestão financeira dentro de um hospital; quarta aplicação da lei criada para filantropia no Brasil.

No Rio Grande do Sul existem cerca de 20.047 estabelecimentos da saúde em 2013, segundo os dados coletados no site do Ministério da Saúde. Estes são totalmente influenciados pela atuação do governo e suas operações são reguladas por ele. Por fim a justificativa desta pesquisa trata da essencialidade deste serviço para a sociedade, havendo a necessidade de esclarecer melhor os controles financeiros e o planejamento estratégico na gestão hospitalar. (SALU, 2011)

Quanto à estrutura do trabalho é iniciada pela introdução, no segundo item é descrito o referencial teórico que pode conceituar a auditoria contábil, os procedimentos e as normas de auditoria, já no terceiro item, discorre sobre metodologia usada, após este, há o quarto item que será analisado e descrito a prestação de serviço de auditoria em uma entidade Hospitalar na prática, finalizando com o quinto item relatando as considerações finais a respeito do estudo.

2. AUDITORIA

2.1 CONCEITO DE AUDITORIA

A auditoria originou-se do capitalismo e da necessidade de regular e analisar todos os controles internos e os registros contábeis. Após o aparecimento de grandes empresas e do desenvolvimento econômico, criou-se a necessidade de avaliação e investigação dos resultados das atividades que envolviam os recursos financeiros, esta investigação somente produziria algum efeito, se elaborassem uma ferramenta administrativa como a Auditoria Contábil para testar os resultados financeiros das empresas. (Almeida, 2010).

Franco conceitua auditoria em “exames de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações, obedecendo as normas apropriadas e se os procedimentos e as demonstrações contábeis estão de acordo com os princípios da contabilidade. ”

Segundo William Boyton, (tradução José Evaristo dos Santos 2002 p.34):

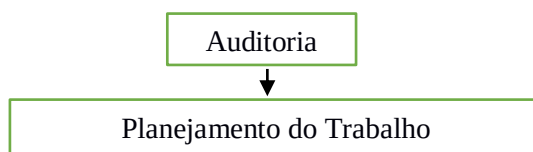
A Auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

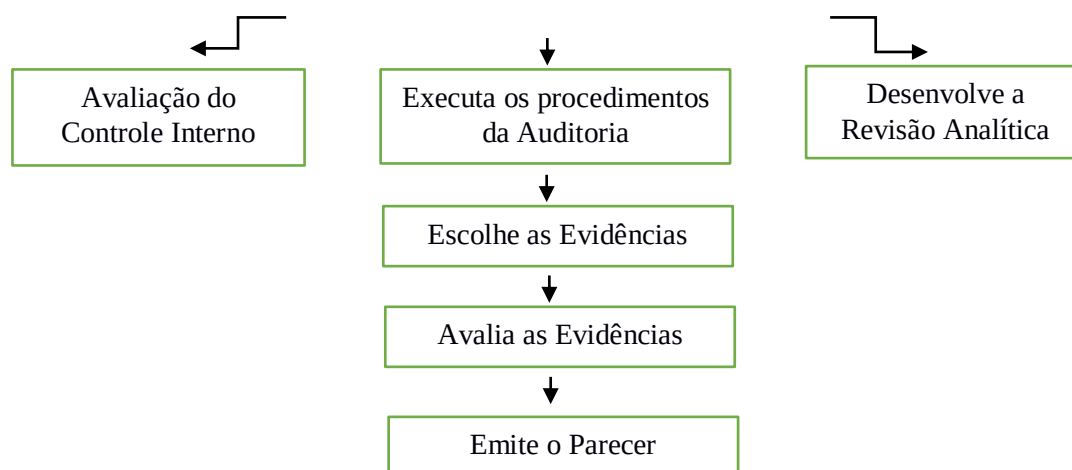
A legislação para regular a auditoria surgiu oficialmente com os escândalos de fraude na bolsa de valores nos Estados Unidos. No Brasil foi criada a lei nº 6404, Lei das Sociedades por Ações, normatizando as práticas dos relatórios e trabalhos de auditoria, pois já haviam muitas multinacionais que adentraram no país exigindo a contratação de consultorias de auditoria. Após foi criada a Comissão de Valores Imobiliários a (CVM) e a Lei 6385/76, com a responsabilidade de regular as normas contábeis e a auditoria. (ZAPPA HOOG, 2011)

Para Attie (2009, p.25), “a auditoria é uma especialidade contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. ”

Neste estudo o enfoque é sob aspecto financeiro, na resguarda de créditos de terceiros, contra fraudes e perdas patrimoniais, a auditoria contábil compreende no exame de documentos, registros, além de realização de inspeções e obtenção de informações de fontes internas e externas, tudo relacionado com o controle do patrimônio. (CRCCE, 2015)

Detalhamento da execução da Auditoria, por Almeida, 2010:





Fonte: Almeida, 2010.

2.1.1 Auditoria Interna

A auditoria interna funciona como um controle gerencial dentro das grandes empresas, onde são feitas medições e avaliação da eficiência e eficácia de outros controles. O auditor interno é um profissional independente que se reporta a diretoria prestando assessoramento à administração da empresa, auxiliando as organizações a alcançarem suas metas acertadas na assembleia. (C. F.C, 2015)

Com a expansão dos negócios, a administração empresarial sentiu a necessidade de enfatizar às normas e procedimentos internos, no caso de ausência dos responsáveis, há o auditor interno para validar tais procedimentos, acompanhar e verificar se os objetivos estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa. (ALMEIDA, 2008)

O auditor interno visa complementar o trabalho do auditor externo, que além de emitir sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis, passou a emitir relatórios de comentário, os quais são apresentadas sugestões para solucionar os problemas da empresa analisada. Este profissional elabora a auditoria com mais frequência, com maior grau de profundidade e visando também as outras áreas não relacionadas com a contabilidade, como o controle de qualidade por exemplo. (CREPALDI, 2007)

Para Cavalcanti a administração da empresa sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas e aos procedimentos internos e na supervisão pessoal de todas as suas atividades, através da auditoria é possível regular estes procedimentos. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa, e destaca os

principais objetivos do auditor interno que são: (CAVALCANTI 1996, p.25 apud. BRITO E FERREIRA)

- a) verificar se as normas internas se estas são respeitadas;
- b) verificar a necessidade de aperfeiçoar as normas internas vigentes;
- c) verificar a necessidade de novas normas internas;
- d) efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.

Segundo o autor Almeida, o Auditor interno fica assim relacionado com a empresa:

Presidência → Auditor Interno → Diretoria

2.1.2 Auditoria Externa

As consultorias de auditoria externa cresceram no país após as instalações de diversas associações internacionais nas últimas décadas no Brasil. Houve uma necessidade legal, diante da implantação dos controles internos dentro das organizações para evitar estes desvios, fraudes e erros nas empresas. (CVM, 2015).

Somente em 1965 o Brasil disciplinou o mercado de capitais com o invento da Lei 4.728, estabelecendo medidas para o desenvolvimento e controle das grandes empresas onde veio a surgir a auditorias independentes. Em seguida o Banco Central do Brasil estabeleceu vários regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional (SNF) e companhias abertas. (Banco Central Brasil, 2015).

A auditoria externa é aquela em que o serviço é praticado por contadores que atuam por conta própria e credenciados pelos órgãos específicos (CRC, CVM, Banco Central, BACEN). Chama-se de auditor independente aquele que expressa uma opinião imparcial, além daquelas que os profissionais encarregados pela empresa apresentam e elaboram, nas demonstrações contábeis e demais procedimentos dos controles internos. (Site CVM, 2015).

Segundo Franco (2011, p. 218) também define auditoria externa:

É aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.

Consequentemente, o trabalho de verificação da situação patrimonial e financeira passou a ser realizada por auditores independentes, com domínio da contabilidade e atividades das empresas.

2.1.2.1 Testes de Auditoria

2.1.2.1 Testes Observância

Testes de observância visam a obtenção razoável de segurança nas informações coletadas e acompanhar os procedimentos de controle interno das empresas auditadas. (NBC, T11, 2015)

2.1.2.1 Testes Substantivos

Os testes substantivos visam a obtenção de evidências quanto a exatidão das informações recebidas e nos dados coletados no período auditado, bem como sua integridade quanto aos registros e transação de saldos. (NBC, T11, 2015)

2.1.3 Procedimentos realizados na auditoria contábil

A auditoria realizada nos controles internos avalia o sistema de controle da empresa, verifica se o sistema levantado é o que está sendo praticado, avalia a possibilidade de revelar os erros e irregularidades e determina tipo, data, e volume dos procedimentos de analíticos. Determinar antecipadamente os valores significativos que afetam nas demonstrações contábeis. Um bom sistema de controle interno funciona como uma detecção destes erros e irregularidades, quando o sistema é forte é possível reduzir o volume dos testes. (CFC, 2015)

As diretivas dos procedimentos realizados na auditoria dos controles internos de um Hospital, segundo (MARTINS, 2005) são:

- a) salvaguardar os ativos;
- b) registros e documentação adequada;
- c) evitar segregação de funções;
- d) agilidade nos procedimentos e nas transações de valores;
- e) aderência as normas;
- f) controles físicos sobre os bens e informações.

São exemplos de controles internos, os procedimentos de aprovação e autorização, e controle de segregação de função, por exemplo, pessoas com o acesso aos registros contábeis não podem ter acesso aos ativos da empresa, controle de estoques e auditoria interna. Análises e cálculos de indicadores, controle de qualidade, treinamento, orçamentos e fluxo de caixa, com estes dados é possível emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras. (ATTIE, 2009)

2.1.4 Órgãos Reguladores

Os órgãos reguladores da Auditoria, que ditam regras à profissão e estabelecem diretrizes as atividades a serem seguidas pelos profissionais no desenvolver de seus trabalhos segundo o site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, acesso 2015) são estes:

a) O Conselho Federal de Contabilidade com o auxílio do Comitê de Normas de Auditoria do IBRACON publica as normas, notícias e eventos importantes que contribuem a classe contábil no país. Registrando e fiscalizando os profissionais da contabilidade.

b) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil foi constituído em 1971, surgiu com a união de dois institutos criados para a contadores que trabalhavam para auditoria independente o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI), que se uniram para uma melhor estrutura. É uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos.

Banco Central do Brasil foi criado pela necessidade de se regular todos os outros bancos no país e responsável pela emissão do papel-moeda e exercendo o papel de banqueiro do Estado. CVM Comissão de Valores Monetários criada pela Lei nº 6.385/76, é uma entidade autárquica e vinculada ao Ministério da Fazenda. Funciona como órgão regulador do mercado de capitais e de auditorias e auditores que estão sujeitos a prévio registro na CVM e para este registro devem estar também registrados no CRC, haver exercido atividade de auditoria a mais de cinco anos, manter escritório legalizado. Devem seguir as normas de avaliação de investimentos, método de equivalência patrimonial, consolidação e demonstrações financeiras e reavaliação de ativos.

e) “Audibra – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, foi fundado em 1960 é uma sociedade civil de direito privado e não tem fins lucrativos. O principal objetivo do instituto é promover o desenvolvimento da auditoria interna.” (CFC, acesso 2015)

2.1.5 Normas Brasileiras da Auditoria

As normas de auditoria contábil têm o objetivo de colocar diretrizes nas consultorias e nos profissionais da área de auditoria, avaliando as organizações para possam emitir um parecer sobre as análises da situação financeira e econômica, estimativa e probabilidade de riscos fiscais, societários, estratégicos do negócio. (ZAPPA HOOG, 2011)

Estas normas funcionam como um meio de reger, avaliar uma organização, no sentido de emitir uma opinião sobre sua situação em que a mesma se encontra, principalmente visando aspectos financeiros e econômicos já realizados ou casos de estimativas e probabilidades de riscos fiscais, societários e estratégicos do negócio. (ZAPPA HOOG, 2011)

Conceitua Franco (2011, p.56): “Por normas de auditoria são entendidas as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil em todos os países, com o objetivo de regulação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções”.

As resoluções do CFC a partir de 2009, aprovadas pelo CFC visando a padronização com as Normas Internacionais de Contabilidade, estas normas são extensas e se encontram nos sites dos órgãos reguladores delas, chamada de Normas Brasileiras de Contabilidade Trabalho de Asseguração - NBC TA (01 a 810). Estas normas dão diretrizes as consultorias e profissionais de Auditoria há publicações destas normas na íntegra nos sites da IBRACON, CRC, CFC, CVM entre outros. (ZAPPA HOOG, 2011)

2.1.6 Isenções Fiscais

As qualificações das instituições filantrópicas propiciam isenções fiscais às entidades sem fins lucrativos de acordo com sua área de atuação, os benefícios fiscais podem determinar sua vantagem competitiva em relação às organizações privadas com fins lucrativos. Conforme o Ministério da Saúde os Hospitais privados que apresentam gratuidade no total dos seus serviços prestados, com percentual de, no mínimo de 20% a 60% para a população do Sistema Único de Saúde, tem isenção parcial no total dos impostos Federais, Estaduais e Municipais e com seu cadastro regular no Conselho Nacional de Assistência Social e (CNAS) e Conselho Nacional da Saúde (CNS) (SALU, 2013).

As entidades Hospitalares que tem obrigatoriedade de contratar auditorias independentes são referidas na Lei Federal nº 12101 de 27 de novembro de 2009, define o parâmetro (SALU, 2013 pag. 12): “As entidades filantrópicas que têm faturamento superior a R\$ 2,4 milhões por ano estão obrigadas a apresentar suas demonstrações contábeis devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado”

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Neste item do trabalho, classifica-se a pesquisa, indicando qual foi a metodologia utilizada que está ligada aos procedimentos necessários que serão usados para alcançar o objetivo principal deste trabalho, é realizado na modalidade de artigo, voltado ao estudo do campo contábil. (LAKATOS, 2010)

Segundo Gil a pesquisa classifica-se como Estudo de caso, quando é definido como e porque, são estudados os dados relevantes na análise dos resultados, o objetivo é descritivo pois

descreve o trabalho de auditoria em campo e através das amostras documentais levantadas no Hospital, baseado no conhecimento teórico pesquisado na literatura para a aplicação na prática, descrevendo os resultados na validação dos testes de auditoria.

Segundo GIL, a abordagem da pesquisa é qualitativa, visto que analisa os dados da pesquisa documental e bibliográfica, com observação direta e intensiva. Também foram realizadas as análises das situações no contexto real dentro do setor da controladoria de forma detalhada para o melhor entendimento durante a prática da auditoria e entrevistas com os responsáveis da empresa.

Quanto a natureza é aplicada, visto que são elaborados questionários, pesquisa de campo e análise de documentos, conjuntamente com o conhecimento teórico realizado no trabalho de auditoria. (SEVERINO, 2007)

Quanto as técnicas de coleta e análise de dados, no que se refere a coleta foi realizada a pesquisa documental por amostragem, levantando informações e interpretando situações. A amostra coletada gera mais informações, visando a capacidade de relatar informações com maior exatidão. A análise da pesquisa documental foi realizada por meio digital gerados pelo sistema informações da empresa e repassados aos funcionários responsáveis, como o Balanço Patrimonial, o Demonstrativo de Resultado, a razão contábil, assim como extratos bancários, prontuários, duplicatas e demais documentos oriundos da movimentação financeira da empresa. (ALVES, 2007)

A seguinte técnica de coleta de dados trata-se do levantamento de campo onde é elaborado questionário pelo auditor responsável e por fim, foi realizada a pesquisa bibliográfica para fundamentar os resultados obtidos. (LAKATOS, 2009)

Quanto a delimitação da pesquisa, se restringe ao setor financeiro e ao trabalho de auditoria realizado no Hospital localizado no município de Saporanga no Estado do Rio Grande do Sul, no período de 2011.

4 AUDITORIA REALIZADA EM HOSPITAL

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA

A empresa é uma sociedade privada, de caráter filantrópico localizada na grande Porto Alegre, refere-se a um “hospital que foi fundado a partir da mobilização dos moradores da cidade em 1951, iniciando com 50 leitos, arrecadados de doações da própria comunidade local, em festas comunitárias. O objeto social é prestar serviços de saúde na área hospitalar. A missão

do Hospital é prestar serviços de saúde, baseado nas melhores práticas médicas, assistenciais e de gestão, por meio de profissionais qualificados e comprometidos. Um total de 110 médicos credenciados e já contratados de diversas especialidades, com base nas informações fornecidas pelo hospital. (Hospital Sapiranga, 2015)

Conforme entrevista realizada com um funcionário do financeiro, o Hospital retrata que o modelo de gestão é participativo, descentralizado, a contabilidade e a auditoria são terceirizadas, onde o sistema de contabilidade atual é por centro de custos e o método de controle do estoque utilizado é por absorção. Por ser uma entidade filantrópica há isenções e benefícios fiscais, é confirmada a documentação legal e se tem permissão do fisco.

Os critérios utilizados para determinar o custo de cada paciente são os custos médios unitários de cada departamento. A gestão da entidade faz uso de relatórios de acompanhamento custo, lucro e volume.

4.2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Neste item do trabalho da auditoria partindo do planejamento e plano de auditoria até a avaliação dos controles internos, usando as amostras documentais recolhidas, procedendo uma revisão analítica e observar se o inventário permanece sempre atualizado. O processo de análise é realizado nas perdas recuperáveis e irre recuperáveis das contas dos pacientes, junto aos funcionários e ao departamento de contabilidade com qualidade, pontualidade e eficiência nos processos.

Quadro I

Procedimentos Analíticos	Autor/Ano/Página	Procedimentos A. /Hospital
a) Plano de Auditoria b) realizar testes substantivos e observância; c) avaliar riscos e distorções relevantes; d) determinar qualquer diferença encontrada nos valores registrados antes da elaboração do parecer final da auditoria;	Resolução do CFC nº 931 aprova Norma NBC TA520	a) Plano de Auditoria: Preparar os papéis de trabalho e coletar as provas a serem examinadas; b) realizar testes substantivos e observância; c) verificar se a entidade está prestando contas ao Conselho Nacional de Assistência Social; d) verificar se a entidade está com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social devidamente atualizado;

f) São aplicados exames específicos na movimentação contábil e financeira dentro do período acertado; g) Relacionar com o controle do patrimônio as informações coletadas; h) Verificar se estes registros estão de acordo com os princípios fundamentais e normas da Contabilidade; i) Avaliar se estes valores refletem a situação econômico-fin. do patrimônio;	Franco p. 22	f) Analisar toda a movimentação contábil e financeira do período a ser auditado; g) Testes substantivos comparando os saldos das contas do balanço patrimonial com os relatórios do setor financeiro; h) Verificar se os registros estão de acordo com os principais. Se certificar se os pagamentos de impostos devidos foram realizados;
j) Elaboração do Parecer técnico.	Resolução do CFC nº 986 aprova NBC T 12	i) Analisar os contratos realizados com o estado e município. Analisar as requisições de medicamentos e material hospitalar. Efetuar testes nos cálculos de depreciação, retenções. j) Elaboração do Parecer técnico.

Fonte: Autor.

Este quadro visa comparar os procedimentos realizados na auditoria da teoria à prática:

- a) O processo de auditoria começa com o planejamento das etapas do trabalho, evitando assim, perdas de tempo no desenvolver da auditoria. Na busca de um melhor entendimento do negócio, são examinadas as taxas, as políticas da empresa, a inflação, as práticas contábeis, o sistema de informação e controle interno, a complexidade das transações, o cronograma e organização da equipe. Preparar o cliente para ser auditado é solicitado que o mesmo tenha todas as informações necessárias no momento da chegada do auditor que avaliará as contas da empresa. Estabelecer o objetivo da auditoria, o prazo, as soluções em potencial e revelar a legislação aplicável. (Resolução do CFC nº1.035/905)
- b) o procedimento seguinte é aplicado os testes de observância e substantivos nos controles internos, utilizando as amostras documentais recolhidas, desempenhando a revisão analítica e garantindo assim um inventário atualizado. O processo de análise é realizado principalmente nas perdas recuperáveis e irre recuperáveis de receita, junto aos pacientes, funcionários, ao departamento de contabilidade e com maior exatidão possível na conclusão do trabalho. (FRANCO, 2011)
- c) conforme as normas citadas acima são verificadas se o Hospital está de acordo com o Conselho Nacional de Assistência Social. Também são avaliados os riscos e os procedimentos

quanto ao faturamento do hospital, os termos utilizados não são notas fiscais e sim prontuários, são analisados todos os pedidos e anotações e se estão de acordo com a patologia, se o tratamento oferecido pelo médico responsável pelo caso.

d) os problemas verificados em várias etapas do procedimento foram os erros e falta de dados, tanto por parte do médico ou da enfermagem, até chegar ao funcionário do faturamento, o mesmo deve retornar para realizar as devidas correções e anotações. Em seguida, estes dados são levados ao fechamento do prontuário emitindo a fatura que é arquivada ou enviada aos convênios dos usuários se o mesmo obtiver.

e) conforme Franco o auditor deve determinar valores aceitáveis e proporcionar razoável segurança para elaborar os pareceres.

f) de acordo com o autor Franco, as análises documentais são utilizadas tabelas nos controles internos, por exemplo, é apresentada uma forma precisa de todas as taxas e custos dos materiais e medicamentos gastos com o tratamento do paciente desde a sua internação até sua saída. Estas contas são verificadas pelo perito responsável do convênio do paciente ou arquivadas para controle do sistema único de saúde.

g) testes substantivos comparando os saldos das contas do balanço patrimonial com os relatórios do setor financeiro são realizados com base na teoria de Franco citada no quadro acima.

h) verificar se os registros estão de acordo com os principais dados coletados, certificar-se que os pagamentos de impostos devidos estão amortizados e devem estar em conformidade com a resolução do Conselho Federal de Contabilidade. (Resolução do CFC, 2003)

Observar se a tarefa executada está de acordo com as Normas de Auditoriam e se foram executadas em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade adotados no Brasil, bem como levando-se em conta as normas aplicáveis às entidades filantrópicas, nos termos dos regimentos do CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social). Reparar as demonstrações contábeis daí decorrentes, se refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio e os resultados do período examinado. A natureza e extensão do programa de Auditoria Contábil estão contidos nos seguintes procedimentos analíticos conforme consta na Comissão de Valores Imobiliários. (CVM, 2015).

i) analisar a transação dos saldos correspondentes e verificar a posição patrimonial, confirmando os valores, e datas da aquisição e inventário; (Resolução do CFC, 2003)

j) quanto ao parecer técnico foi elaborado conforme as normas e opinião do auditor, os erros são detectados por estes relatórios da entidade, por exemplo, erros na digitação, na quantidade de estoque, ou seja, medicamentos ou materiais a serem utilizados em todo o hospital e são estes os erros mais constantes identificados.

As auditorias de contas de resultado, dos controles internos são procedimentos, que variam de acordo com o auditor. Os procedimentos realizados de auditoria podem ser elaborados nos principais elementos que compõem as demonstrações contábeis e de acordo com as operações administrativas de cada hospital. O Conselho Fiscal da Sociedade Beneficente do Hospital, com sede no RS, incumbiu de proceder à Auditoria das Demonstrações Contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2011. (Resolução do CFC, 2003)

4.2.1 Disponibilidades

Esta conta é uma conta do Ativo e representa os recursos disponíveis no Caixa ou Bancos, é realizada por esta razão um volume de procedimentos de auditoria que compreende em confronto de saldos de valores, utilizando a razão contábil refletindo nos valores auditados. O auditor deve realizar testes observância para verificação da existência de efetividade e continuidade nos controles internos, testes subjetivos para obter as evidências, exatidão e validade dos dados, verificando os riscos ou fraudes e demais restrições. (ALMEIDA, 2008)

Análise documental realizada nos controles, na conta Disponibilidades no procedimento de auditoria:

- a) saldos de extratos bancários.
- b) circularizações (cartas emitidas as instituições financeiras);
- c) cheques à vista em poder da entidade.
- d) aplicações com liquidez imediata.
- e) contagem de caixa, deve ser de surpresa.
- f) pedido de *Cutoff* (momento de parada na emissão dos cheques).
- g) testes utilizando livro caixa.
- h) Conciliação bancária segundo dados retirados dos papeis de auditoria do período de 2011.

Os principais riscos na conta Disponibilidades:

- a) prazos não respeitados.
- b) segregação de funções, quando a função do caixa também supervisiona o trabalho.
- c) Falha nos depósitos de clientes.
- d) Movimentos omissos, falta de disponibilidades.
- e) Administração do caixa inadequado. (ALMEIDA, 2008)

A conta de disponibilidades do hospital conforme os dados retirados dos papéis de trabalho de auditoria:

O grupo de Disponibilidades da Empresa compõe-se pelas rubricas Caixa, Bancos e Aplicações de Liquidez Imediata, os quais juntos encerraram o período auditado com um montante de R\$ 1.950.906,36. Examinamos os saldos contábeis apresentados pela Auditada através do confronto dos saldos de Caixa, dos Bancos e dos Investimentos com seus respectivos relatórios financeiros, contábeis e extratos bancários respectivamente, totalizados R\$1.867.789,25. Verificou-se uma divergência, num valor de R\$ 83.117,11 valor que foi reconciliado e encontrado nos boletins de caixa manuais, não registrado no sistema da empresa.

4.2.2 Estoques

O Estoque nas entidades hospitalares, são os medicamentos e materiais utilizados e distribuídos no ato clínico. A análise de testes realizados na conta de estoque no procedimento da auditoria segundo Attie:

- a) recontagem do estoque;
- b) questionário;
- c) se os materiais estão em poder de terceiros ou em trânsito;
- d) se estão bem classificados nas demonstrações financeiras.
- e) exame documental em Notas Fiscais de compras;
- f) testes substantivos; (ATTIE, 2011)

Efetuada os testes substantivos dos materiais e o confronto dos saldos constantes no Registro de Inventário, denominado “Inventário do Fechamento Sociedade Beneficente”, frente aos saldos apresentados pela contabilidade, que em 31/12/2011 totalizavam R\$ 121.095,10 e não houve diferenças de saldo.

O Departamento Farmacêutico localiza-se no terceiro andar do Hospital, num espaço restrito para os colaboradores pertencentes ao setor, e os funcionários que desejarem materiais e medicamentos os solicitam mediante requisições por escrito no balcão de atendimentos. O inventário é realizado ciclicamente conforme sugestão da auditoria, em períodos semestrais.

O registro de consumo de Estoque, de entrada e saída de materiais, de acordo com informações recebidas através da contadora da Auditada, é efetuado pelo próprio setor responsável. Para contabilização do consumo mensal, é extraído um relatório do sistema em que é lançada a movimentação do estoque, onde é efetuada uma conferência do mesmo, e, após isso, o registro é efetuado manualmente pela contadora da Auditada.

4.2.3 Contas a receber

Nesta conta aparecem os direitos adquiridos, o objetivo do auditor será realizar testes observância para verificação da existência de efetividade e continuidade nos controles internos, testes subjetivos para obter as evidências, exatidão e validade dos dados, verificando os riscos ou fraudes.

Análise realizada nos controles das Contas a Receber no processo de auditoria:

- a) obter do sistema os relatórios referentes ao cadastro de clientes e serviços registrados e se estão devidamente atualizados e convênios com planos de saúde.
- b) verificar se todas as prestações de serviços forma devidamente faturadas de acordo com a legislação em vigor, se as prestações correspondem aos serviços prestados e se foram registrados na sua totalidade e se estão registrados na conta apropriada.
- c) se todas as cobranças estão devidamente contabilizadas.
- d) se os prazos e saldos devidamente registrados e considerados.
- e) conferir se os registros de clientes nesta conta estão adequadamente geridos, assegurando a cobrança dos valores em dívida nos prazos fixados.
- f) conferir as rubricas nas demonstrações financeiras, se refletem com os valores corretos referente a prestações de serviços, clientes e provisões para cobrança duvidosa.
- g) política de anulação de débitos obsoletos.
- h) reportes para as entidades externas (ACSS, ARS, IGAS, IGF entre outros)
- i) circularizações. (ALMEIDA, 2008)

Os principais riscos nas contas a receber são:

- a) registros indevidos ou não efetuados no faturamento.
- b) registros indevidos ou não efetuados no ato clínico.
- c) ajustes não aprovados.
- d) incobráveis não provisionados. (ALMEIDA, 2008)

4.2.4 Compras e Contas a pagar

Nesta conta estão todas as obrigações para com terceiros, engloba as contas fornecedores, empréstimos a pagar, impostos a pagar, etc. O objetivo do auditor será realizar testes observância para verificação da existência de efetividade e continuidade nos controles internos, testes subjetivos para obter as evidências, exatidão e validade dos dados, verificando os riscos ou fraudes. (ALMEIDA, 2008)

Análise realizada nos controles do Contas a Receber no processo de auditoria:

- a) Obter do sistema os relatórios referentes ao cadastro fornecedores, empréstimos a pagar e impostos a pagar, verificando se estão devidamente atualizados.
- b) verificar as compras de medicamentos, materiais e de serviços realizados e se estão registrados corretamente.
- c) se todas as cobranças estão devidamente contabilizadas.
- d) se os prazos e saldos estão devidamente registrados na conta fornecedores.
- e) conferir se os registros nas contas a pagar, se estão adequadamente geridas, assegurando a cobrança dos valores em dívida nos prazos fixados.
- f) conferir as rubricas nas Demonstrações Financeiras, se refletem com os valores corretos referente a todas as obrigações da entidade.
- g) reportes para entidades externas (ACSS, ARS, IGAS, IGF entre outros).
- h) Circularizações de fornecedores e despesas antecipadas.

Os principais riscos ou omissões:

- a) custos mal classificados.
- b) registros dos custos em períodos equivocados.
- c) registro sem a obtenção do serviço ou do bem.
- d) registros não aprovados.
- e) excesso de compras no estoque, risco de obsolescência.
- f) recepções não contabilizadas oportunamente. (ALMEIDA, 2008)

Exemplo na prática Teste de Análise de inadimplência conforme o decorrer dos trabalhos:

Foi ainda escopo de nossos trabalhos a análise do grau de inadimplência, com base no relatório de "Aging List" apresentado pela Auditada, o qual demonstrava a evolução sintética das operações com uma posição dos valores de títulos vencidos e a vencer em 30, 60, 90 e 180 dias, o que permitiu um controle detalhado por datas de vencimento de recebíveis.

Verificamos uma inadimplência, no que tange aos recebíveis em aberto há mais de 90 dias, de R\$ 177.171,29, representando 10,14% do portfólio de recebíveis, o qual consideramos um risco alto, cujo monitoramento deva ser mantido constantemente.

4.2.5. Imobilizado

Nesta conta o objetivo do auditor será realizar testes observância para verificação da existência de efetividade e continuidade nos controles internos, testes subjetivos para obter as evidências, exatidão e validade dos dados, verificando os riscos ou fraudes.

Análise realizada nos controles da conta Imobilizado no processo de auditoria:

- a) verificar todas as aquisições do imobilizado e se estão registrados no sistema corretamente.
- b) cálculos das amortizações de acordo com a vida útil, se estão devidamente salvaguardados e inspecionados.
- c) revisar as provisões de perda de valor.
- d) revisar com os saldos dos reflexos do balanço patrimonial.
- e) se estão por centro de custos.
- f) verificar se o controle está adequado em caso de imobilizado financiado por fundos comunitários.

Os principais riscos e omissões:

- a) Compra e venda de imobilizado sem registro ou valores errados.
- b) imobilizado adquiridos a um custo elevado.
- c) aquisições não autorizadas.
- d) taxas de amortizações incorretas, erro nos cálculos.
- e) Reavaliações não realizadas por peritos independentes.
- f) Ativos desviados. (ALMEIDA, 2008)

Dados coletados nos papéis de trabalho, da conta de Imobilizado do Hospital:

O Ativo Imobilizado apresenta um saldo de R\$ 11.530.154,39. Entretanto, conforme informações recebidas através da contadora da Auditada, está em fase de elaboração o tombamento patrimonial dos bens da Entidade.

Depreciação do Ativo Imobilizado

A partir de dezembro de 2007, a Auditada adotou a prática de registro de depreciações para Bens do Ativo Imobilizado. Entretanto, o cálculo realizado para apurar o valor a depreciar utiliza como base o saldo remanescente das rubricas do Ativo Imobilizado.

Salientamos que esta prática, no longo prazo, trará distorções às Demonstrações Financeiras, uma vez que não está sendo considerado o prazo de vida útil dos bens individualmente, sendo simplesmente considerado o saldo total da rubrica.

4.2.6 Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho devem ser entendidos como evidências e provas da formalização do trabalho do auditor. São elaborados os testes das evidências trabalhos em campo e concluídos.

De acordo com Franco (2001), “A finalidade principal dos papéis de trabalho do auditor é a de servir como base e sustentação da opinião do auditor. Eles constituem o testemunho do trabalho que o auditor efetuou, a forma como foi realizado esse trabalho e registram e documentam as conclusões a que o auditor chegou. ”

Segundo Attie (1998), os papéis trabalho são o conjunto de formulários e documentos extraídos na realização da auditoria, ou seja, é constituída de evidências do trabalho realizado bem como o fundamento de sua opinião.

Para Almeida (1996, p. 68), os papéis de trabalho representam o registro de todas as evidências, por meio da observação, inspeção, indagação, investigação, obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria.

A primeira evidência a ser analisada é a do balanço patrimonial, a razão do período a ser auditado, após dos relatórios da entidade e fluxo de caixa.

Os papéis de trabalho, tem por objetivo formalizar os procedimentos realizados na empresa no momento da auditoria, logo abaixo estão demonstrados os testes substantivos das contas que constituem o controle internos do Hospital.

4.2.7 Relatórios de Auditoria

Os relatórios da auditoria formalizam as constatações dos principais pontos auditados, seus riscos e seus reflexos, e sugestões para correção das falhas, irregularidades ou pendências verificadas, com fundamentação legal dos princípios e pontos levantados. Fazem parte dos relatórios as demonstrações contábeis, notas explicativas e relatório de opinião da auditoria, que devem obrigatoriamente. (CFC, 2008)

No sumário da auditoria vai o resumo das principais constatações analisadas para serem conferidas após o término do trabalho em campo.

O parecer representa o produto final do trabalho do auditor, no Brasil é chamado de parecer por recomendações da IBRACON, deve ser dirigido a diretoria, ao conselho de administração ou aos acionistas. (ZAPPA HOOG, 2008)

Neste parecer deve constar a data do término do serviço de auditoria, assinado pelo contador responsável com registrado na CVM.

O parecer padrão consta os seguintes parágrafos segundo CFC (2008):

- a) primeiro parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e a definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- b) parágrafo referente à extensão dos trabalhos;
- c) parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis

As demonstrações financeiras de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas, devem apresentar informações dos valores do período a ser auditado.

Existem diferentes tipos de pareceres que são:

- a) parecer sem ressalva ou parecer-padrão;
- b) parecer com ressalvas se que diferencia do padrão no parágrafo da opinião deixando claro a origem ou motivo da ressalva a respeito da situação patrimonial e financeira;
- c) parecer adverso é emitido quando as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa, respeitando os princípios fundamentais da contabilidade;
- d) negativa de parecer do auditor, em casos onde ele não obtiver informações suficientes para formar sua opinião. (CFC, 2008)

Ressaltando que os problemas levantados nestes relatórios têm por objetivo auxiliar a Auditada na estruturação de seus procedimentos, bem como alertar quanto à continuidade da operacionalidade da Entidade.

4.2.8 Isenções

Dados coletados dos papéis de trabalho da auditoria realizada no hospital no final do período de 2011:

As obrigações referente a filantropia, inclui o exame se a Entidade, como Sociedade civil de caráter filantrópico sem fins lucrativos, está mantendo concordância com os critérios estabelecidos pelo Ministério da Saúde, para dispor da Concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso I do artigo 21 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e da Isenção das Contribuições Sociais destinadas à Previdência Social, conforme Instrução Normativa MF/RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010. Comenta-se sobre a Isenção de Contribuição à Previdência Social, durante o trabalho, foi analisado se a Entidade seguiu as regras pertinentes para que a mesma continue a usufruir da isenção das contribuições sociais destinadas à Previdência Social.

A Entidade busca atender ao que determina a Instrução Normativa nº 1.071, de 15 de setembro de 2010, Capítulo 5, Seção 1 “Da Isenção”, artigo 227º, que diz: “A entidade

beneficente de assistência social certificada na forma da Lei nº 12.101, de 2009, fará jus à isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991.

Quanto a Gratuidade a Entidade não está mantendo atualizado os registros, em sua contabilidade, valores referentes à Gratuidade, onde é comprovada a filantropia através da prestação de serviço para o SUS. De acordo com a Lei nº 12.101/09, art. 4º, incisos II e III: “A entidade deverá (...) ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% e comprovar, anualmente, a prestação dos serviços (...), com base no somatório das internações realizadas e dos atendimentos ambulatoriais prestados. ” Durante o exercício de 2011, a Entidade atendeu ao respectivo percentual de 60% que determina o Ministério Público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade de auditoria hospitalar tem se destacado como instrumento de gestão e fiscalização mais adequado a estas instituições, evitando desvios, erros e fraudes nas informações e controles internos dos hospitais e auxiliando na tomada de decisão. Durante o estudo buscou-se um melhor entendimento do negócio e como funciona os controles internos levando a veracidade nas demonstrações contábeis da empresa, assim diminuindo ou evitando as perdas irrecuperáveis.

Mesmo com recursos escassos oferecidos pelo governo, descobrimos os incentivos suplementares advindo de iniciativas privadas que auxiliam, mas não são suficientes para o controle dos desvios e má administração hospitalar. Através da auditoria pode-se erradicar os problemas de gestão ocorridas durante o período melhorando o lucro a ser investido na própria entidade.

Ressaltamos que o problema levantado nos controles da entidade tem por objetivo auxiliar na estruturação de seus procedimentos, bem como alertar quanto à continuidade da operacionalidade da entidade. No parecer técnico não apresentou fraudes, mas sim irregularidades nos registros que foram revisados e corrigidos a tempo no setor administrativo responsável pelo Hospital.

Por fim a contabilidade e o gerenciamento de custos junto a um controle interno eficaz, apresentam um papel primordial para as organizações Hospitalares e a sociedade como um todo, que se beneficia com a melhoria na prestação de serviço de saúde oferecida. Como recomendação para estudos futuros poderia sugerir outros segmentos na área de auditoria, com o mesmo enfoque deste estudo.

REFERÊNCIAS

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias Revista: Roteiro Passo a Passo**. Editora Elsevier, São Paulo 2007.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – Um curso moderno e completo**, São Paulo Editora Saraiva, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 6. Editora São Paulo: Atlas, 2011.

BRANCO, V. S. V. F. **Além das boas intenções: benefícios fiscais, regulamentação e contabilidade dos provedores filantrópicos numa perspectiva comparada**. 2000. 96f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

Cavalcanti 1996 apud BRITO, FERREIRA Magnólia e Leonardo – A importância da auditoria interna hospitalar na Gestão Estratégica dos Custos – Trabalho de Conclusão. Brasília 2006.

CVM, Comissão de Valores Imobiliários. Legislação, Leis e Decretos. Governo Federal Brasil, disponível: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/index.html> Acesso: 2015.

CRCCE- Conselho Regional de Contabilidade do Ceará. Disponível: <http://www.crcce.org.br/demo/fiscal-auditoria-contabil.php> Acesso: 2015.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, José Eduardo. **Transparência Análise Financeira**. Disponível no site: www.analisefinanceira.com.br Acesso: 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

Hospital Sapiiranga- Sociedade Beneficente <http://www.hospitalsapiiranga.com.br/> Acesso: 2015

IPAI – Instituto Português da Auditoria Interna. Site: www.ipai.pt acesso 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Domingos – **Administração Financeira Hospitalar**. São Paulo Atlas 2005.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Terminologia básica em saúde**. Brasília: Centro de Documentação do Ministério da Saúde. Site www.saude.gov.br acessado em 2015.

OLIVEIRA, Luís Martins – **Controladoria Estratégica** – São Paulo Atlas 2009.

Presidência da República Casa Civil **Decreto nº 2536 de 1998 lei da Filantropia**. Disponível: www.planalto.gov.br Acesso: 2015

Portal da Saude **legislação CEBAS**. Disponível: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/secretarias/831-sas-raiz/dcebas-raiz/cebas-site/l2-cebas/11799-legislacao-cebas>> Acesso: 2014.

REVISTA EBS DE GESTÃO, Curitiba, v.1, n.1, p.5-18, jan./jun. 2013

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SALU, Ênio Jorge. **Administração Hospitalar no Brasil**. 4 ed. Curitiba Juruá, 2011.

SEVERINO, Antônio Carlos. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadores em diversos países**. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF> Acesso em: 2015.

Leis e Decretos. Governo Federal Brasil, disponível: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao> Acesso em: 2015.

ZAPPA HOOG, Wilson - **Manual da Auditoria Contábil teoria e prática** - Curitiba, Juruá, 2011.