

# UM ESTUDO ACERCA DA UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA EM ENTIDADE HOSPITALAR DO TERCEIRO SETOR

A STUDY ON THE USE OF CONTROLLER INSTRUMENTS IN A THIRD SECTOR HOSPITAL ENTITY

**Carlos Eduardo de Oliveira<sup>1</sup>**

Docente da Universidade Federal de Uberlândia - UFU; é Graduado em Ciências Contábeis (ITE), MBA em Gestão Empresarial com Ênfase em Finanças (FECAP), Mestre em Engenharia de Produção (UNESP) e Doutor em Economia (UFU). [carlos.oliveira@ufu.br](mailto:carlos.oliveira@ufu.br)

**Roseli Claus Bastos Pereira<sup>2</sup>**

Docente da Universidade do Sagrado Coração – USC; é Graduada em Nutrição (USC), Especialização em Nutrição Clínica (USC), Mestrado em Odontologia (USC) e Doutorado em Agronomia (UNESP). [universo.financeiro@gmail.com](mailto:universo.financeiro@gmail.com)

**Izabela Martins<sup>3</sup>**

Graduada em Administração pela Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri – UFVJM. [izzv.martins@hotmail.com](mailto:izzv.martins@hotmail.com)

**Rhideme Souza<sup>4</sup>**

Graduada em Administração pela Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri – UFVJM. [rhideme@yahoo.com.br](mailto:rhideme@yahoo.com.br)

## RESUMO

O objetivo deste estudo foi identificar os instrumentos de controle utilizados por uma associação hospitalar filantrópica situada no município de Teófilo Otoni – MG, que atende os Vales do Mucuri, Jequitinhonha e São Mateus. Foi aplicado um questionário, como instrumento de coleta de dados, junto ao gestor financeiro da entidade. Como resultado da pesquisa identificou-se que o hospital utiliza um serviço de contabilidade interno, prioriza no processo de gestão e controle interno a contabilidade de custos e utiliza meios de controle de viabilidade de projetos. A pesquisa também revelou que o que a levou a utilização de instrumentos de controladoria foi a necessidade de melhoria no processo de tomada decisões. Identificou-se também que a maior dificuldade encontrada pela entidade no processo de controladoria é a transição dos dados e informações que são utilizadas e a validação dos mesmos num sistema computacional integrado e a falta do planejamento orçamentário.

**Palavras-chave:** Controladoria; Administração Hospitalar; Instrumentos de Controle.

## ABSTRACT

The objective of this study was to identify the control instruments used by a philanthropic hospital association located in the municipality of Teófilo Otoni - MG, which serves the Mucuri, Jequitinhonha and São Mateus Valleys. A questionnaire was applied, as a data collection instrument, to the entity's financial manager. As a result of the research, it was identified that the hospital uses an internal accounting service, prioritizes in the process of internal management and control the cost accounting and uses means of control of project viability. The research also revealed that what led to the use of controllability tools was the need for improvement in the decision-making process. It was also identified that the greatest difficulty encountered by the entity in the controller process is the transition of the data and information that are used and the validation of them in an integrated computational system and the lack of budget planning.

**Keywords:** Controllership; Hospital Administration; Control Instruments.

## 1 INTRODUÇÃO

A atuação das entidades sem fins lucrativos no Brasil possui significativa relevância, principalmente aquelas que prestam serviços na área da saúde, suprimindo ou complementando as ações não atendidas diretamente pelo Estado, fazendo com que sua existência seja fundamental principalmente para o atendimento à população de baixa renda. A saúde, um direito humano fundamental, reconhecido por todos os foros mundiais e em todas as sociedades, é uma das áreas mais carentes de solução. Faz-se necessário reconhecer a saúde como uma importante área para o desenvolvimento social de uma nação, que reflete na qualidade de vida o ser humano.

Cruz (2010) comenta que em meados da década de 1980, especificamente nos Estados Unidos, a pesquisa em contabilidade no âmbito das organizações do terceiro setor começou a examinar a utilidade da informação contábil para os doadores em suas decisões quanto à alocação de recursos para essas entidades. Dentre as organizações que fazem parte do Terceiro Setor, estão as Organizações Não Governamentais (ONGs), as entidades filantrópicas, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), organizações sem fins lucrativos e outras formas de associações civis sem fins lucrativos, tais como Entidades Sindicais, Creches, Hospitais e outros serviços de assistência social.

Para Olak (2010), nas Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL), os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram aplicados nos projetos

institucionais, ou seja, se a entidade foi eficaz, fazendo com que as entidades busquem a transparência em sua gestão. Para que uma entidade possa evoluir continuamente, a controladoria, que é o setor administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, tem a importante função de dar subsídios aos administradores a levá-la à maior eficácia possível. Um grande desafio para os gestores das Organizações de Terceiro Setor é desenvolver um modelo estrutural adequado às suas peculiaridades, que permita direcionar esforços para o desempenho efetivo de suas obrigações enquanto entidades socialmente responsáveis e a capacidade gerencial estão ligadas a busca pelo melhor fluxo de informações por meio da adoção de instrumentos capazes de proporcionar a eficiência e eficácia administrativa.

Considerando a importância do planejamento e controle de uma organização hospitalar, o objetivo deste artigo é identificar os instrumentos de controle gerencial utilizados pelo departamento de controladoria de uma entidade hospitalar filantrópica, situado no município de Teófilo Otoni/MG. A questão central a ser respondida pelo presente trabalho é: quais são os principais instrumentos de controle gerencial do hospital filantrópico pesquisado?

Diante da crescente necessidade de melhoria da qualidade de vida oferecida à sociedade, ressalta-se ainda a importância desta pesquisa no desenvolvimento social e econômico da região. O município de Teófilo Otoni está a cerca de quatrocentos e cinquenta quilômetros de Belo Horizonte, que é a capital do Estado de Minas Gerais, e está inserida no Vale do Mucuri.

Este estudo torna-se relevante por se tratar da identificação de instrumentos de controle utilizados por entidade hospitalar sem fins lucrativos localizada em região carente do Estado de Minas Gerais, sendo que o adequado controle dos recursos de uma entidade hospitalar poderá contribuir para a prestação de contas à sociedade e ao Estado, para o processo de tomada de decisões, bem como para o planejamento das futuras ações de melhoria de sua estrutura organizacional, que poderá trazer impactos significativos na qualidade dos serviços prestados à população desta localidade.

O estudo está organizado em 5 seções. A primeira seção foi composta desta introdução; a segunda seção apresenta o referencial teórico, composto de alguns aspectos do Terceiro Setor, da Administração Hospitalar e da Controladoria, não com o intuito de esgotar a discussão, mas com a finalidade de apresentar ao leitor alguns aspectos relevantes acerca do

tema. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados; a quarta seção é composta dos resultados do estudo e, por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Terceiro Setor**

As demandas da população brasileira, principalmente na área social não são completamente atendidas pelo Primeiro Setor, que corresponde ao Estado, nem pelo Segundo Setor, que compreende as empresas privadas, permitindo que o Terceiro Setor se destacasse atualmente. Esse cenário passou a ser mais evidente para a sociedade, principalmente, a partir da Constituição de 1988, que privilegia a discussão sobre a cidadania.

De acordo com Araújo (2006), o primeiro setor representa o Estado, que por meio de seus órgãos e entidades, exercem múltiplas atividades, como as políticas, administrativas, econômicas e financeiras, com o objetivo de cumprir suas finalidades básicas. No segundo setor encontram-se as empresas privadas, que exercem suas atividades com o objetivo de obter lucros a serem distribuídos aos investidores como remuneração do capital aplicado.

É nesse contexto que destacou-se o Terceiro Setor (TS), formado pelas ONGs e outras organizações congêneres. Este setor ocupa espaços não preenchidos pelo primeiro setor e pela atuação do segundo setor, que enfatiza a comercialização de bens e serviços, a fim de atender a expectativas de um mercado comercial.

Para Soares (2008), o Terceiro Setor é composto de organizações diversificadas que se caracterizam pelo valor não econômico, fundadas pela iniciativa privada (sociedade civil) com interesses públicos e sociais, com contornos participativos, cooperativos e solidários. Este setor é formado, portanto, por uma série de organizações do setor privado, que exercem atividades voltadas à sociedade. Tais organizações, não têm finalidade de obter lucro e tem alto grau de participação cidadã.

Os principais focos de atuação das organizações de terceiro setor são: educação, saúde, cultura, comunidade, apoio à criança e ao adolescente, voluntariado, meio ambiente, apoio aos portadores de deficiência, parcerias com o governo, entre outras categorias de atuação. Salamon (2002) propôs uma visualização dos desafios do Terceiro setor como representado no Quadro 1.

**Quadro 1:** Desafios do Terceiro Setor

<b>Eficácia</b>	Nestes últimos anos foi realizado um considerável esforço para promover a capacitação dos profissionais da área, resultando em avanços na eficácia das organizações. Atualmente, as entidades possuem equipes cada vez mais profissionalizadas, o que reflete no número de pessoas remuneradas, que já é maior que o número de voluntários.
<b>Legitimidade</b>	As estruturas legais se modernizam em diversos países, como no Japão, Itália, México, porém, ainda há mudanças a serem feitas para que o terceiro setor usufrua de um ambiente legal propício a sua atuação.
<b>Sustentabilidade</b>	Os ganhos aqui se deram principalmente por dois fatores: aumentaram os esforços na promoção da filantropia e governos de diversos países passaram a desenvolver parcerias com as organizações sem fins lucrativos, o que proporcionou recursos para suas ações.
<b>Parceria</b>	Um dos principais avanços neste campo foi o aumento das parcerias entre as empresas e o terceiro setor.
<b>Justiça</b>	Um dos maiores desafios que o terceiro setor tem pela frente. Em busca pela sustentabilidade, seja ela institucional ou financeira, as organizações devem seguir fielmente a missão social.

Fonte: SALAMON (2002).

No terceiro Setor, o superávit obtido não é sua meta, como acontece na maioria das empresas privadas, e chamado de lucro por estas. Ele é incorporado ao patrimônio e usado em suas atividades. O campo da gestão, para Teodósio (1999), é considerado um dos espaços centrais para o avanço das Organizações do Terceiro Setor (OTS).

Uma dificuldade comumente encontrada pelas OTS no processo de gestão é a de definir uma forma de gerir e mensurar adequadamente seus resultados, não desviando de seu foco principal que é promover o bem-estar social, e ao mesmo tempo oferecer condições de transparência perante a sociedade.

Para Assis (2005), as OTS necessitam de um desdobramento no desenvolvimento de instrumentos e mecanismos gerenciais capazes de mensurar e monitorar processos, resultados e impactos nos projetos executados, a fim de que seus objetivos sociais sejam alcançados. Sendo assim, a controladoria e seus instrumentos de gestão podem contribuir para a disponibilização de informações necessárias para as diversas fases do processo decisório nas OTS, considerando os seguintes objetivos do processo de gestão:

- Identificar o problema ou situação que requer a tomada de decisão;
- Identificar as alternativas de ação, em face do problema;
- Analisar as repercussões de cada uma delas para poder avaliar a melhor;
- Escolher a melhor opção.

Tenório (2004) destaca que o cronograma de atividades e o orçamento são instrumentos tanto de planejamento quanto de controle, e que a avaliação de desempenho é

um instrumento útil à gestão das organizações. A função controle tem importante papel a desempenhar, pois possibilita o acompanhamento contínuo das ações desenvolvidas, de modo a monitorar conjuntamente a relação entre a aplicação de recursos e o êxito dos resultados pretendidos.

## **2.2 Administração Hospitalar**

A saúde é um dos segmentos empresariais existentes que está em expansão, sendo necessário desenvolver uma administração cada vez mais profissionalizada, em busca de resultados. A empresa hospitalar é um sistema complexo, uma vez que lida com o que há de mais importante para o ser humano: a vida. Além desta questão, há “miniempresas” superespecializadas, tais como: Unidade de Nutrição e Dietética, limpeza hospitalar, lavanderia, centros cirúrgicos, central de esterilização, Unidade de Tratamento Intensivo, laboratórios, manutenção, serviços de hotelaria, dentre outras atividades. Para lidar com todas essas subespecializações, é necessário utilizar técnicas administrativas eficazes, seja na área de finanças, de recursos de pessoas, marketing, compras, logística, dentre outras. (TAJRA, 2008).

Nas duas últimas décadas, o mundo dos negócios foi palco de mudanças radicais. Palavras como qualidade, produtividade, custos e competitividade não só se incorporaram ao léxico gerencial como se tornaram fator chave de sobrevivência empresarial. O grande desafio organizacional em nossos tempos é o aperfeiçoamento contínuo, ou seja, estamos sendo desafiados cotidianamente a rever nossos conceitos a respeito de qualidade dos produtos e serviços, bem como as estratégias mais apropriadas para satisfazer clientes e o mercado (ABREU, 2007).

Qualquer estabelecimento de saúde deve ser administrado como uma empresa que busca resultados, que alcança seus objetivos preestabelecidos e se distingue pelo sucesso alcançado por sua equipe de profissionais médicos, paramédicos e administrativos (TAJRA, 2008).

Atualmente, as organizações que buscam a excelência na administração de Recursos Humanos estão preocupadas em adotar métodos que permitam que os profissionais sejam cada vez mais capacitados e multifuncionais, cumprindo assim de forma bastante eficiente seus papéis. O objetivo é atender as estratégias definidas para o sucesso da organização, de forma competitiva (RUTHES; CUNHA, 2007).

O setor de saúde no Brasil e no mundo é alvo de investimentos financeiros crescentes, daí a exigência de maior eficiência e qualificação de pessoas. Além disso, no Brasil, a legislação sobre a saúde também tem provocado mudanças no mesmo sentido (BROSS, 1989).

A efetividade, eficiência e eficácia do hospital, somente serão alcançadas com o emprego de tecnologia organizacional, com recursos e instrumentos da administração moderna, renovadora e inovadora, e mediante o emprego de instrumentos eficazes e profissionais preparados (TEIXEIRA, 1989).

### **2.3 Controladoria**

A contabilidade, enquanto ciência, segundo Catelli (2010) tem uma rica base conceitual da qual devemos nos valer e, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, buscar a construção de uma via alternativa à contabilidade tradicional. Com isso, entende-se que a contabilidade tradicional não oferece as informações aos seus usuários no formato desejado pelos gestores para a tomada de decisões. Catelli (2010) completa comentando que a base conceitual da contabilidade tradicional é inadequada para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores.

A controladoria é um importante componente gerencial que utiliza, entre outros, dados da contabilidade como uma das fontes de informação, portanto, uma especialidade da contabilidade. Como uma evolução natural desta contabilidade, para Catelli (2010), identifica-se a controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas. De acordo com Morgan (2009) os instrumentos de controle gerencial são muito amplos, pois estes são responsáveis pelas informações em todo o processo de gestão. Assim, a atividade de controle, enquanto uma das atividades relacionadas ao processo de gestão empresarial, composto por planejamento, organização, execução e controle, deve suprir as necessidades de informação aos gerentes e monitorar de forma pró-ativa o desempenho dos diversos setores de uma organização.

Catelli (2010) comenta que o processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas e a decisão quanto às ações a serem implementadas. Ainda segundo Catelli (2010), o produto do processo de controle consiste em ações corretivas, tanto no desempenho que vem sendo

realizado quanto em programas de curto prazo, planos de médio e longo prazos e diretrizes estratégicas, se for o caso.

Outro aspecto importante para o processo de controle, de acordo com Catelli (2010) diz respeito aos pré-requisitos para sua implementação, que são o apoio de um sistema de apuração de resultados realizados comparativamente aos planejados e o envolvimento e participação dos gestores.

Segundo Mosimann (1999) a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

De acordo com Nascimento (2009), a área de controladoria tem a função de interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos. A controladoria deve contribuir no processo de gestão participando ativamente do planejamento e controle das operações, utilizando-se de metodologia de trabalho que permita o desenvolvimento das atividades de forma dinâmica e econômica.

Atkinson (2000) afirma que, para o processo de controle fazer sentido, a entidade deve ter conhecimento e habilidade para corrigir as situações que identifica como fora de controle, caso contrário o controle não serve a nenhum propósito. Gomes e Salas (1999) argumentam que um sistema de controle envolve a elaboração de um modelo da estrutura de controle, com a determinação dos indicadores de controle e do sistema de informação, que permitirá a efetiva realização do processo de controle.

Para a análise antecipada de possíveis resultados econômicos e financeiros, a controladoria deve fazer uso de um sistema de planejamento e controle orçamentário que possibilite, através da apuração sistêmica do fluxo de informações gerenciais das organizações, a simulação e projeção dos resultados de forma agregada, o que permitirá aperfeiçoar o resultado da organização como um todo. Milani Filho (2006) afirma que o cumprimento dos compromissos sociais e a captação de recursos que viabilizem própria continuidade operacional são as maiores preocupações de organizações sem fins lucrativos.

Ressalta-se que os doadores de recursos para entidades do terceiro setor devem atentar-se para a seleção das melhores alternativas para a alocação de recursos, sob o risco de

alimentarem entidades que não utilizam tais recursos de forma eficiente e que não demonstram seus resultados de forma transparente. Os instrumentos de controle gerencial, utilizados pela controladoria, podem proporcionar dados para a tomada de decisão de investimento dos doadores em tais entidades, tendo como foco a missão definida pela OTS.

### **3 METODOLOGIA**

Para alcançar o objetivo proposto pela pesquisa, utilizaram-se os procedimentos metodológicos descritos a seguir.

#### **3.1 Delineamento da Pesquisa**

A pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, pois realizou-se o levantamento dos estudos semelhantes existentes na literatura, de modo a propiciar uma melhor visão sobre o assunto abordado. Para Marconi e Lakatos (2009), a pesquisa bibliográfica trata do levantamento de toda a bibliografia publicada em livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita, com a intenção de colocar o pesquisador em contato com o que foi escrito sobre o assunto em questão.

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois buscou-se descrever as diversas informações levantadas nesta pesquisa, como informações gerais sobre a entidade, as atividades realizadas na mesma e os instrumentos utilizados pela controladoria da entidade. Para Gil (2007), as pesquisas descritivas têm como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Efetuou-se o levantamento dos dados, que, conforme Gil (2007), realiza a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, solicitando informações acerca do problema estudado, para obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Para a realização deste estudo, teve-se como local de pesquisa uma associação hospitalar filantrópica, que atende o município de Teófilo Otoni – MG e região, e que, através do Sistema Único de Saúde (SUS), em parceria com os programas governamentais, presta serviços nos Vales do Mucuri, do Jequitinhonha, São Mateus, municípios do sul da Bahia e Norte do Espírito Santo.

A escolha da entidade foi devido à sua importância para a população do município e região e sua disponibilidade de acesso às informações necessárias para a realização da pesquisa. A Figura 1 apresenta a localização geográfica do município de Teófilo Otoni/MG.

**Figura 1:** Localização geográfica do município de Teófilo Otoni no Estado de Minas Gerais



Fonte: IGA - Instituto de Geociência Aplicada *apud* FECOMÉRCIO (2010).

Importante posicionamento do município de Teófilo Otoni no Ranking dos municípios do Estado de Minas Gerais dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, que mostra a relevância do município em relação aos demais e sua representatividade nos referidos vales, como mostra a Tabela 1.

**Tabela 1:** Ranking dos Municípios de Minas Gerais da Região do Vale do Jequitinhonha/Mucuri - 2003

Município	Ranking pelo PIB da Região	Total (R\$ mil)	População	PIB per capita (R\$)
Teófilo Otoni	1	510.822	128.398	3.983,69
Nanuque	2	195.044	41.030	4.731,46
Berilo	3	143.684	12.877	11.387,41
Almenara	4	111.679	36.063	3.033,14
Carlos Chagas	5	96.930	21.477	4.441,32
Capelinha	6	88.829	33.500	2.624,96
Araçuaí	7	84.933	36.468	2.234,94
Itamarandiba	8	80.382	29.712	2.693,02
Pedra Azul	9	73.443	24.224	3.014,57
Novo Cruzeiro	10	65.960	30.335	2.156,67
Minas Novas	11	63.267	31.029	1.971,69
Medina	12	58.081	21.593	2.646,24
Itaobim	13	57.404	21.636	2.634,39
Jequitinhonha	14	54.102	22.968	2.321,54
Malacacheta	15	48.842	19.267	2.534,03
Águas Formosas	16	47.908	18.164	2.598,38
Ataléia	17	45.798	16.290	2.810,58
Carai	18	43.353	20.662	2.102,71
Turmalina	19	41.791	16.313	2.535,60
Poté	20	35.583	14.822	2.365,78

Joaíma	21	35.253	14.626	2.385,27
Padre Paraíso	22	34.494	17.534	1.983,29
Itaipé	23	34.102	11.595	2.941,30
Jacinto	24	33.191	12.054	2.693,40
Serra dos Aimorés	25	31.689	7.365	4.327,14
Ladainha	26	30.801	15.524	1.988,55
Santo Antônio do Jacinto	27	29.865	12.164	2.462,68

**Fonte:** IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística *apud* FECOMÉRCIO (2010).

Percebe-se a importância do município nos aspectos econômicos e sociais para todo o Vale do Mucuri e do Jequitinhonha, tornando-se referência para o atendimento médico de seus cidadãos e de toda a sua região.

Utilizou-se como instrumento de coleta dos dados o questionário, elaborado pelos próprios proponentes desta pesquisa, que foi respondido pelo responsável pela análise dos custos da entidade e foi elaborado com perguntas abertas e fechadas, de modo a permitir o alcance dos objetivos propostos na pesquisa. Um dos pesquisadores acompanhou o processo de preenchimento do questionário junto ao respondente, com a finalidade de sanar possíveis dúvidas nas questões apresentadas. Para Marconi e Lakatos (2010), o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas e é vantajoso por proporcionar economia de tempo, atingir maior número de pessoas, abranger uma área geográfica mais ampla, entre outras.

A hipótese que norteia esta pesquisa é a de que as entidades hospitalares filantrópicas carecem de instrumentos de controle gerencial. Portanto, este estudo de caso qualitativo busca apresentar resultados acerca dos instrumentos de controle utilizados pela organização estudada, para que, em estudos futuros, possa efetuar comparação com outras organizações do mesmo tipo.

#### **4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Com a finalidade de apresentar respostas para as indagações propostas, relacionadas com o objetivo da pesquisa, foi aplicado um questionário que teve como respondente a pessoa encarregada pela análise de custos da entidade filantrópica hospitalar, objeto da pesquisa. Os resultados serão apresentados inicialmente com as informações acerca dos dados gerais da entidade. Posteriormente serão apresentados os resultados acerca dos instrumentos de controle, objetivo da pesquisa, bem como o perfil do respondente.

Em relação aos dados gerais acerca da entidade pesquisada, tem-se que é uma associação hospitalar, sendo ela uma entidade filantrópica, situada no município de Teófilo Otoni – MG. Esta entidade atende principalmente o Sistema Único de Saúde (SUS), que corresponde a 70% de seus atendimentos. Em parceria com programas governamentais, presta serviços à população dos Vales do Mucuri, Jequitinhonha e São Mateus, e também de cidades do sul da Bahia e Norte do Espírito Santo, o que mostra sua relevância no atendimento da população do entorno de municípios.

Esta associação hospitalar filantrópica possui cerca de novecentos colaboradores, sendo que seu corpo clínico possui em torno de cem médicos, cerca de setecentos e cinquenta funcionários assistenciais, técnicos e da área administrativa. Uma característica peculiar das entidades filantrópicas é a presença de voluntários em seu quadro de colaboradores. Esta pesquisa identificou que existem cerca de cinquenta voluntários ativos que atuam, entre outras atividades, principalmente no acolhimento dos pacientes.

Outra questão da pesquisa estava relacionada com a realização da atividade contábil. Os resultados obtidos apontam que a entidade pesquisada utiliza-se de um serviço de contabilidade próprio, ou seja, a contabilidade é realizada por funcionários diretos da entidade.

O respondente menciona que a entidade prioriza, em seu processo de gestão e controles internos, a contabilidade de custos, assim como, utiliza-se de meios de controle que subsidiam a análise de viabilidade de projetos. A associação hospitalar pesquisada conta com um serviço de controladoria descentralizado. Esta atividade é realizada pelos setores que compõem a entidade, tendo principais os seguintes: contabilidade, custos, planejamento e qualidade. Portanto, não existe um setor específico de controladoria. Percebe-se, com isso, que alguns relatórios de controle são produzidos, mas não são integrados, o que dificulta a tomada de decisão, bem como a falta de um responsável por esta atividade. Não existe a produção do orçamento. O serviço de auditoria é realizado semestralmente por profissional externo contratado especificamente para esta finalidade.

Obteve-se com a pesquisa que o principal motivo que levou a instituição a utilizar instrumentos de controle, foi ter necessidade de melhorar seu processo de tomada decisões. A maior dificuldade encontrada pela entidade no processo de controladoria é a transição dos dados gerados pelos setores em informações e a validação dos mesmos num sistema computacional integrado.

Dos instrumentos de controladoria e gestão utilizados pela entidade, destacam-se como os mais utilizados, a contabilidade financeira, os controles internos de custos, avaliação global e setorial dos resultados e controle patrimonial. O planejamento estratégico e o cálculo de indicadores foram identificados como utilizados raramente pela entidade. A entidade não faz uso do planejamento e controle orçamentário, mas faz acompanhamento de metas estratégicas que auxiliam no controle econômico e financeiro da instituição.

Identificou-se que a associação hospitalar pesquisada possui o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). É um método de elaboração e controle orçamentário baseado em três princípios. São eles:

- a) Controle cruzado: as despesas são orçadas e controladas, por duas pessoas: o gerente da seção e gestor de pacote (as despesas são agrupadas em pacotes de acordo com sua semelhança);
- b) Desdobramento dos gastos: o custo é desdobrado até o nível onde são realizados os gastos;
- c) Acompanhamento: os gastos são acompanhados e comparados com as metas (que são estabelecidas com base em série histórica), de forma que qualquer desvio observado seja objeto de uma ação corretiva.

O objetivo do GMD é a redução de custos, obtida por meio da análise detalhada da situação atual, identificação e utilização de melhores práticas. Adicionalmente, o GMD proporciona diversos benefícios qualitativos para a organização, entre eles:

- a) Conhecimento detalhado dos gastos;
- b) Avaliação do desempenho de cada setor;
- c) Melhoria da qualidade na base de dados para a tomada de decisão;
- d) Implementação de mudanças/melhorias no processo de gestão dos recursos;
- e) Elaboração do orçamento de custos que assegure o alcance de uma diretriz anual de redução de despesas.

Em relação ao perfil do respondente da pesquisa, tem-se que este possui graduação em Ciências Contábeis, pós-graduação em Gestão Estratégica em Finanças e Controladoria e exerce sua função há três anos nesta entidade e na função atual.

Percebe-se com a pesquisa que a entidade está buscando aprimorar seu sistema de gestão e tem investido na área de planejamento e controle e na melhoria da qualidade assistencial e qualificação dos serviços prestados, mas que ainda necessita de instrumentos de

mensuração quantitativa adequados com a necessidade de informação para a tomada de decisão dos gestores e em tempo hábil, bem como a falta de integração das informações mostra que os setores não compartilham adequadamente as informações, o que dificulta o trato informacional.

## **5 CONCLUSÃO**

Esta pesquisa, que teve como objetivo geral identificar se a entidade hospitalar filantrópica pesquisada utiliza instrumentos de controle no processo de gestão empresarial, após a análise efetuada baseada nas respostas obtidas pelo questionário, o qual foi respondido pelo analista de custos da entidade, apresenta a seguir suas conclusões.

Identifica-se a necessidade de aprimoramento e modernização os instrumentos de mensuração da controladoria, visto que a literatura oferece diversas opções que podem ser facilmente ajustadas às suas necessidades de gerenciamento da informação e seu controle.

O gerenciamento da informação e a sua disponibilização em tempo adequado pode ser facilitado por contar com o serviço de contabilidade efetuado dentro da entidade, mas ainda mostra-se insipiente; observou-se que a entidade conta com um serviço de controladoria descentralizado, ou seja, ela é realizada individualmente por setor, ou seja, não há um setor específico de controladoria.

O Planejamento Orçamentário não é elaborado periodicamente e o serviço de auditoria é realizado semestralmente e por um membro externo à entidade, e que o principal motivo que levou a entidade a começar a utilizar instrumentos de mensuração oferecidos pela controladoria em seu processo de gestão empresarial, foi a necessidade de melhoria no processo de tomada decisões.

A atuação do gestor em uma entidade do terceiro setor não pode ser diferente das demais entidades, principalmente no que diz respeito ao uso adequado dos recursos financeiros e sua prestação de contas à sociedade. O questionamento do mau uso das verbas direcionadas ao terceiro setor exige das mesmas um maior nível de profissionalização, carecendo de gestores qualificados e capacitados.

A maior dificuldade encontrada pela entidade no processo de controladoria é a transição dos dados e informações que são utilizadas e a validação dos mesmos num sistema computacional integrado e a falta do planejamento orçamentário. Contudo, a controladoria

tende a contribuir para o planejamento, organização, execução e controle a entidade, visando facilitar a tomada de decisão.

Uma limitação da pesquisa refere-se ao estudo de caso, que por ser efetuado em uma única entidade, pode ser que outras entidades do mesmo tipo tenham resultados diferentes, bem como não se pode tomar decisões nessas outras entidades baseadas neste estudo, pois identifica-se a necessidade de se avaliar outras entidades do mesmo tipo com o mesmo formato desta pesquisa, para que exista a verificação das particularidades entre elas.

Como sugestão para futuras pesquisas, identifica-se a aplicação de estudo semelhante em outras entidades hospitalares filantrópicas no Brasil, para identificar as particularidades do setor e verificar a existência de pontos convergentes e divergentes acerca dos instrumentos de controle para a tomada de decisões.

## 6. REFERÊNCIAS

- ABREU, E. S. *Gestão de unidades de alimentação e nutrição: um modo de fazer*. 2 ed. São Paulo: Metha, 2007.
- ARAÚJO, O. C. *Contabilidade para organizações do terceiro setor*. São Paulo: Atlas, 2006.
- ASSIS, L. B. de. *Gestão de recursos humanos no terceiro setor: como estão as organizações de Minas Gerais*. Dissertação (Mestrado em Administração) – CEPEAD, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.
- ATKINSON, A. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BROSS, J. C. Requisitos básicos no planejamento hospitalar. In: Gonçalves EL. *O Hospital e a visão administrativa contemporânea*. 2 ed. São Paulo: Pioneira, 1989.
- CARDINAEELS, E.; ROODHOOFT, F.; VAN HERCK, G. Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. *Health Policy*, v. 69, n. 2, p. 239–252, 2004.
- CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da gestão economia GECON*. São Paulo: Atlas, 2010.
- CARVALHO, F. R. *Terceiro Setor: uma questão de controladoria e auditoria*. Disponível em: <<http://www.forcon.com.br/artigos/25pdf>>. Acesso em 22 mai. 2010.
- CRUZ, C. V. O. A. A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica. São Paulo, 2010. *Tese*

(Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FECOMÉRCIO. Federação do Comércio de Minas Gerais. Disponível em:

<<http://www.roteirodaspedras.com.br/sindcomercio/sindicato/estatisticas/teofilootoni.htm>>

Acesso em 05 Fev. 2010.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 1999.

JOHNSON, M. E. *Controladoria*. Disponível em:

<<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/financas/5pdf>>. Acesso em 22 mai. 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2010.

MILANI FILHO, M. A. F. *O Terceiro Setor e suas organizações - NETS*. Disponível em:

<<http://www.mackenzie.com.br/nets/terceirosetor.htm>>. Acesso em 23 mai. 2010.

MORGAN, L.; BENEDICTO, G. C. Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração da UNIMEP*, v. 7, n.3, 2009.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, A. M. *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, P. A. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)*. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria: estratégica e operacional*. São Paulo: Thomson, 2007.

RUTHES, R. M.; CUNHA, I. C. K. O. Os desafios da administração hospitalar na atualidade. *Revista RAS*, v.9, n. 36, 2007.

SALAMON, L. *Seminário Internacional de Perspectivas para o Terceiro Setor no Século XXI*. Disponível em: <[http://www.gife.org.br/redegifeonline\\_noticias.php?codigo=588](http://www.gife.org.br/redegifeonline_noticias.php?codigo=588)>. Acesso em mai. 2010.

SANTOS, J. J. *Contabilidade e análise de custos*. São Paulo: Atlas, 2009.

- SOARES, A. C. A. A. Desafios gerenciais de organizações do terceiro setor de Belo Horizonte na percepção de seus gerentes. *Dissertação* (Mestrado em Administração) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte, 2008.
- TACHIZAWA, T. *Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégia de atuação*. São Paulo: Atlas, 2007.
- TAJRA, S. F. *Gestão estratégia na saúde: reflexões e práticas para uma administração voltada para excelência*. 2 ed. São Paulo: Iátria, 2008.
- TEIXEIRA, J.M.C. Sistemas médicos, técnicos e administrativos do hospital moderno: sua orientação. In: Gonçalves EL. *O hospital e a visão administrativa contemporânea*. 2a ed. São Paulo: Pioneira, 1989.
- TEODÓSIO, A. S. S.; RESENDE, G. A. Desvendando o Terceiro Setor: trabalho e gestão em organizações não governamentais. *Congresso Latino-Americano de Estratégia da Sociedade Latinoamericana de Estratégia - CLADEA*, 1999.