



## APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NOS ESTOQUES PARA REDUÇÃO DE CUSTOS PÚBLICOS NO BRASIL

<sup>1</sup>Bruna Vital de Freitas

[bruna.bvf@gmail.com](mailto:bruna.bvf@gmail.com)

UFMS – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

<sup>2</sup>Viviane Ferreira Teodoro

[vivikacontabeis@hotmail.com](mailto:vivikacontabeis@hotmail.com)

UFMS – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

<sup>3</sup>Silvio Paula Ribeiro

[spribeiro@hotmail.com](mailto:spribeiro@hotmail.com)

UFMS – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

<sup>4</sup>Marco Aurélio Batista de Sousa

[mcbosousa@bol.com.br](mailto:mcbosousa@bol.com.br)

UFMS – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

<sup>5</sup>Nilton Cezar Carraro

[nilton.carraro@ufms.br](mailto:nilton.carraro@ufms.br)

UFMS – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Bruna Vital de Freitas, Viviane Ferreira Teodoro, Silvio Paula Ribeiro, Marco Aurélio Batista de Sousa y Nilton Cezar Carraro (2017): “Aplicação dos Procedimentos de Controle Interno nos Estoques para Redução de Custos Públicos no Brasil.”, Revista Caribeña de Ciencias Sociales (octubre 2017). En línea:

<http://www.eumed.net/rev/caribe/2017/10/control-interno-custos.html>

### Resumo:

Dentre as várias especializações na área contábil, destaca-se a auditoria, que tem como objetivo verificar se o controle do patrimônio da empresa é realizado de modo eficiente. O objetivo deste estudo foi verificar o grau de eficiência dos controles internos de estoque em uma farmácia do Sistema Único de Saúde (SUS) do município de Três Lagoas-MS. Ressalta-se que o principal ativo da farmácia é o estoque. Esse estudo, de caráter exploratório, utiliza como estratégia de investigação a pesquisa-ação. Aplicou-se procedimentos de auditoria interna, tais como: a verificação física dos estoques e análise de relatórios para coleta de dados. Os resultados indicam que a falha humana tem gerado erros de planejamento dos estoques e foram propostas alterações para que o controle interno pudesse funcionar de maneira satisfatória.

**Palavras-chave:** Administração Pública - Controle Interno – Estoques - Farmácia.

### Abstract:

Among the various specializations in the accounting area, we highlight the audit, which aims to verify if the control of the company's equity is carried out in an efficient manner. The objective of this study was to verify the degree of efficiency of the internal controls of stock in a pharmacy of the Unified Health System (SUS) of the municipality of Três Lagoas-MS. It stands out that has the main asset of the pharmacy is the stock. This exploratory study uses action research as a research strategy. He applied internal auditing procedures, such as: physical inventory checking and analysis of reports for data collection. The results indicate that human error has generated inventory planning errors and changes were proposed so that internal control could function satisfactorily.

**Keywords:** Public Administration - Internal Control - Inventories - Pharmacy.

## Resumen:

Entre las varias especializaciones en el área contable, se destaca la auditoría, que tiene como objetivo verificar si el control del patrimonio de la empresa se realiza de manera eficiente. El objetivo de este estudio fue verificar el grado de eficiencia de los controles internos de stock en una farmacia del Sistema Único de Salud (SUS) del municipio de Três Lagoas-MS. Se resalta que lo principal activo de la farmacia es el stock. Este estudio, de carácter exploratorio, utiliza como estrategia de investigación la investigación-acción. Aplicó procedimientos de auditoría interna, tales como: la verificación física de las existencias y análisis de informes para la recolección de datos. Los resultados indican que la falla humana ha generado errores de planificación de las existencias y se han propuesto cambios para que el control interno pueda funcionar de manera satisfactoria.

**Palabras clave:** Administración Pública - Control Interno - Stocks - Farmacia.

1 – Graduada em Ciências Contábeis - Contadora

2 - Graduada em Ciências Contábeis - Contadora

3 – Doutorando em Contabilidade - Professor Adjunto da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

4 – Doutor em Contabilidade - Professor Adjunto da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

5 – Doutor em Engenharia de Produção - Professor Adjunto da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

## 1 INTRODUÇÃO

A rede pública de saúde no Brasil vem passando por um período crítico em relação à falta de vagas em hospitais, de profissionais da área para atendimento e pela falta de medicamentos. Nesse sentido, é de suma importância controlar, cortar custos e aperfeiçoar os processos e atividades de recursos tão escassos.

Diante desse contexto, os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. (Machado & Holanda, 2010, p. 792). Portanto, o grande dilema da gestão pública é equilibrar as necessidades por atendimento demandadas pela sociedade, em contrapartida aos limites de gastos públicos. Assim, o gestor público precisa verificar as melhores oportunidades ao adquirir produtos, para tanto, as ferramentas de controle e os mecanismos adequados de distribuição, podem contribuir para o cumprimento das funções do estado.

A palavra controle tem ligação com as finanças e, assim como o orçamento individual depende do controle que se exerce sobre os gastos de forma a torná-los compatíveis com as receitas. Nesse sentido, é imprescindível que se faça o controle orçamentário por meio do controle interno, que é um recurso da sociedade, em prol da coletividade. Esse processo é necessário para que desvios possam ser detectados e corrigidos sem causar nenhum dano ao patrimônio público (Castro, 2009).

Em qualquer organização, uma das áreas que necessita de maior atenção é o estoque, por conta da possibilidade de geração de resultados e minimização de desperdícios. Logo, deve ser verificado se a quantidade de bens declarados realmente existe, além de verificar se os bens foram custeados e avaliados de acordo com as normas vigentes e possuem consistência com os procedimentos em relação ao exercício social anterior (Almeida, 2003). E, no caso de medicamentos, deve-se verificar ainda a qualidade e o acondicionamento.

É imprescindível a criação de um portal único de medicamentos, com regras claras e bem definidas a fim de evitar falhas na comunicação entre os gestores, os médicos e pacientes. (Aquino & Novaretti, 2015). Portanto, para os autores a melhoria no processo de comunicação entre os agentes pode contribuir com a redução dos custos públicos.

Diante disso, vários foram os estudos desenvolvidos com o propósito de analisar o controle interno dos custos públicos, a saber: Mauss e Souza (2008), Rezende, Cunha e Cardoso (2010), Machado e Holanda (2010), Ribas-Filho (2011), Souza e Carvalho (2012), Aquino e Novaretti (2015), Barbosa, Tardivo e Barbosa (2016), Arena e Jeppesen (2016). Porém não foi encontrado um ao qual analisasse especificamente uma farmácia do SUS.

Este trabalho tem como objetivo identificar qual é o grau de eficiência dos controles internos de estoque em uma farmácia do Sistema Único de Saúde (SUS) do município de Três Lagoas, Estado

de Mato Grosso do Sul, Brasil. Para tanto, o estudo analisa o controle interno do estoque, destacando os pontos fortes e fracos, com a finalidade de apontar os riscos para o sistema.

Justifica-se este trabalho pelo fato que o estoque em uma farmácia se apresenta como o ativo mais valioso, reúne recursos perecíveis, com especificidades de acondicionamento, é formado por itens de alto valor e em se tratando de uma farmácia pública, que gerencia recursos escassos e atende uma população em situação de vulnerabilidade, se torna primordial a boa gestão desses recursos públicos. A importância dos controles internos para a finalidade de gestão de recursos públicos é explicitada nos estudos de Mauss e Souza (2008), Aquino e Novaretti (2015), Barbosa, Tardivo e Barbosa (2016), e, Arena e Jeppesen (2016).

Esse estudo está dividido em cinco partes, iniciando com essa introdução, onde se apresenta o objeto de estudo, objetivo e justificativa, seguido pelo referencial teórico, amparado pela teoria institucional que explora os temas gestão pública e controle interno como mecanismo de redução dos custos públicos. A terceira parte trata da metodologia de pesquisa utilizada para análise das duas últimas partes que tratam dos resultados obtidos e das considerações obtidas durante a análise, apresentando contribuições para melhorias e oportunidades de ampliação dessa pesquisa e até mesmo a sua replicação em outros ambientes.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Teoria institucional**

Instituições são as regras do jogo em uma sociedade ou, mais formalmente, são constrangimentos humanamente planejados que moldam a interação humana. Em consequência, esses estruturam incentivos em troca humana, seja político, social ou econômico. A mudança institucional molda a forma como as sociedades evoluem por meio do tempo, sendo a chave para o entendimento das mudanças históricas (North, 1990, p. 3).

Neste sentido, o autor afirma que as restrições podem ser formais, como regras, as quais os seres humanos as concebem e restrições informais, como as convenções e os códigos de comportamento. As regras informais podem ter mais força que um decreto ditatorial, e o governo têm ação de regulamentar esse relacionamento entre as partes, proporcionando normas que correspondem à parte formal nas quais a coletividade se organiza para dirimir seus conflitos (Commons, 1931, p. 3 - 4).

Na visão de Prates (2000), para explicar os fenômenos organizacionais, a perspectiva institucional para o estudo das organizações deve ser aplicada como uma simbologia interpretativa na qual a realidade organizacional é representada por suas estruturas e processos. Anterior a este pensamento, Aldrich e Pfeffer (1976) já afirmavam que uma alternativa a perspectiva institucional é a Dependência de Recursos, que tem como premissa o ambiente como fonte de recursos, ou seja, as organizações sendo moldadas internamente face às restrições que sofrem e a sua dependência do ambiente em que está inserida. O Quadro 1 traz uma comparação entre essas duas visões.

**Quadro 1 – Comparação entre a perspectiva institucional e da dependência de recursos**

FATOR DE EXPLICAÇÃO	SUPOSIÇÕES CONVERGENTES	FOCO DIVERGENTE	
		PERSPECTIVA INSTITUCIONAL	PERSPECTIVA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS
CONTEXTO DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL	Escolha organizacional é restringida pelas múltiplas pressões externas Os ambientes organizacionais são coletivos e interconectados	Ambiente institucional com nenhum comportamento de escolha Acomodando-se a normas coletivas	Ambiente da tarefa com comportamento de escolha ativo  Lidando com interdependências
	Interconectados	Pressões invisíveis	Pressões visíveis
	A sobrevivência	Isomorfismo	Adaptação
	Organizacional depende da sensibilidade às demandas e expectativas externas	Aderência à regras e normas	Administração da escassez de recursos
	As organizações buscam estabilidade e previsibilidade	Persistência organizacional	Redução da incerteza
		Hábito e convenções de mais valor social	Poder e influência
MOTIVOS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL	As organizações buscam legitimidade	Mais valor social	Mobilização de Recursos
		Conformidade a critérios externos	Controle dos critérios externos
	As organizações são interesses dirigidos	Interesses institucionalmente definidos	Interesses políticos e calculados
		Submissão	Não submissão

Fonte: Oliver (1988)

Uma síntese do Quadro 1 consiste no pensamento que os defensores de ambas as posições se posicionam quanto a escolha organizacional de forma livre no contexto das restrições externas, entretanto, para a perspectiva institucional o que se sobressai é a conformidade sobre a resistência, a neutralidade sobre a atividade e o conformismo pré-consciente sobre a manipulação política em resposta às pressões externas.

Logo, é imperativo afirmar que a premissa principal deste estudo relaciona as instituições formais e informais apresentadas por North (1990), como fatores que podem influenciar na gestão dos custos públicos e consequentemente nas contas públicas, e por meio destas regras sugerir contribuições de melhorias na gestão dos medicamentos de uma farmácia do SUS, com o propósito de minimizar os custos públicos.

Os sujeitos no setor público são os agentes (políticos, funcionários públicos ou funcionários terceirizados com atuação em empresas públicas), estes são os responsáveis pelo atendimento da sociedade em suas diversas necessidades. Portanto, os sujeitos são os jogadores e as regras são formais ou informais.

Diante deste contexto, o setor público, em especial as farmácias do SUS, deve atender a sociedade por meio de normas formais e informais. Neste estudo, tratam-se como normas formais as Leis, a programação, o armazenamento, o inventário, a baixa dos produtos farmacêuticos na lista de estoque e um sistema virtual de informações dos produtos disponíveis à população. Já as informais correspondem ao processo de comunicação entre o responsável pela compra dos medicamentos, o médico, o farmacêutico, os atendentes e a população usuária desses medicamentos. Portanto, esses são em tese os principais agentes nessa importante atividade do setor público e que podem ser responsáveis por apresentar valores significativos de investimentos e consequentes custos públicos, podendo também contribuir com o processo de transparência das informações públicas.

Assim, utilizando a definição oferecida por Commons (1931, p. 8) que contribui com importante

conceito onde as “transações são os meios, sob força de lei e costume, de adquirir e alienar o controle legal das mercadorias, ou o controle legal do trabalho e de gestão que irá produzir e entregar ou trocar as mercadorias e serviços, para os consumidores finais”.

Logo, cabe à administração pública observar esses preceitos. Para melhor compreensão do exposto, a próxima seção debaterá conceitos pertinentes.

## **2.2 Administração Pública**

Considerado como “Primeiro Setor”, também chamado de “setor público”, é representado pelo Estado na sua forma mais abrangente, compreendendo no Brasil a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios. Geralmente, dessa associação surge a pessoa jurídica de ente público (Laffin e Raupp, 2016, p.7). O setor público é formado por um conjunto de empresas, como: prefeitura, câmara, hospitais, farmácias entre outros.

As farmácias do SUS têm como objetivo atender a população no fornecimento de medicamentos, os quais são recomendados pelos médicos e fornecidos pelo atendente na farmácia, ou pelo farmacêutico responsável pelo gerenciamento dos aspectos técnicos dos produtos farmacêuticos. Esses são os profissionais responsáveis pelo desenvolvimento das atividades operacionais. Laffin e Raupp (2016, p. 7) afirmam que “a relação entre o conjunto de pessoas, seus modos de produzir e seus valores acabam por imprimir um processo de desenvolvimento”. Portanto, cabe a esses colaboradores contribuir com os investimentos públicos.

Um dos grandes debates sociais ocorridos nas últimas décadas trata-se do processo de melhoria aos investimentos públicos, os quais atendam a sociedade de forma eficiente. Os agentes públicos têm procurado mecanismos para melhorar a educação, a saúde e a segurança pública. Porém para isso, o setor carece de organização, controle e análise das nuances da administração pública. E essas peculiaridades podem ser operacionalizadas por meios das regras formais e informais. Para Mauss e Souza (2008) a gestão pública corresponde ao cumprimento das metas estabelecidas entre a arrecadação e os gastos, respeitando os limites legais ao atender as demandas de serviços públicos disponibilizados para a sociedade.

Essa premissa foi observada na revolução de 1930, a qual lança as bases do Estado Administrativo no Brasil, dando início à estruturação e expansão estatal. Isto criou uma demanda por capacidade de gestão que, aliada ao grande fascínio exercido pela emergente ciência da Administração, criou condições para que se igualassem as necessidades da Administração Pública àquelas da Administração Empresarial (Keinert, 1994, p. 43-44).

Vale ressaltar que o agente público tende diante dos conflitos de interesses a enfatizar situações positivas da administração pública e normalmente se coloca na posição favorável as mudanças, inclusive a fazer as reformas necessárias para o equilíbrio das contas públicas. Neste contexto as reformas da administração pública transformam-se facilmente em políticas simbólicas, que políticos e burocratas tentam manipular a percepção do público em relação ao desempenho dos governos. Não são raros os esforços de reforma da administração pública que avançam mais em autopromoção e retórica do que em fatos concretos (Secchi, 2009, p. 348). Para provar esta relação o Quadro 2 apresenta uma síntese de diversos estudos, com afinidade ao tema desta investigação.

**Quadro 2 – As principais pesquisas sobre gestão pública**

<b>Pesquisas</b>	<b>Contexto do estudo</b>
Kravchuk e Schack (1996)	Pesquisaram os sistemas de gestão de desempenho governamental.
Gow e Dufour (2000)	Buscaram respostas para se a nova gestão pública é um paradigma.
Peters (2000)	Estudaram a gestão pública e os instrumentos de política.
Hill (2001)	Adaptação dos sistemas de custos nos hospitais dos USA.
Denhardt e Denhardt (2007)	Abordaram os novos serviços públicos.
Secchi (2009)	Modelos organizacionais e reformas da administração pública
Rezende, Cunha e Cardoso (2010)	A relação entre a contabilidade pública tal como se pratica no setor público brasileiro e a denominada contabilidade de competência.
Machado e Holanda (2010)	Verificaram as diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil.
Souza <i>et al.</i> , (2010)	Analisaram os Medicamentos de alto custo para doenças raras no Brasil: o exemplo das doenças lisossômicas
Ribas-Filho (2011)	Investigou o porquê dos altos custos na área médica e da saúde.
Silva <i>et al.</i> , (2011)	Estudaram os Medicamentos excepcionais para doença renal crônica: gastos e perfil de utilização em Minas Gerais.
Souza e Carvalho (2012)	Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do rio grande do sul face às determinações da STN e do CFC.
Souza, Ortiz e Almeida (2013)	Relata percepção dos gestores municipais da Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso sobre utilidade de relatórios da controladoria em geral e a adoção de um sistema de custos em particular.
Maciel (2014)	Abordaram os diversos aspectos na necessidade dos pacientes do SUS recorrerem a cidades vizinhas para obter atendimento.
Aquino e Novaretti (2015)	Indagaram os medicamentos de alto custo: compreendendo o gerenciamento e falhas de dispensação em cinco estados brasileiros.
Barbosa, Tardivo e Barbosa (2016)	Questionaram os mecanismos de Controle da Gestão do SUS à Luz da Lei Complementar nº 141.
Arena e Jeppesen (2016)	Estudaram as múltiplas forças institucionais que interagem no sistema de crenças e valores dos auditores internos na área pública.

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Dada a importância do tema, os especialistas têm procurado debater em diversos veículos de comunicação as nuances da administração pública, sejam essas em relação à manipulação, o qual já foi pesquisado por Secchi (2009). Já os mecanismos de gestão e controle do SUS foram investigados por Barbosa, Tardivo e Barbosa (2016). O Gerenciamento e Falhas em relação aos medicamentos de alto custo foram analisados por Aquino e Novaretti (2015), e o orçamento participativo foi averiguado por (Araújo & Maia, 2012).

Para provar tal condição, Aquino e Novaretti (2015, p. 138) afirmaram que alguns medicamentos são classificados como de alto custo, com gastos mensais superiores a R\$ 200.000,000. Para a distribuição desses medicamentos, o Ministério da Saúde no Brasil, publica as chamadas listas de medicamentos de dispensação excepcional, financiadas pelo governo federal, com repasse aos estados e municípios. Porém, o acesso aos medicamentos no âmbito do SUS apresenta diversos obstáculos administrativos.

Portanto, considerando os valores necessários para compra de medicamentos para compor os estoques das farmácias administradas pelos governos municipais, os mecanismos de gestão, controle e avaliação dos estoques ganham relevância entre os temas da administração pública. Mesmo porque, o gerenciamento deste ativo público pode minimizar os custos públicos e consequentemente contribuir com o processo de melhoria das contas públicas.

Neste sentido, a próxima seção destina-se a apresentação de mecanismos de controle desses estoques, com vista à eficiência na redução de custos, buscando a melhor forma de atendimento as necessidades dos usuários desse serviço. Para tanto, várias buscas foram realizadas no sentido de entender o que outros pesquisadores já produziram e testaram, bem como a análise em relação ao que dispõe a legislação brasileira. Busca-se, portanto entender a existência de congruência entre ambos, e como isso poderá auxiliar e fundamentar os resultados dessa pesquisa.

### **2.3 Controle interno dos estoques como mecanismo de redução de custos públicos.**

De acordo com Martins (2001), a contabilidade de custos surgiu no século XVIII, após a Revolução Industrial, até então, havia uma predominância da Contabilidade Financeira (ou Geral), cujo desenvolvimento na Era Mercantilista, tinha sua estrutura adequada para servir as empresas comerciais, ou seja, para a apuração do resultado de cada período e levantamento do balanço

patrimonial em seu final, sendo o montante dos estoques iniciais mais as compras, deduzidos os estoques finais.

Vale ressaltar, que existem termos importantes para o entendimento dessa temática, tais como: Investimentos, Custos, Despesas, Desembolsos e Perdas. No contexto deste estudo, dentre outros aspectos, o investimento corresponde à compra de medicamentos, como custo, tem-se o uso dos medicamentos, consideram-se despesas os valores do salário do atendente da farmácia do SUS, desembolso reside no pagamento dos medicamentos adquiridos e a perda se refere à possível deterioração de medicamentos.

O entendimento de controle interno inclui os procedimentos desenvolvidos pela entidade, com o propósito de fiscalizar e verificar atividades que produzam modificações em seu patrimônio. O controle interno para Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 56) corresponde a um conjunto de procedimentos de duplo controle na empresa. Compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

A Resolução nº 1.135 de 21.11.2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), trata o assunto controle interno como aquele que compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Já no entender de Sá e Sá (1994, p. 113) controle interno é aquele no qual a empresa exerce sobre determinado fato ou série de fatos, de acordo com suas rotinas próprias. Quando as empresas possuem controles deficientes pode ocorrer que a auditoria seja impraticável ou, então exercida com maior rigor. O montante de fatos a serem examinados será tão menor quanto mais eficiente se os controles internos funcionarem adequadamente.

O assunto é tão importante que Beuren e Zonatto (2014) elaboraram pesquisa envolvendo o tema a nível nacional e internacional no período de 1983 a 2011, e chegaram a constatação que a busca por confiabilidade é ampla, conforme representado no Quadro 3.

**Quadro 3 – Temáticas de investigação de controle interno no setor público**

<b>Pesquisas</b>	<b>Contexto do estudo</b>
Auditoria, Controle interno, gestão de riscos e governança	Estudos relacionados com o ambiente de controle da organização; auditoria interna e externa; gerenciamento de riscos corporativos; e governança corporativa.
Desenvolvimento econômico	Estudos econômicos que avaliam o desenvolvimento de uma região, estado ou país.
Educação	Estudos relacionados com a educação pública
Finanças públicas	Estudos relacionados com a obtenção, gestão ou aplicação de recursos financeiros do estado
Gestão de pessoas	Estudos que analisam os indivíduos nas organizações (fatores humanos e comportamentais), bem como sistemas de medição e avaliação do desempenho.
Políticas públicas	Estudos relacionados com as ações do Estado, como o estabelecimento de políticas de desenvolvimento, programas de governo, entre outros eventos relacionados.
Saúde e saneamento	Estudos relacionados com a saúde pública e saneamento básico
Segurança	Estudos relacionados com a segurança pública
Transporte	Estudos relacionados com o sistema de transporte e abastecimento

Fonte: Beuren e Zonatto (2014)

Ampliando um pouco mais a discussão sobre a importância deste instrumento nas organizações, na concepção do Comitê de Pronunciamentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2011), o controle interno compreende o plano de organização, a organização de métodos e medidas, adotados pela empresa para salvaguardar seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política objetivada pela administração.

A relevância das etapas do processo de controle, e que para que seja implementado, o controle envolve quatro etapas: a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho; b) reunir informações sobre o desempenho real; c) comparar o desempenho real com o previsto; e d) verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas consequências, quando possível (Catelli, 2006 p.146).

Outro fator, o qual influencia a adequada execução do controle interno de uma entidade é o processamento eletrônico de dados, já que é quase unânime sua utilização no desenvolvimento das atividades da empresa. Para Attie (2009, p. 195) “a correta observação dos princípios de controle interno é muito importante quando há aplicação de meios eletrônicos de processamento de dados, às vezes até mais do que em sistemas cujo processamento seja convencional. Isto decorre do fato de que uma unidade do CPD passa a centralizar o processamento de uma parte substancial dos dados”.

No que diz respeito ao controle interno de farmácias do SUS, o Ministério da Saúde, por meio das diretrizes para estruturação das farmácias no âmbito do Sistema Único de Saúde (2009), considera ser de responsabilidade do farmacêutico o correto armazenamento de medicamentos, cujo “principal objetivo [...] é o de garantir a qualidade dos medicamentos sob condições adequadas e *controle de estoque eficaz* (grifo nosso), assegurando a qualidade do produto desde o recebimento até a dispensação”.

Para determinar o custo de produtos estocados e destinados a venda é preciso considerar o valor pago na aquisição de tais mercadorias, deduzido o imposto sobre mercadorias e serviços (ICMS) e demais impostos recuperáveis, além de ser acrescido das despesas relativas ao frete e seguro pagos pelo comprador. Tendo em vista que a empresa poderá adquirir um mesmo tipo de produto em datas diferentes, pagando por ele preços variados, o custo dessas mercadorias estocadas poderá ser determinado por meio dos seguintes critérios: Preço Específico, Primeiro que Entra Primeiro que Sai (PEPS), Último que Entra Primeiro que Sai (UEPS) e Custo Médio Ponderado (Martins, 2001).

As diretrizes para estruturação das farmácias no âmbito do SUS, estabelecidas pelo Ministério da Saúde podem ser entendidas como atividade técnica administrativa, a qual tem por finalidade subsidiar a programação e a compra de medicamentos, na manutenção dos níveis de estoque necessários a demanda, com o propósito de evitar a superposição ou desabastecimento do sistema, mantendo o equilíbrio dos materiais em estoque.

Considerando essas definições e o objeto de estudo, afirma-se que uma farmácia pública não realiza a comercialização de medicamentos e sim a dispensação, sob a responsabilidade do corpo médico. A saída de estoques é baseada no método PEPS, uma vez que por conta dos prazos de validade dos medicamentos, os primeiros que entram no estoque, que em tese pertencem aos lotes mais antigos de medicamentos, devem ser os primeiros a serem dispensados.

Feitas as devidas considerações à luz das teorias que fundamentam esta pesquisa, a próxima seção tem como finalidade demonstrar os procedimentos metodológicos utilizados para a obtenção dos dados e a análise dos resultados.

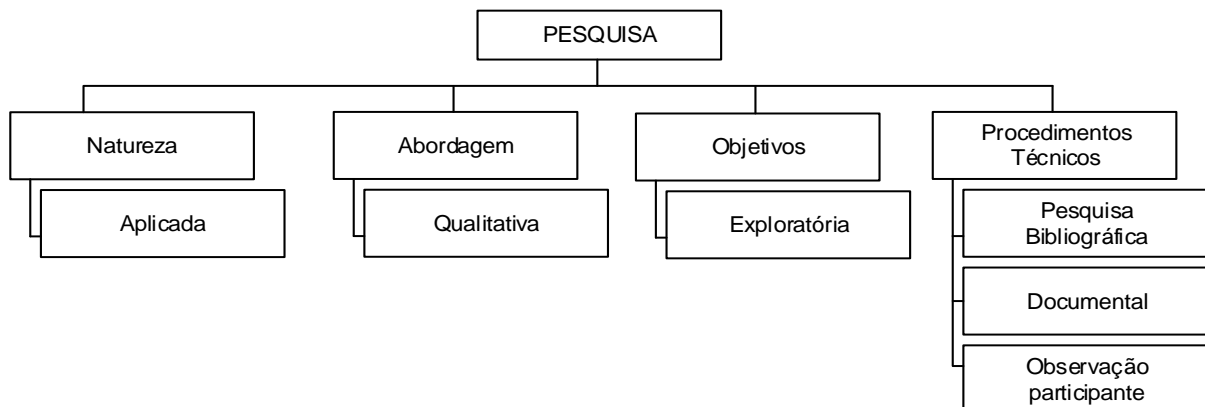
### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Buscando validar a pesquisa realizada, o primeiro passo foi a realização de um protocolo com a entidade pública municipal no sentido de ter acesso aos dados e torna-los públicos. Após a celebração deste, foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica com o objetivo de familiarização do tema por estes pesquisadores. Para entender a importância dessa etapa Marconi e Lakatos (2010, p. 159) afirmam que “dados secundários, obtidos de livros, revistas, jornais, publicações avulsas e teses cuja autoria é conhecida, não se confundem com documentos, isto é, dados de fontes primárias”. Essa definição é muito importante, pois a pesquisa não poderia se fiar apenas nos documentos primários que seriam obtidos na pesquisa, logo ter elementos secundários que objetivavam respostas próxima a que se pretende provar nesta pesquisa transforma essa revisão bibliográfica em fundamentação teórica, necessária a determinar os métodos de pesquisa necessários conforme demonstrados na Figura 1, transformando-se em uma representação da proposta metodológica adotada para esta pesquisa.

Ainda segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 159), a pesquisa documental consiste em analisar documentos de primeira mão, sendo de suma importância para a interpretação do pesquisador. Dessa forma, estes pesquisadores tiveram acesso a vários documentos mantidos pela farmácia, considerados pela literatura como fonte primária, permitindo assim as análises necessárias, que especialmente foi realizada com base nos relatórios contábeis e documentos auxiliares internos como requisições de medicamentos e controles de manuseio.



Figura 1 – Proposta metodológica



Fonte: adaptado de Beuren *et al.* (2004)

Beuren *et al.* (2004, p. 83) ressaltam que “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento de pesquisa é o procedimento adotado para a coleta de dados”, que, no caso, envolveu atividades de campo, mais especificamente observação participante e auditoria de estoques (*in loco*). Esses dois procedimentos complementaram a pesquisa documental com o intuito de compreender como as operações naquela farmácia eram realizadas e se os documentos reportavam a realidade dos fatos. Para ratificar esse posicionamento, Marconi e Lakatos (2010, p. 169) afirmam que a “pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e / ou conhecimentos a cerca de um problema para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, de descobrir novos fenômenos ou as relações entre ele”. Os procedimentos de campo ocorreram em novembro de 2016.

A observação participante se caracteriza pelo envolvimento do pesquisador no dia-a-dia dos investigados, requerendo um compromisso de longo prazo, os resultados são obtidos de forma indutiva e dialógica, as conclusões podem ser discutidas com os informantes à medida que a observação se desenrola e as interpretações são realizadas pelo pesquisador. (Abib, Hoppen, Hayashi Junior, 2013). Assim, foram realizados procedimentos de auditoria de estoques para avaliação do controle interno na farmácia objeto de pesquisa, onde inicialmente estes pesquisadores já foram relatando alguns problemas identificados e que serão apresentados na seção seguinte, e também medidas corretivas e mitigadoras de risco.

## 4 RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO

### 4.1 Caracterização da entidade

O estudo foi realizado na farmácia da Estratégia de Saúde da Família (ESF), a qual corresponde a um posto de saúde pública, vinculado à Secretaria Municipal de Saúde do município de Três Lagoas, Estado de Mato Grosso do Sul, Brasil. O posicionamento geográfico da farmácia está representado pela Figura 2, onde através do *site* de geo-localização do Google Maps, estes pesquisadores valeram-se dessa imagem para representar figurativamente a existência dessa unidade, comprovando a veracidade do objeto de pesquisa por meio de sua comprovação física no referido mapa.

Instalada em 23 de setembro de 2009, desde então manteve em seu quadro funcional duas farmacêuticas: a primeira foi responsável pela farmácia da data de inauguração até julho de 2011 e a segunda, de agosto de 2011 até a presente data. A farmácia conta atualmente com duas funcionárias, sendo uma delas a farmacêutica e a outra uma atendente de farmácia.

O objetivo da implantação de uma farmácia em uma unidade de saúde é o de atender a população que recorre ao serviço público, para, além da consulta médica, suas necessidades de medicação dentro do que é previsto para uma farmácia do SUS. Dentre essas necessidades, destaca-se o atendimento dado pela farmacêutica aos pacientes, que perpassa do simples dispensar até a medicação. Esta profissional deve passar orientações para que a medicação seja administrada de maneira correta e sanar quaisquer dúvidas que o paciente venha a ter em relação aos medicamentos. Esses questionamentos devem ser respondidos em parceria com o médico que efetuou o atendimento, visto que uma mesma medicação pode ter diferentes finalidades farmacológicas.

#### 4.2 Verificações das práticas de controle interno dos estoques

Pela análise realizada nos procedimentos, pode-se afirmar que este controle pode ser considerado deficiente, levando em consideração que um funcionário que atue em outra farmácia da Secretaria de Saúde tem a acesso à alteração de estoque fora de sua unidade de atendimento. Além disso, depende-se também do controle realizado pela Central de Abastecimento Farmacêutico (CAF).

Essas observações entre outras que definem a fraqueza do controle dessa unidade de farmácia está evidenciado no Quadro 4. Esse, por sua vez, tem o objetivo de demonstrar o fluxo do controle interno e os procedimentos adotados pelos funcionários que trabalham na unidade. Deve-se levar em consideração que a mesma está situada dentro de uma clínica, com outros tipos de atendimentos e demandas, além da própria circulação de pessoas de outras áreas da saúde que não a farmacêutica e a atendente.

**Quadro 2 – Fluxo do Controle Interno da farmácia da ESF**

Fluxo	Procedimento
Pedido dos medicamentos	Ocorre por meio de programa <i>on-line</i> específico da rede municipal de saúde, sendo gerado um número do pedido.
Entrega	É gerado um número de pedido e também um número para confirmação e entrada no estoque, ou seja, somente após confirmação é que os medicamentos entram no sistema de estoque da farmácia. Essa confirmação deve ser realizada assim que o pedido é entregue e os medicamentos são conferidos.
Armazenamento	Os medicamentos são armazenados com base no lote e data de validade visível, a base para esse controle reside no método PEPS e tem por base a validade dos mesmos, logo, aqueles que vencem primeiro são entregues primeiro.
Entrega de medicamentos	Realizada mediante a verificação da receita médica emitida por um médico SUS, na quantidade receitada.
Baixa no estoque	Realizada por meio do software.

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

As operações executadas pelas funcionárias da farmácia refletem ou não a aderência ao controle interno, às falhas no próprio, além disso, a própria ineficácia que o esmo exerce sobre as práticas de controle existentes. Logo, através da observação realizada *in loco* pode-se chegar a uma síntese do fluxo de operações realizado, conforme Quadro 5. Esse por sua vez teve o objetivo de relatar os problemas de controle na visão desses pesquisadores com base em autores utilizados na segunda seção deste trabalho.

**Quadro 5 – Observações quanto às práticas de controle de estoque da farmácia da ESF**

Ordem	Observações
Primeira	Quando os medicamentos vencem, geralmente por falta de saída, o farmacêutico realiza, por meio do programa, acerto de estoques, dando baixa nos produtos vencidos, que são devolvidos à Central de Abastecimento Farmacêutico (CAF) para o correto descarte. Neste caso ocorre o registro de uma perda.
Segunda	Medicamentos de uso contínuo (para pacientes hipertensos ou diabéticos) têm suas receitas válidas por 06 (seis) meses, e essas receitas são devidamente cadastradas no programa com data de validade, necessitando ser renovadas quando vencidas. Além disso, as receitas de anticoncepcionais têm validade de 01 (um) ano e as pacientes têm uma carteirinha de identificação e controle para que seja inspecionada a receita.
Terceira	Muitas vezes o <i>software</i> se apresenta inoperante por problemas técnicos, por conta disso, os medicamentos nem sempre são baixados do sistema assim que são dispensados, o que pode gerar diferenças no estoque, pois às vezes um lote do medicamento acaba e começam a ser entregues medicamentos de outro lote, gerando no momento da baixa variação e erro, resultando em diferenças no estoque. Esse problema geralmente é “resolvido” fazendo-se acerto nos estoques, porém na maioria das vezes não se registra o motivo que gerou a diferença.
Quarta	Armazenamento deficiente: não há controle de temperatura ambiente (fator que afeta as condições dos medicamentos) e o ar condicionado da farmácia, na ocasião da realização das observações, não estava funcionando, sendo fato contumaz, conforme relato das funcionárias do local, o que compromete o estoque.

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Das análises realizadas até o Quadro 5, foi possível perceber várias falhas e discordância quanto ao recomendado pelos autores citados na seção de fundamentação teórica deste trabalho. Logo, mais uma análise foi extraída em relação aos controles adotados pela farmácia da ESF, que será reportada na próxima seção, em relação aos registros de estoques, buscando legitimar a validade das análises realizadas.

#### 4.3 Verificações da exatidão, autenticidade e integridade dos registros dos estoques

Para fins de avaliar a exatidão, autenticidade e integridade dos registros dos estoques, foram aplicados procedimentos de exame físico, exame dos documentos originais, inquérito, conforme sugerido por Attie (2009). A seguir destacam-se os resultados obtidos no exame físico, que é a contagem física dos estoques de medicamentos, que foi realizada em 10/11/2016, após o final do expediente da unidade de saúde. Na Tabela 1, visualizam-se as percentagens entre medicamentos cujos registros conferem com os estoques e aqueles em que não há equivalência, os medicamentos foram agrupados por suas características.

**Tabela 1: Diferenças percentuais entre estoque e registro dos medicamentos**

<b>Medicamentos por tipo</b>	<b>Estoque = Registro</b>	<b>Estoque ≠ Registro</b>
Comprimidos, drágeas e cápsulas	19,35%	80,65%
Gotas	50,00%	50,00%
Suspensão / Solução oral	23,81%	76,19%
Crems e pomadas	54,54%	45,46%
Injetáveis	40,00%	60,00%

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Por meio do exame físico, verificou-se que porcentagens significativas de diferenças nos estoques, nos vários grupos de medicamentos, que não conferem com o registro. Ao avaliar os papéis de trabalho, notou-se que, em muitos casos, há diferenças quase insignificantes entre estoque e registro (entre 1 e 5 comprimidos, por exemplo). O que se permite inferir que essas diferenças podem ter sido geradas por falha humana quando da baixa do produto.

Há por outro lado, casos em que a diferença é expressiva, o que demanda a necessidade de apuração dos motivos que causam essa diferença e que consequentemente pode maximizar os custos públicos. O item de estoque que mais apresentou diferenças foram os medicamentos do grupo de comprimidos, drágeas e cápsulas, que compreende 80,65% de divergências com o registrado. Já os itens com maior exatidão nos registros são os categorizados como cremes e pomadas.

Quanto ao exame de documentos originais, procedeu-se a verificação de pedidos e de entregas em 10/11/2016. Após esta etapa, foi realizado um inquérito sobre a variação no saldo do estoque, as pequenas diferenças encontradas foram justificadas como sendo geradas, possivelmente, por erro humano. Já, ao que se refere às variações significativas, não foi dada resposta satisfatória, uma vez que as duas funcionárias da farmácia trabalham há pouco tempo no local e alegaram desconhecimento. Foram detectados produtos que podem ser considerados como morosos ou obsoletos, no caso da farmácia do SUS, esses variam conforme a preferência de prescrição médica local. A investigação apontou falta de informação relacionada aos produtos farmacêuticos no local de estudo.

O estudo de Aquino e Novaretti (2015, p. 145) também “apontou as falhas na comunicação dos gestores ao médico e pacientes, sobre as atualizações das publicações de repasses de responsabilidades de abastecimento”. Nessa esteira, Laffin e Raupp (2016) afirmam que a relação entre o conjunto de pessoas corrobora com o desenvolvimento social. Portanto, o processo de comunicação entre os colaboradores envolvidos na atividade pode minimizar os custos públicos e consequentemente proporcionar o desenvolvimento da sociedade.

Avançando na análise dos resultados detectados, tem-se a seção seguinte com uma síntese das principais falhas encontradas.

#### **4.4 Resultados e análises dos controles internos e procedimentos aplicados nos estoques**

Os testes realizados apontaram falhas no controle interno da farmácia do SUS. Com o intuito de minimizar os custos públicos, algumas sugestões são apresentadas para a unidade de estudo, conforme Quadro 6. Ressalta-se que essas não devem ser encaradas como definitivas, nem tampouco isoladas de quaisquer outras medidas mitigadoras de riscos, pois do contrário a mesma estaria cometendo um erro grave já constatado nos Quadros anteriores. Logo, deve-se aliar estas sugestões as percepções das funcionárias da farmácia, bem como as sugestões do pessoal responsável pela área de informatização da Prefeitura, além é claro, do pessoal da vigilância que é responsável pelos acessos ao próprio público.

**Quadro 6 – Análise do controle interno e procedimentos aplicados nos estoques da farmácia da ESF**

Operação	Análise
Programação de medicamentos	Programar medicamentos consiste em estimar quantidades a serem adquiridas, para atender determinada demanda de serviços, em um período definido de tempo, possuindo influência direta sobre o abastecimento e o acesso ao medicamento (Defa-SUS, 2009, p. 17). Essa programação visa garantir que os medicamentos estejam disponíveis à população nas quantidades necessárias, sem que haja perda por prazo de validade. Sugere-se consultar os médicos que estão atendendo no momento para verificação dos medicamentos que são suas preferências em prescrições, pois a demanda varia de unidade para unidade por haver variação de preferências pelos profissionais (Aquino & Novaretti, 2015 p.145). Ao pesquisar sobre medicamentos de alto custo dizem ser fundamental a criação de um portal único sobre medicamentos de alto custo, com regras claras e bem definidas para que o paciente, os profissionais e os gestores públicos e de saúde complementar.
Armazenamento de medicamentos	O objetivo do armazenamento é garantir a qualidade dos medicamentos sob condições adequadas e controle de estoque eficaz, assegurando-se a qualidade do produto, desde o recebimento até a dispensação. Vale ressaltar que o seguimento das recomendações dos fabricantes é fundamental para o armazenamento dos medicamentos. Em relação a definição de armazenamento de medicamentos Defa-SUS (2009, p. 18), diz tratar-se de um “conjunto de procedimentos técnicos e administrativos que tem por finalidade assegurar as condições adequadas de conservação dos produtos”. Com o propósito de melhorar as condições de armazenamento e atendimento da população, o que de certa forma pode minimizar os custos públicos, Aquino e Novaretti (2015, p.145) apontam que a liberação de medicamentos de alto custo deveria ser em fluxo contínuo, sem a interrupção no tratamento dos pacientes crônicos, porém, em casos não tão graves como doenças crônicas (como a diabetes ou a artrite reumatoide), a liberação deveria ser trimestral, salvo se o paciente não tivesse condições de armazenamento da medicação, que nesse caso poderia ser feita na unidade de saúde mais próxima de sua residência, mediante cadastro centralizado. Vale ressaltar que esse procedimento administrativo também poderia impactar de forma positiva no inventário de estoques, já que o medicamento ao ser entregue ao paciente seria baixado deste relatório e consequentemente minimizaria os problemas relacionados a procedimentos necessários para o devido armazenamento.
Inventário dos estoques	O inventário dos estoques deveria ser realizado com frequência (determinada pelo responsável pela farmácia) para que haja a identificação das divergências entre o estoque físico e o seu registro. Após o inventário, sugere-se acertar todos os estoques com seus registros e a partir daí fazer rigoroso controle nas baixas do estoque. Esse inventário deve ser disponibilizado aos diversos <i>stakeholders</i> , onde essa prática para Aquino e Novaretti (2015) possivelmente evitaria os conflitos judiciais e proporciona tempo para o tratamento do paciente. Nessa esteira a construção de um banco de dados disponibilizado num portal ou por meio de um sistema transparente de análise de medicamentos de alto custo, a serem incluídos em uma lista nacional e, o modo de reembolso de tratamentos, auxiliaria a um diálogo entre gestores públicos, fabricantes, pacientes e médicos responsáveis pelos tratamentos, também promoveria um ambiente estimulante para o investimento na área. (Aquino e Novaretti, 2015 p.146). Vale ressaltar que Secchi (2009, p.349) afirma que “o movimento da governança pública (GP) se traduz em um modelo relacional porque oferece uma abordagem diferenciada de conexão entre o sistema governamental e o ambiente que circunda o governo”. Portanto, os diversos <i>stakeholders</i> , nessa situação, os diversos pacientes que utilizam medicamentos oferecidos pelas farmácias do SUS poderiam acompanhar <i>on line</i> , a entrada, o armazenamento e a distribuição dos produtos farmacêuticos proporcionando assim, maior transparência, o que de certa forma poderia minimizar os custos públicos.
Baixa no registro de estoques	A baixa no estoque corresponde a uma das etapas de apuração dos custos (Martins, 2001). Vale ressaltar que nas situações em que o programa não esteja funcionando, a sugestão é que se faça uma planilha com as medicações entregues naquela data e, quando de sua digitação, deve-se conferir se foi baixado na data e as quantidades corretas para que não haja divergências no estoque e seu registro. Esse procedimento corrobora com um processo de melhoria do controle interno e a partir deste, os relatórios de produtos em estoque melhoram a qualidade de informação aos diversos usuários e inclusive poderiam minimizar os custos públicos, pelo fato, de proporcionar ao agente público informações transparentes em relação à real necessidade de novos investimentos em medicamentos. Vale ressaltar que para Aquino & Novaretti (2015, p.147), “o acesso a produtos médicos e tecnologias, tais como os medicamentos de alto custo, é parte do direito à saúde reconhecida pela Organização Mundial da Saúde”.

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Diante dos dados analisados pode-se afirmar que os procedimentos de controle interno relacionado ao estoque da farmácia do SUS analisada, em especial na programação, armazenamento, inventário, baixa nos produtos farmacêuticos e um sistema virtual de informações dos produtos disponíveis a população poderá contribuir com o processo de transparência das informações públicas e minimizar os custos públicos.

Além disso, o desenvolvimento das regras formais e informais, conforme estabelecidas por North (1990), pode corroborar com o processo de melhoria na gestão pública e consequentemente minimizar os custos públicos. Assim, o cumprimento da legislação, normas e procedimentos relacionados aos aspectos formais e o atendimento de questões culturais, crenças e ideias na gestão dos estoques das farmácias do SUS corroborar com a administração pública.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As organizações devem encontrar meios de aperfeiçoar os processos internos, aperfeiçoar o uso dos recursos, atender a legislação vigente, buscar atingir os objetivos e metas preestabelecidas, minimizar os custos, maximizar os resultados e proteger o seu ativo, principalmente os estoques que em alguns casos pode ser definido como o principal investimento realizado. Assim, a adequação dos procedimentos de auditoria no controle dos estoques pode ser o caminho para a excelência na gestão. A auditoria nos estoques objetiva verificar a exatidão dos saldos demonstrados no Balanço Patrimonial e demais demonstrações contábeis da organização.

No caso das farmácias do SUS, sua importância é a de examinar se há equilíbrio entre procura por medicamentos e estoques, além de confirmar se esses estoques estão sendo adequadamente manuseados. Esses procedimentos permitem identificar e corrigir quaisquer situações que venham causar erros nas atividades da farmácia, o que levou ao objetivo de pesquisa que era identificar qual o grau de eficiência dos controles internos de estoque em uma farmácia do Sistema Único de Saúde (SUS) do município de Três Lagoas, Estado de Mato Grosso do Sul, Brasil.

Pelo estudo realizado constatou-se que há diferenças significativas entre o estoque físico e o registrado, em todas as categorias de medicamentos, que muitas vezes o *software* utilizado para controlar o estoque de medicamentos se apresenta inoperante por problemas técnicos, e por esse motivo, os registros nem sempre são realizados como deveriam, que não há controle de temperatura ambiente, o que compromete a validade e confiabilidade da eficácia dos medicamentos em estoque.

Quanto a falhas humanas, observou-se que as funcionárias deixam em diversas oportunidades o espaço vulnerável e que funcionários de outras unidades de saúde tem acesso, a modificações de registro no *software*, ou seja, o acesso aos registros não delimita responsabilidades. Com isto posto, pode-se considerar que a auditoria nos estoques nas farmácias do SUS requer: planejamento, investimentos de tempo, empenho, afim de proporcionar informações fidedignas, livre de erros e vieses, mitigando perda de medicamentos, melhorando o nível de controle em sua dispensação e assim, pode-se minimizar os custos públicos.

Como contribuições oferecidas pela pesquisa, além de todos os levantamentos e análises demonstrados na seção anterior, vale ressaltar a síntese apresentada no Quadro 4, que apresenta um fluxo de operações já validado por outros autores, e que portanto, poderia ser parte da solução dos problemas detectados nesta farmácia.

Além disso, para pesquisas futuras recomenda-se a ampliação deste estudo em outras farmácias do SUS, inclusive de outros municípios. Portanto, entende-se que a utilização de estudo tendo com objeto vários casos pode corroborar com o entendimento dos reflexos do controle dos estoques na gestão dos custos públicos. Além, disso uma pesquisa com a finalidade de analisar o impacto de cada falha no controle dos estoques, ou seja, na maximização dos custos pode contribuir com essa temática.

## REFERÊNCIAS

- Abib, G.; Hoppen, N.; Hayashi Junior, P. (2013): "Observação Participante em Estudos de Administração da Informação no Brasil". Em RAE – Revista de Administração de Empresas FGV-EASP, v. 53, n. 6, nov-dez 2013, p. 604–616.
- AICPA. (2011): American Institute of CPAs. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/Publications/AccountingAuditing/Pages/AccountingAuditing.aspx>> Acessado em 28/09/2016 as 11:05..
- Almeida, M. C. (2003): "Auditoria: um curso moderno e completo". 6. ed. Editora Atlas. São Paulo.
- Aldrich, H. E.; Pfeffer, J. (1976): Organizations and environments. Ithaca: New York State School of Industrial and Labor Relations, Cornell University, 1976.
- Aquino, S.; Novaretti, M. (2015): Medicamentos de Alto Custo: Compreendendo o Gerenciamento e Falhas de Dispensação em Cinco Estados Brasileiros. Administração Pública e Gestão Social. 2015. Disponível em: <<http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/768/422>>. Acessado em 01/11/2016 as 10:23.
- Araújo, R.; Maia, J. (2012): Orçamento participativo: a visão do graduando em gestão pública. Administração Pública e Gestão Social. Disponível em: <<http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/79/203>>. Acessado em 01/11/2016 as 14:35.
- Arena, M.; Jeppesen, K. K. (2016): "Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis". European Accounting Review. v. 25, n. 2, June 2016, p. 319-345,.
- Attie, W. (2009): "Auditoria interna". 2. ed. Editora Atlas. São Paulo.
- Barbosa, A.; Tardivo, C.; Barbosa, E. (2016): Mecanismos de Controle da Gestão do SUS à Luz da Lei Complementar Nº 141, de 2012. Administração Pública e Gestão Social, 2016. Disponível em: <<http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/910/461>>. Acessado em 01/11/2016 as 12:10.
- Beuren, I. M. *et al.* (2004): "Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática". 2. ed. Editora Atlas. São Paulo.
- Beuren, I. M.; Zonatto, V. C. S. (2014): "Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais". Revista de Administração Pública. v. 48, n. 5, Set./Out. 2014, p. 1135-1163.
- Castro, D. P. (2009): "Auditoria e controle interno na administração pública". 2. ed. Editora Atlas. São Paulo.
- Catelli, A. (2006): "Controladoria: uma abordagem da gestão econômica". 2. ed. Editora Atlas. São Paulo.
- Commons, J. R. (1931): "Institutional Economics. American Economic Review", v. 21, p. 648-657.
- Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 1135 de 21.11.2008. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001135](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135)> Acessado em 28/09/2016 as 14:15.
- Denhardt, R. B.; Denhardt, J. V. (2007): "The New Public Service: Serving, not Steering." New York: M.E. Sharpe.
- Gow, J. I.; Dufour, C. (2000): "Is the New Public Management a Paradigm? Does it Matter?". International Review of Administrative Sciences. v. 66, p. 573–597.

Hill, N. T. (2001): "Adoption of costing systems in U.S. hospitals: an event history analysis 1980-1990". *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 19, n. 1, p. 41-71.

Iudícibus, S.; Marion, J. C.; Pereira, E. (2003): "Dicionário de termos em contabilidade." 2. ed. Editora Atlas. São Paulo.

Keinert, T. M. M. (1994): "Os paradigmas da administração pública no Brasil" (1900-92). *Rev. adm. empres.* [online]. v. 34, n.3, pp.41-48.

Kravchuk, R. S.; Schack, R. W. (1996): "Designing effective performance-measurement systems under the government performance and results act of 1993". *Public Administration Review*, v. 56, n. 4, p. 348-358.

Laffin, N. H. F. Raupp, F. M. (2016): "Gestão de custos e prestação de contas: um estudo em uma Organização sem fins lucrativos". *R. Cont. Ufba, Salvador - BA*, v. 10, n. 2, p. 05 - 25, mai-ago 2016.

Machado, N.; Holanda, V. B. de. (2010): "Guidelines and conceptual model of costs for the public sector based on the Brazilian federal government's experience". *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 791-820.

Maciel, A. Pacientes do SUS são obrigados a recorrer a cidades vizinhas para obter atendimento. *Em.com.br política*. 2014. Recuperado de [http://www.em.com.br/app/noticia/politica/2014/01/27/interna\\_politica,491971/pacientes-do-sus-sao-obrigados-a-recorrer-a-cidades-vizinhas-para-obter-atendimento.shtml](http://www.em.com.br/app/noticia/politica/2014/01/27/interna_politica,491971/pacientes-do-sus-sao-obrigados-a-recorrer-a-cidades-vizinhas-para-obter-atendimento.shtml). Acessado em 21/10/2016 as 11:40.

Marconi. M. A.; Lakatos, E. M. (2010): "Fundamentos da metodologia científica". 7. ed. Editora Atlas. São Paulo.

Martins, E. (2001): "Contabilidade de custos." 8ª ed. Editora Atlas. São Paulo.

Mauss, C. V.; Souza, M. A. (2008): "Gestão de custos aplicada ao setor público." Editora Atlas. São Paulo.

Ministério da Saúde. Diretrizes para estruturação de farmácias no âmbito do Sistema Único de Saúde. 2009. Disponível em [http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/diretrizes\\_para\\_estruturaacao\\_farmacias\\_ambito\\_sus.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/diretrizes_para_estruturaacao_farmacias_ambito_sus.pdf) f> Acessado em 25/09/2016 as 08:40.

North, D. C. (1990): "Institutions, Institutional Change and Economic Performance". Cambridge: Cambridge University.

Oliver, C. (1988) The collective strategy framework: an application to competing predictions of isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, v. 33, p. 543-561.

Peters. G. B. (2000): "Policy Instruments and Public Management". *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 10, p.35-47.

Prates, A. A. P. (2000) Organização e instituição no velho e novo institucionalismo. In: Rodrigues, S. B. e Cunha, M. P. (org.). *Novas perspectivas na administração de empresas: uma coletânea luso- brasileira*. São Paulo: Iglu.

Rezende, F.; Cunha, A.; Cardoso, R. L. (2010): "Custo no setor público." *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul-ago 2010. pp.789-790. Disponível em: Disponível em: < <http://goo.gl/QFR7ci>>. Acessado em 31/08/2016 as 09:10.

Ribas-Filho, J. M. (2011): "O porquê dos altos custos na área médica e da saúde." *ABCD Arquivos Brasileiros de Cirurgia Digestiva*, v.24(3), p. 189-190.

Sá, A.L.; Sá, A. M. L. (1994): "Dicionário de Contabilidade". 9. ed. Editora Atlas. São Paulo.



Secchi, L. (2009): "Modelos organizacionais e reformas da administração pública". Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369.

Silva, G. D.; Acúrcio, F. A.; Cherchiglia, M. L.; Guerra, A. A.; Andrade, E. I. G. (2011): "Medicamentos excepcionais para doença renal crônica: gastos e perfil de utilização em Minas Gerais, Brasil." Cadernos de Saúde Pública, v. 27 (2), p. 357-368.

Souza, M. V.; Krug, B. C.; Picon, P. D.; Schwartz, I. V. D. (2010): "Medicamentos de alto custo para doenças raras no Brasil: o exemplo das doenças lisossômicas". Revisão. Ciência e Saúde Coletiva, v. 15 (3).

Souza, M. A.; Carvalho, M. P. (2012): "Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do rio grande do sul face às determinações da STN e do CFC". In: Congresso Associação Nacional Dos Programas De Pós-graduação Em Ciências Contábeis.

Souza, M. A. D.; Ortiz, A. C.; Da Silva Almeida, L. B. D. (2013): "Sistema de informações gerenciais de controladoria em Órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da Região sudoeste." XXXVII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro.