

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

DANIEL OSÓRIO MACEDO

**UTILIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO
EM INSTITUIÇÕES HOSPITALARES**

São Paulo

2015

DANIEL OSÓRIO MACEDO

**UTILIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO EM
INSTITUIÇÕES HOSPITALARES**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters

São Paulo

2015

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

M141u	Macedo, Osório Daniel Utilização da Controladoria na Administração em instituições hospitalares / Daniel Osório Macedo. - - São Paulo, 2015. 68 f. Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters. Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado Profissional em Administração. 1. Controladoria. 2. Administração hospitalar. 3. Hospitais – Administração - Estudo de caso. CDD 658.151
-------	--

DANIEL OSÓRIO MACEDO

**UTILIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO EM INSTITUIÇÕES
HOSPITALARES**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado –
FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Prof. Dr. Eduardo Augusto do Rosário Contani
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 04 de dezembro de 2015.

Dedico este trabalho à minha mãe, Aparecida, que me ensinou que a honestidade deve prevalecer sempre em nossas vidas. Que o maior legado que poderia me deixar em vida seria a educação e, por isso, serei eternamente grato.

À minha esposa, Alessandra, que compreendeu a minha ausência e deu todo o seu apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, por me conceder a oportunidade de fazer este tão sonhado mestrado e por me dar forças e condições para enfrentar este projeto de vida.

Também agradeço imensamente aos professores do Curso do Mestrado Profissional em Administração, pelo rico aprendizado e por me ajudar a entender o que realmente é ser um pesquisador. Em especial, ao Prof. Dr. Marcos Peters, pelas orientações e conhecimentos transmitidos durante todo o curso, um verdadeiro educador.

Agradeço aos meus colegas, Renato, Rubens, Osvaldo e Wilson, que por muitas vezes me incentivaram e me motivaram, nos momentos em que o aprendizado se tornava mais pesado e difícil. Graças ao apoio mútuo, transpusemos as dificuldades e superamos as nossas deficiências para chegarmos como vencedores.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi estudar os efeitos da utilização da Controladoria em uma instituição hospitalar. Buscou-se descrever essa implantação dentro de uma instituição filantrópica, localizada na cidade de São Paulo, objeto do presente estudo. Trata-se de um estudo de caso em que as informações foram abordadas de forma exploratória e através da descrição dessa implantação. Realizaram-se entrevistas semiestruturadas com a Alta Direção da instituição. Os resultados encontrados demonstraram que a instituição valoriza o trabalho desenvolvido pela Controladoria, em razão das modificações implantadas e dos processos desenvolvidos. O estudo descreve os relatos da Alta Direção e traz o conhecimento teórico como referencial desta pesquisa.

Palavras-Chave: Controladoria. Administração Hospitalar. Estudo de Caso.

ABSTRACT

The objective of this research was to study the effects of using controllership in a hospital. It was describes this deployment within a charity organization, object of this study, at São Paulo. The information, obtained through the description of this deployment, was analyzed as an exploratory case study. Semi-structured interviews with the top management of the institution were conducted. The results demonstrated that the institution values the work of the controller due to the implemented changes and developed processes. The study describes the reports of senior management and brings the theoretical knowledge as a reference of this research.

Key-Words: Controllership. Hospital Administration. Case Study.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Organograma da alta direção	31
FIGURA 2 – Os subsistemas de informações contábeis	37
FIGURA 3 – Fórmula taxa de ocupação hospitalar	51

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Testes lógicos.....	16
QUADRO 2 – Referencial teórico - hospitalar	19
QUADRO 3 – Referencial teórico - controladoria	20
QUADRO 4 – As principais características das entidades sem fins lucrativos.	22
QUADRO 5 – Conceito de hospitais filantrópicos no brasil.....	25
QUADRO 6 – Porte hospitalar	25
QUADRO 7 – Quadro de dificuldades – objetivos da controladoria	33
QUADRO 8 – Relatórios gerenciais	40
QUADRO 9 – Custos fixos e variáveis.....	42
QUADRO 10 – Artefatos da controladoria implantados.....	44
QUADRO 11 – Processos do bsc.....	46
QUADRO 12 – Resultados da implantação da controladoria	57

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Unidades hospitalares de caráter filantrópico no brasil	24
TABELA 2 – Valores de convênios	35
TABELA 3 – Viabilidade convênio 14	38

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANAHP	-	Associação Nacional dos Hospitais Privados.
ANSS	-	Agência Nacional de Saúde Suplementar.
BSC	-	<i>Balanced Scorecard.</i>
CEBAS	-	Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social.
CNES	-	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde.
CQH	-	Compromisso com a Qualidade Hospitalar
DRE	-	Demonstrativo do Resultado do Exercício
ERP	-	<i>Enterprise Resource Planning</i>
ISO	-	Organização Internacional para Padronização
ONA	-	Organização Nacional de Acreditação
SUS	-	Sistema Único de Saúde.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2 PROBLEMATIZAÇÃO	12
1.3 QUESTÃO	13
1.4 OBJETIVOS	13
1.4.1 OBJETIVO GERAL	13
1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	13
1.5 JUSTIFICATIVAS DO TRABALHO	13
1.6 METODOLOGIA	14
1.6.1 ENQUADRAMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	20
2.2 HOSPITAIS FILANTRÓPICOS	22
2.3 ADMINISTRAÇÃO HOSPITALAR	25
2.4 CONTROLADORIA EM HOSPITAIS	28
3 O CASO DO HOSPITAL OBJETO DE ESTUDO	30
3.1 OS PROBLEMAS OPERACIONAIS E FINANCEIROS	32
3.1.1 VIABILIDADE ECONÔMICA DA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR	34
3.1.2 O PROCESSAMENTO DAS INFORMAÇÕES	39
3.1.3 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS OPERACIONAIS	41
3.1.4 REDUÇÃO DOS CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS	41
3.1.4.1 <i>Custos fixos</i>	42
3.1.4.2 <i>Custos variáveis</i>	43
3.2 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO	43
3.2.1 BALANCED SCORECARD	44
3.2.1.1 <i>Processos do Balanced Scorecard</i>	46
4 RESULTADOS DA PESQUISA	48
4.1 RESULTADO: OBJETIVO GERAL – VIABILIDADE ECONÔMICA DA INSTITUIÇÃO	49
4.1.1 INFORMAÇÕES GERENCIAIS FIDEDIGNAS	50
4.1.2 MELHORAR O ÍNDICE DE OCUPAÇÃO HOSPITALAR	51
4.1.3 AUMENTO DAS TABELAS DE SERVIÇO COM CONVÊNIOS	52
4.1.4 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS OPERACIONAIS	53
4.1.5 REDUÇÃO DOS CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS	54
4.1.6 ANÁLISE DE VIABILIDADE POR CONVÊNIO	55

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	62
APÊNDICE - GUIA DE ENTREVISTA COM A ALTA DIREÇÃO DO HOSPITAL	68

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Nos últimos anos, a necessidade de profissionalização da administração hospitalar ficou mais forte, com o advento do Decreto-Lei nº 9656/98, que criou uma série de responsabilidades para as operadoras de planos de saúde. Conceitos como custos, preço de venda, resultados econômicos, margem de contribuição e retorno sobre investimento passaram a fazer parte do cotidiano das instituições de saúde, que dependem cada vez mais das operadoras dos respectivos planos.

Após a implantação dessa lei, houve também a criação de uma agência governamental responsável pelo gerenciamento dos planos de saúde. Em 28 de Janeiro de 2000, surgia a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANSS), com o intuito de fiscalizar e gerir a saúde suplementar em todo o território nacional.

Hoje, os hospitais particulares brasileiros têm suas receitas oriundas das operadoras de planos de saúde e do próprio Sistema Único de Saúde (SUS). Por isso, o cenário atual dos hospitais demonstra um segmento com grandes dificuldades econômicas e financeiras, principalmente em relação à formação de preço, sem domínio dos custos, afetando a lucratividade.

Segundo a Associação Nacional dos Hospitais Privados (ANAHP), os indicadores de desempenho financeiro dos hospitais mostram que a receita líquida desses cresceu 5,1% em 2013, em relação a 2012, índice inferior ao avanço das despesas, que aumentaram 6,1% no mesmo período, comprometendo a margem das instituições.

O setor de controladoria pode ser utilizado pelos administradores hospitalares para desempenhar um papel importante e singular na instituição hospitalar, ou seja, promover o aperfeiçoamento, tanto da operação, como também dos colaboradores. O processo de tomada de decisão visa à qualidade do atendimento, sendo um grande abalizador do grau de satisfação dos pacientes.

O planejamento é um processo importante na organização hospitalar, mas a qualidade dos serviços ocorre no momento da execução geral, através da participação de todos e, para isso, a controladoria, com suas ferramentas e por meio dos controles e indicadores, sinaliza aos gestores os desvios ocorridos e as melhores alternativas a serem seguidas dentro do processo operacional. A

controladoria aponta, também, quais os erros devem ser imediatamente corrigidos, com o próprio processo deixando o estado embrionário e se desenvolvendo dentro de toda a estrutura hospitalar.

1.2 PROBLEMATIZAÇÃO

Segundo Silva Filho e Costa (2003), grande parte das organizações hospitalares apresenta déficit financeiro. Presume-se que elas necessitem de informações mais precisas para análise, controle e tomada de decisões financeiras.

Conforme Baer, Campino e Cavalcanti (2001), as organizações hospitalares não adotam padrões de desempenho e seguem práticas gerenciais obsoletas, o que acarreta baixa produtividade, elevados desperdícios de recursos, desconhecimento do custo real dos procedimentos e, conseqüentemente, aumento da suscetibilidade a problemas financeiros.

Schumann (2008) afirma que os indicadores podem ser utilizados para avaliação da gestão financeira e da qualidade dos serviços prestados por hospitais. Os indicadores de desempenho econômico-financeiro auxiliam na análise dos resultados gerados pela operação do hospital, bem como na identificação de tendências e da necessidade de aprimoramentos das práticas operacionais, avaliando a viabilidade do negócio. Nesse sentido, faz-se necessária uma área dentro da estrutura hospitalar que transforme as informações geradas em estruturas para a tomada de decisão. Os indicadores são referências que, através da controladoria, podem ajudar nessa composição de dados que serão tratados e utilizados pelos gestores, tomadores das decisões institucionais.

Para a manutenção e operação de uma estrutura hospitalar é necessário um grande investimento financeiro, seja em equipamentos, seja em mão de obra especializada.

Os faturamentos hospitalares para operadoras de planos de saúde são altos, porém os gastos também o são. A movimentação financeira é grande, com resultados pequenos em relação aos gastos da manutenção operacional.

Por haver um volume financeiro considerável na operação, com resultados pequenos, qualquer tomada de decisão equivocada pode ser prejudicial para a estrutura financeira hospitalar.

De acordo com Lima et al. (2004), uma grande parte das organizações hospitalares brasileiras desenvolve uma gestão financeira incipiente.

Dentro desse contexto, surge a necessidade de as organizações hospitalares adotarem a área de controladoria, para auxiliar na administração hospitalar e em seus controles internos.

A controladoria, nas organizações hospitalares, exerce, dentre outras funções, a responsabilidade de todo o controle e ainda apresenta os tópicos fundamentais do processo de gestão, na busca de resultados positivos e de satisfação social.

1.3 QUESTÃO

Quais são as contribuições e resultados da controladoria, como fonte de informação, para a administração hospitalar em uma instituição na cidade de São Paulo?

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 OBJETIVO GERAL

Diagnosticar as funções da controladoria nas atividades de uma instituição hospitalar na cidade de São Paulo.

1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Descrever os efeitos da implantação da área de controladoria no hospital objeto deste estudo.

Analisar os objetivos propostos em relação aos resultados alcançados com a implantação da controladoria.

1.5 JUSTIFICATIVAS DO TRABALHO

Os hospitais particulares brasileiros são cada vez mais compelidos a profissionalizar suas administrações e criar uma estrutura fidedigna de apuração de

resultados, com ferramentas gerenciais para tomadas de decisão. Com isso, os hospitais particulares buscam solucionar os problemas financeiros que vêm enfrentando e, principalmente, conhecimento para resolvê-los.

Para Tajra (2008), qualquer estabelecimento de saúde deve ser administrado como uma empresa que busca resultados, que alcança seus objetivos preestabelecidos e se distingue no mercado pelo sucesso alcançado por sua equipe de profissionais médicos, equipe multidisciplinar e equipe administrativa.

Dentro da imensa busca pelos atendimentos hospitalares, surgiu a necessidade de os administradores estarem em processo constante de melhorias e inovação, para que consigam resultados mais eficientes.

Nesse sentido, a Controladoria é importante, pois tem como funções exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da instituição. Além disso, sua visão é ampla e generalista. O *controller* influencia e assessora todos os outros departamentos da organização, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos administradores para a tomada de decisões.

Os instrumentos da Controladoria utilizados nesta pesquisa foram delineados pela entidade pesquisada, em conjunto com a nova área de Controladoria implantada.

1.6 METODOLOGIA

Para Marconi e Lakatos (2003), o conhecimento científico deve ser claro e possuir exatidão. Com suporte nessa afirmação, entende-se que a metodologia é instrumento de grande importância para elaboração de trabalhos científicos, de modo a demonstrar confiabilidade no tema estudado. Serão abordados neste tópico de metodologia os seguintes itens: enquadramento metodológico da pesquisa, delimitação da pesquisa, levantamento de dados e estatísticas descritivas.

1.6.1 ENQUADRAMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Optou-se pela pesquisa qualitativa no presente estudo, em função de se pretender trabalhar com os significados das ações humanas, lidando com motivos e

ações que determinam e transformam os processos operacionais, trazendo resultados sobre o foco da controladoria.

Das possibilidades da pesquisa qualitativa, decidiu-se pelo estudo de caso em uma pesquisa descritiva, pois se buscou detalhar as diversas informações levantadas nesta pesquisa, como informações gerais sobre a entidade, as atividades realizadas na mesma e os instrumentos utilizados pela sua controladoria.

Segundo Yin (2015), utiliza-se o estudo de caso em muitas situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados.

Para Gil (2007), as pesquisas descritivas têm como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno.

Conforme André (2005), considerando-se as características do tema, em especial sua atualidade, o estudo de caso é o mais adequado para situações em que não há controle do objeto pelo pesquisador. Esse método atende à necessidade de compreensão das dinâmicas internas do objeto e é indicado para o estudo de fenômenos contemporâneos.

Também para Gil (2007), pode-se considerar que o presente estudo tem caráter exploratório, na medida em que possui o objetivo de esclarecer e modificar ideias, caráter especialmente aplicado quando o tema é pouco explorado.

Ainda citando Yin (2015), não importa o campo de interesse, já que a necessidade diferenciada da pesquisa de estudo de caso surge do desejo de entender fenômenos sociais complexos. Em resumo, um estudo de caso permite que os investigadores foquem um caso e retenham uma perspectiva mais holística e do mundo real.

Nessa forma de pensamento, podemos definir o caso, determinar os dados relevantes a serem coletados e o que fazer com toda a informação levantada dentro da pesquisa científica.

Com esta pesquisa, chegou-se à descrição de um processo complexo de implantação da área de Controladoria em uma instituição hospitalar beneficente, com seus resultados parciais e totais num período de três anos. As informações foram levantadas em entrevista com a alta direção da instituição.

Para Yin (2015), existem alguns testes lógicos para julgar a qualidade da pesquisa em um estudo de caso. Conforme o Quadro 1, pode-se observar este descritivo:

QUADRO 1 – TESTES LÓGICOS

Critérios	Definição	Pesquisa
Validade do Constructo	Estabelecer definições conceituais e operacionais dos principais termos e variáveis do estudo, para que se saiba exatamente o que se quer estudar – medir ou descrever. O teste é realizado através da busca de múltiplas fontes de evidência para uma mesma variável.	Para análise da Validade do Constructo, esta pesquisa evidenciou as mudanças financeiras após a implantação da área de controladoria dentro da instituição. Mostrou-se que, mesmo não havendo alterações na prestação de serviço, as mudanças financeiras foram significativas.
Validade Interna	Estabelecer o relacionamento causal que explique que determinadas condições (causas) levam a outras situações (efeitos). Deve-se testar a coerência interna entre as proposições iniciais, desenvolvimento e resultados encontrados. Apenas para estudos explanatórios ou casuais e não para estudos descritivos ou exploratórios.	Neste estudo, percebe-se que a causa para a mudança financeira da instituição supra aludida está diretamente ligada à implantação da área de controladoria. Nessa área, vários artefatos foram implantados, afetando diretamente a estrutura econômica e financeira.
Validade Externa	Estabelecer o domínio sobre o qual as descobertas podem ser generalizadas. Deve-se testar a coerência entre os achados do estudo e os resultados de outras investigações assemelhadas.	Este estudo foi comparado com outras pesquisas semelhantes. Foi identificada uma semelhança muito grande nos resultados obtidos.
Confiabilidade	Mostrar que o estudo pode ser repetido, obtendo-se resultados assemelhados. O protocolo do Estudo de Caso e a base de dados do estudo são fundamentais para os testes que indicam confiabilidade.	Foi realizada uma descrição do processo de implantação da controladoria. Houve detalhamento das entrevistas realizadas com a alta direção e dos passos para apuração dos resultados para uma replicação, caso seja objeto de estudo posterior.

Fonte: Yin, 2015.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme Monteiro e Barbosa (2011), a Controladoria tem como instrumentos o Processo de Gestão e o Sistema de Informações. Os autores informam que o primeiro está dividido por etapas, como: planejamento, execução e controle. E o segundo serve como auxílio para o bom desempenho da gestão econômica.

Para Tenório (2004), são instrumentos de controle e planejamento: o cronograma de atividades, o orçamento e a avaliação de desempenho. Porém, para o autor, não basta existirem os instrumentos, necessita-se do monitoramento das ações para se atingir os resultados esperados.

De acordo com Nascimento e Reginato (2009), a área de Controladoria possui como missão criar as ligações do processo de gestão, além das informações necessárias adquiridas pela utilização de um sistema de informações que possibilite praticar essa atividade. Deve-se levar em consideração que a informação precisa ser rápida e correta.

Segundo Gonçalves (1998), são características dos serviços de saúde a dificuldade de definir e mensurar resultados; a quantidade de operações complexas; e a natureza emergencial das atividades, em um contexto com pouca aceitação de erros e com uma exigente cobrança.

Nesse contexto, pode-se entender que a operação saúde não admite erros que possam gerar consequências danosas, envolvendo a vida humana. Da mesma forma, os hospitais precisam compreender a operação como um negócio que necessita ser rentável, podendo também haver consequências danosas à vida dessa instituição.

Na opinião de Vassalo (1997), no Brasil, os hospitais estão entre os setores mais atrasados, quando se fala em gerenciamento e administração. A maioria conta com uma direção administrativo-financeira ocupada por médicos que não possuem preparo técnico para gerir uma empresa de tamanha complexidade administrativa.

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

De acordo com Botelho (2006), a ausência de informações confiáveis, eficiência e custos da atenção hospitalar é um dos problemas das organizações de saúde e dificulta os esforços para melhorar a eficácia na prestação de serviços.

Segundo Santos (2005), no planejamento da operação, a Controladoria adquire um nível de participação mais consistente, já que tem autoridade de intervir diretamente no processo de gestão, para que os objetivos econômicos traçados sejam concretizados. Com isso, percebe-se que a Controladoria passa a evidenciar-se não apenas como uma fornecedora de informações, mas como uma administradora operacional de informações de grande relevância.

Nascimento e Reginato (2009) menciona que a função da Controladoria é apoiar o processo de decisão, através de sistemas de informações que possibilitem o controle operacional, visando ao monitoramento das atividades da empresa. A Controladoria pode ter funções diversas, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta a sua administração.

A implantação da área de Controladoria em uma instituição hospitalar pode trazer mudanças no cenário econômico da instituição, como também uma maior coerência nas tomadas de decisões, em razão de informações mais reguladas e precisas.

A Controladoria exerce, dentre outras funções nas organizações hospitalares, a responsabilidade de todo controle e ainda apresenta os tópicos fundamentais do processo de gestão, na busca dos resultados positivos com a satisfação social. O Quadro 2, abaixo, apresenta um resumo do referencial teórico hospitalar:

QUADRO 2 – REFERENCIAL TEÓRICO - HOSPITALAR

Período	Pesquisador	Conceitos
2001	Baer, Campino e Cavalcanti	As organizações hospitalares não adotam padrões de desempenho e seguem práticas gerenciais obsoletas, o que acarreta baixa produtividade, elevados desperdícios de recursos, desconhecimento do custo real dos procedimentos e, conseqüentemente, aumento da suscetibilidade a problemas financeiros.
2002	Gonçalves	São características dos serviços de saúde a dificuldade em definir e mensurar resultados; a quantidade de operações complexas; a natureza emergencial das atividades, em um contexto de pouca aceitação a erros.
2003	Silva Filho e Costa	Grande parte das organizações hospitalares apresenta déficit financeiro. Presume-se que as mesmas necessitem de informações mais precisas para análise, controle e tomada de decisões financeiras.
2004	Lima et al.	Uma grande parte das organizações hospitalares brasileiras desenvolve uma gestão financeira incipiente.

Fonte: Do autor.

A seguir, o Quadro 3, que traz um resumo do referencial teórico sobre controladoria:

QUADRO 3 – REFERENCIAL TEÓRICO - CONTROLADORIA

Período	Pesquisador	Conceitos
2004	Tenório	São instrumentos de controle e planejamento: o cronograma de atividades, o orçamento e a avaliação de desempenho. Porém, para o autor, não basta existir os instrumentos, necessita-se de monitoramento das ações para atingir os resultados esperados.
2007	Nascimento e Reginato	A função da controladoria é apoiar o processo de decisão, através de sistemas de informações que possibilitem o controle operacional, visando ao monitoramento das atividades da empresa. A controladoria pode ter funções diversas, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta a sua administração.
2008	Tajra	Qualquer estabelecimento de saúde deve ser administrado como uma empresa que busca resultados, que alcança seus objetivos preestabelecidos e se distingue no mercado pelo sucesso alcançado por sua equipe de profissionais médicos, equipe multidisciplinar e equipe administrativa.
2009	Nascimento e Reginato	A área de Controladoria possui como missão criar as ligações do processo de gestão, além das informações necessárias adquiridas pela utilização de um sistema de informações que possibilite praticar essa atividade. É necessário levar em consideração que, para ser útil, a informação deve ser confiável.
2011	Monteiro e Barbosa	A Controladoria tem como instrumentos o Processo de Gestão e os Sistemas de Informações. Os autores informam que o primeiro está dividido por etapas, como: planejamento, execução e controle. E o segundo serve como auxílio para o bom desempenho da gestão econômica.

Fonte: Do autor.

2.1 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Segundo Olak e Nascimento (2010), entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda; industrialização e venda dos produtos elaborados; e prestação de serviços, alcançando preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a característica de serem entidades sem fins lucrativos.

O que lhes dá esse peculiar atributo é o fato de não remunerarem seus associados, diretores ou conselheiros com base nos recursos próprios por elas

gerados (ganhos ou lucros) e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo os resultados) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade.

O lucro não é o objetivo dessas instituições, mas é necessário para a manutenção e operacionalização da prestação de serviço.

Reforçando tais conceitos, Slomski (1996), afirma que as entidades sem fins lucrativos podem ser identificadas pelas seguintes características fundamentais e específicas:

- a) o lucro não é a razão de sua existência, mas é necessário para garantir sua continuidade e cumprimento de seus propósitos;
- b) seus propósitos buscam, dentre outros objetivos específicos, as mudanças sociais;
- c) o patrimônio pertence à sociedade, não cabendo a seus membros ou mantenedores qualquer parcela de participação.

Conforme descrito por Olak e Nascimento (2010), as principais características das entidades sem fins lucrativos estão intimamente ligadas a mudanças sociais que o Estado não consegue absorver em sua totalidade. Diversas parcerias entre as entidades filantrópicas e o Estado já foram realizadas, sendo, em sua maioria, na área da saúde e educação.

As entidades sem fins lucrativos possuem uma importância singular para a sociedade, buscando atender, de forma resolutiva e assertiva, as dificuldades sociais que não são alcançadas pela máquina do Estado.

O Quadro 4, que se segue, apresenta algumas das principais características dessas entidades:

QUADRO 4 – AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Características	Explicativo
Objetivos institucionais	Provocar mudanças sociais.
Principais fontes de recursos financeiros e materiais	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
Patrimônio / Resultados	Não há participação, distribuição para os provedores.
Aspectos fiscais e tributários	Normalmente são imunes ou isentas.
Mensuração do resultado social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente.

Fonte: Olak; Nascimento (2010, p. 7).

A lei nº 9.532/97, em seu art.12, parágrafo 3º, define entidade sem fins lucrativos como aquela que não apresente superávit em suas contas ou, caso apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetos sociais.

As entidades que podem ser caracterizadas como filantrópicas são:

- a) Fundações;
- b) Templos de qualquer culto;
- c) Partidos políticos;
- d) Entidades sindicais;
- e) Associações;
- f) Entidades culturais;
- g) Entidades de proteção à saúde;
- h) Instituições de ensino.

2.2 HOSPITAIS FILANTRÓPICOS

De acordo com a Zagonel (1996), até a Idade Média o hospital não era considerado instituição médica e a medicina não era uma prática hospitalar. Os hospitais medievais eram compostos por um labirinto de pequenas celas minúsculas que comportavam apenas uma cama, em que circulavam os religiosos que traziam

conforto espiritual aos doentes, constituindo-se como um local de assistência aos necessitados e pobres e também de exclusão social.

Para Foucault (1994), a figura do pobre, que estava morrendo e precisava de assistência espiritual e material, foi substituída pela do doente que precisava de cura. O espaço utilizado tornou-se um instrumento terapêutico e o médico passou a ser o principal responsável pela organização hospitalar. A comunidade religiosa foi banida, para que o espaço pudesse ser medicamente organizado.

No final do século XVIII, segundo Foucault (1979), neste período nasce a ideia de que o hospital deveria se constituir como um lugar propício ao estudo, à comparação de casos e como campo de estágio (residências médicas), ou seja, um estabelecimento educativo, além de assistencial.

No Brasil, a primeira escola para a formação de médicos e cirurgiões surgiu em 1889, quando um grupo de médicos fundou a Sociedade de Medicina do Rio de Janeiro, com o objetivo de tratar dos interesses dos profissionais da medicina e ser uma referência em pesquisas e um centro de troca de informações da classe médica.

A primeira Santa Casa de Misericórdia do Brasil foi fundada em 1543, por Brás Cubas, na cidade de Santos, Estado de São Paulo, sendo exclusiva ao serviço de saúde em funcionamento até hoje com algumas pequenas mudanças de endereço.

Segundo o Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde – CNES, o Brasil conta com 3.594 hospitais filantrópicos, que representam 44% de unidades hospitalares do SUS (8.539), com mais de 123 mil leitos para o SUS – 34% do total de leitos do SUS existentes no país (359.705) (Portal da Saúde, 2015).

De acordo com Fascina (2009), para ser considerada beneficente e fazer jus ao Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), a entidade precisa comprovar a prestação de todos os seus serviços ao SUS, com um percentual mínimo de 60%, inclusive em internações realizadas e medidas em paciente/dia.

Esse controle é feito e fiscalizado pelo Ministério da Saúde e, caso a instituição não consiga comprovar o percentual mínimo de 60% de leitos de SUS, pode perder o certificado (CEBAS) definitivamente.

Ainda Fascina (2009) comenta que grande parte das Santas Casas de Misericórdia no Brasil têm dificuldades em atender à exigência dos 60% de leitos do SUS, em razão das dificuldades financeiras.

Conforme dados publicados no sítio do Portal da Saúde (2015), o Estado de São Paulo concentra 22,4% das unidades hospitalares de caráter filantrópico do Brasil:

TABELA 1 – UNIDADES HOSPITALARES DE CARÁTER FILANTRÓPICO NO BRASIL

UF	Quantidade Hospitais Filantrópicos	Leitos SUS	Ranking
SP	846	34.631	22,40%
MG	602	18.912	16,00%
PR	443	7.869	11,70%
RS	376	15.246	10,00%
SC	270	7.037	7,20%
RJ	246	5.845	6,50%
BA	148	6.976	3,90%
CE	116	4.746	3,10%
ES	77	2.841	2,00%
GO	74	2.558	2,00%
MS	71	2.597	1,90%
RN	61	1.616	1,60%
MA	59	1.126	1,60%
PE	55	3.076	1,50%
SE	50	1.416	1,30%
PB	46	1.689	1,20%
DF	42	64	1,10%
Demais	192	7.147	5,10%

Fonte: Portal da Saúde (2015).

Segundo Ribeiro (1977), os hospitais filantrópicos são classificados por especialidades, como se apresenta no Quadro 5, a seguir:

QUADRO 5 – CONCEITO DE HOSPITAIS FILANTRÓPICOS NO BRASIL

Hospital	É a instituição destinada a internar, para diagnóstico e tratamento, pessoas que necessitam de assistência médica diária e cuidados constantes de enfermagem.
Hospital Geral	É aquele destinado a internar pacientes de várias especialidades, podendo, porém, ter sua ação limitada a um grupo etário (hospital infantil); a um determinado grupo da comunidade (hospital militar, hospital de previdenciários); ou ter finalidade específica (hospital de ensino).
Hospital Especializado	É aquele destinado a internar pacientes predominantemente de uma especialidade.

Fonte: Adaptado de Ribeiro (1977, p. 25).

De acordo com Mozachi (2005), os hospitais podem ser classificados conforme o seu porte (Quadro 6):

QUADRO 6 – PORTE HOSPITALAR

Porte	Leitos
Pequeno	até 50 leitos
Médio	de 51 a 150 leitos
Grande	de 151 a 500 leitos
Porte Especial	acima de 500 leitos

Fonte: Adaptado de Mozachi (2005, p. 2).

2.3 ADMINISTRAÇÃO HOSPITALAR

Para Tajra (2008), a saúde é um dos segmentos empresariais existentes que está em expansão, sendo necessário desenvolver uma administração cada vez mais profissionalizada para esse setor, 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 dessa questão, há, dentro da estrutura hospitalar,

“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. Esses departamentos utilizam técnicas administrativas diferenciadas, seja na área de finanças, de recursos, de pessoas, de compras, logística etc.

Um exemplo da necessidade de se imputar às organizações hospitalares uma administração diferenciada é a Portaria nº 2.225/GM, de 5 de dezembro de 2002, publicada pelo Ministério da Saúde (BRASIL, 2007), na qual há exigências para a estruturação técnico-administrativa das direções dos hospitais vinculados ao Sistema Único de Saúde (SUS), como a contratação de profissionais com formação específica em Administração Hospitalar.

O perfil do administrador hospitalar requer um profissional ágil e assertivo na tomada de decisões, com profundo conhecimento da área hospitalar como um todo e focado em resultados. Esse profissional necessita ter um bom relacionamento interpessoal para lidar com uma equipe multidisciplinar, sendo, em sua maioria, profissionais de assistência à saúde.

Segundo Ruthes e Cunha (2007), o administrador hospitalar é o responsável por planejar, organizar e gerenciar hospitais públicos, privados, clínicas médicas, laboratórios de análises clínicas, spas e casas de repouso para idosos. Toda essa experiência é focada no bem-estar dos pacientes, focado nos cuidados com toda a estrutura hospitalar. Seu trabalho envolve definir a equipe multidisciplinar e as especialidades que aquela instituição deverá atender, compreendendo as necessidades sociais e financeiras da instituição. O administrador também coordena a manutenção preventiva de equipamentos médicos, controla o estoque de materiais e medicamentos, organiza a higienização, garantindo que o ambiente se mantenha limpo e organizado, livre de qualquer intercorrência que possa comprometer a saúde e o bem-estar dos pacientes que circulam e são atendidos na instituição hospitalar.

Dentro das responsabilidades da administração hospitalar está tornar compatível a operação, comparando-a com as finanças hospitalares. Hoje o negócio “saúde” tem um custo muito elevado para processos, equipamentos, materiais e medicamentos, somando-se a isso uma equipe multidisciplinar com objetivos distintos e diferenciados.

De um lado, a área administrativa e financeira; do outro lado, a área da saúde, composta por médicos, enfermeiros, farmacêuticos, nutricionistas, fisioterapeutas, todos buscando o melhor para o paciente. Porém, nem sempre o melhor é o mais viável economicamente. Por isso, a figura do administrador hospitalar é singular, atuando como mediador dessas diferenças que acabam sendo crônicas, mas podem ser minimizadas com a interação dessa mediação que promove, em conjunto, o equilíbrio entre a operação e a viabilidade econômica.

De acordo com o Ministério da Saúde (BRASIL, 2009), a administração dos serviços de saúde deve zelar pela multiprofissionalidade das equipes, bem como garantir o acompanhamento da programação das ações de saúde e da destinação dos recursos financeiros dentro do plano geral que, por sua vez, estará de acordo com a respectiva política de saúde.

Barquin (1992) comenta que a maioria dos hospitais são dirigidos por médicos que frequentaram cursos de especialização para obtenção dos conhecimentos da técnica da administração e organização de empresa, quando, para essa direção, seria necessário um profissional com conhecimento pleno em administração hospitalar e habilidades para acompanhar o avanço da ciência médica e a conexão com outras profissões voltadas à área hospitalar.

Completando o pensamento, Cherubin (1999) afirma que, nas instituições hospitalares, ainda predomina uma administração pouco profissionalizada, executada por médicos proprietários, que, em sua maioria, não adquiriram conhecimentos necessários para tal e agem como se fossem profissionais especializados na área.

De acordo com Gonçalves, nos hospitais ocorrem tensões de natureza grupal e profissional, envolvendo o corpo clínico, constituído por médicos que trabalham no hospital, os quais têm muita dificuldade em “repartir” seu poder, aceitar normas de disciplina coletiva e ouvir sugestões ou recomendações” (GONÇALVES, 1998, p. 82)

A presença do administrador hospitalar, dentro desse contexto, é de grande importância, para tornar equilibrada a demanda de poder da área assistencial, evitando que decisões estratégicas sejam tomadas de forma unilateral.

Para Fajardo Ortiz (1972), os problemas da gestão da saúde referem-se à insuficiência de pessoal, insuficiência de recursos econômicos e materiais, administrações antiquadas e locais e equipamentos inadequados. A origem principal

dessa situação é a escassez de recursos financeiros, gerando falta de atendimento médico, principalmente para a população menos favorecida.

Essa citação, apesar de antiga, reflete bem a situação da saúde hospitalar e as dificuldades encontradas pela administração nos dias de hoje.

2.4 CONTROLADORIA EM HOSPITAIS

Conforme Nascimento e Reginato (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 hospitalar deve contribuir para a tomada de decisão, participando do planejamento e do controle do processo operacional, valendo-se de informações que permitam o desenvolvimento das atividades hospitalares de forma dinâmica e, sobretudo, econômica.

Padoveze (2010) informa que, em relação ao setor hospitalar, existem diversas características e particularidades que o diferem dos outros setores. Uma das características mais marcantes é a estruturação em atividades, setores e departamentos, sendo exemplos de setores hospitalares a ala masculina, a feminina, o berçário, a maternidade, a UTI, dentre outros. O autor argumenta que um hospital, a fim de controlar as despesas e as receitas, é obrigado a elaborar um controle específico para cada um dos seus setores. Na atividade hospitalar, o grau de complexidade é o mesmo que o de uma empresa de atividade industrial.

Segundo Costenaro e Brondani (2005), o *controller* de uma instituição hospitalar, além de conhecer profundamente os serviços de Controladoria, deve estar ciente das diversas atividades desenvolvidas dentro de um hospital, como por exemplo: setor de contas (faturamento), setor financeiro, compras, setor de nutrição e dietética, farmácia, bloco cirúrgico e outros.

A instituição hospitalar, apesar de possuir a singularidade de lidar com a saúde humana, também precisa ter os aspectos de uma empresa que necessita de resultados positivos e total viabilidade econômica dentro da sua operação.

A função da Controladoria dentro de uma instituição hospitalar mostra-se necessária, para que as informações sejam construídas e tratadas de forma precisa,

com o objetivo de desenvolver relatórios simples, a fim de que a administração hospitalar tenha subsídios suficientes para a tomada de decisões.

A figura do *controller* na instituição hospitalar torna-se necessária e fundamental para o processo. Os resultados esperados acontecerão com acompanhamento desse profissional de forma integral.

Nakagawa (1993) conceitua *controller* como o responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que sirva de instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da *accountability*.

Hoje muitos hospitais não possuem uma administração profissional e são geridos por médicos que, em muitos casos, não possuem a experiência técnica necessária para a tomada de decisões financeiras e que viabilizem a prestação de serviço.

Segundo Oliveira (1998), somente 1% dos hospitais brasileiros possui gestão profissional formada por funcionários graduados em administração e com uma visão de negócio.

No Brasil, geralmente os gestores dos hospitais não conhecem com exatidão os custos dos processos, repassando-os aos pacientes sem a devida comprovação da sua veracidade. A cobrança excessiva de certas operações, sem a devida clareza, faz com que, no Brasil, a diária em um bom hospital custe U\$ 500 dólares, enquanto nos Estados Unidos a média é de U\$ 90 dólares (OLIVEIRA, 1998).

Dominar as informações financeiras dentro de uma instituição hospitalar representa um ganho de competitividade e uma assertividade em relação à formação do preço de venda para a negociação com convênios, havendo uma base financeira para a transação, demonstrando a maturidade da instituição em conhecer corretamente seus números.

Levando-se em consideração que apenas 40% dos leitos são ocupados por planos de saúde nos hospitais filantrópicos, ter o conhecimento detalhado dos custos, a fim de formar um preço saudável, é fundamental para a negociação com as operadoras de saúde e convênios, que representam uma fatia financeira importante na instituição hospitalar.

3 O CASO DO HOSPITAL OBJETO DE ESTUDO

O hospital objeto de estudo é uma entidade de utilidade pública e filantrópica; portanto, sem fins lucrativos. Possui 6.100 m² de área construída, sendo 4.700 m² de área útil, com 75 leitos, divididos em 4 unidades de internação. Dessas unidades, uma é reservada para convênios e particulares e as restantes para leitos do SUS.

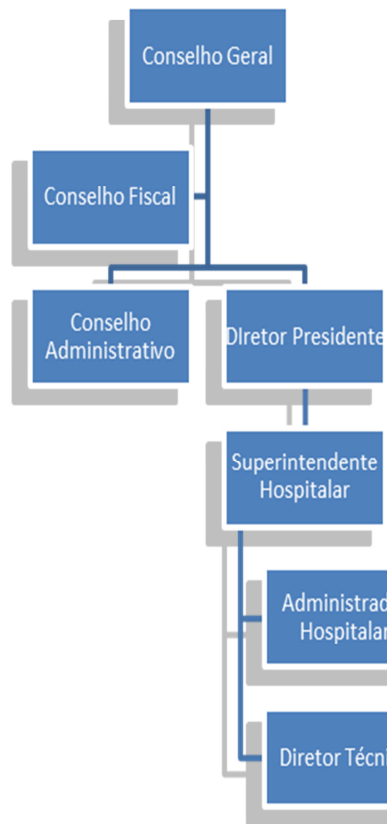
Situado na cidade de São Paulo, em um bairro residencial, possui um corpo clínico de 34 médicos, em uma instalação de 75 leitos.

Desde a sua fundação, o hospital utiliza outras fontes de renda não operacionais para ajudar na manutenção dos atendimentos dos leitos de pacientes do SUS que, muitas vezes, não possuem nem mesmo roupas para troca. Existe um grupo de voluntárias e voluntários que atuam tanto dentro do hospital, amparando em diversas áreas, como também procuram arrecadar recursos financeiros em auxílio dos pacientes necessitados e sem condições financeiras. Esses pacientes são acompanhados por dois assistentes sociais, que fazem o detalhamento da vida social e o acompanhamento do paciente e de seus familiares, respectivamente.

Com o objetivo de arrecadar recursos para o hospital, são montados bazares, realizadas festas e colocado à venda o artesanato desenvolvido pelos voluntários.

Por ser uma entidade filantrópica sem fins lucrativos, a alta administração do hospital é composta da seguinte maneira (Figura 1):

FIGURA 1 – ORGANOGRAMA DA ALTA DIREÇÃO



Fonte: Hospital Objeto de Estudo - Adaptado pelo autor.

A instituição possui os seguintes componentes estratégicos:

a) Visão:

- Organização hospitalar líder, moderna e competitiva, com excelência de serviços no cumprimento de sua Missão.

b) Valores:

- Ética profissional;
- Qualidade de atendimento;
- Visão interdisciplinar de tratamento;
- Ambiente moderno e acolhedor;
- Respeito pela dimensão espiritual dos indivíduos;
- Colaboração na construção de uma sociedade melhor;
- Estudos e Pesquisas para promover o bem-estar humano.

c) Políticas Institucionais:

- Excelência nos serviços prestados;
- Melhores resultados no menor tempo possível de internação;
- Gestão baseada na capacidade técnica;
- Programa de treinamento profissional contínuo;
- Administração por resultados.

d) Missão:

- Trazer à sociedade uma medicina resolutiva a custos acessíveis.

Atualmente, o hospital possui um quadro funcional de 380 colaboradores, taxa de ocupação de 88% nos 75 leitos e um faturamento médio mensal de R\$ 600.000,00 com SUS, convênios e particulares.

3.1 OS PROBLEMAS OPERACIONAIS E FINANCEIROS

Em 2010, houve uma reestruturação do quadro do Conselho de Administração, em uma nova eleição. Assumiu o cargo de Diretor Presidente o médico Dr. Carlos Pinto Valença que, imediatamente, percebeu a situação financeira da entidade.

Uma nova administração foi contratada, tentando-se, assim, de uma forma mais assertiva, trazer alternativas para o quadro de dificuldades encontrado na instituição hospitalar naquele momento.

Essa nova administração, composta por um Administrador Hospitalar e um Diretor Técnico Médico, mapeou as necessidades principais e básicas que afetaram diretamente o resultado financeiro da instituição.

Com o cenário em mãos, a Diretoria e o Conselho decidiram implantar uma área de Controladoria, de modo a fidelizar as informações e trazer ferramentas de controle para auxiliar nas tomadas de decisões. Tudo deveria ser feito rapidamente, pois a instituição hospitalar acumulava um prejuízo que se tornava maior a cada mês.

Mediante aprovação do Conselho, foi estruturada essa nova área, com profissionais contratados no mercado e com experiência em planejamento estratégico, contabilidade e custos, *Balanced Scorecard* (BSC) e relatórios

gerenciais. Iniciava-se, então, um processo de reestruturação necessário para a instituição. O Quadro 7, abaixo, lista as dificuldades encontradas e os objetivos da Controladoria:

QUADRO 7 – QUADRO DE DIFICULDADES – OBJETIVOS DA CONTROLADORIA

Objetivo Geral	Situação
Viabilidade Econômica da Instituição	Entre 2007 a 2010, a instituição apresentou déficit financeiro. Acabou utilizando reservas estratégicas. Perda acumulada de mais de R\$ 2.000.000,00 nesse período.
Objetivos Específicos	Situação
Informações Gerenciais Fidedignas	Informações não congruentes das áreas, falta de informação para tomadas de decisão.
Melhorar o Índice de Ocupação Hospitalar	Ocupação Hospitalar em média de 80%, sendo que o maior cliente ocupava 60% desse total, com a diária mais baixa entre os convênios.
Aumento das Tabelas de Serviço com Convênios em 27%	Várias tabelas sem reajustes há mais de três anos, sem contemplar os índices propostos nos contratos (IPCA, IGPDÍ).
Identificação dos Custos Operacionais	Sem nenhuma análise de custos por departamento, apenas um relatório geral dos custos.
Redução dos Custos Fixos e Variáveis	Custos Variáveis: (farmácia) sem uma padronização eficiente e sem a relação custo-benefício. Custos Fixos, Aluguel do Hospital-Dia em razão da viabilidade do negócio.
Análise de Viabilidade por Convênio	O único acompanhamento realizado indicava o volume de faturamento, mas nada sobre a viabilidade daquele contrato.

Fonte: Do autor (2015).

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997), para sobreviver, as empresas têm que ser suscetíveis a mudanças com a habilidade para avaliar decisões passadas, reagir a situações presentes e prever eventos futuros. Essa condição pode ser vista como fator de sucesso.

Havia a necessidade de se implantar uma área de Controladoria interna, com o objetivo de aprimorar as informações gerenciais existentes, desenvolver novos relatórios de viabilidade, apurar custos fixos e variáveis e o preço de venda para

negociação com os convênios, que representavam 40% da ocupação dos leitos hospitalares. Por ser uma entidade filantrópica, 60% dos leitos eram destinados ao SUS.

Tudo com a finalidade de reverter os prejuízos acumulados no período entre 01/01/2007 até 31/12/2009, que estavam acima dos R\$ 2.000.000,00 apurados nas demonstrações contábeis e fluxo de caixa.

Foi contratado um *Controller* para auxiliar na implantação da área internamente. Houve a necessidade de mapear os processos e entender a parte operacional da instituição.

De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (1999), o processo de gestão compõe-se das etapas de planejamento, execução e controle, fazendo parte tanto no suporte à estruturação do processo de gestão, quanto pelo efetivo apoio às fases do mesmo, por meio de simulações e projeções sobre os eventos econômicos no processo de tomada de decisão.

Não havia uma contabilidade gerencial, apenas um acompanhamento parcial por fluxo de caixa derivado dos extratos bancários. As demonstrações contábeis levavam, em média, 60 dias para estarem concluídas por um escritório terceirizado. As decisões financeiras eram tomadas com base no fluxo de caixa, sem respaldo das demonstrações contábeis, o que gerava insegurança para a administração.

3.1.1 VIABILIDADE ECONÔMICA DA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR

O primeiro passo dessa nova etapa da instituição, com o apoio da nova área de Controladoria implantada, seria a análise da viabilidade dos convênios e de suas tabelas de preços praticadas com a instituição.

Os valores variavam e não estavam respaldados nos custos da operação e, sim, nos valores praticados pelo mercado, o que, em alguns casos, não cobriam os gastos da operação, tornando-a deficitária e problemática para o hospital.

Analisando-se a tabela 2, verifica-se que os planos de saúde 12 e 13 representam o SUS Municipal e o SUS Estadual, respectivamente.

O hospital possuía 06 pacientes internados em estado crônico, por responsabilidade do Estado de São Paulo, cujas diárias custavam R\$ 330,00 neste convênio. Esses valores acordados com o Estado davam condições e representavam um atendimento todo especial em relação a esses pacientes e a

possibilidade de profissionais específicos para atendimento exclusivo e personalizado. Dessa forma, o estado repassava uma declaração de atendimento que servia para cumprimento da meta do SUS de 60% dos leitos totais destinados.

TABELA 2 – VALORES DE CONVÊNIOS

	Particular	Plano 1	Plano 2	Plano 3	Plano 4
Internação Enfermaria	R\$ 300,00	R\$ 180,00	R\$ 346,00	R\$ 155,00	R\$ 114,40
Internação Apartamento	R\$ 500,00	R\$ 280,00	R\$ 383,00	R\$ 160,00	R\$ 131,04
Hospital Dia	R\$ 110,00	R\$ 140,00	R\$ 180,00	R\$ 85,00	R\$ 93,60
Consulta PA	R\$ 250,00	R\$ 42,00	R\$ 85,00	R\$ 55,00	R\$ 35,00
Consulta Ambulatório	R\$ 200,00	R\$ 42,00	R\$ 85,00	R\$ 55,00	R\$ 35,00
Faturamento Médio Mensal	R\$ 2.860,00	R\$ 4.740,00	R\$ 8.245,00	R\$ 122.450,00	R\$ 314.980,00
Representatividade	0,41%	0,68%	1,19%	17,67%	45,46%

	Plano 5	Plano 6	Plano 7	Plano 8	Plano 9
Internação Enfermaria	R\$ 135,00	R\$ 150,00	R\$ 175,00	R\$ 220,00	R\$ 131,76
Internação Apartamento	R\$ 135,00	R\$ 250,00	R\$ 300,00	R\$ 250,00	R\$ 146,72
Hospital Dia	R\$ 70,00	R\$ 90,00	R\$ 75,00	R\$ 125,00	R\$ 83,84
Consulta PA	R\$ 50,00	R\$ 56,00	R\$ 52,00	R\$ 60,00	R\$ 70,00
Consulta Ambulatório	R\$ 45,00	R\$ 56,00	R\$ 65,00	R\$ 60,00	R\$ 55,00
Faturamento Médio Mensal	R\$ 9.340,00	R\$ 7.654,00	R\$ 12.890,00	R\$ 4.258,00	R\$ 13.244,00
Representatividade	1,35%	1,10%	1,86%	0,61%	1,91%

	Plano 10	Plano 11	Plano 12	Plano 13	Plano 14
Internação Enfermaria	R\$ 160,00	R\$ 155,00	R\$ 75,00	R\$ 330,00	R\$ 105,00
Internação Apartamento	R\$ 180,00	R\$ 195,00			R\$ 175,00
Hospital Dia	R\$ 140,00	R\$ 80,00			R\$ 90,00
Consulta PA	R\$ 60,00	R\$ 30,00			R\$ 46,00
Consulta Ambulatório	R\$ 60,00	R\$ 30,00			R\$ 46,00
Faturamento Médio Mensal	R\$ 7.333,00	R\$ 1.430,00	R\$ 125.655,00	R\$ 56.890,00	R\$ 890,00
Representatividade	1,06%	0,21%	18,14%	8,21%	0,13%

Fonte: Hospital Objeto de Estudo – Adaptado pelo autor.

Tal fato era um paradoxo, se analisarmos o convênio do SUS Municipal, que pagava R\$75,00 a diária, contemplando cinco refeições diárias, roupa de cama limpa, visita médica, medicamentos e curativos e acompanhamento da enfermagem. Essa situação financeira era deficitária para a instituição, mesmo com todas as benesses fiscais de uma entidade filantrópica.

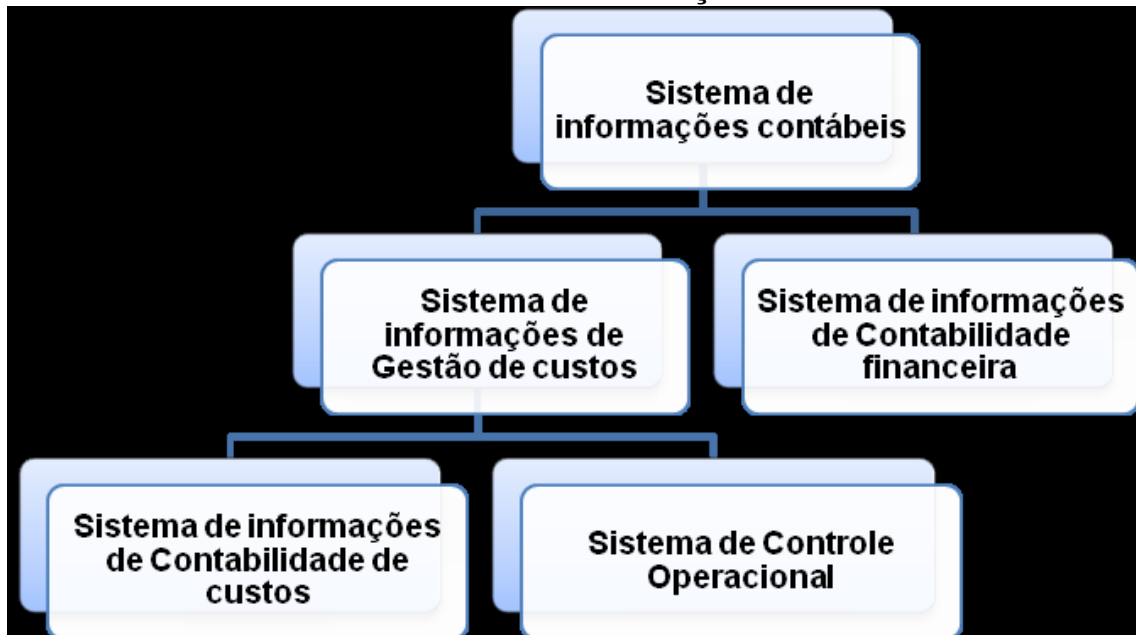
O plano de saúde 4, com maior movimento e utilização, era o que tinha menor valor de tabela e representava mais de 45% do faturamento médio mensal, ocupando mais de 80% dos leitos destinados a convênios e particulares.

O primeiro passo foi montar uma ferramenta de viabilidade econômica por convênio, relacionando os custos em comparação com as despesas geradas pelos pacientes do mesmo. Dessa forma, foi possível visualizar sinteticamente a situação de todos os convênios, conforme tabela 3 desta pesquisa.

A viabilidade pode ser apurada por meio da gestão dos custos em comparação com as receitas geradas pelo pagamento realizado pelos convênios à instituição hospitalar.

Segundo Hansen e Mowen (2001), os dados de custos são gerados por sistemas que atendem tanto a contabilidade financeira como a gerencial. O sistema de informações de contabilidade financeira está primeiramente preocupado em produzir informações aos usuários externos, seguindo regras e legislações fiscais específicas.

Entre essas informações, estão as demonstrações contábeis, como o balanço patrimonial, a demonstração de resultados, a demonstração dos fluxos de caixa. O sistema de informações para gestão de custos gera informações direcionadas aos usuários internos com objetivos gerenciais. Abaixo segue a Figura 2, com os subsistemas de informações contábeis:

FIGURA 2 – OS SUBSISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Fonte: Hansen; Mowen (2001, p. 60).

TABELA 3 – VIABILIDADE CONVÊNIO 14

Hospital João Evangelista														
Viabilidade Econômica - Convênio XXXXXXXXXXXXXXXX														
Setembro de 2010 - Agosto de 2011														
DESCRIÇÃO DAS CONTAS	SET'10	OUT'10	NOV'10	DEZ'10	JAN'11	FEV'11	MAR'11	ABR'11	MAI'11	JUN'11	JUL'11	AGO'11	TOTAL	MÉDIA
1 - Receita de Serviços Faturados														
Diárias Hospitalares	121.730,86	131.418,51	108.426,13	111.936,77	99.465,30	110.681,32	109.200,93	109.481,69	104.296,70	106.961,96	101.150,48	108.347,48	1.323.098,13	110.258,18
Exames Complementares	64.918,39	95.026,37	75.085,98	63.868,51	53.952,45	54.400,37	109.816,61	99.549,22	86.100,02	52.265,09	72.934,70	60.151,34	888.069,05	74.005,75
Materiais e Medicamento	12.800,00	15.000,00	19.700,00	3.000,00	21.267,16	2.200,00	600,00	4.800,00	600,00	11.715,00	2.400,00	0,00	94.082,16	7.840,18
Descontos Concedidos	-18.449,06	-22.333,65	-18.797,12	-16.539,49	-16.158,35	-15.473,56	-20.314,62	-19.779,36	-17.667,20	-15.812,14	-16.324,88	-15.586,14	-213.235,56	-17.769,63
Receita Líquida (1)	181.000,19	219.111,23	184.414,99	162.265,79	158.526,56	151.808,13	199.302,92	194.051,55	173.329,52	155.129,91	160.160,30	152.912,68	2.092.013,78	174.334,48
2 - Custo Exames Realizados														
EXAME CLÍNICO	50.130,24	58.600,31	50.941,06	45.320,57	41.553,64	38.042,47	64.370,84	55.833,98	46.630,30	42.237,07	54.237,35	41.527,68	589.425,51	49.118,79
COPRO CULTURA	19.817,43	23.054,24	18.031,13	16.776,36	16.073,20	15.075,68	24.164,86	22.626,12	17.747,96	15.514,15	19.542,76	15.254,40	223.678,29	18.639,86
AUDIOMETRIA	9.052,30	11.994,90	10.529,27	9.021,69	9.170,53	7.555,45	13.166,52	11.868,34	9.197,07	8.474,77	11.610,34	7.052,87	118.694,05	9.891,17
HEMOGRAMA COMPLETO	7.171,22	8.745,36	7.700,81	6.183,68	6.502,11	6.307,77	8.257,58	7.084,41	6.797,78	5.688,87	7.442,99	5.637,76	83.520,34	6.960,03
PROTOPARASITOLÓGICO DE FEZES	6.970,16	8.727,83	6.751,00	5.996,09	5.913,16	5.673,13	8.762,86	7.762,82	6.660,94	5.565,67	7.062,00	5.695,21	81.540,87	6.795,07
VDR L	3.622,56	4.482,33	4.191,73	3.129,54	3.117,00	3.215,93	4.412,87	4.086,92	3.848,12	2.762,47	3.772,36	3.106,99	43.748,82	3.645,74
AVALIAÇÃO OFTALMOLOGICA	2.190,90	2.474,51	5.698,68	1.803,45	2.790,42	860,05	1.818,67	3.794,03	2.059,00	1.410,22	6.669,05	2.894,83	34.463,81	2.871,98
RAIO X TORAX (PA)	2.007,22	3.426,23	2.918,11	2.110,40	2.531,14	1.808,35	3.699,12	2.596,76	2.907,27	2.389,60	2.764,69	3.321,33	32.480,22	2.706,69
CULTURA SECREÇÃO OROFARINGE	2.572,30	2.703,58	2.759,32	2.106,41	1.938,15	2.513,98	1.987,87	3.072,50	2.573,95	2.859,47	2.724,88	2.411,40	30.223,81	2.518,65
ELETRCARDIOGRAMA	1.189,07	2.290,61	2.864,34	2.814,17	3.344,81	1.997,73	2.673,53	1.637,66	1.521,26	2.177,76	3.930,15	1.761,53	28.202,62	2.350,22
ELETRENCEFALOGRAMA	2.091,31	2.853,69	2.217,46	2.882,10	2.234,56	2.324,11	2.049,63	1.772,06	1.330,00	2.899,37	2.309,20	1.791,86	26.755,35	2.229,61
ACUIDADE VISUAL	1.600,78	3.300,76	2.177,38	1.364,12	2.671,10	1.511,47	2.242,30	1.484,18	1.833,26	1.408,16	2.691,99	2.500,20	24.785,70	2.065,48
MICOLÓGICO DE UNHA	2.104,78	2.986,22	2.453,50	1.345,14	1.382,39	1.325,83	1.972,04	2.595,96	1.730,30	1.812,48	2.031,28	1.738,36	23.478,28	1.956,52
URINA TIPO I	1.600,92	2.079,04	1.949,37	1.391,50	1.389,32	1.503,46	2.419,71	1.865,09	1.895,81	1.409,17	1.759,18	1.511,06	20.773,63	1.731,14
AVALIAÇÃO PSICOLÓGICA	1.170,00	1.720,00	1.210,00	2.650,00	1.120,00	290,00	1.265,00	1.050,00	1.305,00	1.159,40	1.390,00	256,80	14.586,20	1.215,52
ESPIROMETRIA SIMPLES (ES)	1.314,17	1.685,40	1.556,42	1.297,21	1.293,54	861,94	1.412,43	881,05	655,10	780,38	946,80	885,45	13.569,89	1.130,82
ANTI HBE AG	1.007,29	1.660,97	659,68	1.059,68	746,18	859,91	647,46	862,48	900,66	1.038,00	1.039,80	666,91	11.149,02	929,09
ANTI HBS	886,19	1.652,03	922,41	885,40	619,52	710,47	711,52	716,26	1.123,06	1.066,39	726,46	957,01	10.976,72	914,73
Custo Exames Realizados (2)	131.232,94	161.508,92	137.975,02	119.860,18	116.593,87	105.537,16	157.186,54	144.950,57	119.616,09	112.280,14	143.281,97	111.011,54	1.561.034,94	130.086,25
3 - Margem de Contribuição Bruta (1-2)	49.767,25	57.602,31	46.439,97	42.405,61	41.932,69	46.270,97	42.116,38	49.100,98	53.713,43	42.849,77	16.878,33	41.901,14	530.978,84	44.248,24
Part. % s/ Receita Líquida	27,50%	26,29%	25,18%	26,13%	26,45%	30,48%	21,13%	25,30%	30,99%	27,62%	10,54%	27,40%	25,38%	25,38%
4 - Apropriação das Despesas														
Despesas Administrativas Diretas	4.023,84	4.023,84	2.682,56	5.365,12	2.682,56	2.682,56	5.365,12	2.682,56	5.365,12	5.365,12	5.365,12	2.068,97	47.672,49	3.972,71
Despesas Administrativas Indiretas	57.730,64	52.649,73	43.144,57	47.469,83	37.636,76	37.403,49	55.593,16	53.502,21	41.797,31	41.307,35	52.231,10	43.070,31	563.536,48	46.961,37
Despesas Operacionais	2.493,23	1.711,38	1.155,32	1.066,71	1.739,62	3.629,75	2.440,34	1.903,58	2.555,23	1.268,99	2.320,40	2.068,97	24.353,52	2.029,46
Apropriação das Despesas (4)	64.247,71	58.384,95	46.982,45	53.901,66	42.058,94	43.715,80	63.398,62	58.088,35	49.717,66	47.941,46	59.916,62	47.208,25	635.562,48	48.990,83
5 - Margem de Contribuição Líquida (+1-2-4)	-14.480,46	-782,64	-542,48	-11.496,05	-126,26	2.555,18	-21.282,24	-8.987,37	3.995,77	-5.091,69	-43.038,29	-5.307,11	-104.583,65	-4.742,60
Part. % s/ Receita Líquida	-8,00%	-0,36%	-0,29%	-7,08%	-0,08%	1,68%	-10,68%	-4,63%	2,31%	-3,28%	-26,87%	-3,47%	-5,00%	-2,72%
Lucro Bruto	-14.480,46	-782,64	-542,48	-11.496,05	-126,26	2.555,18	-21.282,24	-8.987,37	3.995,77	-5.091,69	-43.038,29	-5.307,11	-104.583,65	-8.715,30
Lucro Líquido	-14.480,46	-782,64	-542,48	-11.496,05	-126,26	2.555,18	-21.282,24	-8.987,37	3.995,77	-5.091,69	-43.038,29	-5.307,11	-104.583,65	-8.715,30
Part. % s/ Lucro Líquido	-8,00%	-0,36%	-0,29%	-7,08%	-0,08%	1,68%	-10,68%	-4,63%	2,31%	-3,28%	-26,87%	-3,47%	-5,00%	-5,00%

Fonte: Hospital Objeto de Estudo – adaptado pelo autor.

Quando todas as informações estavam consolidadas de forma analítica, percebeu-se que o convênio com maior utilização havia deixado um prejuízo de mais de R\$ 104.000,00, no período, para a instituição. A Diretoria pôde então visualizar de forma mais clara a situação de todos os convênios e seus respectivos resultados financeiros.

De acordo com Perez, Pestana e Franco (1997), é função da Controladoria desenvolver um modelo de planejamento voltado à otimização das análises, visando maior eficiência e eficácia nos projetos e seus resultados. Já com relação ao controle, o profissional da Controladoria acaba exercendo a função de perito, assessorando, de forma independente, na conclusão dos índices de qualidade para tomada de decisões pela alta direção.

Com essa análise, foi possível fazer um acompanhamento melhor dos convênios, considerando sua viabilidade econômica dentro da instituição.

O plano de saúde 4 apresentava o maior índice de ocupação hospitalar dentro dos convênios particulares e também era o que oferecia a menor tabela de preços. Com essas informações, foi necessária uma reunião com todos os convênios, para renegociação das tabelas. Porém, a Controladoria identificou que havia convênios com os quais as tabelas não eram reajustadas há mais de três anos, por esquecimento ou por falta de acompanhamento.

No contexto geral, havia necessidade de um aumento de 27% no faturamento dos convênios. Logicamente, foi uma tarefa árdua, já que alguns convênios foram descredenciados, em razão dos valores praticados e da negativa de equalização das tabelas.

3.1.2 O PROCESSAMENTO DAS INFORMAÇÕES

Vários relatórios para tomada de decisão, como o Censo, o Fluxo de Caixa, as estatísticas médicas, entre outros, eram montadas em planilhas de Excel que, por diversas vezes, afetavam a integridade das informações. A instituição havia adquirido um sistema para a área financeira e possuía um sistema próprio para utilização na área médica.

Dentro da área médica, os processos principais eram o faturamento dos convênios e os repasses médicos por serviços prestados que, de certa forma, funcionavam dentro do sistema próprio da instituição.

Relatórios contábeis financeiros não eram utilizados no sistema adquirido, por falta de conhecimento. Todo o treinamento proposto na implantação já havia se perdido com a mudança de funcionários e pelo próprio esquecimento.

As bases não eram alimentadas e, conseqüentemente, não havia informações a serem geradas pelo sistema. Coube à nova área de Controladoria alimentar esse sistema e gerar relatórios automáticos para a direção. O processo não foi fácil, pois se tratava de uma mudança cultural dos colaboradores que deixariam de utilizar as planilhas para agora utilizarem processos automáticos, gerando relatórios muito mais confiáveis e precisos. Outra questão problemática foi a alimentação dos dados dentro do sistema disponível. Foi necessário criar todo um processo para que cada área repassasse as informações para a Controladoria.

QUADRO 8 – RELATÓRIOS GERENCIAIS

Relatórios Gerenciais	Já havia	Após a controladoria
Fluxo de Caixa	Sim	Sim
Balanço	Sim	Sim
DRE	Sim	Sim
Censo	Sim	Sim
Estoques	Sim	Sim
Faturamento	Sim	Sim
Viabilidade por convênio	Não	Sim
Formação PV	Não	Sim
Custos por departamento e por paciente	Não	Sim
Indicadores por departamento	Não	Sim
Peça orçamentária	Não	Sim
BSC - Planejamento Estratégico	Não	Sim
Análise de viabilidade econômica	Não	Sim

Fonte: Hospital Objeto de Estudo – Adaptado pelo autor.

Os primeiros relatórios automáticos foram sobre a viabilidade dos convênios, fluxo de caixa, Balanço e Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE). Vários outros relatórios já existiam e puderam ser confirmados através da utilização dos relatórios automáticos. Segue o quadro 8, a respeito dos relatórios gerenciais:

No entendimento de Souza (2008), cabe à contabilidade gerencial, organizada como um sistema, encarregar-se da coleta, organização e do processamento dos dados, disso extraindo as informações que auxiliem a administração a tomar todas as decisões necessárias para melhores resultados.

De acordo com Padoveze (2003), existe uma divisão estabelecida entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. Esta última pode ser denominada de contabilidade tradicional e é essencial para a elaboração dos relatórios aos usuários externos; já aquela, denominada de contabilidade gerencial, é vista principalmente para obtenção das informações aos usuários internos da organização.

3.1.3 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS OPERACIONAIS

Havia uma necessidade de se conhecer os custos de operação do hospital, que não estavam bem claros, por falta de informações precisas. O custo da diária hospitalar, o custo da consulta, os custos das refeições oferecidas aos pacientes pela nutrição, dentre outros, precisavam ser esclarecidos.

Para ter acesso a essas informações, de forma correta, foi necessário um mapeamento de todo o processo operacional, identificando-se os custos envolvidos. Daí surgiu um relatório gerencial customizado no sistema de informações, que poderia chegar ao preço unitário das consultas, dos exames, das diárias e da própria nutrição, apontando, com exatidão, o custo de cada refeição.

O processo foi novamente árduo, pois envolvia a alimentação do sistema e a cooperação da área relacionada para o registro dentro do sistema, de forma correta.

3.1.4 REDUÇÃO DOS CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS.

Com a análise dos números, de forma mais ampla pela Controladoria, a direção pôde visualizar a situação de algumas áreas que traziam custos elevados para a instituição, sobre os quais não havia um controle mais rígido, por falta de informações gerenciais, agora supridas pela área de Controladoria implantada na instituição.

No quadro 9, sobre os custos fixos e variáveis, observa-se alguns custos que eram impactantes e precisavam urgentemente de um acompanhamento melhor:

QUADRO 9 – CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Custos Fixos	Custos Variáveis
Aluguel Hospital-Dia	Farmácia
Pagamento fixo por hora – médicos	Almoxarifado da Nutrição
	Almoxarifado Geral

Fonte: Hospital Objeto de Estudo – Adaptado pelo autor.

3.1.4.1 Custos fixos

Dentro da composição dos custos fixos, a instituição mantinha alugado um pequeno prédio, onde funcionava uma área chamada de Hospital-Dia, com um custo elevado em razão do aluguel pago. No passado, a diretoria anterior vislumbrou um potencial de atendimento de, em média, 200 pacientes durante o mês. O que ocorria na realidade era um atendimento médio de 70 pacientes por mês, uma diferença de 65% sobre o planejamento anterior. O projeto era deficitário e não possuía viabilidade econômica, com um custo fixo de aluguel elevado para aquela operação.

Com as informações de viabilidade econômica do Hospital-Dia, foi possível identificar os resultados negativos desse serviço, para que a Direção tomasse uma decisão.

O Hospital-Dia foi transferido para dentro da área do hospital e o aluguel foi encerrado, reduzindo-se, assim, parte do dispêndio financeiro.

Outro problema encontrado foi a remuneração médica, realizada por hora trabalhada e não pela quantidade de atendimentos realizados. Os convênios pagavam a consulta médica, a visita médica a pacientes internados e não a hora médica, sendo que esses números nunca fechavam. Se o médico atendesse poucos pacientes por hora, o seu custo por atendimento seria elevado, em comparação ao médico que atendesse vários pacientes por hora, pois o custo seria mais baixo por paciente atendido.

Uma solução seria modificar a forma de remuneração médica, alterando o pagamento por hora, para o pagamento por evento realizado. Essa situação não foi possível, porque a dificuldade para contratação de médicos era real e nenhum profissional aceitava a proposta de remuneração por evento, somente por hora

paga. Em razão disso, a instituição passou a acompanhar melhor a produção de cada médico por custo/hora, realizando mudanças pontuais quando necessário.

3.1.4.2 Custos variáveis

Entre as dificuldades encontradas e pontuadas pelos relatórios gerenciais, estavam os três almoxarifados da instituição. A farmácia, com todos os medicamentos e materiais hospitalares; o almoxarifado da nutrição, com os materiais preparatórios da alimentação dos pacientes; e o almoxarifado geral, com todos os demais itens.

A farmácia não possuía uma padronização concreta e, praticamente, o que era prescrito para o paciente a instituição adquiria. Durante a diligência da Controladoria, pôde-se observar muitos medicamentos que estavam por vencer, alguns dos quais apenas um comprimido ou dois haviam sido utilizados para um paciente específico.

Quando foram apresentadas as perdas, percebeu-se que 12% dos custos da farmácia estavam relacionados a medicações vencidas, chamados de não-padrão.

A diretoria técnica montou uma comissão de padronização de materiais e medicamentos, com o objetivo de padronizar e desenvolver novos produtos mais baratos com a eficácia necessária para o ótimo atendimento ao paciente.

Percebeu-se que, num período de 5 meses, houve uma redução de 25% dos gastos com a farmácia, fruto da atuação da comissão de padronização.

Tanto o almoxarifado da nutrição quanto o almoxarifado geral possuíam a mesma metodologia de trabalho, mantendo grandes estoques parados e com um custo muito alto de armazenamento. O estoque médio era de 60 dias para a maioria dos itens, com exceção dos hortifrutigranjeiros, que eram entregues diariamente.

Com a diligência da Controladoria e com os relatórios gerenciais, diminuíram-se os estoques para 20 dias, sendo 10 dias de estoque de segurança e ponto de pedido, isto é, manteve-se um estoque para 30 dias no máximo, no primeiro momento, até haver adaptação da área de suprimentos da instituição.

3.2 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

Para Almeida, Parisi e Pereira (1999), na gestão das diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, efetuar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado em comparação com os planos idealizados.

A fim de que isso aconteça, o processo de gestão deverá estar bem formulado, compondo as etapas do planejamento estratégico, de forma que se torna importante que os sistemas de informações suportem as decisões dos gestores.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (1999), o processo de gestão será voltado para o aproveitamento do resultado econômico, sendo apoiado pelos sistemas de informações. Portanto, a Controladoria possui, como função, assessorar todos os gestores da organização, fornecendo informações para facilitar o processo das decisões, resultando na eficiência da organização.

A Controladoria trabalha no processo de gestão, com a finalidade de levar aos gestores as informações necessárias para a tomada de decisões, objetivando a eficácia organizacional, de modo que as decisões alcancem a estabilidade institucional e os gestores atuem de forma resolutiva, obtendo-se resultados ótimos com o menor desperdício possível de recursos.

3.2.1 BALANCED SCORECARD

Entre os artefatos da Controladoria utilizados no hospital destaca-se o *Balanced Scorecard*, por apresentar uma reformulação no processo de gestão, trazendo uma metodologia com acompanhamento de todos os processos e avaliação de resultados por indicadores que são propostos pelas bases operacionais, em congruência com os objetivos institucionais já delimitados pela alta direção.

O Quadro 10 apresenta uma lista dos artefatos implantados pela controladoria no hospital objeto do presente estudo:

QUADRO 10 – ARTEFATOS DA CONTROLADORIA IMPLANTADOS

Tipo	Descrição
Balance Scorecard	Metodologia de medição e gestão de desempenho
Contabilidade Gerencial	Demonstrações para tomada de decisões
Formação de Preços	Em correlação a custos, formação dos preços de venda

Orçamento	Receita, custos, despesas e investimentos agora planejados
Custos	Análise dos gastos para operacionalização da estrutura hospitalar
Planejamento Estratégico	Planejar os objetivos da entidade a curto, médio e longo prazo
Viabilidade Econômica	Retorno dos investimentos atuais e propostos

Fonte: Hospital Objeto de Estudo.

Durante o processo de reestruturação financeira, a alta direção propôs a implantação de alguns indicadores de qualidade, como os provenientes de uma certificação (Compromisso com a Qualidade Hospitalar – CQH; Organização Nacional de Acreditação – ONA; ou Organização Internacional para Padronização - ISO). Porém, decidiu-se apenas pela implantação do BSC (*Balanced Scorecard*) como direcionador de processos e resultados validados por indicadores.

Segundo Padoveze (2004), o *Balanced Scorecard* é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenhos financeiros e não financeiros que servem de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Crepaldi, ainda, define *Balanced Scorecard* “como sendo altamente eficaz como um sistema que proporciona traduzir a visão em um conjunto claro de objetivos das diversas unidades ou áreas de uma mesma empresa” (CREPALDI, 2004, p. 302), o qual se transforma em ações que geram resultados.

A implantação dentro do hospital foi realizada por meio de uma consultoria que montou toda a estratégia, começando pelo Conselho e Alta Direção e depois derivando para os gestores e departamentos, sendo que todos trabalharam na apresentação de estratégias para alcançar as diretrizes propostas pelo Conselho e Alta Direção.

Definiu-se que cada departamento trabalharia com dois indicadores de resultados que iriam compor o desempenho geral dos gestores. Esses, por sua vez, também deveriam apresentar seus indicadores para a Alta Direção e o Conselho. Tudo isso estaria ligado às metas propostas. Esse planejamento estendeu-se por quase 5 meses, desde a sua implantação até tornar-se um projeto funcional com todo apoio do Conselho de Administração da instituição.

3.2.1.1 Processos do *Balanced Scorecard*

De acordo com Padoveze (2004), são quatro os processos de elaboração do *Balanced Scorecard* (Quadro 11):

QUADRO 11 – PROCESSOS DO BSC

Processos do <i>Balanced Scorecard</i>	
Tradução da visão	É a etapa em que a missão é traduzida aos gestores de forma clara e compreensiva, ajudando-os em torno da visão e da estratégia.
Comunicação e comprometimento	É a etapa pela qual ligam-se os objetivos empresariais com os individuais.
Planejamento de negócios	É nessa etapa que as estratégias e iniciativas da empresa são transformadas em indicadores para os planos dos gestores divisionais, formando uma base para alocar recursos e estabelecer prioridades.
<i>Feedback</i> e aprendizado	É a etapa em que a empresa, seus colaboradores e departamentos alcançam suas metas. Tendo o <i>Balanced Scorecard</i> em seus sistemas de gerenciamento, a empresa pode monitorar resultados de curto prazo e, assim, avaliar a estratégia adotada.

Fonte: Padoveze (2004).

Segundo Frezatti (2009), o BSC apresenta uma real contribuição à necessidade de alinhamento da estratégia aos objetivos da organização, integrando medidas financeiras e não financeiras e melhorando o *feedback* e a aprendizagem organizacional.

Para Kaplan e Norton (1996), gestores que usam o BSC não têm que confiar apenas em medidas financeiras de curto prazo como únicos indicadores de

desempenho, pois as quatro perspectivas abraçadas pelo BSC, representadas por indicadores de processos de gestão, quando analisadas separadamente ou em combinação, contribuem para vincular os objetivos estratégicos de longo prazo com as ações de curto prazo.

Um dos fatores que absorveu muito tempo para a implantação do BSC foi a montagem dos indicadores com as áreas, para que a gestão possuísse algum mecanismo de mensuração das tarefas que deveriam ser realizadas. Os indicadores começaram de forma manual e deveriam ser validados pelos gestores. O problema era validar a informação feita também em planilhas de Excel. Houve a necessidade de se implantar relatórios que fossem importados diretamente do sistema de informação, evitando o manuseio humano em planilhas e, conseqüentemente, reduzindo os possíveis erros de tratamento dessas informações.

Estava claro que o processo já se encontrava no estágio de *feedback* e aprendizado, quando a instituição procurava acertar os seus indicadores em razão da estratégia que havia sido adotada. Notou-se claramente que, durante o processo, as estratégias de algumas áreas mudaram ou derivaram, o que foi tornando o processo mais assertivo nas buscas dos objetivos gerais alinhados pelo Conselho e Alta Direção.

Outra característica observada era a constante mudança nos indicadores que, a propósito, eram dois por área de atuação. Porém, com o amadurecimento da ferramenta BSC, percebeu-se que outros indicadores foram criados paulatina e espontaneamente pelas áreas envolvidas, criando um ambiente competitivo e muito resolutivo.

Houve uma significativa melhora nos processos do hospital, evidenciada na satisfação dos clientes e externada em atos e palavras. Existia, porém, a necessidade de se formalizar essa satisfação por meio de uma pesquisa voluntária, denominada "A Voz do Cliente", sendo uma pesquisa com poucas perguntas sobre o atendimento recebido. O que mais uma vez surpreendeu os gestores foi o fato de haver pouco interesse em formalizar a satisfação da equipe multidisciplinar.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Os resultados apontados no quadro 12 (apresentado no final do capítulo) e descritos nesta pesquisa foram obtidos por meio de entrevistas com os gestores:

01 – Dr. Carlos Pontes Valença – Diretor Presidente.

02 – Dr. Antônio Lemes Bertoldo – Superintendente.

As entrevistas foram executadas através de um relatório livre dos entrevistados, tendo como guia o roteiro exposto no apêndice desse trabalho.

Pôde-se observar que, após a implantação da Controladoria, foi possível identificar diversas situações em que a Alta Direção deveria agir com rapidez para melhorar os processos operacionais e financeiros. Como análise dessa pesquisa, pôde-se verificar que a instituição em questão aprendeu a valorizar as atividades da Controladoria.

Houve a necessidade de implantação da Controladoria pelo fato de a instituição hospitalar necessitar de um sistema de controle mais eficiente e complexo. Os problemas foram solucionados com o auxílio de ferramentas de gestão utilizadas pela Controladoria, principalmente o BSC, que surgiu como uma valiosa ferramenta à administração, permitindo uma melhor análise das ações gerenciais da instituição, dentro de um plano de metas e estratégias, e facilitando a tomada de decisão num mercado altamente competitivo.

Com as mudanças no ambiente corporativo em hospitais, exigindo um maior controle financeiro, a gestão das informações se torna um fator importante na administração dos negócios de saúde. Dessa forma, a Controladoria auxilia a gestão no planejamento e controle das ações internas e externas, por meio de um processo de informação confiável. Além do benefício apresentado para auxílio na tomada de decisão, outros fatores puderam ser observados, como o crescimento e fortalecimento da instituição, fator esse que parte do comprometimento de todos os colaboradores, levando a instituição a buscar a excelência.

Neste capítulo vamos descrever com mais detalhamento os resultados obtidos, conforme objetivos propostos no quadro 12, descritos pela alta direção.

4.1 RESULTADO: OBJETIVO GERAL – VIABILIDADE ECONÔMICA DA INSTITUIÇÃO

No triênio 2010-2012, ocorreu uma sensível melhora no faturamento dos convênios particulares. Com os custos apurados, houve tranquilidade e assertividade nas negociações de tabelas que estavam defasadas e tabelas que não eram reajustadas há mais de 3 anos. Houve, também, com a implantação do BSC, uma melhora interna dos processos e, conseqüentemente, uma avaliação mais criteriosa com a apresentação dos indicadores junto à Alta Direção para tomada de decisões.

A Implantação da Controladoria foi fundamental para que as informações fossem tratadas com o objetivo de dar subsídios corretos e fidedignos para a tomada de decisões pela Alta Direção.

Não foi possível, no triênio 2010-2012, liquidar o déficit acumulado de mais de R\$2.000.000,00. Porém, houve uma redução considerável, sendo que, no final de 2012, o valor caiu para menos de R\$150.000,00. Isto é, a instituição passou a ter uma rentabilidade mensal positiva, a partir de outubro de 2011, subindo mês a mês paulatinamente e, com isso, reduzindo o déficit dos anos anteriores, mesmo que timidamente no princípio.

O que se preconizava, no início, era sair da condição de déficit financeiro, mas não havia informações com o detalhamento necessário para se criar as estratégias que pudessem auxiliar nessa retomada.

Em dezembro de 2012, a rentabilidade calculada foi de 7,12 %, índice nunca alcançado pela instituição, segundo relato de seus diretores.

Os convênios com o SUS estadual e o SUS municipal não tiveram reajustes, permanecendo, no triênio, com os mesmos valores. Logicamente, o SUS municipal, o maior cliente da instituição, era deficitário e subsidiado pela rentabilidade dos convênios particulares e por doações de outras instituições solidárias às dificuldades do hospital para manutenção da operação, no dia a dia.

Como objetivo geral, a viabilidade foi alcançada na operação mensal. O déficit acumulado também foi reduzido, mas não liquidado totalmente. Por isso, durante o triênio, não foi possível fazer investimentos necessários em equipamentos e infraestrutura, pois o objetivo era liquidar o déficit acumulado.

A instituição não fez grandes investimentos e, pela falta de recursos, utilizou-se de muita criatividade para manter a operação com poucos recursos e com a maior qualidade possível.

Através das informações colhidas e das entrevistas com a Alta Direção, percebeu-se que o hospital se tornou uma instituição mais rentável com a mudança cultural realizada e com a implantação de uma área de Controladoria, que passou a suprir de informações a Alta Direção.

4.1.1 INFORMAÇÕES GERENCIAIS FIDEDIGNAS

Com a implantação da área da Controladoria, houve uma reestruturação na área financeira, contábil, de faturamento e de custos. Passou-se a utilizar o sistema ERP (*Enterprise Resource Planning* ou Sistema de Gestão Empresarial) em sua totalidade. As informações passaram a ser armazenadas e lançadas, gerando relatórios mais claros e objetivos, com o intuito de facilitar a tomada de decisões pela Alta Direção e pelos gestores de cada centro de custo. Essa etapa de implantação foi, segundo os relatos, realizada com muita dificuldade pela resistência de alguns colaboradores e pela alteração conceitual que havia sido empregada na instituição, gerando muito desconforto e insatisfação nesse pequeno grupo contrário às mudanças necessárias. Porém, as mudanças nos processos não poderiam parar e alguns colaboradores foram substituídos, em razão da dificuldade de se adaptarem e participarem das melhorias que já estavam em transição.

Era um processo que não poderia ter falhas, pois a instituição corria o risco de fechar a portas a curto prazo, se mudanças importantes não fossem realizadas.

Os primeiros relatórios que foram montados pela Controladoria foram os de viabilidade dos convênios, em razão dos custos gerados pelos pacientes. Assim, a diretoria começou a entender que as tabelas estavam com valores muito baixos e havia a necessidade de renegociações com os convênios, com um detalhamento mais técnico.

Através da alimentação de todas as informações dentro do sistema ERP, vários relatórios começaram a ser exportados do sistema para atender todas as áreas, trazendo as informações e os indicadores que estavam sendo implantados pelos processos do BSC e pela necessidade dos gestores de cada área.

4.1.2 MELHORAR O ÍNDICE DE OCUPAÇÃO HOSPITALAR

Segundo a ANSS (BRASIL, 2012), a taxa de ocupação hospitalar avalia o grau de utilização dos leitos operacionais no hospital como um todo. Está relacionada ao intervalo de substituição e à média de permanência, sendo calculada de acordo com a fórmula abaixo:

FIGURA 3 – FÓRMULA TAXA DE OCUPAÇÃO HOSPITALAR

$$\frac{a(\Sigma \text{ Número de pacientes} - \text{dia no período}}{b/\Sigma \text{ Número de leitos} - \text{dias operacionais)} \times 100$$

Fonte: Brasil (2012).

- a) Numerador: Número de pacientes-dia – somatória de pacientes-dia do hospital no período de um mês;
- b) Denominador: Número de leitos-dia operacionais – somatória de leitos-dia operacionais do hospital no período de um mês.

Pacientes-dia: Unidade de medida que representa a assistência prestada a um paciente internado durante um dia hospitalar. O número de pacientes-dia corresponde ao volume de pacientes que estão pernoitando no hospital em cada dia. O número de pacientes-dia no mês será a somatória de pacientes-dia de cada dia do mês (SIPAGEH, 2006; SCHOUT; NOVAES, 2007; CQH, 2009).

Leitos-dia operacionais: Unidade de medida que representa a disponibilidade de um leito hospitalar de internação por um dia hospitalar. Os leitos-dia correspondem aos leitos operacionais ou disponíveis, aí incluídos os leitos extras com pacientes internados, o que significa que o número de leitos-dia pode variar de um dia para outro, de acordo com o bloqueio de leitos, por exemplo, por razões de infecção hospitalar ou por motivos relacionados à manutenção e desbloqueio de leitos e pela utilização de leitos extras. O número de leitos-dia operacionais no mês é a somatória dos leitos-dia operacionais de cada dia do mês (SIPAGEH, 2006; SCHOUT; NOVAES, 2007; CQH, 2009).

A taxa de ocupação hospitalar era de 80% e considerada alta, com uma média de permanência de cinco dias por paciente. Dos leitos destinados aos

convênios, 63% eram utilizados por uma única operadora de plano de saúde, que possuía a tabela mais baixa entre os convênios da instituição.

A diretoria acreditava que, se interrompessem os atendimentos do plano de saúde e se mantivessem os leitos disponíveis para os outros convênios, com uma diária melhor, a condição financeira do hospital poderia tomar um novo rumo. Outra questão importante, porém, era a demanda que aquele convênio proporcionava para a instituição. Seu cancelamento poderia piorar a situação do hospital, caso essa demanda não fosse repostada imediatamente por outro convênio.

Após uma negociação complexa, o convênio em questão atualizou sua tabela de valores, melhorando a viabilidade do negócio saúde.

Essa operação de reajuste tornou-se exaustiva, mas, com os relatórios de viabilidade em mãos, a diretoria sentiu-se confortável para solicitar o reajuste que se adequasse financeiramente àquele contrato, embasado em informações corretas.

4.1.3 AUMENTO DAS TABELAS DE SERVIÇO COM CONVÊNIOS

Com os relatórios de viabilidade fornecidos pela Controladoria, foi possível analisar cada convênio e montar uma estratégia de renegociação, utilizando-se como ferramenta principal os índices desse relatório. Segundo a diretoria, no triênio 2010 – 2012 ocorreu um aumento acumulado nas tabelas de 34%, melhorando consideravelmente o faturamento da instituição. Essas tabelas estavam muito defasadas e algumas sem reajuste há mais de três anos.

Foi desenvolvido um planejamento para atuação nos convênios com maior representatividade financeira e com viabilidade negativa. O processo necessitava de rapidez, pois a saúde financeira da instituição era prejudicada com o passar do tempo.

Alguns convênios foram cancelados, pois o valor das tabelas não atendia os custos envolvidos na operação. Em um primeiro momento, houve uma pequena diminuição dos atendimentos, ocasionando uma redução do faturamento. Esse período de decréscimo durou apenas dois meses. Em seguida, outros convênios foram trazidos pela área comercial e supriram aquela demanda com um valor médio maior.

Essa decisão foi muito delicada, pois, com a saída de alguns convênios, custos deveriam ser reduzidos, principalmente os de mão de obra. Para isso, haveria

um maior dispêndio financeiro com as indenizações, além de criar um clima muito desagradável entre os funcionários.

As demissões não foram necessárias, pois o período de reposição foi muito rápido entre a saída de um convênio e a entrada de outro, com tabelas mais favoráveis para a instituição.

4.1.4 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS OPERACIONAIS

Um dos objetivos da implantação da Controladoria no hospital foi a necessidade de se melhorar a apuração dos custos e, conseqüentemente, criar os centros de responsabilidade. Com essa divisão realizada, foram montados os critérios de rateio dos centros de custos auxiliares e dos gastos indiretos que, como resultado final, levaram à identificação do custo unitário por procedimento, auxiliando na formação do preço de venda.

Os centros de custos hoje são classificados em produtivos e administrativos ou auxiliares.

Os centros de custos produtivos são aqueles setores da empresa onde se processa a fabricação dos produtos ou serviços. Os centros de custos administrativos executam atividades de caráter gerencial e de suporte às áreas produtivas.

De acordo com Botelho (2006), a utilização, em hospitais, dos centros de custo traz uma visibilidade do processo e um acompanhamento estratégico para a tomada de decisões primeiramente individualizadas e gerais.

Esse processo foi demorado, pois a identificação e o rateio dos gastos compreendiam uma reestruturação na forma de operar de várias áreas. As informações precisavam ser detalhadas e houve um grande impacto com o grupo assistencial, que não estava acostumado com esse tipo de controle. Uma enfermeira fazer uma anotação em um relatório era algo impensável, pois o foco de seu trabalho estava em atender ao paciente e nada mais. Qualquer tipo de controle necessário deveria ser feito por alguém da área administrativa e não assistencial.

Esses paradigmas foram sendo quebrados e ajustaram-se às funções assistenciais alguns controles para que, quando o fato gerador ocorresse, esse registro também fosse realizado, mantendo-se a informação.

Hoje todas as áreas do hospital possuem centro de custos e cada gestor recebe da Controladoria seu relatório de gastos e rateio, servindo também como indicador contemplado no BSC e nos relatórios gerenciais. Essa é uma ferramenta muito útil para avaliação dos gestores e para medir os gastos de cada departamento.

4.1.5 REDUÇÃO DOS CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Para melhor compreensão deste tópico, é necessário dar as definições de custos fixos e variáveis, conforme o autor citado.

Para Botelho (2006), custos fixos não sofrem alteração de valor em caso de aumento ou diminuição da produção. Independem, portanto, do nível de atividade, sendo conhecidos também como custos de estrutura. Alguns exemplos:

- a) Limpeza e Conservação;
 - Aluguéis;
 - Salários da Administração;
 - Segurança e Vigilância.

Também para Botelho (2006), custos variáveis sofrem alteração proporcional de valor em caso de aumento ou diminuição da produção ou atividades. Seus valores dependem diretamente do volume produzido num determinado período. Alguns exemplos:

- a) Insumos produtivos;
 - Matéria-prima;
 - Comissões de venda.

Com os gastos maiores do que as receitas, foi necessário o mapeamento dos custos fixos e variáveis, detalhando-se cada valor e verificando-se as estratégias para redução dos mesmos. Algumas ações foram tomadas de imediato, como o pagamento de aluguel do hospital-dia, um projeto da diretoria anterior que nunca trouxe os resultados financeiros esperados desde a sua implantação.

A área alugada para o hospital-dia impactava financeiramente os resultados desta unidade. A diretoria decidiu transferir o hospital-dia para dentro das instalações do hospital e com isso reduzir o gasto com aluguel.

Com relação aos custos variáveis, percebeu-se que um dos maiores problemas estava nos estoques da instituição, com grandes perdas e abarrotados, para evitar faltas. Na farmácia, havia vários medicamentos em comprimidos não padronizados que eram utilizados uma ou duas vezes e depois ficavam guardados até seu vencimento: um prejuízo desnecessário e impactante nos gastos da instituição. Os estoques da nutrição e almoxarifado geral chegavam a sessenta dias, o que impactava em recursos financeiros parados nos estoques, fora o custo para a manutenção dos mesmos. Foi instituída a comissão de padronização para a farmácia, a fim de reduzir as solicitações de medicamentos não padronizados. Os médicos não poderiam mais prescrever qualquer medicamento, sem uma análise prévia, havendo um controle e acompanhamento dessa comissão. Com relação aos almoxarifados, houve uma redução de sessenta para trinta dias, nos estoques da nutrição e no estoque geral, mantendo-se dez dias de estoque de segurança e vinte dias para o estoque operacional.

O motivo para a manutenção de grandes estoques era diminuir as compras pequenas.

Essas mudanças somente foram possíveis após os relatórios gerenciais e análise dos centros de custos montados e desenvolvidos pela Controladoria da instituição.

4.1.6 ANÁLISE DE VIABILIDADE POR CONVÊNIO

O primeiro relatório gerencial montado pela área de Controladoria foi a viabilidade do convênio 14, conforme tabela 3, que representava o maior faturamento da instituição. Após essa análise pontual, todos os outros convênios tiveram os seus relatórios de viabilidade econômica montados e analisados pela Controladoria, que disponibilizava, mensalmente, um relatório gerencial para acompanhamento da diretoria.

Essas informações foram muito importantes para a negociação com todos os convênios da instituição, fortalecendo a negociação e dando uma base histórica da sua viabilidade, para que a diretoria negociasse com os mesmos.

Essa foi a ferramenta-chave para a mudança na estrutura financeira do Hospital, pois foi marco referencial de toda a mudança.

Segundo Assis, Mello e Slomski (2006), a contabilidade deve auxiliar as entidades de terceiro setor no processo de *accountability*, ou seja, devem ser fornecidas as informações necessárias para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como a destinação desses recursos e, conseqüentemente, os resultados alcançados.

Conforme Hendriksen e Van Breda (2010), em função da relevância da contabilidade para a tomada de decisões, é evidente a importância de se estudar com os usuários das informações produzidas por esse sistema, para que auxiliem na tomada de decisões.

O sistema atual de faturamento hospitalar e de sinistros nos planos de saúde são áreas em que existe a maior concentração de material humano e onde se processam os recebimentos e os pagamentos, respectivamente. As informações de cobrança precisam chegar de forma descritiva para que o convênio possa checar os protocolos de atendimento em relação à patologia do paciente em questão, confrontando com o faturamento.

Nesse processo, pode haver uma retenção de parte do valor faturado por erro humano ou por utilização de medicamentos, materiais ou procedimentos médicos que não estão previamente autorizados pela operadora de saúde. Essas “glosas” podem interferir na viabilidade dos procedimentos, se não forem acompanhadas minuciosamente pela área de faturamento do hospital.

Segundo Campos (2002), a análise financeira e a viabilidade dos planos de saúde precisam ser avaliadas diretamente pelos custos da instituição hospitalar e não apenas pela formação de preços praticados no mercado, o que é muito comum nos hospitais filantrópicos.

Um hospital que não possui o conhecimento de seus custos pode não ter os dados corretos para a negociação de tabelas, pacotes de serviços, honorários médicos, serviços de imagem, nutrição, lavanderia, entre outros.

Tudo isso influenciará na viabilidade econômica de cada convênio com a instituição hospitalar, levando-se em consideração a demanda produzida mensalmente.

Segue, abaixo, o quadro 12, com os objetivos e os resultados da implantação da controladoria no presente caso.

QUADRO 12 – RESULTADOS DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA

Objetivo Geral	Situação Anterior	Resultados Obtidos
Viabilidade Econômica da Instituição	Durante 2017 a 2010, a instituição apresentou déficit financeiro, utilizando reservas estratégicas. Houve perda acumulada de mais de R\$ 2.000.000,00 nesse período.	No final de 2012, o déficit acumulado já havia caído para menos de R\$ 150.000,00, após o aprimoramento dos processos financeiros e contábeis da instituição.
Objetivos Específicos	Situação Anterior	Resultados Obtidos
Informações Gerenciais Fidedignas	Informações não congruentes das áreas, falta de informação para a tomada de decisão.	Com a implantação da área da controladoria, passou-se a utilizar o sistema ERP que havia sido adquirido e não utilizado em sua totalidade. As informações passaram a ser lançadas, gerando relatórios mais claros e objetivos.
Melhorar o Índice de Ocupação Hospitalar	Ocupação hospitalar em média de 80%, sendo que o maior cliente ocupava 60% deste total, com a diária mais baixa entre os convênios.	Com uma taxa de ocupação alta, foram limitados leitos para os convênios menos rentáveis para a instituição. O principal cliente, responsável por 60% dos leitos para convênios, reajustou sua tabela, melhorando consideravelmente sua viabilidade econômica.
Aumento das Tabelas de Serviço com Convênios em 27%	Várias tabelas sem reajustes há mais de três anos, sem contemplar os índices propostos nos contratos (IPCA, IGPDI).	No acumulado de 2010 a 2012, houve um aumento real nas tabelas com convênios em 34%, melhorando consideravelmente o faturamento da instituição. As tabelas estavam muito defasadas e com os relatórios de formação de preço corretos havia segurança na hora da negociação com os convênios.
Identificação dos Custos Operacionais	Sem nenhuma análise de custos por departamento, apenas um relatório geral dos custos.	Foram implantados os custos por departamento, com centro de custos, critérios de rateio até o custo unitário por procedimento, auxiliando na formação de preço.

Redução dos Custos Fixos e Variáveis	Custos Variáveis: (farmácia) sem uma padronização eficiente e sem a relação custo-benefício. Custos Fixos, Aluguel do Hospital- Dia em razão da viabilidade do negócio.	Uma ação foi tomada para redução dos custos fixos referentes ao aluguel pago para o hospital-dia. Com relação aos custos variáveis, foi organizada a comissão de padronização, para redução das perdas com materiais e medicamentos. Com relação aos almoxarifados, houve uma redução de 60 para 30 dias nos estoques de nutrição e estoque geral.
Análise de Viabilidade por Convênio	O único acompanhamento realizado indicava o volume de faturamento e nada sobre a viabilidade daquele contrato.	O primeiro relatório gerencial montado pela área de controladoria foi a viabilidade do convênio 04, conforme tabela 3. Foi o ponto inicial para as negociações com os convênios.

Fonte: Do autor (2015).

Para Bross (1989), a situação financeira de um hospital está diretamente ligada ao conhecimento de seus custos e, conseqüentemente, à formação do seu preço de venda competitivo no mercado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho mostra a importância da aplicação da Controladoria na instituição hospitalar, objeto deste estudo.

A motivação para estudar o ambiente das entidades filantrópicas se dá em função da afirmação feita por Oliveira, Ross e Altimeyer (2005) de que as organizações do terceiro setor precisam ter comportamento de empresa (competitiva no seu mercado de atuação) e responsabilidade de Estado, sendo autossustentáveis e atuantes em setores sociais, como a saúde.

Com base na narrativa da Alta Direção, montou-se um estudo de caso descritivo sobre os aspectos operacionais da Controladoria dentro da instituição hospitalar.

A entidade hospitalar pode ser considerada complexa, o que se verifica pela unificação de vários serviços. Dessa forma, ela necessita de um auxílio à gestão, que pode ser resolvido com a implantação da Controladoria.

O estudo de caso desta pesquisa caracterizou a instituição hospitalar pesquisada, a qual é uma entidade filantrópica e de grande importância na vida da sociedade. A coleta de dados deu-se em forma de entrevista à Alta Direção, quando foi possível conhecer o importante papel da Controladoria junto à instituição.

Pode-se afirmar que os objetivos propostos pela instituição hospitalar foram alcançados, sendo possível verificar que a Controladoria contribuiu para a tomada de decisão, com informações tratadas e organizadas. Analisando-se a literatura específica, verificam-se os tipos de ferramentas utilizadas pela Controladoria, as quais se tornaram fundamentais para o auxílio à gestão dentro do hospital. Além disso, por meio do estudo de caso, foi possível identificar as mudanças ocorridas após a implantação da Controladoria e as ações que foram tomadas para o aperfeiçoamento do processo de gestão necessário para o desenvolvimento estrutural e sistêmico. Dessa forma, verificou-se que os gestores consideraram satisfatórias as primeiras informações repassadas pela Controladoria até então, porém, verificando as adequações necessárias em relatórios e gráficos desenvolvidos.

Dentro do processo de implantação da controladoria, um fator que desencadeou uma série de dificuldades foi a implantação do ERP corporativo, que já havia sido adquirido, mas não implantado em sua totalidade. Houve um dispêndio

financeiro extraordinário para que todas as funcionalidades estivessem em operação total. Essa nova implantação atrasou os resultados e sua parametrização foi retardada, pela falta de detalhamento na aderência entre processo e sistema.

Por fim, conclui-se que a instituição possui grandes oportunidades de crescimento, através da utilização da Controladoria junto às suas ferramentas de gestão, possuindo, assim, capacidade de garantir informações suficientes ao processo decisório.

O ponto de melhoria da pesquisa seria trazer o parecer dos funcionários da instituição, para verificar se a entrevista com a Alta Direção não possui tendência, por razões internas, de desconhecimento do pesquisador.

Como sugestão para futuros trabalhos, esta análise pode ser ampliada e comparada com outras instituições que também tiveram a implantação da área de Controladoria no ambiente hospitalar. Recomenda-se verificar se os resultados são congruentes e se os artefatos utilizados possuem alguma semelhança, com isso abrangendo um universo maior. As informações podem ser testadas juntamente com seus resultados, havendo uma comparação dos processos entre as instituições hospitalares semelhantes.

Conforme Martins e Theóphilo (2009), o pesquisador deve estar atento aos critérios de significância e precisão dos instrumentos de pesquisa que serão utilizados. A validade diz respeito à capacidade de o instrumento medir o que foi proposto, enquanto a confiabilidade está relacionada à constância dos dados obtidos. Por fim, esta pesquisa traz como resultado a importância do planejamento, através de informações corretas para a tomada de decisões que podem afetar a empresa hospitalar e seus resultados.

Segundo Yin (2015), para os estudos de caso, “ouvir” significa receber informações por meio de múltiplas modalidades – por exemplo, fazer observações intensas ou sentir o que pode estar acontecendo – não apenas usar a modalidade auditiva. Ser um bom ouvinte significa ser capaz de assimilar grandes quantidades de novas informações, imparcialmente.

Este pesquisador procurou vivenciar, dentro dos relatos colhidos, todo o processo de implantação da Controladoria no hospital objeto de estudo e descrever, de forma científica, todos os resultados produzidos, procurando ser imparcial.

Durante a pesquisa, houve algumas pequenas mudanças no roteiro inicial, em virtude de ocorrências no curso da tomada das informações.

Continuando com Yin (2015), poucos casos terminarão exatamente como o planejado. Inevitavelmente, haverá mudanças menores, se não importantes, variando da necessidade de perseguir uma indicação inesperada à necessidade de identificar um caso novo para estudo.

Buscou-se, nesta pesquisa, demonstrar os resultados de forma descritiva e pontuar os artefatos contábeis utilizados, descrevendo-os desde a sua implantação até a consolidação dentro da operação na instituição objeto de estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369-381.

ANAHP. **Observatório Anahp apresenta as grandes tendências do setor privado de saúde**. Disponível em: < <http://anahp.com.br/sala-de-imprensa/observatorio-anahp-apresenta-as-grandes-tendencias-do-setor-privado-de-saude> >. Acesso em: 26 set. 2015.

ANDRÉ, M. E. D. A. **Estudo de caso em pesquisa e avaliação educacional**. Brasília: LiberLivros, 2005.

ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. In: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 3., 2006. São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2006. Disponível em: < http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos32006/an_resumo.asp?cod_trabalho=149 >. Acesso em: 10 dez. 2015.

BAER, W.; CAMPINO, A.; CAVALCANTI, T. Health in the development process: the case of Brazil. **The Quarterly Review of Economics and Finance**. Memphis, v. 41, n. 3, p. 405-425, 2001.

BARQUIN, C. M. **Dirección de hospitales: sistemas de atención médica**. 6. ed. México: Interamericana, 1992.

BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

BOTELHO, E. M. **Custeio baseado em atividades – ABC: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária**. 2006. 340 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9656**, de 3 de junho de 1998. Dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9656.htm >. Acesso em: 10 dez. 2015.

BRASIL. Agência Nacional de Saúde Suplementar. **Taxa de ocupação operacional geral – V1.01**. nov. 2012. Disponível em: < <http://www.ans.gov.br/images/stories/prestadores/E-EFI-01.pdf> >. Acesso em: 21 set. 2015.

BRASIL. Ministério da Educação e da Saúde. **Portaria Interministerial. MEC/MS nº1.077**, de 12 nov. 2009. Disponível em: < http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=15462-por-1077-12nov-2009&Itemid=30192 >. Acesso em: 10 dez. 2015.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria nº 2.225/GM**, de 05 dez. 2002. Disponível em: < http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2002/prt2225_05_12_2002.html >. Acesso em: 10 dez. 2015.

BROSS, J. C. Requisitos básicos no planejamento hospitalar. In: Gonçalves E. L. (Coord.). **O Hospital e a visão administrativa contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1989.

CAMPOS, J. Q. **A Burocracia na Administração de Saúde**. São Paulo: Jotacê, 2002.

CARVALHO, F. R. **Terceiro Setor**: uma questão de controladoria e auditoria. Disponível em: < <http://www.forcon.com.br/artigos/25.pdf> >. Acesso em 07 dez. 2014.

CHERUBIN, N. A. **Administração hospitalar**: fundamentos. São Paulo: Cedas, 1999.

CQH. **3º Caderno de Indicadores CQH - 2009**. São Paulo: APM/CREMESP, 2009. Disponível em: < http://www.cqh.org.br/portal/pag/anexos/baixar.php?p_ndoc=127&p_nanexo=%205 >. Acesso em: 26 set. 2015.

COSTENARO, A. C. N.; BRONDANI, G. A Controladoria em Instituições Hospitalares. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria, v. 2, n. 2, jun./nov. 2005.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FASCINA L. P. **Filantropia como estratégia em cinco organizações hospitalares privadas no município de São Paulo**. 2009. 194 f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009.

FIGUEIREDO, S; CAGGIANO, P. C. **Controladoria teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FOUCAULT, Michel. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Graal, 1979.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GAPENSKI, L. C. **Understanding Healthcare Financial Management**. 5th. ed. Chicago: Health Administration Press, 2006.

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

GONÇALVES, E. L. Estrutura organizacional do hospital moderno. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 38, n. 1, p. 80-90, jan./mar. 1998.

_____. (Coord.). **O hospital e a visão administrativa contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1989.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, E.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Using the balanced scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**. Boston, Jan./Fev., 1996.

LIMA, S. M. L. et al. Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 5, p. 1249-1261, set./out. 2004.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M.E.D.A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, D. **Gestão financeira de hospitais**. São Paulo: Atlas. 1999.

MARTINS, G.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micros e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 5, n. 2, p.38-59, maio/ago. 2011.

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

MOZACHI, N. **O Hospital: manual do ambiente hospitalar**. 2. ed. Curitiba: Manual Real, 2005.

NAKAGAWA, M. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

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

NOWICKI, M. **The financial management of hospitals and healthcare organizations**. 3rd ed. Chicago: Health Administration Press, 2004.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, B.; ROSS, E. S. Planejamento estratégico em organizações sem fins lucrativos. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 6., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2003.

OLIVEIRA, B.; ROSS, E. S.; ALTIMEYER, H. Y. Proposta de um modelo de planejamento estratégico para instituições sem fins lucrativos. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 69-80, 2005.

OLIVEIRA, C. **O Hospital do futuro no Brasil**. nov. 1998. Disponível em: < <http://www.geocities.ws/faturamentosantana/artigos/futuro.htm> >. Acesso em: 26 out. 2015.

ONA. **Manual das Organizações Prestadoras de Serviços de Saúde: versão 2010**. Brasília: ONA, 2010.

ORTIZ, G. F. **Teoría y práctica de la administracion de la atencion medica y de hospitales**. México: La Prensa Médica Mexicana, 1972.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thomson, 2003.

_____. **Planejamento orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PEREZ JR., J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTAL DA SAÚDE. **Hospitais filantrópicos**. 2015. Disponível em: < http://portal.saude.gov.br/portal/saude/Gestor/visualizar_texto.cfm?idtxt=36276&janela=1 >. Acesso em: 26 set. 2015.

RIBEIRO, A. B. C. **Administração de Pessoal nos Hospitais**. 2. ed. São Paulo: LTR; Brasília: Fename, 1977.

RIBEIRO FILHO, J. F. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R. W.; JORDAN, B. D. **Fundamentals of Corporate Finance**. 8th ed. Chicago: McGraw-Hill, 2008.

RUTHES, R. M.; CUNHA, I. C. K. O. Os desafios da administração hospitalar na atualidade. **RAS**, São Paulo, v. 9, n. 36, p. 93-102, jul./set. 2007.

SANTOS, R. V. **Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica – GECON**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHOUT, D.; NOVAES, H. M. Do registro ao indicador: gestão da produção da informação assistencial nos hospitais. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 935-944, jul./ago. 2007.

SCHUHMANN, T. M. Hospital Financial Performance: trends to watch. **Healthcare Financial Management**, Westchester, v. 62, n. 7, p. 59-66, July 2008.

SILVA FILHO, J. C.; COSTA, M. A. E. Alternativa de redução de custos hospitalares através da redução da média de permanência em um hospital público de urgência e emergência na área do trauma. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003. Guarapari. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2003. Disponível em: < <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2542/2542> >. Acesso em: 10 dez. 2015.

SIPAGEH. **Indicadores**. 2006. Disponível em: < http://www.projeto.unisinos.br/sipageh/index.php?option=com_content&task=view&id=86&Itemid=195&menu_ativo=active_menu_sub&marcador=195 >. Acesso em: 16 ago. 2015.

SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. 1996. 82 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

SOUZA, L. E. **Fundamentos da contabilidade gerencial: um instrumento para agregar valor**. Curitiba: Juruá, 2008.

TAJRA, S. F. **Gestão estratégica 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, E. L. (Coord.) **O hospital e a visão administrativa contemporânea.** 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1989.

TENÓRIO, F. G. (org.). **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais.** 8. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

VASSALO, C. Socorro! Por que os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são tão altos? **Exame.** São Paulo: Abril, n. 635, p. 84-96, 07 maio 1997.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZAGONEL, I. P. S. Exercício do poder diante da complexidade das relações no espaço médico-hospitalar e de enfermagem. **Cogitare Enfermagem,** Curitiba, v. 1, n. 2, p. 75-80, 1996.

APÊNDICE - GUIA DE ENTREVISTA COM A ALTA DIREÇÃO DO HOSPITAL

- 1) Há quanto tempo a instituição possui o setor de Controladoria?
- 2) Por que uma área de controladoria em um hospital?
- 3) Quais as mudanças observadas após a implantação?
- 4) Quais as principais dificuldades encontradas na implantação?
- 5) Qual o perfil do profissional de Controladoria para atuar em um hospital?
- 6) Como gestão, quais são os artefatos contábeis que serviram de uso da controladoria?
- 7) Houve implantação do planejamento estratégico? O que representou para a instituição?
- 8) Em quanto tempo pode-se verificar as mudanças com a implantação dos relatórios gerenciais?
- 9) As informações apresentadas pela Controladoria são adequadas e atendem à necessidade do hospital?
- 10) Quais as próximas ações ou ferramentas a serem utilizadas para o aperfeiçoamento do processo de gestão?
- 11) A Controladoria, hoje, no hospital é compreendida e aceita pelos profissionais da saúde?