

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS - UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FLÁVIA CRISTINA GONÇALVES DA SILVA

**A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA EM UM HOSPITAL
FILANTRÓPICO: UM ESTUDO DE CASO**

DOURADOS/MS

2017

FLÁVIA CRISTINA GONÇALVES DA SILVA

**A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA EM UM HOSPITAL
FILANTRÓPICO: UM ESTUDO DE CASO**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. M.^a Glenda de Almeida Soprane

Banca Examinadora:

Prof. Me. Juarez Marques Alves

Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes

DOURADOS/MS

2017

**A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA EM UM HOSPITAL
FILANTRÓPICO: UM ESTUDO DE CASO**

FLÁVIA CRISTINA GONÇALVES DA SILVA

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Prof^a. M.^a Glenda de Almeida Soprane
Presidente

Prof. Me. Juarez Marques Alves
Avaliador

Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes
Avaliador

Dedico a minha família, em especial aos meus pais Cristina e Hélio.

AGRADECIMENTOS

A Deus em primeiro lugar, que me concedeu perseverança e força para que eu nunca desistisse dos meus objetivos.

A minha mãe Cristina, por ser meu refúgio diante das minhas inseguranças, pelo zelo, pelo carinho com que sempre me trata, e por todas as orações dedicadas a mim.

Ao meu pai Hélio que sempre ajuda quando eu mais preciso, pelo incentivo e por todo carinho.

Ao meu marido Nilton pelo apoio diário, pela compreensão e por estar ao meu lado até nos dias mais difíceis.

Aos meus irmãos Rodrigo e Rogério e minhas sobrinhas Meljori e Yasmim que sempre me trazem muita alegria e apoio.

A todos os professores que me incentivaram e me proporcionaram conhecimento, em especial a minha orientadora Professora Glenda de Almeida Soprane, pela paciência e carinho com que sempre me recebeu e pela contribuição na realização desta monografia.

RESUMO

Objetivou-se com este trabalho descrever como está inserida a Controladoria em um Hospital Filantrópico, e quais seus impactos sobre os setores faturamento, estoque e financeiro. O objeto do estudo de caso foi um Hospital Filantrópico situado no Estado de Mato Grosso do Sul, referência em atendimentos de média e alta complexidade. A metodologia empregada na pesquisa foi de abordagem qualitativa e finalidade descritiva, foram usados como meios de investigação a pesquisa bibliográfica, documental, estudo de caso e pesquisa de campo. A controladoria inserida no hospital é responsável por gerenciar as informações que respaldam a tomada de decisão, contendo três objetivos principais: garantir que as informações usadas no processo decisório representem fidedignamente a realidade da instituição; garantir a máxima eficiência nos procedimentos internos, e a redução de custos. Para garantir que seus objetivos fossem alcançados, a Controladoria seguiu etapas na realização de suas atividades como, análise geral, análise de desempenho, planejamento estratégico, execução e controle, que aplicadas aos setores faturamento, estoque e financeiro, possibilitaram a identificação de falhas e ineficiências nos processos de controle interno, permitindo também o planejamento de medidas de correção. No faturamento houve remanejamento de funcionários, agilizando o processo de faturamento e o aprimoramento das ferramentas de controle do sistema, minimizando os extravios de documentos e dos prejuízos, além de trazer mais veracidade às informações geradas. O estoque foi desmembrado separando as mercadorias conforme sua natureza, o processo de compras foi centralizado e os recursos computacionais foram aprimorados, medidas que trouxeram transparência e rigorosidade no controle de estoque. No financeiro houve a contratação de mais um funcionário e a redistribuição das atividades, além do aprimoramento dos relatórios gerenciais e das ferramentas de controle computacional, melhorando o desempenho operacional do setor financeiro.

Palavras chaves: Controladoria; Terceiro Setor; Controle Interno.

ABSTRACT

The aim with this paper describe how it is inserted the Controllershship in a Philanthropic Hospital, and what their impacts on the billing, stock and financial sectors. A Philanthropic Hospital, reference in attendances of medium and high complexity, located in the State of Mato Grosso do Sul, was the object researched as case study. The methodology used in the research was qualitative and descriptive purpose, were used as means investigation the bibliographical research, documentary research, case studies and field research. The Controllershship within the hospital is responsible for managing the information that supports decision-making, containing three main objectives: to ensure that the information used in decision making represent faithfully the reality of the institution; ensure maximum efficiency in internal procedures, and cost reduction. To ensure that its objectives were achieved, the Controllershship followed steps in carrying out its activities as, general analysis, performance analysis, strategic planning, execution and control, which applied to billing, stock and financial sectors, enabled the identification of failures and inefficiencies in internal control processes, while also allowing the correction measures planning. There was turnover employee relocation, streamlining the invoicing process and the improvement of system control tools, minimizing the loss of documents and of the losses, in addition to bringing more accuracy the information generated. The stock was dismembered by separating the goods according to your nature, the purchasing process was centralised and computational capabilities have been improved, measures that have brought transparency and effort in stock control. In the financial hiring another employee and the redistribution of activities, in addition to the improvement of management reports and tools of computational control, improving the operational performance of the financial sector.

Key words: Controllershship; Third Sector; Internal Control.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Controladoria subordinada à presidência.....	32
Figura 2: Controladoria subordinada à direção.....	32
Figura 3: Pirâmide organizacional do Hospital.....	40
Figura 4: Posicionamento da Controladoria na estrutura organizacional do Hospital.....	45

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Pesquisas acerca do tema Controladoria nas Entidades Sem Fins Lucrativos.	15
Quadro 2: Classificação dos setores sociopolíticos.	16
Quadro 3: Fundações privadas e associações sem fins lucrativos segundo sua classificação - Brasil	17
Quadro 4: Impostos por esfera do governo.	19
Quadro 5: Diferença entre imunidade e isenção.	19
Quadro 6: Exemplos de procedimentos de Média e Alta complexidade.	22
Quadro 7: Síntese das definições da Controladoria, enquanto unidade organizacional.	25
Quadro 8: Principais atribuições da Controladoria.	26
Quadro 9: Fases do Processo de Controle.	28
Quadro 10: Regras para um controle eficiente.	29
Quadro 11: Qualidades exigidas do profissional <i>controller</i>	31
Quadro 12: Exemplos de terceirização nos serviços de saúde.	44
Quadro 13: Descrição das qualidades profissionais dos <i>controllers</i>	46
Quadro 14: Rotinas administrativas do Hospital.	47

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA.....	12
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Objetivo geral.....	13
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 TERCEIRO SETOR.....	16
2.1.1 FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL E PRINCIPAIS FONTES DE RECURSO.....	19
2.2 HOSPITAIS FILANTRÓPICOS.....	20
2.3 CONTROLADORIA.....	22
2.3.1 CONCEITUAÇÃO.....	23
2.3.2 FUNÇÃO.....	25
2.3.3 MISSÃO.....	27
2.3.4 CONTROLE INTERNO.....	28
2.3.5 O PROFISSIONAL <i>CONTROLLER</i>	30
2.3.6 POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DA CONTROLADORIA.....	31
3 METODOLOGIA.....	33
3.1 DELINEAMENTOS DA PESQUISA.....	33
3.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE PESQUISA.....	35
3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS.....	35
3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS.....	37
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	39
4.1 O HOSPITAL COMO PRESTADOR DE SERVIÇOS DE SAÚDE.....	39
4.1.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO HOSPITAL.....	39
4.1.2 AUTÔNOMOS E TERCEIRIZADOS.....	43
4.1.3 RECEITA X CRISE FINANCEIRA.....	44
4.2 CONTROLADORIA NO HOSPITAL.....	45
4.2.1 O USO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO DO HOSPITAL.....	46
4.3 FATURAMENTO.....	49
4.4 ESTOQUE.....	51
4.5 FINANCEIRO.....	54
5 CONCLUSÃO FINAL.....	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59

1 INTRODUÇÃO

As Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) têm um importante papel na sociedade, suas atividades servem de suporte para o Estado, que muitas vezes tem um desempenho insatisfatório com as demandas sociais. Criadas com o objetivo de atender a essas demandas, as ESFL têm a finalidade de ofertar serviços socioassistenciais nas áreas de saúde, lazer, educação, entre outros que, podem ser ou não ofertadas no setor público.

Segundo um estudo realizado pelo IBGE (2015), no período de novembro de 2014 e julho de 2015, encontrava-se no Brasil 13.659 unidades de prestação de serviços socioassistenciais em estado ativo de funcionamento, distribuídas pelas 27 unidades da Federação. O estudo revela ainda que das 13.659 entidades identificadas, 9.299 possuem funcionários contratados, o que corresponde a 68,1% do total dessas entidades, gerando empregos formais e com todos os direitos trabalhistas garantidos.

Dentre essas entidades sem fins lucrativos estão aquelas voltadas aos serviços de saúde, cujas atividades se iniciaram por volta do século XVIII, onde eram especificamente voltadas às atividades de caridade e ao auxílio dos pobres, através do processo de globalização e avanço tecnológico se tornaram grandes complexos hospitalares (SILVA, 2003). Chegando a representar 52% dos atendimentos do Sistema Único de Saúde (WARELINE, 2017).

Essa crescente participação das entidades sem fins lucrativos no mercado e o alto desenvolvimento econômico e tecnológico nos serviços de saúde, revelou a importância de um modelo de gestão eficiente para essas entidades. Considerando as especificidades das ESFL e complexidade hospitalar, o gerenciamento dessas organizações tem sido um desafio aos gestores, que cada vez mais tem buscado ferramentas que proporcionem um maior controle de suas atividades, com objetivo de melhorar seu desempenho.

Outro aspecto considerado pelos gestores durante a busca por melhores ferramentas de gerenciamento é trazer mais veracidade nas informações geradas pelas atividades internas, tornando mais transparente seus resultados, fator determinado como fundamental quanto à prestação de contas das ESFL.

Neste sentido o presente trabalho traz como tema uma ferramenta que vem sendo muito utilizada no mercado, a Controladoria. Segundo Oliveira, Perez e Silva (2007) a

Controladoria é o departamento responsável pela projeção, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinadas entidades tenha ela finalidade de lucro ou não.

O desenvolvimento da pesquisa se deu em caráter progressivo, na primeira etapa buscou-se trazer uma maior explanação sobre os elementos que foram usados na pesquisa através do referencial teórico, onde são apresentados definições, funções, objetivos e etc. quanto às entidades sem fins lucrativos, quanto aos hospitais filantrópicos e quanto a controladoria, tendo como base obras literárias, resultados de pesquisas já realizadas, dados estatísticos publicados, ou seja, toda informação relevante sobre o assunto proposto.

Na segunda etapa do trabalho o que se busca é uma abordagem mais específica, direcionada à entidade estudada na pesquisa, onde há uma apresentação do modelo organizacional da entidade, sua importância para a população, como ela é formada, como ela é dirigida, uma breve estruturação econômica, e sua situação financeira atual, ou seja, o objetivo desta etapa é trazer ao leitor uma familiarização com essa entidade, para dar embasamento a próxima etapa da pesquisa.

Na terceira etapa do trabalho a abordagem é limitada aos três setores da entidade pesquisada: o faturamento, o estoque e o financeiro. Essa etapa é dividida em duas perspectivas, na primeira são apresentadas as atividades realizadas, a importância para a instituição, e como são realizados os procedimentos de controle interno desses três setores; na segunda perspectiva é demonstrado o processo de inserção da controladoria nesses setores, quais foram os métodos utilizados e os resultados alcançados.

1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Ainda que a participação da Controladoria tenha sido crescente nos últimos anos dentro das organizações, sua contextualização tem permanecido fragilizada, uma vez que em observância a literatura do tema, a Controladoria é apresentada pela função exercida, pelos métodos utilizados, ou pelas qualidades do profissional *controller*, e não por sua real definição (BORINELLI, 2006).

Em uma pesquisa realizada por Borinelli (2006) ele analisa a Controladoria de um total de 100 empresas privadas com fins lucrativos que obtiveram em 2004 os maiores índices de faturamento do Brasil e emprega várias referências literárias identificando inúmeras

divergências entre elas, de modo que através de sua abordagem empírica buscou descrever as qualidades da Controladoria na prática, e comparar com os conceitos literários, objetivando contribuir com a formação de um arcabouço teórico sólido para a Controladoria.

Considerando o trabalho desenvolvido por Borinelli voltado às empresas privadas com fins lucrativos, a presente pesquisa tem como finalidade direcionar o estudo da Controladoria aplicado a um Hospital classificado como Entidade Sem Fins Lucrativos, descrevendo as particularidades dessas organizações e as características da Controladoria presente nessa categoria de entidade.

Diante da significativa participação das ESFL no mercado, Morgan e Carvalho (2009) ressaltam sobre a importância do uso de instrumentos da Controladoria como método de melhorias no processo de gestão das organizações de Terceiro Setor.

Portanto o problema de pesquisa a ser respondido é: **Como está inserida a Controladoria em um Hospital Filantrópico e qual seu impacto nos setores de faturamento, estoque e financeiro?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Descrever como está inserida a Controladoria em um Hospital Filantrópico e seu impacto nos setores de faturamento, estoque e financeiro.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Apresentar as características e peculiaridades da organização estudada e sua categoria;
- b) Descrever o perfil da controladoria presente na organização estudada;
- c) Descrever os processos de controle interno nos setores faturamento, estoque e financeiro da organização.

1.3 JUSTIFICATIVA

De acordo com Junior e Rocha (2008) os resultados de um mapeamento de 36 pesquisas realizadas no Brasil, que tratam do tema Controladoria, dentre elas apenas 9,8% apresentavam a definição de Controladoria, retratando claramente que a Controladoria ainda é um tema pouco estudado no Brasil.

Borinelli (2006) afirma que, ainda que a Controladoria teoricamente tenha um papel de extrema importância dentro das organizações, ao analisar a maioria das pesquisas em Controladoria realizadas no Brasil não consta dentre elas o confronto entre a teoria e a prática, e em poucos casos em que houve uma abordagem empírica, havia uma limitação quanto à amostra pesquisada, ou quanto ao rigor metodológico, o que abre espaço para mais pesquisas acerca do tema Controladoria, trazendo novas abordagens, e novos campos de pesquisa.

Com isso, a presente pesquisa aborda o tema Controladoria a fim de contribuir com sua contextualização, no entanto de acordo com Demo (2000, p.49 apud Borinelli, 2006, p.32) “a teoria precisa, pois, admitir necessariamente o choque com a realidade, não só para validar-se relativamente, mas, sobretudo, para poder continuar aberta a inovação”.

Sobre essa ótica, busca-se realizar um estudo empírico perante o comportamento da Controladoria em um Hospital classificado como Entidade sem Fins Lucrativos, cujo modelo de gestão se diferencia dos demais. Guerra (2011) afirma que, a falta de estudos na área hospitalar está ligada a complexidade e diversidade das atividades desenvolvidas por essas organizações.

É crescente o endividamento dos hospitais no Brasil, Guerra (2011) associa tal fenômeno a defasada remuneração pela parceria com o setor público e a ineficiência dos modelos de gestão presentes nessas entidades.

Diante disso a presente pesquisa denota relevância, e justificasse a medida que descreve aspectos e fenômenos da Controladoria, enquanto ferramenta de apoio à gestão, inserida em um Hospital filantrópico.

Outras pesquisas direcionadas à aplicação da Controladoria nas ESFL serão demonstradas no Quadro 01.

AUTOR/ ANO	OBJETIVO	OBJETO DE ESTUDO	RESULTADOS OBTIDOS
Silva e Velho (2011).	Estudar o atual estágio da Controladoria nas instituições do terceiro setor.	Entidade filantrópica da região de Porto Alegre, que atua em atividades sociais e educacionais.	<ol style="list-style-type: none"> 1. A contabilidade é voltada a atender apenas os aspectos fiscais; 2. Os instrumentos de apoio à gestão são focados na identificação das falhas, e não a indicar medidas de correção; 3. Falta de conhecimento sobre os instrumentos usados pela Controladoria, por parte dos gestores; 4. Carência de informações relevantes a tomada de decisão.
Morgan e Carvalho (2009).	Estudar o conhecimento e aplicação de alguns instrumentos de Controladoria relacionados com o processo de gestão das organizações do terceiro setor	O estudo compreendeu vinte organizações da RMC, escolhidas intencionalmente junto ao setor de cadastro de serviço social municipal das cidades de Campinas, Hortolândia e Sumaré.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Verificou-se que 65% das organizações de Terceiro Setor pesquisadas não possuem o órgão controladoria; 2. Em alguns casos, são utilizados apenas alguns instrumentos da Controladoria, executados por cargos de liderança. 3. Há uma carência de profissionalização nesta área.
Valadão Junior, Malaquias e Souza (2009).	Apresentar os resultados alcançados pela implantação de procedimentos de controladoria em uma Associação.	Associação de empregados situada no Triângulo Mineiro.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Melhoria no fluxograma de documentos, e nos processos de controle; 2. A gestão de recursos financeiros e o capital de giro foram otimizados; 3. Passou-se a controlar de forma racional os associados que se encontravam afastados e utilizavam os convênios oferecidos; 4. Economia de impostos; 5. Aumento do número de associados, o que contribuiu para um consequente aumento no faturamento.

Quadro 1: Pesquisas acerca do tema Controladoria nas Entidades Sem Fins Lucrativos.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TERCEIRO SETOR

O modelo sociopolítico do Brasil divide-se em três categorias distintas, o primeiro deles é o Estado, o segundo é o mercado, e o terceiro são as entidades sem fins lucrativos (PEYON, 2004).

O primeiro setor é formado por pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado, que são controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essas organizações governamentais não têm como finalidade o lucro, e seus objetivos são erradicar a pobreza e marginalização, reduzir as desigualdades e promover o bem de todos (PEYON, 2004).

O segundo setor é composto por pessoas jurídicas de direitos privados do mundo dos negócios; empresas, indústrias e prestadoras de serviços, produzindo e comercializando mercadorias ou prestando serviços à população, objetivando maximizar seu lucro e distribuí-lo aos seus investidores (PEYON, 2004). Já no terceiro setor enquadram-se as entidades de caráter privado, que não são governamentais nem empresariais, são prestadoras de serviços e sem fins lucrativos (PEYON, 2004).

Entidades sem fins lucrativos são organizações privadas com o objetivo de provocar mudanças sociais, seu patrimônio é formado por contribuições, doações e subvenções e que não são repassados para seus membros mantenedores (OLAK; NASCIMENTO, 2009). Exemplo quanto ao modelo sociopolítico segue demonstrado no Quadro 02.

1º SETOR	2º SETOR	3º SETOR
Estado/Governamental	Mercado/Empresas	ONGs
Entidades públicas	Entidades privadas	Entidades privadas
Sem fins lucrativos	Com fins lucrativos	Sem fins lucrativos
Órgãos públicos	Empresário/Sociedade	Associação/ Fundação
a) Organizações de economia mista da administração pública indireta	a) Empresários. b) Sociedades personificadas. c) Sociedades simples ou empresárias.	a) Fins privados com interesse coletivo de grupos sociais restritos. b) Fins públicos com interesse geral de toda a população.

Quadro 2: Classificação dos setores sociopolíticos.

Fonte: Peyon (2004, p. 12).

O terceiro setor é composto por uma ampla variedade de Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) que atuam em diversas áreas de interesse social, como educação, saúde, defesa do meio ambiente, entre outros (CFC, 2015). No Quadro 03 são apresentados alguns exemplos de ESFL no Brasil segundo sua classificação.

Fundações privadas e associações sem fins lucrativos segundo sua classificação - Brasil	
Classificação	Unidades
Habitação	292
Saúde	6.029
Cultura e recreação	36.921
Educação e pesquisa	17.664
Assistência Social	30.414
Religião	82.853
Associações Patronais, patronais e produtores rurais	44.939
Meio ambiente e proteção animal	2.242
Desenvolvimento e defesa dos direitos humanos	42.463
Outras instituições privadas sem fins lucrativos	26.875

Quadro 3: Fundações privadas e associações sem fins lucrativos segundo sua classificação - Brasil
Fonte: A partir de dados do IBGE (2010).

Como reconhecimento da atuação dessas entidades o poder público concedeu a elas alguns benefícios como a imunidade e isenção de tributos, a fim de incentivar sua continuidade, além de títulos, certificados e registros que as caracterizam como organização de utilidade pública e interesse social, como segue nos exemplos (CFC, 2015):

1. Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), é uma qualidade outorgada pelo Ministério da Justiça, com processo pouco burocrático, destinado as ESFL que promovem atividades de interesse social, o acesso a benefícios como descontos no Imposto de Renda, remuneração de dirigentes e parcerias com o poder público.
2. Qualificação como Organização Social (OS), se trata de uma qualidade reconhecida pelo poder público a entidades sem fins lucrativos que desenvolvam atividades de responsabilidade do setor público.

3. Título de Utilidade Pública Federal (TUPF), é um registro fornecido pelo Ministério da Justiça destinados as entidades que tem um importante papel social, proporcionando a elas benefícios como descontos no IR, auxílios e doações, e a realização de sorteios.
4. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), é regido pela Constituição Federal, a fim de beneficiar entidades que promovam atividades de assistência social e defesa dos direitos humanos, através de isenção da cota patronal do INSS, e outros.

Para identificar uma organização como terceiro setor, é importante observar algumas características básicas dessas entidades, segundo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015, p. 36) são as seguintes:

- a) Promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) Manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) Adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação, fundação, ou organização religiosa);
- d) Atividades financiadas por capital próprio, investimento público do Primeiro Setor (governamental) e investimento privado do Setor empresarial ou de particulares;
- e) Aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina, ou para incremento do seu patrimônio;
- f) Desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do estado.

O lucro das organizações de terceiro setor é um meio de garantir o cumprimento dos seus propósitos institucionais, não há divisão de lucros entre os mantenedores, o objetivo dessas organizações é garantir a continuidade de seus propósitos sociais (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

As entidades sem fins lucrativos têm suas atividades voltadas ao cunho social, por isso elas recebem alguns direitos que servem como incentivo a sua continuidade, como por exemplo, a sua não tributação, que pode se der de duas formas: imunidade ou isenção (ARAÚJO, 2006).

A imunidade tributária de acordo com Araújo (2006, apud MACHADO, 2001, p.188), “é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categorias de pessoas”, no Quadro 04 será demonstrado os impostos que não podem ser cobrados de entidades imunes.

FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
Imposto de renda (IR)	Imposto sobre a Circulação de mercadorias e sobre Prestação de Serviços (ICMS)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre a propriedade de veículos Automotores (IPVA)	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)
Imposto Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação de Bens e Direitos (ITCD)	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis (ITBI)
Imposto sobre Exportação (IE)		
Imposto sobre Importação (II)		
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)		

Quadro 4: Impostos por esfera do governo.

Fonte: Araújo (2006, p.35).

A isenção tributária ocorre da não-incidência de tributos decorrente de lei infraconstitucional, que determina alguns requisitos que se alcançados pela organização, ganham o direito temporário de não sofrer tributação, portanto a isenção acontece pela vontade da própria instituição e devem ser observadas caso a caso, pois abrangem um número bem maior de tributos (ARAÚJO, 2006). Diferenças entre imunidade e isenção são explicadas no Quadro 05.

IMUNIDADE	ISENÇÃO
É quando ao setor público é vedado cobrar tributos de certa pessoa ou em determinada situação. As imunidades estão descritas na Constituição Federal, não estando sujeitas a mudanças nos Estados, DF ou Municípios, somente sendo alteradas mediante alteração na constituição.	Ocorre quando o governo decide incentivar uma atividade, deixando de exercer seu direito de tributar alguém ou alguma situação, por meio de lei ordinária. Essa vontade do Estado torna vulnerável a mudanças políticas ou administrativas, pela simples mudança da lei que instituiu a isenção.

Quadro 5: Diferença entre imunidade e isenção.

Fonte: Araújo (2006, p. 40).

2.1.1 FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL E PRINCIPAIS FONTES DE RECURSO

O patrimônio nas ESFL é constituído por meio de doações, subvenções ou contribuições, que diferentemente das empresas comuns não é feito com objetivo de retorno

econômico mais sim para geração de benfeitorias em prol da sociedade. Nos casos em que houver aumento do patrimônio social da instituição, as fontes dos recursos poderão ser as mesmas da formação do patrimônio ou ainda aquelas geradas por receitas financeiras, receitas de capital e aquelas geradas pela venda de mercadorias ou prestação de serviços da própria instituição (OLAK, 2009).

2.2 HOSPITAIS FILANTRÓPICOS

Os primeiros hospitais filantrópicos foram criadas em meados do século XVIII, tinham caráter caritativo, ou seja, voltado à assistência aos pobres, era dirigido por religiosos e com o desenvolvimento das organizações médicas, os hospitais se tornaram grandes centros complexos da saúde (SILVA, 2003).

Para ser considerada filantrópica é necessário que a entidade esteja regulamentada com o “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social”, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), segundo a Casa Civil-Subchefia de Assuntos Jurídicos é regida pela Lei nº 12.101 de 2009, em caráter da prestação de serviços de saúde a entidade deve obedecer aos requisitos constantes na seção I da referida lei, segue como exemplo a interpretação de os artigos 4º, 5º e 8º (BRASIL, 2009).

- a) art.4º Para ser considerada beneficente e fazer jus a certificação a entidade de saúde deverá:
 - comprovar o cumprimento das metas estabelecidas em convênio com o gestor local SUS;
 - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%;
 - comprovar a prestação dos serviços, com base no somatório das internações realizadas e dos atendimentos ambulatoriais prestados;
- b) art.5º A entidade de saúde deverá informar obrigatoriamente o Ministério da Saúde:
 - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais prestados aos pacientes não usuários do SUS;
 - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais prestados aos pacientes usuários do SUS;
 - quaisquer alterações referentes aos registros no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES);
- c) art.8º Na impossibilidade do cumprimento do percentual mínimo conforme inciso II do Art.4º a entidade deve comprovar a aplicação de percentuais sobre a receita bruta, como segue:
 - 20% se o percentual de atendimentos SUS for inferior a 30%;
 - 10% se o percentual for igual ou superior a 30% e inferior a 50%;
 - 5% se o percentual for igual ou superior a 50% ou se completar o quantitativo constante no Art.4º de 60%.

O avanço na legislação voltada a essas entidades tem se dado devido ao crescente envolvimento dessas entidades com as tarefas públicas de cunho social, no entanto,

considerando a importância e a complexidade atingida por essas instituições são necessárias ainda muitas políticas de apoio para fortalecerem as atividades dessas instituições.

O setor hospitalar filantrópico no Brasil é responsável por grande parte do atendimento SUS, entre todos os segmentos o DATASUS informa que no ano 2000, 37,6% das internações eram em hospitais filantrópicos (PORTELA et.al., 2004). Representando cerca de 52% dos atendimentos do Sistema Único de Saúde- SUS, com unidades distribuídas em muitos estados e municípios (WARELINE, 2017).

Os aumentos da participação dos Hospitais Filantrópicos na saúde pública motivaram o investimento em tecnologia e inovação na área da saúde, aumentando as especialidades ofertadas por essas organizações e a qualidade dos serviços, de uma forma sintética, buscou-se descrever nesta etapa da pesquisa algumas características quanto às categorias das atividades oferecidas pelos Hospitais de grande porte, segundo o modelo SUS de saúde, categorizada por níveis de risco, a fim de trazer maior entendimento à chamada complexidade dos serviços prestados.

Quanto à atenção básica a saúde pode-se definir como um conjunto de ações que visam promover a proteção à saúde, utilizando-se de tecnologia de baixa densidade direcionadas a problemas de saúde de maior frequência e em um território bem delimitado, considerado então, o primeiro nível da atenção à saúde (CONASS, 2007).

O CONASS (2007) também traz alguns conceitos sobre média e alta complexidade, sendo os atendimentos de média complexidade considerados um conjunto de ações que visam atender aos problemas da população, cuja complexidade demande por profissionais especializados e tecnologia para o processo de diagnóstico e tratamento. E os atendimentos de alta complexidade entendidos como um conjunto de procedimentos que demanda alta tecnologia e causam alto impacto financeiro. Segue alguns exemplos no Quadro 06.

MÉDIA COMPLEXIDADE	ALTA COMPLEXIDADE
a) Procedimentos especializados realizados por profissionais médicos, outros profissionais de nível superior e médio; b) Cirurgias ambulatoriais especializadas; c) Procedimento traumatológico-ortopédico; d) Ações especializadas em odontologia; e) Patologia clínica; f) Anatomopatologia e citopatologia; g) Radiodiagnóstico; h) Exames ultra-sonográficos; i) Diagnóstico; j) Fisioterapia; k) Terapias especializadas; l) Próteses e órteses; m) Anestesia; etc.	a) Assistência ao paciente portador de doença renal crônica (por meio de procedimentos de diálise); b) Assistente ao paciente oncológico; c) Cirurgia cardiovascular, cirurgia vascular, cirurgia cardiovascular pediátrica; d) Procedimentos de cardiologia intervencionista; e) Procedimentos endovascular extracardíacos; f) Laboratório de eletrofisiologia; g) Assistência em traumatológico-ortopédico; h) Procedimentos de neurocirurgia; i) Assistência em otologia; j) Cirurgia de implante coclear; etc.

Quadro 6: Exemplos de procedimentos de Média e Alta complexidade.

Fonte: Elaborado a partir dos dados do CONASS (2007).

Apesar da importância que tem no país, essas entidades ainda enfrentam problemas na manutenção e desenvolvimento. Exemplo disso é que apesar de terem recebido R\$ 9 bilhões do governo em 2011, tiveram um total de R\$ 14 bilhões com custos (WARELINE, 2017). Isso demonstra a grande fragilidade da situação financeira dessas organizações.

Além do problema do subfinanciamento no segmento da saúde, outro problema não menos importante é a falta de processos de controle eficaz para manutenção da saúde financeira da organização, caso que afeta a maioria dos hospitais com caráter filantrópico do país (WARELINE, 2017). Por serem consideradas complexas as organizações hospitalares, e em observância a obrigatória prestação de contas de seus resultados, os hospitais filantrópicos têm investido em procedimentos de controle mais eficiente e eficaz para as entidades.

2.3 CONTROLADORIA

Ao longo dos anos, com o aumento na expansão do mercado econômico, as organizações precisaram de uma maior quantidade de ferramentas que auxiliassem a gestão na tomada de decisão, dando origem à controladoria. Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 1) “a origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial”.

Fatores que podem ser considerados como sendo os principais influenciadores da origem da controladoria são: o aumento em tamanho e complexidade das organizações,

globalização física das empresas, crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias, e aumento no número de fontes de capital (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Essas mudanças sociais ocasionadas pelo desenvolvimento econômico têm trazido importantes mudanças à economia interna, um mercado mais exigente tem tornado as empresas mais competitivas, e diante da ameaça da perda de mercado os gestores passaram a se preocupar mais com o controle da organização, o aperfeiçoamento contínuo e a redução de custos tornou-se uma meta a ser atingida (BARRETO, 2008).

Nas entidades sem fins lucrativos não seria diferente, com a propagação do campo social houve um aumento na busca por novos recursos, impulsionando as melhorias nos mecanismos de controle e organização estrutural. “Com a crescente escassez de recursos e o aumento da competitividade para obter fundos, as organizações se vêem, cada vez mais, obrigadas a aprimorar e inovar nas formas de captação de recursos.” (TACHIZAWA, 2007 p.176).

Por esses motivos a controladoria vem ganhando espaço nas empresas das mais variadas áreas, sua função consiste em apoiar o processo decisório fazendo uso de um sistema de informações que viabilize o controle operacional através do monitoramento das atividades da empresa (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

No entanto, “a controladoria pode ter funções diversas, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta a sua administração” (NASCIMENTO; REGINATO, 2009 p. 2). Por conta dessa flexibilidade que a controladoria tem em moldar-se a instituição onde está inserida, o que encontramos em uma breve análise de tal gênero literário é uma discrepância entre as definições apresentadas pelos autores, tornando a controladoria uma fonte de motivação para novas pesquisas.

2.3.1 CONCEITUAÇÃO

Neste ponto da pesquisa, o objetivo é apresentar alguns conceitos de controladoria obtidos durante o desenvolvimento da pesquisa, e demonstrar qual a visão dos autores sobre a controladoria e a função que ela exerce.

Para Oliveira, Perez e Silva (2007) a controladoria é o departamento responsável pela projeção, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações

operacionais, financeiras e contábeis de determinadas entidades tenha ela finalidade de lucro ou não.

“A controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos, e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-la para a eficácia” (MOSIMAN et al, 1993, p.96 *apud* PADOVEZE, 2010, p.21).

Já Padoveze (2010) discorda do conceito de Mosiman (1993) que diz que controladoria pode ser autônoma à contabilidade e afirma que a controladoria é uma ramificação da Ciência Contábil utilizando-a como base para realização de suas atividades. Para ele Controladoria é a unidade administrativa responsável pela gestão econômica da instituição através das ferramentas da Ciência Contábil e do sistema de informação da Controladoria.

Nascimento e Reginato (2009, p. 16) definem controladoria como uma área da empresa “que tem a função interagir constantemente com o processo decisório [...] buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos”.

E por fim Catelli (2010) apoiada à teoria da contabilidade e em uma visão muito ampla da organização, a controladoria é responsável por estabelecer bases teóricas e conceitos necessários para modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações de modelo de gestão financeira, que atendam as demandas de informação dos gestores e os auxiliem a tomar decisões ótimas.

Pode-se observar então que os autores ainda divergem suas opiniões quanto à estrutura conceitual de controladoria, alguns concordam quando tratam a controladoria como área, departamento, unidade, no entanto discordam de outros aspectos como quando dizem que “a controladoria está ligada ao processo decisório”, enquanto outros dizem que a controladoria “é responsável pela gestão econômica da empresa”. Havendo casos ainda em que o autor trata de todos os aspectos da controladoria, sem se quer apresentar sua definição. No Quadro 07 são pontuadas as definições encontradas nas referências literárias do tema.

O QUE É?	É um órgão administrativo (área, unidade, departamento e etc.); É uma função; É uma função informativa e analítica; É um serviço de informação econômica; É um sistema de controle gerencial; É um órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa; É um aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores.
O QUE FAZ?	Registra todos os fatos pertinentes ao negócio; Processa informação; Acumula, analisa e informa dados financeiros e estatísticos; Fornece dados, planeja e pesquisa; Projeta, desenvolve, implementa, monitora o sistema integrado de informações; Motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho; Toma decisões sobre eventos, transações e atividades; Coordena e dissemina a tecnologia sobre gestão econômica; Coordena /responsabiliza-se pela gestão econômica do sistema da empresa; Estabelece planos, estratégias, procedimentos de controle administrativos e contábeis.
PRA QUE SERVE?	Prover suporte ao processo de gestão; Informar sobre pontos de estrangulamento presentes e futuros; Direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; Conduzir a otimização do resultado organizacional global; Levar a empresa à maior eficácia.

Quadro 7: Síntese das definições da Controladoria, enquanto unidade organizacional.

Fonte: Borinelli (2009, p.197).

Os autores entram em consenso ao definir controladoria enquanto unidade organizacional, ligada a um serviço ou uma função de informação, enquanto alguns textos estrangeiros sequer incluíram a definição de controladoria, indicando a fragilidade do arcabouço teórico da controladoria (BORINELLI, 2009). Após o desenvolvimento de suas pesquisas o autor apresentou uma definição defendida como adequada à controladoria:

“Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões” (BORINELLI, 2009, p. 198).

2.3.2 FUNÇÃO

O crescente processo de globalização dos mercados tem trazido um aumento na competitividade entre as entidades, com isso houve uma evolução no processo de negociação e no volume de transações, esse novo cenário da economia tem gerado grandes mudanças nos

processos de gestão das empresas, e conseqüentemente na controladoria. (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Fatores como a crescente globalização vem exigindo das empresas um gerenciamento cada vez mais eficaz, para contribuir com esse processo a Controladoria deve exercer um papel fundamental, onde através de um sistema de informações que integram várias áreas da organização, ela possa fornecer aos gestores informações suficientemente relevantes ao processo decisório. (OLIVEIRA; SILVA; PEREZ, 2010).

De acordo com Oliveira, Silva e Perez (2010, p.6) “as funções e atividades exercidas pela moderna Controladoria tornaram-se vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazos de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas”. Os autores citam ainda alguns exemplos das principais atribuições da Controladoria, conforme demonstra o Quadro 08.

PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA
Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
Medir a <i>performance</i> entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
Medir reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos;
Prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros;
Analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
Sugerir melhorias para a redução de custos;
Verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
Analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
Analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
Em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Quadro 8: Principais atribuições da Controladoria.

Fonte: Elaborado a partir de dados (OLIVEIRA; HERNANDEZ; SILVA, 2010).

As tarefas de Controladoria são bastante abrangentes, mas o foco principal será variável de acordo com a necessidade da empresa onde está inserida, existem diversas variáveis como tamanho da instituição, seu ramo de atuação, objetivo dos gestores e também a missão seguida pela empresa.

2.3.3 MISSÃO

A missão de uma entidade significa o motivo de sua abertura e como ela se posiciona no mercado, criando uma referência para os gestores durante o processo decisório. E a controladoria em sua essência tem o dever de garantir o cumprimento dessa missão (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Catelli (2010, p. 346) afirma que “a missão da controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização”. Lembrando que nem todas as organizações tem como finalidade o lucro, a missão controladoria deve sempre estar atrelada a missão da organização em que está inserida.

Corroborando desta mesma idéia estão Oliveira, Perez e Silva (2007, p.18) que ressaltam “a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão”, para os autores modelo de gestão é o conjunto de princípios que norteiam a administração e orientam os gestores na tomada de decisão.

Entende-se então que o modelo de gestão não é uma tentativa de padronização, e sim uma adequação dos sistemas operacionais a fim de que trabalhem de forma mais efetiva, levando em conta que cada organização tem o seu perfil e seu segmento, cada empresa deve buscar seu próprio modelo de gestão adequado de forma a maximizar o uso do sistema e levantamento de informações, podendo ir melhorando e adaptando este “modelo” conforme suas necessidades futuras.

A controladoria é uma ferramenta substancial para a sobrevivência de uma empresa, cada organização precisa partir de uma auto-análise para tomar decisões sobre suas atividades, e a controladoria como ferramenta de apoio, oferece essa oportunidade de avaliação. Segundo Moraes (2007) a controladoria é uma ferramenta fundamental que através de seus instrumentos auxilia o processo de gestão e prol de assegurar a desejada eficácia organizacional.

Padoveze (2010, p. 34) define a controladoria como ferramenta de apoio a gestão que “tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio do seu sistema de informação”. Segundo o autor a controladoria tem um sistema de informação integrado com os sistemas operacionais dos outros setores e é responsável por planejar, controlar e avaliar seus desempenhos.

2.3.4 CONTROLE INTERNO

A controladoria auxilia o processo de gestão fornecendo aos gestores informações confiáveis e relevantes a tomada de decisão, essas informações são provenientes dos controles internos, por isso esses controles internos são ferramentas substanciais usadas pela controladoria e todo processo organizacional. (NASCIMENTO; REGINATO, 2009). Tão logo se vê que a relação entre Controladoria e Controle se dá de maneira que o controle é visto como uma ferramenta usada na gestão e a Controladoria é o órgão que faz uso dessa ferramenta.

Entende-se por controle o conhecimento da realidade e a comparação com o que deveria ser, com o objetivo de constatar o mais rápido possível as divergências e suas origens e tomar as devidas providências saneadoras (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2007, p.15).

O controle é a maneira que cada entidade tem de acompanhar os resultados das atividades realizadas, e identificar possíveis desvios ou desperdícios, tomando medidas saneadoras e preventivas. Nascimento e Reginato (2009, p.3) definem controle interno como:

O controle organizacional em sua forma plena reflete os meios utilizados pela administração para criar padrões de comportamento a serem seguidos pelos membros organizacionais, de forma que estes levem o empreendimento a eficácia, e que sirva de base para seu próprio monitoramento, utilizando-se de procedimentos apropriados de gestão, entre eles o planejamento, considerado um instrumento macro de controle. (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p.3).

Barreto (2008) afirma que para garantir que o objetivo do controle seja atingido é necessário dividir seu processo em três fases, como segue demonstrado no Quadro 09.

FASES DO PROCESSO DE CONTROLE		
FASE PRÉVIA	FASE CONCOMITANTE	FASE POSTERIOR
Etapa relacionada ao planejamento. Nesta fase são realizados os registros do que a organização espera obter de resultados são feitos os levantamentos de todas as variáveis inerentes ao ciclo operacional e todas as alterações que possam causar efeitos negativos nos resultados da empresa;	Etapa da execução do planejamento, etapa de estruturação de equipamentos e procedimentos voltados ao registro e controle das atividades, com intuito do cumprimento das metas estabelecidas e de antecipar possíveis alterações que possam atrapalhar o processo;	Etapa de elaboração de relatórios econômico-financeiros que comparem o planejamento com o executado a fim de embasar futuras decisões.

Quadro 9: Fases do Processo de Controle.

Fonte: Elaborado a partir de dados (BARRETO, 2008).

Oliveira, Hernandez e Silva (2007) compartilham a idéia de Barreto no que tange a divisão do processo de controle em três etapas, previsão, execução e avaliação dos resultados,

para eles o desenvolvimento de um controle adequado é de fundamental importância para a redução de custos e maximização dos resultados, para destacar essa importância os autores citam alguns fatores a ser considerados:

1. Tamanho e complexidade a organização – quando a organização é de grande porte e complexa a administração tende a necessitar de controles ainda mais rigorosos e elaborados que reflitam a real situação da empresa;
2. Responsabilidades – responsabilidade pela manutenção do sistema interno a fim de prevenir e descobrir erros e fraudes, e de proteção dos ativos da instituição;
3. Caráter preventivo – as rotinas de verificação e revisão garantem uma redução nos erros e em tentativas de fraudes, garantindo mais confiabilidade as informações.

Sá (2012) além de corroborar da idéia dos autores define algumas regras quanto aos processos de controle a fim de garantir-lhe a esperada eficiência, essas regras são descritas no Quadro 10.

REGRAS PARA UM PROCESSO DE CONTROLE EFICIENTE
Obediência a um objetivo;
Definição de metas;
Observação das rotinas de trabalho;
Especificação de métodos, sistemas e programas a serem seguidos;
Rigorosidade nos processos.

Quadro 10: Regras para um controle eficiente.

Fonte: Elaborado a partir de dados (SÁ, 2012).

Sá (2012, p. 250) salienta ainda sobre o alcance do controle dentro de uma organização, “abrange o controle, portanto, quer efeitos passados, quer presentes e futuros, minuciosamente alcançando a todos os serviços, setores e locais, [...] desde que se justifique a necessidade fiscalizadora e de obtenção de dados”.

O controle interno pode alcançar diferentes dimensões dentro de uma empresa, sendo moldado conforme as características de cada setor ou área de conhecimento, podendo ser visto como, controle de custos, controle de dados e informações, controle de procedimentos internos, entre outros, pode-se entender então que o controle interno abrange todos os métodos de gestão usados pela administração a fim de garantir que os resultados econômicos atinjam o objetivo proposto (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

2.3.5 O PROFISSIONAL *CONTROLLER*

Para que o objetivo da controladoria seja efetivamente realizado, é necessário que a organização tenha um profissional adequado para ocupar o cargo, esse profissional é chamado de *controller*, segundo Oliveira, Perez e Silva (2007, p.19) “entende-se por *controller* um dos principais executivos da empresa, devendo ser o gestor do sistema de informações gerenciais”.

Schmidt e Santos (2006, p.18) confirmam essa ideia quando dizem que “o *controller* deverá gerenciar o reporte de informações a partir dos interesses dos controladores da organização”. Nota-se que o *controller* é uma importante peça no processo de gestão e para realizar os objetivos de suas tarefas este profissional deve ter uma larga experiência com as atividades da empresa.

O *controller* deve conter características profissionais bem específicas, pois a função a ser exercida requer um nível de conhecimento bastante elevado, tanto internamente da organização, quanto externamente, ou seja, ao mercado em que ela está inserida. Este profissional necessita ainda ter conhecimento aprofundado sobre os produtos ou serviços da organização para que ele tenha capacidade de gerar as informações necessárias aos administradores (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Conforme Oliveira, Perez e Silva (2007, p.13) para atender a demanda do mercado atual, serão exigidos alguns conhecimentos para o desempenho das funções de *controller*:

- a) “contabilidade e finanças”;
- b) “sistemas de Informações Gerenciais”;
- c) “tecnologia de informação”;
- d) “aspectos legais de negócios e visão empresarial”;
- e) “métodos quantitativos”;
- f) “processos informatizados da produção de bens e serviços”.

Schmidt e Santos (2006, p. 42), salientam dizendo que para exercer as atividades demandadas do mercado o *controller* deve conter qualificações específicas, conforme descrito no Quadro 11.

QUALIDADES EXIGIDAS DO PROFISSIONAL <i>CONTROLLER</i>
Possuir profundo conhecimento de contabilidade e finanças;
Entender os princípios de planejamento, de organização e de controle;
Entender os principais conceitos de tecnologia de informação;
Conhecimento geral do mercado em que a entidade compete, incluindo forças políticas, econômicas, e sociais (visão sistêmica);
Conhecimento completo da entidade, incluindo tecnologia, produtos, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, missão, etc.;
Habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais;
Habilidade para entendimento comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados com engenharia, produção, relações industriais, marketing, etc.;
Habilidade para expressar suas ideias claramente de forma escrita ou através de apresentações informativas;
Habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.

Quadro 11: Qualidades exigidas do profissional *controller*.

Fonte: Elaborado a partir dos dados de Schmidt e Santos (2006, p. 42).

2.3.6 POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DA CONTROLADORIA

Quanto ao posicionamento hierárquico da controladoria, em análise ao arcabouço teórico de controladoria Borinelli (2006, p.217), encontra diferentes opiniões quanto a subordinação da controladoria nas entidades, entendendo que:

A controladoria deve funcionar como órgão de linha, fazendo acontecer o processo de gestão, e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização [...] devendo estar subordinada diretamente a presidência”.

Segundo Schmidt e Santos (2006) a controladoria se posicionará como assessoria da presidência, onde assim ela poderá ter autonomia para exercer suas atividades e interferir no processo de tomada de decisão, através da gestão de informações.

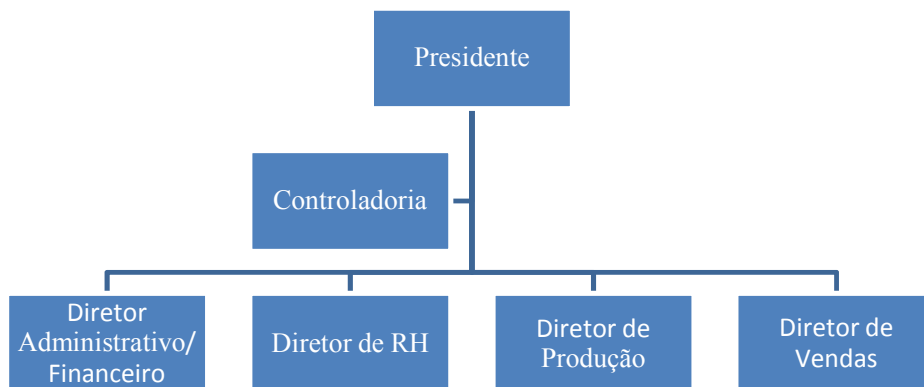


Figura 1: Controladoria subordinada à presidência.

Fonte: Schmidt e Santos (2006).

No entanto em algumas entidades a controladoria está subordinada aos diretores, onde o *controller* perde parte de sua autonomia, e não terá a garantia de que suas informações sejam usadas pelos gestores, pois as mesmas deverão passar por uma aprovação, dificultando a apresentação de resultados positivos.

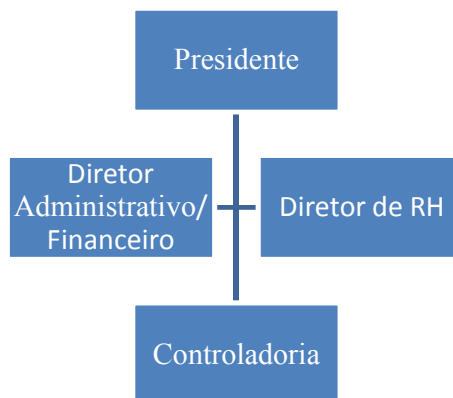


Figura 2: Controladoria subordinada à direção.

Fonte: Schmidt e Santos (2006).

3 METODOLOGIA

Metodologia é o estudo sistêmico dos caminhos percorridos para a realização da pesquisa, de modo que visa descrever suas características, quais métodos e técnicas foram usados e como foi organizado seu conteúdo, ou seja, a metodologia se interessa pelo caminho escolhido para se chegar ao fim proposto pela pesquisa (UFRGS, 2009).

3.1 DELINEAMENTOS DA PESQUISA

Segundo Gil (2002) delineamento da pesquisa refere-se à descrição dos procedimentos usados no desenvolvimento da pesquisa, dando ênfase aos métodos usados na coleta e análise dos dados.

O desenvolvimento da presente pesquisa traz uma abordagem qualitativa, tem finalidade descritiva e, utiliza como métodos de investigação a técnica de coleta documental, a pesquisa bibliográfica, o estudo de caso e a pesquisa de campo.

Quanto à abordagem qualitativa da pesquisa, está ligada à profundidade da compreensão da organização e não à representatividade numérica, portanto, está voltada aos aspectos da realidade, concentrando-se na explicação da dinâmica das relações organizacionais (UFRGS, 2009). Deste modo a presente pesquisa compreende o estudo da controladoria aplicada a uma entidade ativa no mercado, aprofundando a temática em fenômenos reais da instituição.

Oliveira (2011) salienta que na pesquisa qualitativa o contato entre o pesquisador e o ambiente natural é constante, onde os dados coletados têm como finalidade descrever de uma forma detalhada as características do ambiente, dando ênfase aos processos e manifestações geradores do fato e não ao resultado final.

A finalidade descritiva da pesquisa é conhecida por expor as características de determinada população ou fenômeno, neste caso, do objeto em estudo, sem se comprometer a explicá-los, embora essa caracterização sirva de base a essa explicação, assim a pesquisa descritiva é usada para trazer conhecimento sobre o tema Controladoria acerca do objeto em questão, retratando os fenômenos tais quais como eles acontecem (GIL, 2002).

Quanto aos métodos investigativos usados na pesquisa, o primeiro deles é caracterizado pelo estudo de caso, defendido por Gil (2002) como o método mais indicado

para investigação de um fenômeno em seu contexto real, no entanto salienta o autor que tendo como base os dados de apenas um objeto, o estudo de caso oferece resultados pouco consistentes e não conclusivos, ainda assim, sua representação dos fatos pode contribuir com uma visão ampla do problema ou identificar variáveis que o influenciam.

O estudo de caso também é definido por Fernandes e Gomes (2003) como um método usado no estudo de casos específicos, podendo ser, um produto, uma empresa ou um país, onde uma análise profunda e detalhada é realizada, considerando todas as variáveis acerca do ambiente.

Em consonância ao estudo de caso está a pesquisa de campo, se igualando no que tange ao estudo minucioso do objeto e quanto a destinar-se ao estudo de apenas um ambiente, no entanto, a pesquisa de campo está mais ligada ao envolvimento do pesquisador com o ambiente natural da pesquisa, ressaltando como métodos de coleta de dados a observação direta e as entrevistas (GIL, 2002).

Outro aspecto a ser abordado neste delineamento é o método de pesquisa bibliográfica, definida por Oliveira (2011) como pesquisa realizada através da consulta de bases teóricas já elaboradas e tornadas públicas, como livros, artigos, revistas, monografias, manuais, teses e outras. O uso deste método permite trazer uma base teórica acerca do tema proposto, geralmente alocado no referencial teórico do trabalho, servindo como suporte para a explicação dos resultados.

A técnica de coleta documental usada na presente pesquisa se iguala a bibliográfica quanto ao método de consulta a material já elaborado, contudo, se difere quanto a fonte do material usado, onde Gil (2002) explica que a fonte do material usado na pesquisa documental é dispersa e não passaram por um tratamento analítico, podendo ser reelaborados conforme o andamento da pesquisa, por exemplo, gravações, regulamentos, ofícios, entre outros.

Barbosa (2008) diz que a técnica de coleta documental trata-se da análise aos registros da própria organização, o uso desses documentos já disponíveis é vantajoso, pois diminui o tempo e o custo no levantamento de dados, no entanto alguns aspectos devem ser considerados ao fazer uso desse método como: (i) limitação das informações cedidas, (ii) variação de tempo, (iii) e confidencialidade.

3.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE PESQUISA

Conforme Oliveira (2011) o objeto de estudo deve ser definido de acordo com a classificação da pesquisa, sendo a presente pesquisa um estudo de caso, o autor complementa dizendo que, essa categoria de pesquisa é caracterizada pelo estudo profundo do objeto em questão, permitindo o conhecimento de sua realidade, e dos fenômenos que o cercam.

Como objeto de estudo a presente pesquisa definiu um Hospital caracterizado como Entidade Sem Fins Lucrativos situado no Estado de Mato Grosso do Sul, certificado como Entidade Beneficente de Assistência Social pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) através da Resolução nº177/00, regida pelo art.203 da Constituição Federal. Desempenhando serviços de baixa, média e alta complexidade na área da saúde, entre as mais variadas especialidades, de modo que seus serviços alcançam cerca de 30 cidades da região Sul do Estado do Mato Grosso do Sul.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

“Coleta de dados é o conjunto de processos e instrumentos elaborados para garantir o registro das informações, o controle e a análise dos dados.” (UCB, 2003, p.64).

Inicialmente foi necessário buscar autorização do representante legal da organização, ou seja, a superintendência, para se ter acesso aos dados necessários ao desenvolvimento da pesquisa. A solicitação foi feita através de uma conversa informal, onde a proposta da pesquisadora foi apresentada, pontuando o objetivo da pesquisa e o nível desejado de acesso. A autorização foi cedida, condicionada aos fatos de que não se fizesse identificação da instituição na pesquisa, e também de que nenhum documento fosse retirado do estabelecimento hospitalar, tão logo que os mesmos fossem analisados na própria organização.

Em seguida foram coletados juntamente ao Departamento de Recursos Humanos dados quanto à estrutura organizacional, quadro de funcionários, e identificação dos responsáveis por cada setor.

Outro método utilizado na coleta de dados foram as entrevistas semi-estruturadas, onde segundo (UFRGS, 2009, p.72) “o pesquisador organiza um conjunto de questões

(roteiro) sobre o tema que está sendo estudado, mas permite, e as vezes até incentiva, que o entrevistado fale livremente sobre os assuntos que vão surgindo como desdobramentos do tema principal”.

Sobre a entrevista salienta Barbosa (2008) que este método exige do entrevistador um bom planejamento e uma habilidade, ainda que a entrevista requeira mais tempo e recurso, se bem aplicada e com perguntas previamente elaboradas, ela pode fornecer uma quantidade muito maior de informações.

As entrevistas foram realizadas durante o primeiro trimestre de 2017, iniciando pela superintendência, seguido pelos diretores, gerentes, supervisores, encerrando com os *controllers*, a cada um deles foram aplicadas perguntas pré elaboradas quanto às atividades realizadas por eles, individualmente, e pelo setor de um modo coletivo nas rotinas diária, semanal e mensal. As informações foram gravadas por um aparelho de áudio para posterior análise e transcrição.

As informações quanto à classificação econômica da organização foram retiradas dos registros institucionais e certificados da organização enquanto Entidade Sem Fins Lucrativos e prestadora de serviço de saúde, tais documentos foram levantados pelo secretariado da superintendência e cedidos para consulta *in loco*, as informações desejadas foram coletadas e o documento foi devolvido ao arquivo.

Os dados quantitativos relacionados ao número de atendimentos e demanda por especialidades foram coletados através da análise aos relatórios gerenciais elaborados pelo setor de recepção, e entrevista com o gerente de recepção.

Os dados financeiros em relação à composição da receita e a crise econômica sofrida pela organização foram coletados através de consulta nos relatórios financeiros e demonstrativos contábeis, elaborados pelo setor financeiro e contábil e também entrevista com os gerentes dos respectivos setores. Em consideração ao sigilo das informações contidas nesses documentos, durante o processo de interpretação dos dados os valores serão arredondados ou transcritos através de percentuais.

As informações referentes à Controladoria da organização foram coletadas durante o período de 01 a 30 de abril de 2017, alternando entre os métodos de observação direta, análise de documentos e entrevista semi-estruturada com os *controllers*. O desenvolvimento das atividades de Controladoria nos setores faturamento, estoque e financeiro foram

acompanhadas presencialmente através de uma pesquisa não participante, onde os resultados não sofreram influência do pesquisador, sendo coletados e transcritos para posterior análise.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Após a coleta, os dados foram organizados e preparados para a análise, aqueles coletados através de áudio foram transcritos em material impresso ou de acesso digital, dividindo as respostas do entrevistado por questão aplicada, ressaltando que toda e qualquer anotação feita pelo entrevistador foi anotada ao material impresso para evitar distorções quanto às informações (GUERRA, 2014).

Outra ferramenta utilizada na organização dos dados foram os recursos computacionais, usados na elaboração de planilhas, tabelas, quadros, e outros elementos que facilitam a interpretação e organização dos dados captados.

Considerando a finalidade descritiva da pesquisa, pode-se dizer que o processo de análise foi realizado durante a preparação e organização dos dados coletados. De forma que, durante a preparação, os materiais foram revisados, realizando nesta etapa uma visão geral das informações coletadas, e separados de acordo com a qualidade das informações contidas em cada material, ocorrendo nesta etapa também a interpretação dos dados.

As informações que retratam os impactos da crise econômica sofrida pela instituição, foram alocadas ao texto com o intuito de trazer reflexos atuais ocasionados pela crise e abordar a motivação quanto à inserção da Controladoria no objeto de estudo. No processo de organização do material usado no trabalho, as informações financeiras foram sintetizadas, os valores foram arredondados ou apresentados de maneira aproximada ao real, com o intuito de preservar a identidade da organização e manter o acordo de confiabilidade. A identificação dos funcionários também não foi revelada no trabalho, e todas as características quanto à crise foram organizadas de modo conciso ao texto. Encerrando assim a etapa de caracterização do Hospital.

Verificando a abrangência que as atividades de Controladoria tomavam na instituição, delimitaram-se três setores para serem usados como instrumentos de demonstração, facilitando o aprofundamento e o foco do estudo. O requisito usado na escolha dos setores foi o nível de movimentação de recursos, optando assim pelos maiores, sendo então, faturamento, estoque e financeiro, de acordo com as informações prestadas pelo diretor financeiro.

Continuando no contexto dos setores, porém agora com informações cedidas pelos próprios *controllers*, essa fase demonstra como se deu a execução das atividades de Controladoria dentro de cada setor individualmente, citando pontos encontrados através da análise realizada pela própria Controladoria, que evidenciaram mudanças necessárias quanto à execução dos processos internos e até mesmo quanto à estrutura organizacional do setor.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 O HOSPITAL COMO PRESTADOR DE SERVIÇOS DE SAÚDE

A organização em estudo é um Hospital caracterizado como Entidade Sem Fins Lucrativos situado no Estado de Mato Grosso do Sul, classificada como Entidade Beneficente de Assistência Social pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de acordo com a Lei nº 12.101 de 2009, e devidamente registrada no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES).

Segundo relatórios gerenciais, no primeiro trimestre de 2016 foram registradas 2.244 internações e 33.887 atendimentos ambulatoriais entre as variadas especialidades médicas oferecidas pelo hospital. Conforme entrevista com o gerente da recepção essa variedade foi conquistada ao longo dos anos onde através de subsídios e parcerias com a Secretaria de Saúde do Estado, o hospital recebeu recursos que possibilitaram a expansão do seu espaço, aumento de novos postos de atendimento, melhorando a qualidade dos serviços de assistência básica, passando a ofertar também especialidades de média e alta complexidade.

No primeiro trimestre de 2016 em serviços de média complexidade foram realizados 4.944 atendimentos, entre especialidades como otorrinolaringologia, urologia, ortopedia, vascular, ginecologia/obstetrícia e pediatria, categorizadas como média complexidade, pois necessitam de um profissional especialista e recurso tecnológico para diagnóstico e tratamento.

Quanto aos atendimentos de alta complexidade também no primeiro trimestre de 2016 foram realizados 4.334 considerando atendimentos ambulatoriais e procedimentos cirúrgicos, essa é uma categoria de alto custo, que envolve o uso de alta tecnologia, como os tratamentos oncológicos, de nefrologia e cardiologia.

4.1.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO HOSPITAL

Segundo entrevista com o superintendente, criado com fins filantrópicos o hospital não tem proprietários ou sócios, mais é liderado por um conselho deliberativo cujos membros através de assembléia decidem quem irá ocupar o cargo chefe do hospital chamado de superintendência responsável por representar legalmente o hospital e administrar todos seus

recursos, incumbido também da gestão de todas as atividades exercidas pelo hospital e cabendo responder civilmente por quaisquer ilegalidades cometidas durante seu período de gestão.

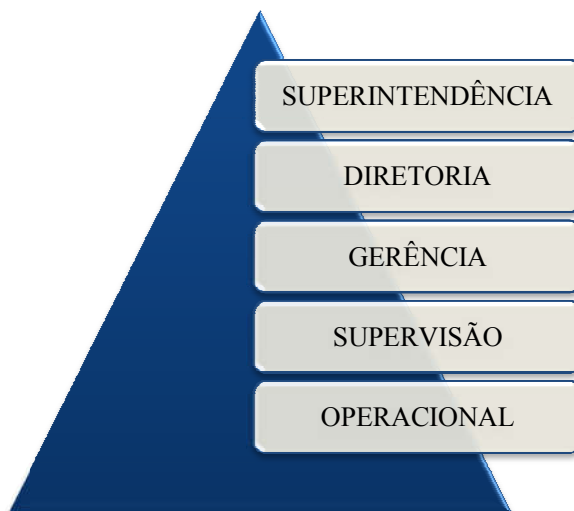


Figura 3: Pirâmide organizacional do Hospital

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com pesquisa *in loco* (2017).

Se tratando de uma complexa instituição, a superintendência conta com uma equipe de diretores que auxiliam nas rotinas administrativas e também no processo decisório, ocupam a segunda posição na pirâmide hierárquica e respondem somente a superintendência, são selecionados conforme sua especialidade e sua função é filtrar as informações, decisões e problemas para não sobrecarregar a superintendência.

A realização das entrevistas individualmente possibilitou a descrição dos cargos da diretoria e suas atividades, conforme segue:

1. Diretor Clínico – É responsável pelo relacionamento entre o hospital e a equipe médica, contratos de novos profissionais, acordo de valores, rescisão de contrato de prestação de serviço, escalas de plantão, todos os acontecimentos pertinentes a essa categoria é de responsabilidade interna do diretor clínico.
2. Diretor de enfermagem – É responsável pelo relacionamento da instituição com os profissionais da enfermagem, todas as contratações e demissões, fiscalização dos cursos de qualificação obrigatórios, distribuição das atividades a serem desenvolvidas, ou seja, toda a responsabilidade interna relacionada a essa categoria profissional é direcionada a este cargo.

3. Diretor Financeiro – Este cargo é direcionado a gestão financeira, responsável pelo acompanhamento e distribuição das atividades exercidas pelos colaboradores do setor financeiro e tesouraria, autorizações de pagamentos, conciliação bancária, controle bancário, acompanhamento dos caixas, renegociações com fornecedores e clientes. Além da gestão, o cargo de diretor financeiro tem papel importante na equipe de planejamento e processo decisório.

Devido ao alto fluxo de informações geradas e dos muitos funcionários, os diretores não conseguem acompanhar as atividades do hospital de modo integral e por isso contam com outros profissionais para acompanharem a execução das atividades de modo integral a fim de garantir o bom funcionamento do hospital, ocupando a terceira e quarta posição na pirâmide hierárquica.

No caso da categoria administrativa a chefia imediata é chamada de gerência, ocupa o terceiro lugar na pirâmide hierárquica, sendo separadamente um para cada setor administrativo, com a responsabilidade de acompanhar integralmente as atividades do respectivo setor e de executar algumas atividades pertinentes ao cargo, como discriminado a seguir:

- a) Gerente de Recepção– Elabora relatórios semanais sobre os atendimentos, elabora escala dos funcionários de plantão noturno e fim de semana, supervisiona a liberação dos leitos e quartos para os pacientes, supervisiona toda atividade da geração de fichas pré e pós atendimento, agendamento de consultas e internações, contratações e demissões de colaboradores da recepção, portaria e telefonista.
- b) Gerente de recepção SUS – O cargo é ocupado pela Assistente Social do hospital, pois o processo de agendamento de consultas, internação, e demais procedimentos só é realizado após um controle de vulnerabilidade da família e grau de risco do paciente, fazendo parte da função do gerente a elaboração de censos estatísticos que retratem o volume e periodicidade dos atendimentos a pacientes nesta condição, também faz parte da função deste gestor supervisionar atividades como geração de fichas pré e pós atendimento, agendamento de consultas e exames, contratação e demissão dos colaboradores da recepção SUS.
- c) Gerente do Faturamento – Elabora os relatórios dos créditos a receber, acompanha o processo de faturamento das contas dos pacientes de convênios, garante o cumprimento do prazo para cobrança, fiscaliza os documentos de autorização e

- negativa do convênio, abre recursos para as possíveis glosas dos convênios e supervisiona integralmente todas as atividades pertinentes ao setor faturamento.
- d) Gerente dos Recursos Humanos – É responsável pela geração, controle de todos os valores, encargos e declarações referentes à folha de pagamento, além de ser incumbida de fiscalizar e acompanhar os processos de contratação, rescisão contratual, controle de ponto, entre outras atividades pertinentes ao setor de recursos humanos.
 - e) Gerente do laboratório – Cargo ocupado por dois bioquímicos que são responsáveis pela realização dos exames dos pacientes ambulatoriais e internados, mais que também se encarregam de supervisionar as atividades administrativas e financeiras realizadas pelos funcionários do laboratório, como a geração de fichas antes do exame, cadastro do paciente, autorização junto ao convênio se for necessário, agendamento, recebimento, fechamento da produção do laboratório, ou seja, eles respondem internamente por todas as atividades pertinentes, incluindo contratação e demissão dos colaboradores do setor.
 - f) Gerente de manutenção – Essa função é voltada ao acompanhamento dos reparos necessários da instituição, o funcionário que ocupa o cargo lidera uma equipe que realiza esses reparos em móveis e máquinas de uso comum (televisores, ar-condicionado, geladeiras, mesas, camas, entre outros.). Em casos de obras maiores fica ao gerente também a responsabilidade de contratação de mão-de-obra externa de arquiteto, pedreiros, compra de materiais para construção, entre outras atividades necessárias a execução do projeto.
 - g) Gerente do depósito – Encarregado de acompanhar o processo de recebimento de mercadorias (materiais hospitalares e materiais de expediente) que são armazenados no depósito e suas respectivas notas fiscais, acompanhar a contagem semanal interna, contagem mensal com participação da contabilidade, elaboração dos relatórios de saldo de estoque, fiscalizar a dispensa e entrada de materiais no sistema, além do processo de contratação e demissão dos colaboradores do setor.
 - h) Gerente da Farmácia – Encarregado de acompanhar o recebimento de medicamentos e suas respectivas notas fiscais, controlar as entradas e saídas de medicação do sistema e fisicamente, controlar datas de vencimento, detectar possíveis percas e desperdícios, acompanhar a contagem semanal interna, acompanhar a contagem mensal com a participação da contabilidade, elaboração de relatórios de saldo de estoque, e a responsabilidade sobre todas as atividades

pertinentes ao setor de farmácia, inclusive contratação e demissão dos colaboradores do setor.

- i) Gerente da Contabilidade – Este cargo é ocupado por uma contadora que é responsável por exercer atividades de conciliação contábil, controle de tributos e declarações, elaboração de relatórios gerenciais, fechamento de balanço, demonstrativos contábeis e demais atividades pertinentes ao cargo, e de contratação e demissão dos colaboradores do setor contábil.

Já em relação à enfermagem a diretoria conta com profissionais chamados supervisores, fazem a tarefa de chefia imediata repassando informativos e fazendo a fiscalização na execução das atividades, todas gerenciadas pela diretoria da enfermagem, que é de onde partirá todas as decisões pertinentes a categoria.

Os membros da supervisão são divididos por ala I, II, III e o pronto socorro, onde os pacientes são separados conforme a gravidade do problema, sendo a ala I o menor risco, assim respectivamente, e o pronto socorro são os pacientes que chegam a regime de urgência. Essa categoria ocupa o quarto lugar na pirâmide hierárquica e tem como função supervisionar as atividades da enfermagem de sua respectiva ala.

4.1.2 AUTÔNOMOS E TERCEIRIZADOS

O corpo médico do hospital é composto por mais de 200 profissionais autônomos de diversas áreas de especialização. Esses profissionais não são vinculados a folha de pagamento do hospital, mas recebem pela prestação de seus serviços mensalmente de acordo com sua produtividade quando o atendimento for vinculado a um convênio, ou do próprio paciente quando o procedimento for particular, neste caso o paciente repassa o valor orçado diretamente para o médico em seu consultório, restando somente o valor das despesas hospitalares a serem recebidas na hora da alta pelos funcionários do hospital.

Além da equipe médica o hospital precisa terceirizar alguns serviços a fim de garantir a qualidade de suas atividades, esses serviços podem ser diretos ou indiretos. No modo direto os serviços terceirizados são ligados à atividade fim da instituição, ou seja, serviços de saúde, mais que por falta de equipamentos e recursos não são oferecidos pela instituição. Já no modo indireto os serviços terceirizados são considerados administrativos, aqueles que servem de apoio às atividades principais. Como segue os exemplos no Quadro 12.

TERCEIRIZAÇÃO DIRETA	TERCEIRIZAÇÃO INDIRETA
a) Radiologia b) Endoscopia c) Biopsia	a) Consultoria jurídica b) Transporte de funcionários c) Coleta de lixo hospitalar d) Divulgação e propaganda

Quadro 12: Exemplos de terceirização nos serviços de saúde.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

4.1.3 RECEITA E SITUAÇÃO FINANCEIRA

As principais fontes de recursos do hospital são oriundas de suas próprias atividades, recebendo dos convênios de acordo com sua produtividade. Conforme informações coletadas no fluxo de caixa referente ao exercício de 2016, a receita bruta faturada foi em torno de 47 milhões de reais, onde o convênio SUS compôs 37,4% dessas receitas, o convênio Cassems 11,74%, o convênio Unimed 12,32%, o convênio São Francisco 9,11% e o faturamento particular com 9,62%, sendo essas as principais receitas.

Segundo a superintendência o Hospital tem passado por dificuldades financeiras, que tem gerado grandes impactos nas atividades do Hospital. Somente a folha de pagamento bruta dos funcionários compromete 32% das receitas totais, ocasionando sucessivos atrasos salariais e dificultando o relacionamento entre empresa e funcionário. Neste mesmo sentido estão os honorários médicos, cuja inadimplência compromete a oferta dos serviços de saúde em sua totalidade.

Segundo informações cedidas pelo diretor financeiro, as obrigações acumuladas quanto aos fornecedores totalizam aproximadamente R\$ 3.000.000,00 em 2016, tornando fragilizado o crédito no mercado, a aquisição de mercadorias atualmente só são possíveis mediante pagamento adiantado, tal fator influencia negativamente a gestão financeira, e exige um maior esforço na captação de capital de giro.

Como tentativa de captação de recursos, é a realização de empréstimos bancários, no entanto, um dos principais elementos analisados por um banco para concessão de um empréstimo é a capacidade de liquidação das parcelas, que pode ser analisada através dos demonstrativos contábeis publicados e os resultados do agravamento da crise financeira foram refletidas nesses demonstrativos e isso dificultou ainda mais a captação de novos empréstimos.

A superintendência tomou posse da gestão do hospital a apenas dois anos, no entanto assumiu todas as responsabilidades pertinentes ao cargo, por isso, como ferramenta para auxiliar o processo de gestão, a superintendência decidiu implantar uma equipe de profissionais denominada Controladoria.

4.2 CONTROLADORIA NO HOSPITAL

A controladoria inserida no Hospital, segundo entrevista com os controllers, possui uma visão mais interna, responsável por gerenciar as informações, garantindo que a superintendência tenha acesso a todas as informações relevantes para a tomada de decisão, ela tem três objetivos principais: o primeiro é garantir que as informações usadas no processo decisório representem fidedignamente a realidade da instituição; o segundo é garantir a máxima eficiência nos procedimentos internos e; o terceiro é a redução de custos, a fim de acelerar o processo de recuperação econômica.

Também segundo entrevista com os *controllers* a subordinação da controladoria se dá diretamente à superintendência, o que garante maior eficiência em suas atividades, permitindo que suas ações atinjam todos os setores e que tenha maior independência quanto à execução de suas atividades. Com intenção de demonstrar o posicionamento da unidade de Controladoria a pesquisa elaborou uma pirâmide hierárquica a partir das informações cedidas pelos *controllers*, como segue apresentado na figura 04.



Figura 4: Posicionamento da Controladoria na estrutura organizacional do Hospital.
Fonte: Elaborado pela autora de acordo com pesquisa *in loco* (2017).

A controladoria do hospital é composta por três profissionais que exercem a função de *controller*, cada um tem diferentes especialidades que somadas ao objetivo de recuperação econômica do hospital, contribuem para que as atividades da controladoria sejam realizadas com êxito e as metas sejam alcançadas. Conforme descrito no Quadro 13.

PROFISSIONAL	FORMAÇÃO	EXPERIÊNCIA	CONTRIBUIÇÃO PARA O PROCESSO
Contadora chefe	Ciências Contábeis	Contabilidade e Gestão Hospitalar	Contribui com conhecimentos contábeis, planejamento para redução e controle de custos, levantamento de informações relevantes, reestruturação de procedimentos internos, desenvolvimento de relatórios e demonstrativos.
Diretor Financeiro	Ciências Contábeis	Gestão Financeira	Contribui com seu conhecimento direcionado a área financeira, viabilidade dos projetos, acompanhamento dos reflexos financeiros das atividades desenvolvidas pela controladoria, projeção da redução de custos.
Gestor de Sistemas da Informação	Sistemas de Informação	Sistema de informação Hospitalar	Contribui com gerenciamento e parametrização do sistema usado pelo hospital, ajustes sistêmicos, identificação de falhas processuais, treinamentos para um melhor uso do sistema, criação de novos métodos de controle.

Quadro 13: Descrição das qualidades profissionais dos *controllers*

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com pesquisa *in loco* (2017).

Os três membros da Controladoria respondem diretamente ao superintendente, tendo igual responsabilidade pelas atividades de controladoria, todos os planejamentos são realizados em conjunto, no entanto, as atividades podem vir a ser divididas conforme a especialidade de cada membro.

4.2.1 O USO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO DO HOSPITAL

Para realizar suas atividades a controladoria necessita de uma série de informações, que permitem uma visão mais completa do hospital, essas informações são utilizadas para auxiliar o processo de planejamento, e também o acompanhamento da execução dos processos, em prol de garantir o alcance dos resultados almejados.

Através da entrevista realizada com os gerentes de cada setor e com os *controllers* da instituição, foi possível relacionar alguns dos principais relatórios e demonstrativos gerados durante as rotinas administrativas dos setores, utilizadas pela Controladoria como fonte de informação, segue assim, listados no Quadro 14.

ROTINAS ADMINISTRATIVAS DO HOSPITAL	
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial • Demonstração do Resultado do Exercício • Demonstração de controle de ativos • Relatórios de análise de balanço • Parecer da Auditoria
Financeiro	<ul style="list-style-type: none"> • Relatório de contas a receber • Relatório de Contas a pagar • Demonstração de fluxo de caixa • Relatório de controle de produção por pontos de caixa
Faturamento	<ul style="list-style-type: none"> • Relatório de contas faturadas e não faturadas • Controle de emissão de Notas Fiscais • Controle de glosas • Demonstrativos de Repasse médico • Demonstrativos de produção de terceiros
Estoque	<ul style="list-style-type: none"> • Saldos de estoque • Controle de requisições • Relatório de consumo por departamento
Departamento Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • Controle de contratações • Controle de rescisão contratual • Demonstrativo de encargos sobre folha • Controle de dissídios ou reajustes salariais
Recepção	<ul style="list-style-type: none"> • Relatório de atendimentos gerais • Relatório de distribuição de paciente por leito • Controle de atendimento SUS • Relatório de atendimento por plano.
Manutenção	<ul style="list-style-type: none"> • Relatório de gasto com manutenção predial • Relatório de gastos com manutenção de equipamentos • Relatório de gastos com manutenção de veículos
Laboratório	<ul style="list-style-type: none"> • Relatórios de exames realizados por plano • Demonstrativo de produção do laboratório

Quadro 14: Rotinas administrativas do Hospital.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com pesquisa *in loco* (2017).

As informações listadas no Quadro 14 são comuns às rotinas administrativas do hospital, no entanto a controladoria pode precisar de informações que demonstrem mais clareza e precisão, deste modo, para levantar essas informações pode modificar alguns

métodos de controle interno, e reestruturar os procedimentos de cada setor, desenvolvendo maneiras que melhor atenda suas necessidades.

As atividades exercidas pela controladoria são de caráter reconstrutivo, voltadas a criar medidas que revigorem a saúde financeira do hospital, e têm objetivos como, redução de custos, maximização dos resultados e eficiência nos processos internos. Para que seus objetivos sejam atingidos a controladoria tem como atividade:

- a) Análise geral – consiste em ter uma visão mais ampla da instituição, através dos demonstrativos contábeis e relatórios financeiros a controladoria analisa detalhadamente a composição das despesas e das obrigações acumuladas assim como as receitas, através desta análise define-se quais são as prioridades nas ordens de pagamento, e quais receitas devem ser incentivadas;
- b) Análise de desempenho – uma das atividades da controladoria é a constante análise de desempenho dos setores, o intuito desta análise é captar possíveis desvios, falhas intencionais ou não intencionais nos processos, o nível de eficiência no uso do sistema, os custos por departamento, a possibilidade de redução na folha de pagamento, a contribuição de cada departamento na geração de receitas, entre outras informações relevantes para a montagem de uma estratégia que com uma visão interna da organização busca recuperar a saúde financeira do hospital;
- c) Planejamento estratégico – partindo das análises realizadas a controladoria passa a traçar metas e prazos para a recuperação financeira, planejar também as medidas que serão tomadas quanto aos possíveis desvios e falhas, planejar a reestruturação dos processos internos caso necessário, a fim de que todos os setores estejam trabalhando de forma eficiente, definir possíveis reduções na folha de pagamento para acelerar o processo de recuperação financeira ou até realocação de funcionários conforme suas qualificações para maior aproveitamento da força de trabalho;
- d) Execução– a controladoria acompanha toda a execução de seus planejamentos, juntamente ao gestor do setor e seus colaboradores são realizadas as mudanças necessárias á implantação de novos procedimentos internos, treinamento para o uso eficiente do sistema, realocação de funcionários, redução na folha de pagamento, inserção de métodos de controle interno, criação de novos setores necessários a otimização de resultado, entre outras atividades necessárias ao cumprimento das metas;

- e) Controle – consiste em acompanhar os impactos das mudanças, fiscalizar se as atividades continuam sendo exercidas corretamente e detectar possíveis variáveis não previstas no processo de planejamento podendo realizar mudanças ou adaptações ao planejamento inicial, além da verificação quanto ao cumprimento das metas, e também se os resultados trouxeram a eficiência almejada.

Com o intuito de demonstrar de forma prática a inserção da controladoria nos setores, o presente trabalho limitou sua pesquisa em apenas três setores do hospital, o faturamento, o estoque, e o financeiro, como justificado na metodologia da pesquisa.

4.3 FATURAMENTO

As atividades do setor de faturamento são baseadas nas informações contidas no prontuário de cada paciente, após a alta, o documento é encaminhado ao setor pela recepção que faz esse controle de prontuários. Após o recebimento do prontuário o faturamento fará uma metódica análise identificando e realizando o registro de todos os materiais, medicamentos, exames, entre outras despesas que tenham sido geradas durante o atendimento do paciente, transformando essas informações em valores a receber.

Do primeiro dia útil do mês até o último o faturamento realiza esses registros conta por conta gerando um montante no final de cada mês, que será equivalente ao valor a ser recebido pelo respectivo convênio, após a definição do montante o faturamento realizara um relatório chamado controle de créditos, o mesmo será enviado ao setor financeiro para nortear o processo de recebimento e cobrança das receitas e possibilitar a identificação do pagador.

Além dos medicamentos e materiais, o faturamento é responsável também por identificar e registrar no sistema os repasses médicos contidos nos prontuários, que será igualmente enviado ao setor financeiro, devidamente registrado no sistema, no prazo de todo dia vinte de cada mês, onde cada repasse é identificado com um número de fatura que identifica a qual convênio e qual período pertencem o repasse gerado.

Outra importante atividade do setor faturamento é o recurso e controle de glosas, que são descontos no valor a receber feitos pelo próprio convênio devedor quando há erros no faturamento da conta ou quando a auditoria do convênio justifica como excesso nos materiais e medicamentos cobrados, cabe ao faturamento recorrer o desconto efetuado, apresentando um motivo para a cobrança e requerer o recebimento que lhe compete.

Para garantir que seus objetivos fossem cumpridos a controladoria reuniu todos os relatórios gerados pelo faturamento analisando e verificando o quanto eram relevantes, prosseguindo com a análise das atividades realizadas no setor a fim de constatar se estavam sendo desempenhados corretamente ou se há uma maneira mais eficaz para ser implantada.

Após a análise da controladoria algumas falhas nos procedimentos internos foram detectadas:

1. Foi identificada uma demora no processo de faturamento, o envio dos prontuários pelo setor de recepção ao setor faturamento dava início aos atrasos, assim todo o processo de fechamento e registro das contas, até o envio dos créditos e repasses médicos ao setor financeiro não respeitavam um prazo ideal;
2. Foi identificada também uma incoerência entre os valores faturados e os valores recebidos. Essa falha era ocasionada, pois não havia cruzamento das informações do número de contas faturadas e o número de atendimentos realizados. Isso fazia com que os atendimentos realizados mais que não tiveram seus prontuários enviados ao faturamento ficassem sem o devido registro, assim o faturamento emitia a nota fiscal somente do montante já avaliado e o devedor seguia com o pagamento no valor da nota fiscal;
3. Um número elevado de glosas (descontos) foi levantado, valores já contabilizados como prejuízo e alguns cujo registro ainda não havia sido realizado, dificultando o levantamento do motivo dessas glosas e também qualquer tentativa de recurso.

As falhas encontradas no faturamento demonstram como a eficiência dos procedimentos internos afeta a veracidade da informação que vai ser usada na tomada de decisão, a demora do faturamento em repassar o montante a ser recebido ao setor financeiro impedia que fosse elaborada uma estimativa das receitas nos relatórios gerenciais, assim como a incoerência entre valores faturados e recebidos atingiam o fluxo financeiro do hospital. E não menos importante as glosas não registradas refletiam como se o número de glosas executadas estivesse baixo encobrindo o verdadeiro prejuízo.

Após a identificação dessas falhas nos procedimentos do faturamento a controladoria realizou um planejamento de reestruturação dessas atividades de forma estratégica para que não houvesse mais dispêndio de recursos, pois considerando o momento de crise isso seria inviável. Com isso a equipe de controladoria utilizando-se do conhecimento de cada um apresentou seu planejamento a superintendência que incluía mudanças como:

1. Redirecionamento de um funcionário do faturamento para a seção da recepção onde são separados os prontuários após a alta do paciente, estando mais perto dessas atividades este funcionário poderá acompanhar a montagem do prontuário para que não falte nenhuma documentação, e ainda poderá dar início ao processo de fechamento da conta do paciente, dando mais agilidade ao processo de faturamento;
2. Criou-se ainda um protocolo digital onde ao encaminhar o prontuário para um setor diferente o funcionário fará a transferência dentro do sistema, imprimirá um protocolo e recolherá assinatura do funcionário que o receber, minimizando os casos de extravios;
3. Quanto ao caso de incoerência entre os valores faturados e recebidos a medida foi a criação e exigência mensal de um relatório de atendimentos não faturados, onde as estatísticas dos atendimentos se cruzavam com o fechamento das contas, e caso houvesse alguma não faturada ou em processo de fechamento a justificativa ficaria evidenciada num campo também criado pela controladoria contendo inclusive o código do último funcionário a fazer alterações;
4. A criação do relatório auxiliou inclusive no problema do excesso de glosas, reduzindo o número por não cumprimento do prazo, no entanto a medida não era suficiente, pois se avaliou necessário o redirecionamento de um funcionário também do faturamento para tratar exclusivamente das atividades de recurso de glosas, tirando a sobrecarga dos demais funcionários.

Os resultados trouxeram agilidade ao processo de faturamento desses atendimentos, conseqüentemente a cobrança e recebimento, trazendo também fidedignidade as informações geradas pelo faturamento.

4.4 ESTOQUE

O estoque é responsável pelo recebimento, armazenamento e controle das entradas e saídas das mercadorias do hospital, que englobam três tipos de materiais, expediente, consumo e hospitalares. No processo de recebimento os funcionários do setor conferem a mercadoria juntamente com a nota fiscal emitida pelo fornecedor, após a separação das mercadorias elas serão registradas no módulo estoque do sistema assim como sua respectiva nota fiscal.

Após o registro dessas mercadorias o estoque emite um relatório com todas as notas fiscais já registradas em anexo ao documento original, este relatório será encaminhado ao setor financeiro para ser importado ao módulo financeiro que fará o acompanhamento da liquidação total da nota e caso tenha sido pago com antecedência associará o título ao pagamento, dando a chamada baixa, para que ao ser consultado o mesmo conste como pago.

Cabe também ao departamento de estoque a realização de novas compras, quando a mercadoria está acabando ou é solicitada por algum setor, o estoque entra em contato com o fornecedor e solicita um orçamento das mercadorias desejadas, emite uma requisição para compra e solicita autorização juntamente a superintendência, caso a compra seja autorizada o estoque prossegue com a confirmação do pedido junto ao fornecedor, quando o pagamento é adiantado a requisição é encaminhada ao financeiro que realizará o pagamento devolvendo a requisição com um comprovante de pagamento para que o estoque prossiga com o pedido.

O hospital trabalha com materiais bastante específicos e alguns de custo bastante elevado, um método de controle eficiente para esses materiais é de fundamental importância para a saúde econômica da instituição, com o agravamento da crise financeira um dos focos da superintendência é a verificação de possíveis desvios ou desperdícios de materiais, no entanto essa verificação só é possível se os procedimentos internos estiverem sendo corretamente executados e se as informações geradas pelos controles internos do estoque retratarem fielmente o fluxo de materiais.

Por isso a controladoria direcionou suas atividades ao estoque encontrando algumas falhas nos procedimentos internos:

1. No processo de entrada das notas fiscais no sistema verificaram-se erros no processo de contabilização de algumas notas, este processo liga todos os movimentos do módulo estoque ao módulo contábil, identificando qual tipo de despesa se refere tal nota, tal informativo posteriormente servirá para elaboração do controle de custos pela contabilidade;
2. No processo de saída do material, os funcionários do estoque devem registrar a baixa do material transferindo-o para o setor solicitante, no entanto essa baixa não estava sendo realizada corretamente, pois no sistema não havia a nomenclatura de todos os setores ficando assim impossível controlar a destinação correta do material baixado e facilitando possíveis desvios ou desperdícios;
3. Por se tratar de um fluxo grande de variadas categorias de materiais os funcionários do estoque acabavam atrasando o processo de envio das notas fiscais

ao setor financeiro, quando o período para liquidação da nota era curto esse atraso acarretava no pagamento de juros e multas sobre o valor da nota.

Esses erros demonstram de que maneira procedimentos mau executados ou pouco eficientes em um setor interferem no processo de geração de informação e na tomada de decisão, por isso a controladoria após essa análise planejou algumas medidas de contenção para essas falhas, a fim de garantir a eficácia dos procedimentos internos do estoque, sendo elas:

1. Dividir o estoque por tipos de mercadorias (alimentícios, materiais hospitalares e de expediente, equipamentos de proteção individual), estocando-os separadamente onde um funcionário do setor competente ficaria responsável por fazer o registro do fluxo de mercadorias;
2. Para acompanhamento do variados tipos de estoque, determinou-se juntamente com a contabilidade a contagem física dos estoques todo último dia de cada mês, onde um funcionário da contabilidade ao receber o relatório acompanharia a contagem com o funcionário responsável pelo controle das mercadorias;
3. Outra medida foi à criação de um setor chamado compras, centralizando o processo de compras para a instituição, onde os setores mandariam sua requisição e o novo setor encaminharia ao setor financeiro, esse setor também ficara responsável pelo registro de todas as notas fiscais onde passar por um treinamento para que a contabilização seja feita corretamente;
4. Para ter um fluxo financeiro positivo é fundamental que se preze pelo menor custo na hora de uma compra, por isso a controladoria passou a exigência da realização de orçamentos em no mínimo três fornecedores, assim a instituição poderá ter mais opções na hora da compra;
5. Quanto à falta de nomenclatura disponível para que fosse feita as baixas, a controladoria criou novas abas com o nome de todos os setores inclusive realizando controle de gastos por departamentos.

As medidas tomadas pela controladoria tornaram o processo de compras mais transparente e rigoroso, a transparência contribui para o processo informativo permitindo assim uma provisão para os gastos, um comparativo, e um controle maior do quanto está sendo gasto, e a rigorosidade contribui para identificar possíveis desvios, desperdícios, e um maior controle dos gastos.

4.5 FINANCEIRO

O bom funcionamento do setor financeiro é fundamental para a sobrevivência de uma empresa, ele é responsável pelas atividades de contas a pagar, contas a receber, controle de caixas, conciliação bancária, e elaboração de relatórios gerenciais.

No processo de contas a pagar um funcionário imprime diariamente pela manhã um relatório de contas a pagar, que constam todos os títulos a serem pagos cujo vencimento está para aquele respectivo dia, depois disso é elaborado utilizando o Excel um demonstrativo de fluxo financeiro onde estão discriminados todos os vencimentos do dia juntamente com os valores recebidos ao longo do dia anterior, quando terminado este demonstrativo é levado até a superintendência para que seja dada a autorização de pagamento.

Autorizado o pagamento o funcionário irá verificar qual o tipo de ordem de pagamento de cada título, devendo ele ser pago via boleto o funcionário realiza o pagamento via internet no próprio site do banco usando o número do boleto recebido do fornecedor juntamente a nota fiscal; devendo o título ser pago via cheque o funcionário emite o cheque e recolhe a assinatura da superintendência; devendo o título ser pago via depósito o funcionário redige um documento de autorização de transferência, recolhe assinatura da superintendência e envia ao banco; e finalmente devendo o título ser pago em dinheiro o funcionário do financeiro deverá recolher a assinatura da superintendência na própria nota fiscal, de modo que isso irá comprovar sua autorização. Após todos os pagamentos executados os comprovantes são arquivados juntamente a nota fiscal por ordem de data de pagamento.

No processo de contas a receber o financeiro tira diariamente pela manhã via internet um extrato de todas as suas contas verificando e registrando todas as entradas ocorridas no dia anterior, após o registro essas informações irão alimentar o demonstrativo de fluxo financeiro demonstrando aos usuários quais as disponibilidades para sanar os vencimentos do dia.

Quanto ao registro dessas entradas no sistema o financeiro utiliza o relatório recebido pelo faturamento, chamado relatório de créditos, que identifica os valores que deverão ser recebidos de cada convênio; caso a nota fiscal que origina o recurso já conste lançada no sistema financeiro irá baixar da nota fiscal o montante recebido; caso a nota fiscal ainda não esteja no sistema o financeiro irá fazer um recebimento direto, também chamado de adiantamento de cliente e quando a nota der entrada no sistema o financeiro irá associá-la ao recebimento.

O financeiro tem também a responsabilidade de controlar todos os recursos recebidos em espécie pela entidade, como são vários os pontos de caixa, o financeiro faz a junção desse dinheiro juntamente com a nota fiscal originária, lançando no sistema e montando um só caixa, chamado caixa geral.

A conciliação bancária consiste em verificar se todas as movimentações financeiras ocorridas, pagamentos e recebimentos, estão corretamente registrados no sistema, tendo como ponto de partida os extratos bancários e os saldos de caixa.

Quanto à elaboração dos relatórios financeiros não há um padrão seguido, nem modelos de relatórios, sendo eles elaborados conforme solicitado, o único relatório que é elaborado pelo financeiro mensalmente, é o demonstrativo de fluxo financeiro, ainda assim não é seguido a risca, pois com atrasos frequentes na entrada das notas fiscais e no relatório de créditos, sofre mudanças tem caráter retroativo e por isso as informações não refletem com veemência os fatos.

1. Durante a análise do demonstrativo de fluxo financeiro utilizado não foi encontrado nenhum tipo de planejamento orçamentário, as informações relacionadas a receita era de fatos já ocorridos e não havia nenhuma provisão para receitas futuras e portanto nenhum planejamento quanto aos pagamentos;
2. Foi identificado um acúmulo de comprovantes e notas fiscais a serem arquivadas, indicando uma possível sobrecarga de atividades, o que dificultava a localização do documento em casos de auditoria;
3. Foi identificado um montante de recebimentos diretos sem associação, alguns a mais de um ano sem identificação;
4. As notas fiscais que vinham dos pontos de recebimento do hospital não tinham nenhum tipo comparativo com os atendimentos realizados, dificultando o confronto de informações quando o dinheiro chegava ao financeiro, cabendo a eles apenas aceitar o que lhes era entregue.

Um importante ponto observado pela controladoria no setor financeiro foi a escassez de funcionários para um alto fluxo de movimentação financeira, o que justifica o acúmulo dos arquivos por fazer e os recebimentos sem associação, uma sobrecarga de atividades não estava permitindo o bom funcionamento do setor. Ao longo das análises da controladoria diversas pequenas falhas foram detectadas, muitas delas reflexo o mau funcionamento dos outros setores. Com isso algumas medidas foram tomadas:

1. A controladoria implantou uma exigência quanto ao planejamento orçamentário, que ao realizar o fluxo financeiro alimente a planilha com informações referentes ao mês inteiro, todas as receitas que já se sabe previamente à data de recebimento e caso não tenha valor, deve colocar como base o último valor recebido, e também todos os títulos que estão a vencer nesse período, tornando-o ao menos provisionado;
2. A controladoria contratou mais um funcionário para o financeiro e redistribuiu as atividades para que nenhum dos funcionários fique sobrecarregado comprometendo a qualidade na execução das tarefas;
3. E por fim implantou um protocolo de atendimentos faturados, neste documento podem-se visualizar quantos atendimentos foram realizados no dia e quais não foram faturados, ficando assim o financeiro impedido de receber se não tiver uma justificativa. Este protocolo é gerado pelos pontos caixa e entregue ao financeiro, que antes de receber verifica se o montante está correto, protocolando e devolvendo ao ponto caixa.

Essas medidas tornaram as rotinas administrativas do setor mais rigorosas, e o aprimoramento das ferramentas computacionais tornaram o processo de fiscalização e controle mais acessível, contudo nota-se que algumas das dificuldades enfrentadas na execução das atividades é reflexo do mau funcionamento dos outros setores, e só poderá ser sanada com a melhoria conjunta.

5 CONCLUSÃO FINAL

Como resultados da pesquisa se pode concluir que a Controladoria exerce no Hospital um papel preponderante, participando ativamente no processo decisório fornecendo ao superintendente as informações necessárias a tomada de decisão. Tem como objetivo garantir a veracidade das informações geradas, a eficiência dos procedimentos internos e a redução dos custos, tais objetivos tem como missão encaminhar o Hospital a resultados econômicos otimizados e satisfatórios.

A unidade de Controladoria ocupa importante cargo na pirâmide hierárquica, diretamente subordinada à superintendência facilitando a abrangência de suas atividades e sua autonomia. Os profissionais que compõe esta unidade possuem, em sua maioria, conhecimentos voltados à área contábil, contudo durante o processo de aperfeiçoamento das ferramentas do sistema utilizado pela instituição, contam com a especialidade de um gerente de sistemas de informação, que contribui proporcionando aos setores delimitados ferramentas de controle que melhor atendam a suas necessidades.

Através do enfoque aos setores faturamento, estoque e financeiro foi possível descrever algumas medidas de correção aplicadas pela Controladoria às falhas e ineficiências que foram detectadas durante o processo de análise, essas medidas proporcionaram aos setores melhorias no desempenho interno e conseqüentemente um reflexo positivo na organização como um todo.

No faturamento as medidas trouxeram agilidade no processo de faturamento, minimizou os extravios dos documentos, melhorou os processos de controle interno, e minimizou também o número de prejuízos oriundos dos atrasos. Já no estoque as medidas proporcionaram maior rigorosidade e fiscalização ao fluxo de mercadorias, uma maior eficiência a rotina de registro das notas fiscais no sistema, uma redução dos custos através da comparação de preços dos orçamentos e uma maior facilidade de controle ao processo de compras.

Já no setor financeiro as medidas permitiram aos gestores um maior provisionamento das movimentações futuras sendo elas de natureza pagadora e ou recebedora, também foi proporcionado uma melhora nos processos de controle interno através do aprimoramento do sistema em função de melhor atender as necessidades do setor, e a redistribuição das atividades acarretou em uma melhoria no desempenho do setor financeiro como um todo. Embora ainda que todas as medidas tenham sido positivas ao setor, algumas de suas

ineficiências são reflexo do mau funcionamento dos outros setores, e só poderão ser sanadas através da melhoria em conjunto.

Em consideração aos limites da presente pesquisa, sugere-se para futuros estudos, a pesquisa da Controladoria perante os demais setores hospitalares não abordados nessa pesquisa. Outro aspecto que induz a realização de novos trabalhos é a comparação entre o perfil da Controladoria existente nos hospitais filantrópicos e o estruturado pela literatura, bem como o estudo de outras ferramentas que auxiliem o processo de gestão dos hospitais filantrópicos, contribuindo para a eficácia dessas instituições.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. 1ª ed. – 2. reimp. – São Paulo: Atlas, 2006.

BARBOSA, Eduardo F. **Instrumentos de coleta de dados em pesquisas educacionais**. Educativa: Instituto de Pesquisa e Inovações Educacionais. [boletim informativo da internet] 2008. Disponível em: <<http://www.serprofessoruniversitario.pro.br>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá. **Controladoria na gestão, a relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341p. Tese (Doutorado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Lei n. 12.101**, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm>. Acesso em: 10 maio 2017.

CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira; ROCHA, Joseilton Silveira da. **Controladoria no Brasil**: Um Estudo a Partir da Perspectiva dos Pesquisadores Brasileiros. IV Simpósio de Gestão e Estratégia em negócios Seropédica. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/15361/1/Controladoria%20no%20Brasil%20-%20um%20estudo%20a%20partir%20da%20perspectiva%20dos%20pesquisadores%20brasileiros.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2017.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. – 8. reimp. – São Paulo: Atlas, 2010.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social. Brasília, 2015. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

CONASS – Conselho Nacional dos Secretários de Saúde. **Assistência de média e alta complexidade no SUS**. 1 ed., v 9, Brasília, 2007.

DA SILVA, Lissandra Pedro; VELHO, Cassiane Oliveira. Pesquisa sobre a Aplicação da Controladoria em uma Entidade Filantrópica: Um Caso no Município de Porto Alegre. **Revista global manager**, v. 11, n. 1, 2011. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/global/article/view/8>>. Acesso em: 02 maio 2017.

FERNANDES, Luciane Alves; GOMES, Jose Mario Matsumura. **Relatórios de pesquisa nas ciências sociais: características e modalidades de investigação**. Revista do programa de pós-graduação em controladoria e contabilidade da UFRGS – Contexto, Porto Alegre, v. 3, n. 4, 2003. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11638>>. Acesso em: 15 de jun 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERRA, Mariana. **Análise de desempenho em organizações hospitalares**. 2011. 144 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/publicacoes/teses-e-dissertacao.html>>. Acesso em: 31 maio 2017.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2010**. Gerência do Cadastro Central de Empresas – Estudos e Pesquisas. Informação Econômica. n°20. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 12 maio 2017.

_____. **As Entidades de assistência social privadas sem fins lucrativos no Brasil 2014-2015**. Unidades de Prestação de Serviços Socioassistenciais. Coordenação de População e Indicadores Sociais. Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv94686.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2017.

MORAES, Roberto Costa. **Controladoria e planejamento orçamentário em organizações hospitalares: um estudo empírico. [2007?]**. XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa - PB, Brasil, 2007. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1573>>. Acesso em: 21 maio 2017.

MORGAN, Levi; CARVALHO BENEDICTO, Gideon. Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas. **Revista de administração da Unimep**. São Paulo, Brasil, v.7, n.3, p.111-133-7, set.-dez., 2009. Disponível em: <<http://artificialwww.redalyc.org/articulo.oa?id=273720558003>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

MORESI, Eduardo (Org.). **Metodologia da pesquisa**. Brasília, 2003. Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em gestão do conhecimento e tecnologia da informação. Universidade Católica de Brasília – UCB, 2003.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. 2ª ed. – 2. reimp. – São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007

_____, _____; _____, _____; _____, _____.
Controladoria estratégica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia Científica: um manual para realização de pesquisa em administração**. 2011, 72 f. Manual (Pós-graduação)-Universidade Federal de Goiás – UFG, Catalão, 2011.

PADOVEZE, Luís Clóvis. **Controladoria básica**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão contábil para o terceiro setor**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

PORTELA, M.C. et al. Caracterização Assistencial de Hospitais Filantrópicos no Brasil. **Revista de saúde pública**. [2004?]. *online*, vol.38, n.6, São Paulo. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-89102004000600009#back10>. Acesso em: 30 maio 2017.

SÁ, Antonio Lopes de. **Controladoria e contabilidade aplicada a administração**. 1 ed. - 2 reimp. – Curitiba: Juruá, 2012.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Tatiana Dias. **Inovações gerenciais em organizações hospitalares privadas de Salvador**. 2003. 134 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal da Bahia – UFB, Salvador, 2003. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/9407>>. Acesso em: 20 maio 2017.

SILVEIRA, Denise Tolfo e CÓRDOVA, Fernanda Peixoto (Org.). **A pesquisa científica: métodos de pesquisa**. Universidade Aberta do Brasil – UAB (Cord.). Curso de Graduação Tecnológica: Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD (Cord). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (2009), Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2017.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VALADÃO JUNIOR, Valdir Machado; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes; SOUSA, Edileusa Godói de. Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de Terceiro Setor: o caso de uma associação. **Revista contemporânea de contabilidade**, Florianópolis, v. 5, n. 9, p. 131-152, nov. 2009. ISSN 2175-8069. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2008v5n9p131>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

WARELINE – Tecnologia em Saúde. **Hospitais filantrópicos**. [199?]. Disponível em: <<http://www.wareline.com.br/wareline/hospitais-filantropicos>>. Acesso em: 01 jun.2017.