



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA**  
**PROGRAMA UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL**  
**CONVÊNIO UEPB/UAB/SEED/PNAP**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO DA SAÚDE**

**LUIZA CLÁUDIA MACEDO DE MORAIS**

**PERCEÇÃO DOS GESTORES EM SAÚDE SOBRE CONTROLADORIA E O  
*CONTROLLER* NO MUNICÍPIO DE CAMPINA GRANDE - PB**

The background of the lower half of the page is a photograph. It shows a stethoscope lying on a surface covered with various banknotes and stacks of coins. The coins are stacked in several places, and the banknotes are of different colors and denominations. The overall scene suggests a connection between healthcare and finance.

**CAMPINA GRANDE - PB**  
**2015**

LUIZA CLÁUDIA MACEDO DE MORAIS

**PERCEPÇÃO DOS GESTORES EM SAÚDE SOBRE CONTROLADORIA E O  
CONTROLLER NO MUNICÍPIO DE CAMPINA GRANDE - PB**

Monografia apresentada a Coordenação do Curso de Especialização em Gestão em Saúde da Universidade Estadual da Paraíba, *campus* Campina Grande-PB, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão em Saúde.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Gêuda Anazile da Costa Gonçalves

CAMPINA GRANDE - PB  
2015

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

M827p   Morais, Luiza Cláudia Macedo de  
Percepção dos gestores em saúde sobre controladoria e o  
Controller no Município de Campina Grande - PB [manuscrito] /  
Luiza Cláudia Macedo De Moraes. - 2015.  
95 p. : il. color.

Digitado.

Monografia (Gestão em Saúde EAD) - Universidade Estadual  
da Paraíba, Pró-Reitoria de Ensino Médio, Técnico e Educação à  
Distância, 2015.

"Orientação: Profa. Dra. Gêuda Anazile da Costa Gonçalves,  
Administração".

1.Gestão em saúde. 2.Controladoria. 3.Controller. 4.  
Instituição hospitalar. I. Título.

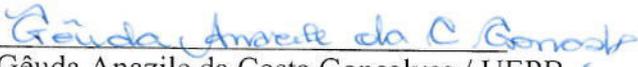
21. ed. CDD 362.1

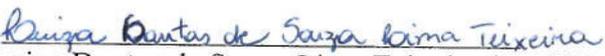
LUIZA CLÁUDIA MACEDO DE MORAIS

**PERCEPÇÃO DOS GESTORES EM SAÚDE SOBRE CONTROLADORIA E O  
CONTROLLER NO MUNICÍPIO DE CAMPINA GRANDE - PB**

Monografia apresentada a Coordenação do Curso de Especialização em Gestão em Saúde da Universidade Estadual da Paraíba, *campus* Campina Grande-PB, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão em Saúde.

Aprovada em 21/03/2015.

  
Dra. Gêuda Anazile da Costa Gonçalves / UEPB  
Orientadora

  
Me. Luiza Dantas de Souza Lima Teixeira / UFCG  
Examinadora

  
Me. Vânia Vilma Nunes Teixeira / UEPB  
Examinadora

## DEDICATÓRIA

À Sargento Sobrinho (*in memoriam*), meu amado pai. Meu eterno exemplo de vida, luta, força, dedicação e amor.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que nunca me abandonou mesmo nos momentos mais difíceis, sendo meu amparo, força e refúgio, me proporcionando a oportunidade de viver, ter saúde, força, persistência e garra para conquistar todos os meus sonhos e nunca abandoná-los.

Ao meu pai, que mesmo sem sua presença física está sempre presente em meu coração e pensamento e é a quem dedico todas as vitórias alcançadas. Com seu exemplo de vida e pela forma a qual me educou, aprendi que respeito ao tempo e as histórias de cada pessoa que conhecemos está acima de qualquer relação, seja ela, pessoal ou profissional. À minha mãe, que sempre me apoiou em todas as decisões, depositando em mim uma confiança admirável, sendo a responsável por tudo que sou hoje e ao meu amado irmão que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

À minha orientadora Dra. Gêuda, que desde a graduação vem acompanhando meus passos, sempre muito presente, me impulsionando a permanecer na área acadêmica. Não é preciso dizer o quanto admiro sua inteligência, sua atenção à proposta deste estudo, pela forma particular com a qual me orientou e auxiliou na construção das várias etapas deste estudo, sempre apoiando assuntos dos quais tratamos como “arriscados, atrevidos e necessários” para a evolução da ciência administrativa. Quanto à professora Luiza, não tenho palavras para descrever a imensa gratidão que sinto. Dela, sempre escutei as melhores palavras de positivismo e de autoestima. À Vânia Teixeira, minha professora e primeira chefe, que me proporcionou minhas primeiras experiências profissionais, e que desta relação, surgiu algo mais do que aluna e professora, chefe e funcionária, surgiram relações pra vida. Na temática deste trabalho foi peça chave, trazendo à tona observações importantíssimas para o engrandecimento da área de Administração junto à área de Contabilidade.

Aos gestores entrevistados das instituições hospitalares de Campina Grande-PB, pela importância que foi dada ao trabalho, mesmo tratando de um tema novo para a realidade local, Através deles percebi quão importante é tratar de gestão e quanto nós, gestores, podemos transformar a nossa realidade nos aspectos relacionados a saúde, seja ela pública ou privada. Agradeço também aos meus colegas de trabalho do SAS – Sistema de Assistência Social e de Saúde, que me proporcionaram um momento de grande aprendizagem profissional dentro da área de gestão em saúde e pelo apoio doado em todos os passos profissionais alcançados, foi

neste lugar que revelei meu amor à área de saúde e a todos os assuntos administrativos que a envolve.

Às minhas grandes amigas, em particular, Amanda que me acompanhou em todo o percurso da pós-graduação, me proporcionando o apoio necessário para lograr êxito nessa jornada e Lilian que acompanhou na dia-a-dia, minhas dúvidas, ideias, ânimos e desânimos na execução deste trabalho. Sinto que, onde quer que eu esteja, todas elas estarão torcendo por minha felicidade e pelos sonhos conquistados.

E por fim, e em especial, ao meu amor, João Victor Sampaio Borges, que durante todos esses meses me acompanhou arduamente, vivenciando todos os meus momentos como se fossem dele. O seu apoio foi, explicitamente, incondicional. Vivenciamos, juntos, o fim de mais uma etapa de nossas vidas.

*Somos moldados e guiados pelo que amamos.*  
**Johann Goethe**

## RESUMO

MORAIS, L. C. M. **PERCEPÇÃO DOS GESTORES EM SAÚDE SOBRE CONTROLADORIA E O *CONTROLLER* NO MUNICÍPIO DE CAMPINA GRANDE - PB.** 2015. – f. Monografia (Especialização em Gestão em Saúde) - Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande – PB.

Partindo de uma realidade ainda pouco investigada no campo da Administração, sob uma perspectiva analítica e com o intuito de contribuir para a reflexão dos benefícios alcançados através da inserção de novos paradigmas e ferramentas nos processos decisórios e de gestão frente às demandas e cenários atuais no campo da saúde, o presente trabalho monográfico visa analisar a compreensão que os gestores em saúde têm sobre a Controladoria e a função do *controller* e o grau de importância que é oferecido sobre a temática. Trata-se de uma pesquisa aplicada de natureza quantitativa, de caráter exploratório e descritivo, a coleta de dados deu-se por meio de questionários aplicados e direcionados a alta administração, os dados foram conduzidos através do instrumento de levantamento (*survey*) e amostragem por acessibilidade. Os resultados indicam que há uma compreensão da importância sobre a temática discutida, em torno de 84% dos gestores pesquisados, porém a cultura engessada no campo da saúde com relação às ferramentas de gestão é minimizada devido à ausência de informação sobre os benefícios alcançados, o que é materializado na inexistência das atividades de Controladoria e consequentemente de seus benefícios potenciais, representados por 0% (ausência) de atuação interna nas unidades hospitalares em Campina Grande-PB. As expectativas da aderência da Controladoria e da função do *controller* nas instituições hospitalares traz à tona uma nova discussão sobre uma ferramenta que minimize os gargalos encontrados na saúde local, para que os gestores possam obter um melhor acompanhamento, planejamento e controle das decisões tomadas no dia-a-dia, podendo enxergar um pouco mais além das decisões imediatistas, vislumbrando alternativas eficazes e menos paliativas; e, que em seu labor diário, transcenda o mero alvo de não só decidir os processos organizacionais, mas transformá-los.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão em Saúde. Controladoria. *Controller*. Instituição Hospitalar.

## **ABSTRACT**

**MORAIS L C M. THE MANAGER'S PERCEPTION TOWARDS HEALTH IN REGARDS TO CONTROLLING FACTORS AND CONTROLERS IN CAMPINA GRANDE – PB. 2015 – f. dissertation (Specialising in Health Management) – Paraíba's State University, Campina Grande - PB .**

Coming from a lacked reality in the Admin field, under an analytical perspective and with the interest in contribute towards a reflection in regards to the benefits acquired by the insertion of new tools in the decisive processes and in the managing front for new demands and recent scenarios in the health field, the current dissertation focuses on analysing the comprehension where these health managers gain control and function as controllers, as well as the importance given by this thesis, corresponds to a research applied by a quantitative nature, with explorative and descriptive character, this collection of data was provided by a variety of questionnaires applied and directed at the high level admin, this data was conducted by a survey and shown via easy accessibility. These results show that there is an important comprehension towards the discussed thesis, around 84% of the managers in this research, however the plastered culture in the health field in relation to tools in the managerial role is minimized, as the lack of information about the gained benefits, what is materialized in the inexistence of the controlling activities and subsequently its potential benefits, represented by 0% (absence) in the internal performance in the hospital units in Campina Grande-PB. The expectations in adhering the controls and the controller's function in these hospital institutions bring plenty other discussions in regards to a tool able to minimize the difficulties found in the local health providers, in order to enable the managers to have a better follow up, planning and control toward the decisions made in a day-by-day basis, allowing them to see further than the immediate decisions, praising efficient alternatives and less palliative; and that its daily labour, focus in the main target of not only deciding the process of these organizations, but also to transform them.

**KEY WORDS:** Health Management. Comptroller. Controller. Hospital Institution.

## **LISTA DE FIGURAS**

<b>FIGURA 1.</b>	Organização da Controladoria (Modelo 1).....	<b>32</b>
<b>FIGURA 2.</b>	Organização da Controladoria (Modelo 2).....	<b>33</b>
<b>FIGURA 3.</b>	Organização da Controladoria (Modelo 3).....	<b>34</b>

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO 1.</b>	Porte das Instituições Hospitalares.....	<b>65</b>
<b>GRÁFICO 2.</b>	Situação atual das Instituições Hospitalares.....	<b>67</b>
<b>GRÁFICO 3.</b>	Natureza das IHS pesquisadas.....	<b>68</b>
<b>GRÁFICO 4.</b>	Compreensão do conceito de Controladoria.....	<b>70</b>
<b>GRÁFICO 5.</b>	Existência do departamento de Controladoria.....	<b>71</b>
<b>GRÁFICO 6.</b>	Interesse na aderência ao departamento de Controladoria.....	<b>72</b>
<b>GRÁFICO 7.</b>	Grau de importância atribuído a Controladoria.....	<b>73</b>
<b>GRÁFICO 8.</b>	Compreensão do conceito de <i>Controller</i> .....	<b>75</b>
<b>GRÁFICO 9.</b>	Existência do <i>controller</i> nas IHS.....	<b>76</b>
<b>GRÁFICO 10.</b>	Funções atribuídas ao <i>controller</i> na percepção do gestor.....	<b>78</b>
<b>GRÁFICO 11.</b>	Sugestões para aderência a Controladoria e a função do <i>controller</i> .....	<b>80</b>

## **LISTA DE QUADROS**

<b>QUADRO 1.</b>	Comparativo entre as percepções da Contabilidade Financeira e a Controladoria.....	<b>27</b>
<b>QUADRO 2.</b>	Descrição da amostra.....	<b>52</b>

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

<b>ACSC</b>	Associação Congregação de Santa Catarina
<b>BI</b>	Business Intelligence
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>IBGE</b>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
<b>IFAC</b>	International Federation of Accounting
<b>IHs</b>	Instituições Hospitalares
<b>OMS</b>	Organização Mundial da Saúde
<b>P&amp;D</b>	Pesquisa e Desenvolvimento
<b>PDLGN</b>	Programa de Desenvolvimento de Líderes e Gestão de Negócios
<b>SEBRAE</b>	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
<b>SIG</b>	Sistema de Informação Gerencial

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 1.</b>	Comparativo dos estabelecimento de saúde em Campina Grande-PB com relação ao município de João Pessoa e ao Estado da Paraíba.....	<b>58</b>
<b>TABELA 2.</b>	Comparativo por nível de complexidade dos estabelecimentos de saúde no município de Campina Grande-PB.....	<b>60</b>
<b>TABELA 3.</b>	Comparativo por esfera administrativa dos estabelecimentos de saúde no município de Campina Grande-PB.....	<b>61</b>
<b>TABELA 4.</b>	Comparativo por natureza dos estabelecimentos de saúde no município de Campina Grande-PB.....	<b>61</b>
<b>TABELA 5.</b>	Porte das instituições hospitalares.....	<b>64</b>
<b>TABELA 6.</b>	Situação atual da IHS no município de Campina Grande.....	<b>66</b>
<b>TABELA 7.</b>	Natureza das IHS pesquisadas.....	<b>68</b>
<b>TABELA 8.</b>	A Controladoria nas IHS sob a percepção do gestor.....	<b>70</b>
<b>TABELA 9.</b>	Grau de importância atribuído a Controladoria.....	<b>73</b>
<b>TABELA 10.</b>	O <i>controller</i> nas IHS sob a percepção do gestor.....	<b>74</b>
<b>TABELA 11.</b>	Funções atribuídas ao <i>controller</i> na percepção do gestor.....	<b>76</b>
<b>TABELA 12.</b>	Sugestões para aderência a Controlaria e a função do <i>controler</i> .....	<b>80</b>

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>16</b>
1.1	Objetivos: Gerais Específicos.....	19
<b>2.</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>20</b>
2.1	A Controladoria – Aspectos Históricos e Conceituais.....	21
2.1.1	Objetivos da Controladoria.....	24
2.1.2	Funções da Controladoria.....	25
2.1.3	Controladoria e Gestão.....	28
2.1.4	O Departamento de Controladoria das Organizações.....	30
2.2	O <i>Controller</i> : Habilidades, Formação e Atuação.....	35
2.2.1	Habilidades do <i>Controller</i> .....	36
2.2.2	Formação do <i>Controller</i> .....	37
2.2.3	O <i>Controller</i> e sua atuação.....	39
2.3	A Controladoria e o Controller no contexto da Gestão em Saúde.....	44
<b>3.</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>49</b>
3.1	Método da pesquisa.....	50
3.2	Universo e amostra.....	51
3.3	Procedimentos para coleta de dados.....	52
3.4	Tratamento e análise dos dados.....	53
3.5	Limitações da pesquisa.....	55
<b>4.</b>	<b>DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>56</b>
4.1	Cenário da saúde em campina Grande-PB.....	57
4.2	Caracterização das Instituições Hospitalares pesquisadas.....	64
4.2.1	Porte das IHS.....	64
4.2.2	Situação das IHS.....	65
4.2.3	Natureza jurídica das IHS.....	68
4.3	A Controladoria nas Instituições Hospitalares.....	69
4.4	A função do Controller.....	74
<b>5.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>83</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>87</b>
	<b>APÊNDICES.....</b>	<b>92</b>



O ambiente empresarial brasileiro sofreu mudanças profundas nos últimos 25 anos, entre as quais é possível citar a consolidação da democracia, estabilização macroeconômica, uma maior abertura para importações e privatizações, bem como o surgimento de uma nova classe de produtos e serviços, a exemplo: “**as empresas de saúde**” (grifo do autor). Do lado destes empreendedores, houve uma natural adaptação a essa nova realidade: adotaram novas formas de fazer negócios, ampliaram a escala e o escopo geográfico de suas operações e alteraram seus modelos de gestão. O que não tem sido uma tarefa fácil para os gestores, devido ao país ser retratado como um histórico inadimplente e hiperinflacionário.

Como efeito deste histórico, o país foi conduzido por gestores que dominavam modelos estrangeiros de desenvolvimento, mas que não percebiam a necessidade de adaptação dos mesmos às peculiaridades do país, tornando o seu desenvolvimento ainda mais dependente das necessidades de outras nações, o que pode justificar a ausente visibilidade da economia brasileira na conjuntura mundial e o engessamento do desenvolvimento brasileiro nas questões relacionadas à educação e saúde.

Nesse contexto, a análise de desempenho de empresas que atuam na área de saúde e que prosperaram mesmo no cenário de volatilidade, proporciona aos inquietos uma nova óptica de interesse em função da maior complexidade das relações econômicas e comerciais em mercados globalizados, interativos e das possibilidades proporcionadas pelas novas tecnologias de informação, as quais as pesquisas no campo da gestão vêm se intensificando. Este ambiente competitivo faz com que a Controladoria desempenhe um papel fundamental na gestão das organizações: zelar pela continuidade da organização e sua maximização/otimização.

Segundo Johnson e Francisco Filho (2002), um dos pressupostos básicos da criação de uma organização é a sua continuidade, que assume extrema complexidade com a globalização dos mercados e a velocidade das mudanças. Para que a missão da organização possa ser cumprida a contento, a Controladoria deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações, integrando as diversas áreas da organização, onde o próprio sistema possa manter certa capacidade de adaptação às exigências ambientais, buscar equilíbrio dinâmico e conservar algumas de suas características, que podem se alterar com a ocorrência de eventos e mudança de cenários.

Diante dos vários cenários, torna-se ainda mais complexo, gerir atividades intangíveis, ou seja, **serviços** (grifo do autor); e ainda mais complexo quando essas atividades são

relacionadas à saúde, o que acontece na interação entre a enfermidade humana (emocional) e o custo/benefício (racional) que será gerado por esta atividade.

Nesta perspectiva, este trabalho se propôs a discutir um conjunto de tópicos relacionados à Controladoria, campo do conhecimento com importância crescente no dinâmico mundo dos negócios (incluindo os negócios envolvidos em instituições hospitalares), enquanto área responsável por suprir os gestores com informações para otimizar o processo de tomada de decisão de forma mais dinâmica, econômica e efetiva, através de bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

Espera-se que os capítulos explanados possam fomentar as discussões técnicas, pedagógicas e didáticas associadas ao ensino da Controladoria nos cursos de Administração, Ciências Contábeis, Economia, Enfermagem, Medicina, entre outros, ampliando saberes, horizontes e sucessos, no contexto da gestão em saúde.

Neste trabalho serão discutidas as principais funções e atividades da Controladoria, destacando a sua relevância para a gestão empresarial, a função do *controller* e a sua contribuição no campo supracitado.

Atualmente a Controladoria na área de Gestão em Saúde, especificamente na Paraíba, trata-se de um tema embrionário, uma realidade ainda pouco investigada. Diante deste panorama, formulou-se então, a pergunta inicial que norteou a elaboração e desenvolvimento deste trabalho: “As instituições hospitalares da cidade de Campina Grande-PB possuem o departamento de Controladoria e a função do *controller*? Aliada a esta indagação somaram-se outras: Se não possuem, as instituições almejam possuir? Os gestores compreendem o conceito de Controladoria e da função do *controller*?” Qual o grau de importância é atribuído? O que poderia contribuir para a aderência da Controladoria e a função do *controller* nas instituições? Enfim, questionamentos que este trabalho procurou esclarecer com a pretensão de gerar discussões voltadas ao engajamento dos administradores e de outros atores sociais no processo de difusão da importância da Controladoria e do *controller* no processo decisório de questões relacionadas à saúde, não apenas no âmbito organizacional, mas regional.

O interesse em abordar esta temática surgiu a partir da experiência profissional vivenciada pela autora do trabalho que, enquanto administradora, percebeu através de problemas cotidianos relacionados à saúde no município de Campina Grande-PB, a ausência da Controladoria em instituições de saúde e a pouca observância sobre a função do *controller* nestas mesmas instituições. A discussão em torno deste objeto de estudo, alertou para o quão

fundamental é este profissional e o departamento de Controladoria para a tomada de decisões que influencia a saúde em toda a região. Nesta perspectiva, a questão norteadora deste trabalho é: A Controladoria e a função do *controller* estão presentes do contexto da gestão em saúde no município de Campina Grande no auxílio para a tomada de decisão?

## 1.1 Objetivos

### Objetivo Geral:

- ✓ Analisar a compreensão que os gestores em saúde têm sobre a Controladoria e a função do *controller* e o grau de importância que é oferecido;

### Objetivos Específicos:

- ✓ Avaliar a aderência das instituições hospitalares à Controladoria e a função do *controller* enquanto subsídio complementar ao processo de Gestão em Saúde;
- ✓ Averiguar a existência ou ausência do departamento de Controladoria e a função do *controller* nestas instituições;
- ✓ Identificar, sob a percepção do gestor, quais as principais funções que os *controllers* executam ou devem executar nas instituições hospitalares.



## 2.1 A Controladoria – Aspectos Históricos e Conceituais

Devido à necessidade das empresas controlarem suas operações, que cresceram em tamanho e complexidade, especificamente no início do século XX, e a demanda por melhores práticas gerenciais fortemente influenciadas pela verticalização, diversificação e expansão geográfica das empresas, trazendo a reboque a necessidade de ter uma contabilidade adequada e um maior controle sobre a informação, a Controladoria surgiu buscando espaço através de estratégias de planejamento das atividades, tornando a informação um “elemento chave” para a tomada de decisão.

Considerando a importância desta nova ferramenta de gestão que envolveria várias outras áreas de conhecimento, vários autores discutiram sobre seu surgimento.

Segundo Peters (2004, p. 3), historicamente, a função controladoria é “avó da ciência econômica capitalista e bisavó da Administração Científica”, quando Adam Smith estabeleceu os pressupostos do liberalismo econômico, já há três séculos, os contadores aconselhavam os banqueiros venezianos, a nobreza europeia e os mercadores aventureiros a fazer o controle econômico de seus empreendimentos mercantis. Enquanto Adam Smith, Taylor, Fayol e outros “idealizadores da Administração”, no final do século XIX, estabeleciam os princípios norteadores da gestão empresarial, a controladoria começava o seu 5º (quinto) século de serviços prestados à sociedade em geral e aos empreendedores especificamente. No entanto, após o “*crash*” da Bolsa de valores de Nova York, em 1929, a profissão contábil torna-se focada na proteção dos investidores, em especial nos aspectos fiscais e legais da organização, portanto, voltada aos usuários externos da informação contábil. Assim, com o passar dos anos o gestor da organização começa a sentir os efeitos dessa atitude, pois faltavam informações adequadas para aprimorar o processo decisório.

Segundo Sá (1997), antes, pois, que o homem soubesse escrever e calcular estas manifestações já ocorriam. Algumas têm sido confundidas como manifestações artísticas, embora para historiadores famosos como Melis e arqueólogos consagrados como Figuiet, não tenham deixado dúvidas quanto a sua natureza contábil.

Peters (2007) defende que o surgimento da Controladoria é pontual, sendo sua gênese na Inglaterra com a instituição da função do *controller*, profissional afeto ao *accountability* público, especificando que um ponto básico da missão do *controller* é mapear os fatores de risco do empreendimento.

Para Kanitz (1976), a Controladoria originou-se de pessoas que exerciam cargos de responsabilidade no departamento contábil, ou no departamento financeiro, uma vez que esses

profissionais possuem uma visão ampla da empresa, habilidade esta que os tornou capazes de detectar as dificuldades e propor soluções, pois inicialmente os profissionais contábeis e financeiros exerciam, dentro das organizações, o trabalho de verificação das movimentações para que estivessem de acordo com o processo, tendo autonomia para interferir quando da detecção de desvios que por ventura viessem a ocorrer. A partir desse procedimento é que se originou a Controladoria, ou seja, profissionais responsáveis pela execução dos processos dentro da empresa.

Há indícios na história que a Controladoria surgiu no início do século XX nos Estados Unidos, com o crescimento empresarial e mais tarde com fusões dessas empresas, formando grandes organizações e conseqüentemente aumentando a complexidade de suas atividades. E que, no Brasil, foi incorporada á prática empresarial com a instalação das multinacionais americanas no país.

Especificamente no Brasil, com o início do desenvolvimento industrial e a chegada de investimentos estrangeiros, a Contabilidade começou a se modernizar, principalmente em função da influência de contadores oriundos da Inglaterra e dos Estados Unidos que foram contratados pelas multinacionais para elaborar relatórios contábeis de acordo com as regras adotadas nas respectivas matrizes. Siqueira e Soltelinho (2001, p. 67) afirmaram que “há fortes vestígios que sugerem que a demanda por profissionais da Controladoria experimentou um forte incremento em algum momento durante os anos 60”.

Assim, a Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os conduzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas. Estas necessidades informativas são requeridas a cada dia em níveis ainda mais complexos, o que exige dos profissionais desta área uma formação bastante sólida em termos de conhecimentos relativos ao processo de gestão organizacional, aptos a promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações.

Kanitz (1976, p.1) relatou que a necessidade de se estudar a Controladoria era importante por duas razões:

“(…) I. O processo natural de que empresas maiores tenham problemas mais complexos a serem controlados. Por outro lado, as pequenas empresas estão se profissionalizando, o que exige conhecimentos e metodologia para sua consolidação e continuidade. A forma intuitiva, apenas empírica, já não mais satisfaz às

necessidades existentes; II. A imprevisibilidade das leis de mercado, onde nada é possível afirmar em relação ao futuro imediato. Assim, sistemas de controles rígidos e sistemáticos, frequentes no passado, tornaram-se obsoletos e improdutivos.”

Desta forma, é importante que as empresas estejam atentas em métodos de como aproveitar as vantagens competitivas, diminuir os riscos e alavancar suas oportunidades de mercado. Para Porter (1989, p. 31), “a vantagem competitiva não pode ser compreendida observando-se a empresa como um todo”. Esta surge nas diversas etapas das inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte de seu produto ou serviço. A vantagem obtida em cada atividade, como diminuição de custos, montagem eficiente, distribuição do produto abaixo do custo ou uma eficiente equipe de vendas, faz com que a empresa obtenha uma vantagem competitiva no mercado.

Segundo Martin (2002, p. 7) a vantagem surge com o valor que é criado e percebido pelos consumidores e pelos investidores, o que reflete na geração de resultados positivos que permitem a continuidade da empresa. As duas condições apresentadas, geração de lucros e continuidade, são os resultados do cumprimento da missão da empresa que, para tanto, necessita conhecer adequadamente a sua estrutura.

Neste ponto é que a Controladoria se faz presente e requisitada, pois ela permite entender o mundo empresarial atual, fornecendo o suporte necessário a todo o processo de gestão na empresa. Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 81-82) ensinam que a Controladoria “pode ser entendida como um corpo de doutrinas e conhecimento relativos à gestão econômica”, sendo visualizada sob dois ângulos: como um órgão administrativo ou/e como ciência.

Padoveze (2003), no prefácio de seu livro, diz que alguns entendem a Controladoria como sendo o conjunto de procedimentos do plano orçamentário; para outros, a Controladoria é um órgão de assessoria da diretoria da empresa, que a partir da contabilidade gera relatórios gerenciais. Outros, ainda, a Controladoria é responsável pelo controle interno e normatização de procedimentos. O próprio autor entende a Controladoria como responsável pela gestão econômica da empresa com vista à eficácia operacional.

A Controladoria ainda por ser entendida como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão e que esta se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como:

Contabilidade, Administração, Planejamento Estratégico, Economia, Estatística, Psicologia e Sistemas de Informação. Assim, ao fazer uso dos conhecimentos de outras áreas para o desempenho de suas funções, a Controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação.

Para isso, a Controladoria deve suportar o processo de gestão empresarial em todas as suas etapas, atuar como coordenadora de esforços entre as áreas de responsabilidade, fazendo com que a sinergia existente entre elas traga um resultado final maior do que a soma do resultado das partes. Nesta perspectiva, Tung (1980, p. 33) mostra que “no regime de livre comércio, o alvo da empresa é o maior lucro possível”, e que a empresa deve, paralelamente ao seu crescimento, proporcionar o bem-estar da coletividade mediante a satisfação de suas necessidades. Para alcançar estes propósitos a empresa precisa aliar as boas práticas financeiras às necessidades e desejos dos seres humanos que estão constantemente sofrendo mudanças. Por esse motivo, o administrador financeiro utiliza as técnicas da Controladoria.

Roehl-Anderson e Bragg (2000, p. 2), citam também mais uma causa para o crescimento da função da Controladoria nos últimos anos: a **reengenharia** (grifo do autor). Em sua defesa, dizem que a intensa pressão exercida pela reengenharia nas empresas em busca da eficiência, tinham duas opções: ou se modernizavam ou estavam fora do negócio. Sendo assim, foram contratados *controllers* com alta educação, muitos deles com experiência em consultoria que se atreveram a deixar o setor contábil para se arriscar em outras áreas nas empresas, em setores como a criação de custos, análises financeiras e em outras formas especializadas. Este fator tem diversificado ao longo dos anos os objetivos, funções e visões da Controladoria moderna, através da figura do *controller*.

### **2.1.1 Objetivos da Controladoria**

A Controladoria tem a missão de efetuar a coordenação de esforços para alcançar a sinergia que irá corresponder a um resultado global igual ou superior à soma dos resultados individuais das áreas, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização, tendo como papel no processo de gestão: auxiliar no planejamento e controle organizacional, efetuar projeção de cenários, participar na definição de objetivos a serem perseguidos, avaliar as ameaças e oportunidades das atividades envolvidas, detectar os pontos fortes e fracos da entidade e apresentar a formulação e avaliação de planos alternativos.

Relvas (1998), enfocando a importância da Controladoria na otimização dos resultados da empresa, mostra que é imprescindível que a Controladoria mantenha também uma gestão de custos integrada, que permita identificar os tipos de custos e sua classificação em termos de necessidade de custeio, grau de importância e relevância para efeito de análise e controle. Neste contexto de otimização dos resultados da empresa, Almeida *et al* (1999, p.372) mostram que “os principais objetivos da Controladoria são: promoção da eficácia operacional; viabilização da gestão econômica e agenciamento da integração das áreas de responsabilidade.”

A partir dessas ações, a Controladoria procura encaminhar os gestores na utilização de instrumentos de orientação, controle e processo de conscientização enfatizando a reestruturação organizacional. Para tanto, a Controladoria irá utilizar recursos tecnológicos, quantitativos, operacionais e quaisquer outros que sejam necessários para a eficácia empresarial, dentro dos padrões éticos e permissíveis.

### **2.1.2 Funções da Controladoria**

A prática empresarial exige desde sempre o controle econômico e operacional para alcançar o sucesso, independentemente de onde os fatos estão acontecendo. Tradicionalmente, a controladoria ficou conhecida como a função responsável pela contabilidade das empresas, pela elaboração de relatórios gerenciais e orçamentos, pelo custeio dos produtos manufaturados, pela apuração dos impostos devidos e pelo atendimento de requerimentos externos da empresa, além de zelar pelo cumprimento das normas, políticas e requerimentos adotados pela empresa.

Fanhani (1998, p. 33) relata que nos anos 50, a função Controladoria tinha quatro funções básicas:

- a) Contabilizar corretamente as transações financeiras;
- b) Calcular impostos devidos às entidades governamentais;
- c) Relatar os resultados para a comunidade externa, através da publicação de relatórios financeiros exigidos pelos estatutos das empresas; e
- d) Coordenar o plano orçamentário.

Ao longo do tempo as funções foram mudando, de eminentemente contábil, foram se avolumando e aumentando a diversidade. Assim, as funções contábeis se alargaram para as aplicações gerenciais. Na década de 60, Heckert e Willson (1963, p.13 e 14) citavam cinco funções básicas desempenhadas pela Controladoria:

a) Planejamento: estabelecimento e manutenção de um plano operacional de curto e longo prazo, compatíveis com os objetivos globais.

b) Controle: desenvolvimento, teste e revisão por meios de padrões, medindo o desempenho real em confronto com os padrões.

c) Função de relatar: preparação, análise e interpretação financeira para uso da administração e para relatórios para terceiros, conforme suas exigências.

d) Função contábil: contabilidade geral e de custos, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar as transações financeiras.

e) Outras funções relacionadas: supervisão e operações com impostos, auditorias independentes, seguros, desenvolvimento e manutenção de padrões, procedimentos e sistemas, entre outras.

Na década de 80, baseando-se na distinção feita pelo Instituto de Executivos Financeiros, Horngren (1985, p.11), listou as seguintes funções destinadas à Controladoria:

a) Planejamento para o controle;

b) Relatórios e interpretação;

c) Avaliação e assessoramento;

d) Administração tributária;

e) Relatórios para o governo;

f) Proteção de ativos;

g) Avaliação econômica.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995, p. 21) descreveram que a evolução das funções financeiras para as funções da Controladoria foi influenciada por forças como o tamanho da empresa, a complexidade das operações, as práticas industriais, o aumento das exigências governamentais, personalidade e habilidade do *controller*. Na década de 90, Fanhani (1998, p. 34) destacou mudanças econômicas que resultaram na agregação de outras atividades relacionadas à globalização. As mudanças seriam:

a) Aumento da complexidade industrial nas empresas;

b) Surgimento de conglomerados e grandes corporações;

c) Aumento das relações e transações internacionais;

d) Impacto da globalização e a internacionalização de capitais;

e) Maior exigência de altos executivos em obter informações financeiras relevantes de forma mais rápida e concisa, ao mesmo tempo em que se preservam e sofisticam as boas práticas de negócios da empresa;

f) Aumento da velocidade de resposta às necessidades e às oportunidades surgidas.

Estas mudanças econômicas fizeram com a Controladoria incorporasse novas funções adequadas às exigências da gestão econômica. Oliveira, Peres Jr. e Silva (2002, p. 22) observam que os procedimentos a seguir são largamente utilizados em países desenvolvidos. São eles:

- a) Acentuada valorização do comportamento ético;
- b) Contabilidade social;
- c) Contabilidade ambiental;
- d) Administração da informação;
- e) Funções de consultoria de alto nível.

É importante ressaltar que existe diferença entre as funções da Contabilidade Financeira e da Controladoria, como demonstrado no quadro a seguir:

**Quadro 1. Comparativo entre as percepções da Contabilidade Financeira e a Controladoria.**

<b>CONTABILIDADE FINANCEIRA</b>	<b>CONTROLADORIA</b>
<b>VOLTADA PARA DENTRO</b>	<b>VOLTADA PARA FORA</b>
Verificável	Julgamental
Custos	Criação de valor
Manutenção do capital	Criação de valor; retorno adequado
<b>VOLTADA PARA O PASSADO</b>	<b>VOLTADA PARA O FUTURO</b>
Objetividade	Previsões
Somente o realizado	Potencial
Tangível	Intangível
Regime de certeza	Regime de risco
<b>DEMONSTRATIVOS FINANCEIROS PARA FINS EXTERNOS</b>	<b>PLANEJAMENTO &amp; CONTROLE DE DESEMPENHO</b>
Passiva	Pró-ativa
Padronizada	Específica
Descritiva	Analítica e investigativa
Precisão	Relevância
Desempenho exclusivamente financeiro	Desempenho competitivo na dupla produção de valor
<b>INSENSÍVEL AO AMBIENTE DOS NEGÓCIOS</b>	<b>CONSCIÊNCIA ESTRATÉGICA</b>

Fonte: Martin, 2002 p. 25, *apud* Calijuri, 2005.

À medida que a empresa se desenvolve, surge um indivíduo responsável pelo exercício da função financeira e, a partir da descentralização das atividades, surge a figura do *controller*. A separação entre as atividades financeiras e as atividades de gestão a cargo da

Controladoria são enfatizadas por Roehl-Anderson e Bragg (2000, p.6), que a exemplo de Mosimann e Fisch (1999), ensinam que em pequenas empresas, o mesmo pessoal que é responsável por analisar e monitorar o crédito de clientes e os investimentos financeiros, supervisiona os riscos de negócios, monitora sistemas telefônicos e providencia os consertos dos equipamentos de escritório, pois o tamanho da empresa não comporta uma divisão detalhada de tarefas. Em grandes empresas estas tarefas não se encontram todas divididas, mas a função financeira provavelmente estará sob a responsabilidade do diretor financeiro. Assim a função maior da Controladoria é auxiliar o gestor, e, por conseguinte, o processo de gestão, em todas as suas etapas: no planejamento, na execução e no controle.

Sintetizando a importância da Controladoria nas empresas, Martin (2002, p.15) diz que “a Controladoria dá um passo essencial para entender o mundo empresarial atual”. Pode-se dizer então que a Controladoria sintetiza o cenário mais apropriado do futuro e suas alternativas com o objetivo de oferecer as melhores estratégias para alcançá-lo.

### 2.1.3 Controladoria e Gestão

O processo de gestão, também conhecido como decisório, acontece tanto na esfera global como nas diversas áreas da empresa. Assim o processo decisório de cada área deve estar em consonância com o processo decisório global. Segundo Calijuri (2005), a controladoria desempenha um papel importante no processo de gestão, composto pelas etapas do planejamento, execução e controle.

1. **Planejamento:** É a primeira fase do processo de gestão e compreende os objetivos e resultados que devem ser alcançados no longo, médio e curto prazo. É um processo que envolve avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis. Nesta etapa, a atuação da Controladoria está imediatamente ligada ao sistema de informações da empresa, que deve atuar de forma a atender vários tipos de estratégias. No planejamento, Peleias (2002, p. 14) orienta dizendo que a contribuição da Controladoria se faz na forma de subsídios a esta etapa, fornecendo informações e instrumentos que permitam aos gestores “avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, e atuando como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional”.
2. **Execução:** Esta é a fase do processo de gestão em que ocorre a execução do escopo que foi planejado. Consiste na implementação dos planos e na correção e proposição de novas alternativas. Caso ocorra problema nesta fase, faz-se uma nova programação.

Nesta etapa do processo de gestão, a controladoria atua por meio de informação que permita comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizado pelos registros dos eventos e transações efetivamente concluídos.

3. **Controle:** Nas empresas, controlar significa monitorar, avaliar e aperfeiçoar as diversas atividades que ocorrem nas empresas. O controle nas organizações é exercido a partir da existência de um sistema de informações que coleta e seleciona a informação mais relevante. A informação pode ter um caráter preditivo, sendo efetuado o controle anteriormente da ocorrência da situação, ou posteriormente. O controle feito *a posteriori* controla o desempenho fazendo sua medição, comparando o desempenho, medindo-o com padrões estipulados e, tomando ações corretivas necessárias para garantir que os eventos planejados se concretizem. No conceito de controle, Gomes & Salas (2001, p. 24) explicam que existem duas perspectivas do controle claramente diferenciadas. Uma perspectiva limitada, que se baseia normalmente em aspectos financeiros, e uma perspectiva mais ampla, que considera o contexto onde são desenvolvidas atividades e aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o ambiente competitivo.

A implementação de um adequado sistema de informações permite à Controladoria atuar no monitoramento e na integração do processo de gestão da organização, estruturado nas fases supracitadas. Essa integração é o nível de coesão segundo o qual decisões são tomadas pelas áreas, levando em conta o seu próprio resultado, sem, entretanto, dissociar-se dos objetivos globais da organização. Desta forma, a Controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos possíveis.

Peleias (2002, p.17), propõe alguns objetivos de atuação da Controladoria para que ela possa atuar no efetivo suporte ao processo de gestão:

- a) Subsídio, de forma ampla e incondicional, ao processo de gestão, propiciando aos diversos gestores as condições necessárias ao planejamento, acompanhamento e controle dos resultados dos negócios, de forma detalhada e global;

- b) Contribuição para que os gestores ajam no sentido de otimizar os recursos. Os gestores passam a atuar de forma a dar à empresa a melhor contribuição em suas áreas de

atuação, compreendendo que o resultado ótimo depende do perfeito conhecimento da atividade empresarial e suas inter-relações;

c) Certificação de que os sistemas de informação para apoio ao processo de gestão gerem informações adequadas aos modelos decisórios dos principais usuários na organização;

d) Certificação da padronização, homogeneização de instrumentos e informações em todos os níveis da gestão da organização;

e) Desenvolvimento de relações com os agentes de mercado que interagem com a empresa, no sentido de identificar e atender às demandas por esses impostos à organização.

#### **2.1.4 O departamento de Controladoria nas organizações**

No ordenamento da empresa, a Controladoria pode se situar como um órgão de linha ou órgão de *staff*. Mosimann e Fisch (1999, p. 89) afirmam que “vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar a sua área e se responsabiliza por seus resultados.” Como órgão de *staff*, a Controladoria não pode controlar as demais áreas, mas prestar assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Para os mesmos autores, em outra perspectiva, o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

A função de Controladoria é uma função de assessoria, no organograma. Embora o *controller* seja usualmente responsável pelo projeto e pela operação de sistemas que coletam, relatam e controlam informações, o uso destas, no controle, é de responsabilidade dos executivos de linha.

Segundo Calijuri (2005), em relação à autoridade do *controller*, ele desempenha um papel importante na preparação e desenvolvimento dos planos estratégicos, e quando um grupo de Controladoria analisa relatórios e verifica alguns itens que possam exigir algum tipo de ação, os executivos de linha são imediatamente avisados. Esta atividade é quase que a de um executivo de linha (gerente), porém a decisão de *controller* pode ser retificada ou até mesmo derrubada pelo executivo de linha envolvido na questão.

Assim, a Controladoria está situada em uma posição que permite ao *controller* ocupar na empresa um papel de assessoria em relação aos demais departamentos, e exercer autoridade de linha sobre os seus subordinados na Controladoria. De acordo com Anthony e Govindarajan (2002, p. 156):

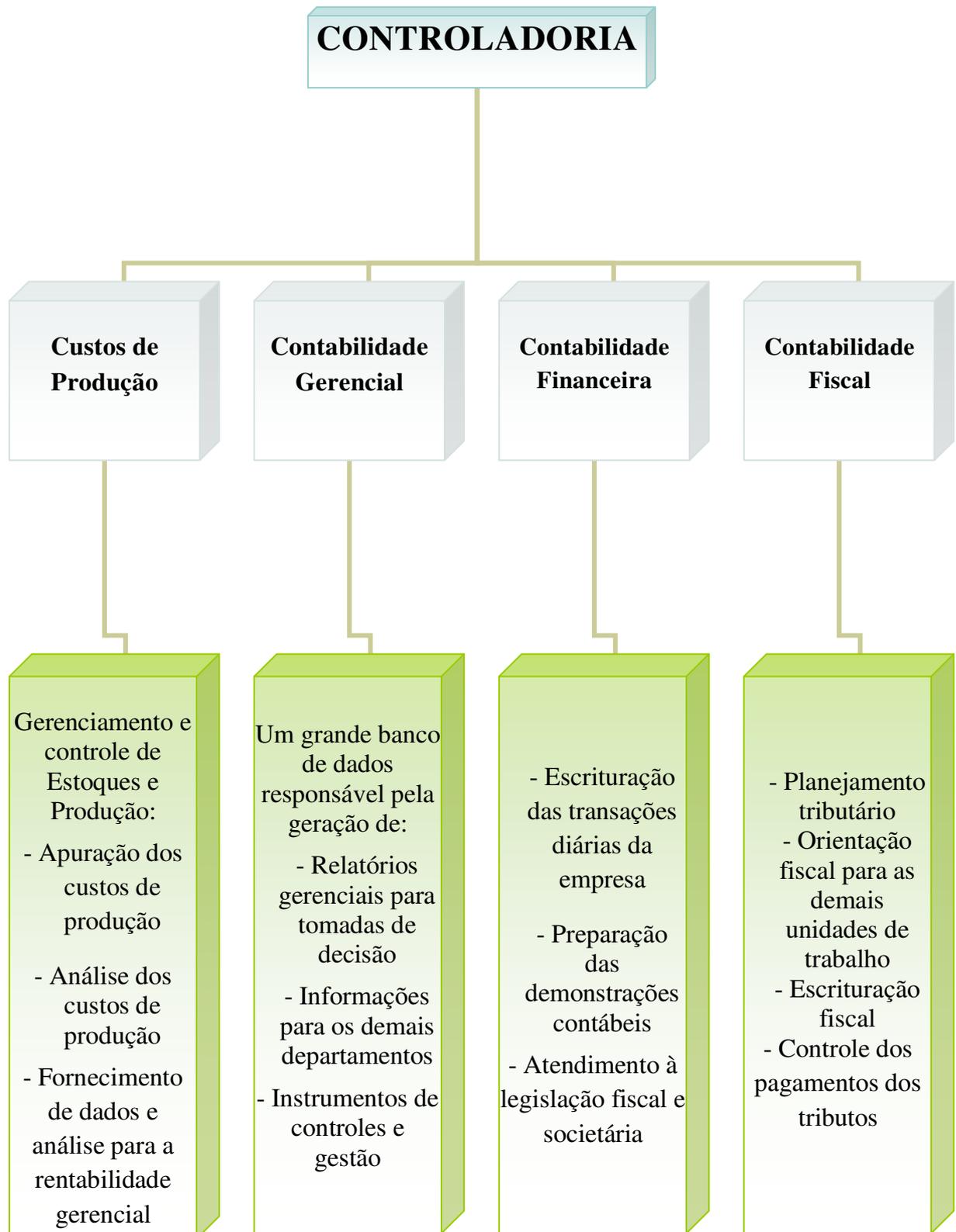
“É importante que a Controladoria possa cumprir seu papel de apoiar os processos decisórios de planejamento e controle econômico-financeiro e a mensuração e avaliação do desempenho das empresas e de suas áreas de atividades, para isto, deve procurar o funcionamento sintonizado com os demais setores, providenciando cumprimento de prazos, elaboração de relatórios, etc, pois a organização inteira utiliza as informações proporcionadas pelo *controller*”. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 156)

Quanto à estrutura da Controladoria, para a sua implantação, é necessário que as funções, o organograma e o fluxograma da empresa estejam organizados. Algumas vezes, o fato de não existir o órgão Controladoria formalmente estruturado na empresa pode significar a restrição da atuação da mesma, pois sendo as atividades da Controladoria um conjunto de processos logicamente organizados, a existência real da área, reconhecida por todos, representa um passo importante para a eficácia empresarial. Nas empresas de médio a grande porte, onde existe uma divisão mais clara do trabalho, a Controladoria pode funcionar com um órgão de observação e controle da cúpula administrativa.

Gomes e Salas (2001, p. 23) ressaltam que “à medida que as empresas estão se desenvolvendo em um contexto social bastante competitivo, é fundamental que a empresa tenha informação tanto externa como interna, para facilitar a adaptação estratégica”. Para as empresas de médio a grande porte, Oliveira (1998) propõe um modelo de organização da Controladoria enfocando a distribuição de tarefas de cada área, ou seja, distribuição de tarefas da Controladoria, abrangendo Custos de Produção, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e Contabilidade.

Segundo Padoveze (2003), a Controladoria é responsável pelo Sistema de Informação Contábil Gerencial da empresa e deve atuar em todas as etapas do processo de gestão a fim de exercer adequadamente a função de controle e sugerir correção no planejamento. Para isto, ela deve assumir funções claramente contábeis e fiscais e atuar também no planejamento e controle.

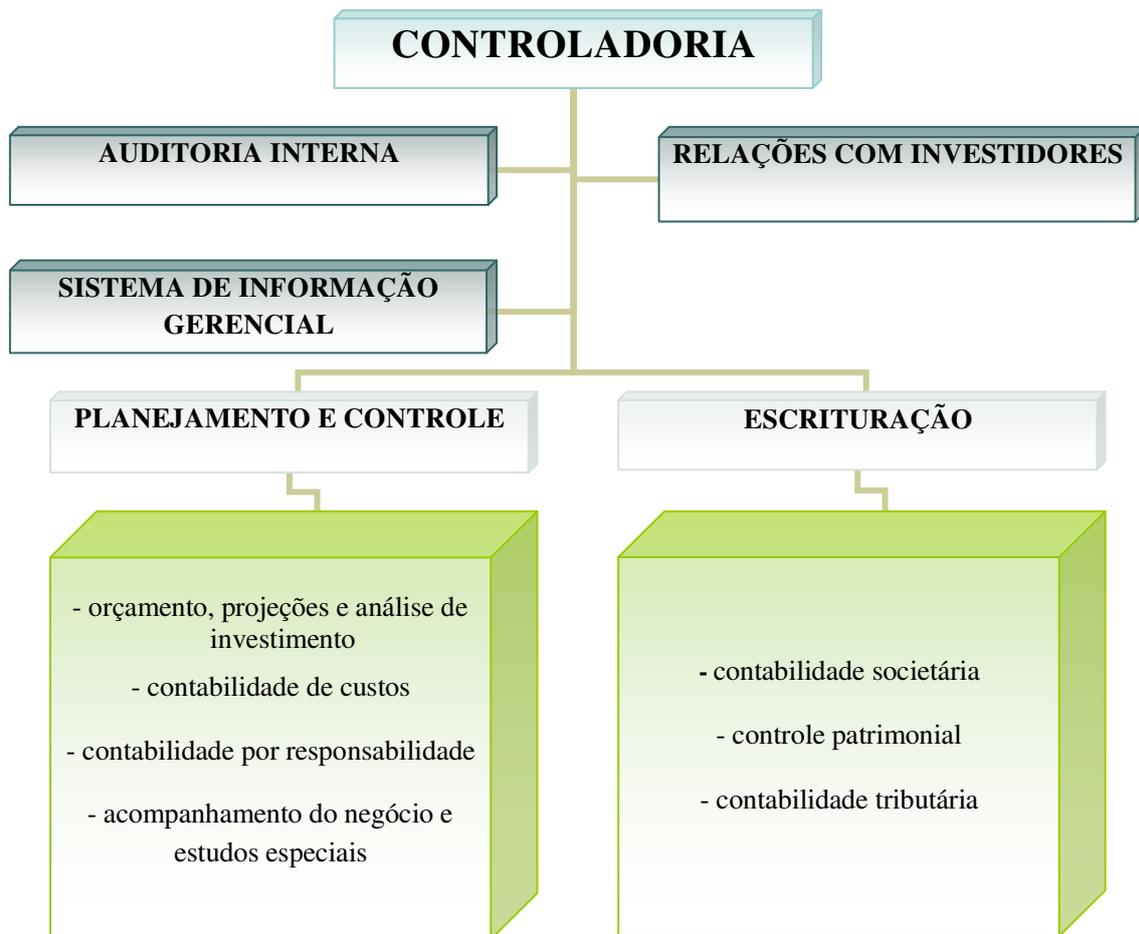
**FIGURA 1 - Organização da Controladoria (MODELO 1).**



Fonte: Oliveira, 1998, p. 22, *apud* Calijuri, 2005.

Nesta estrutura os departamentos gerenciais, financeiros, fiscais e de produção estão interligados diretamente através da Controladoria.

**FIGURA 2** - Organização da Controladoria (MODELO 2).



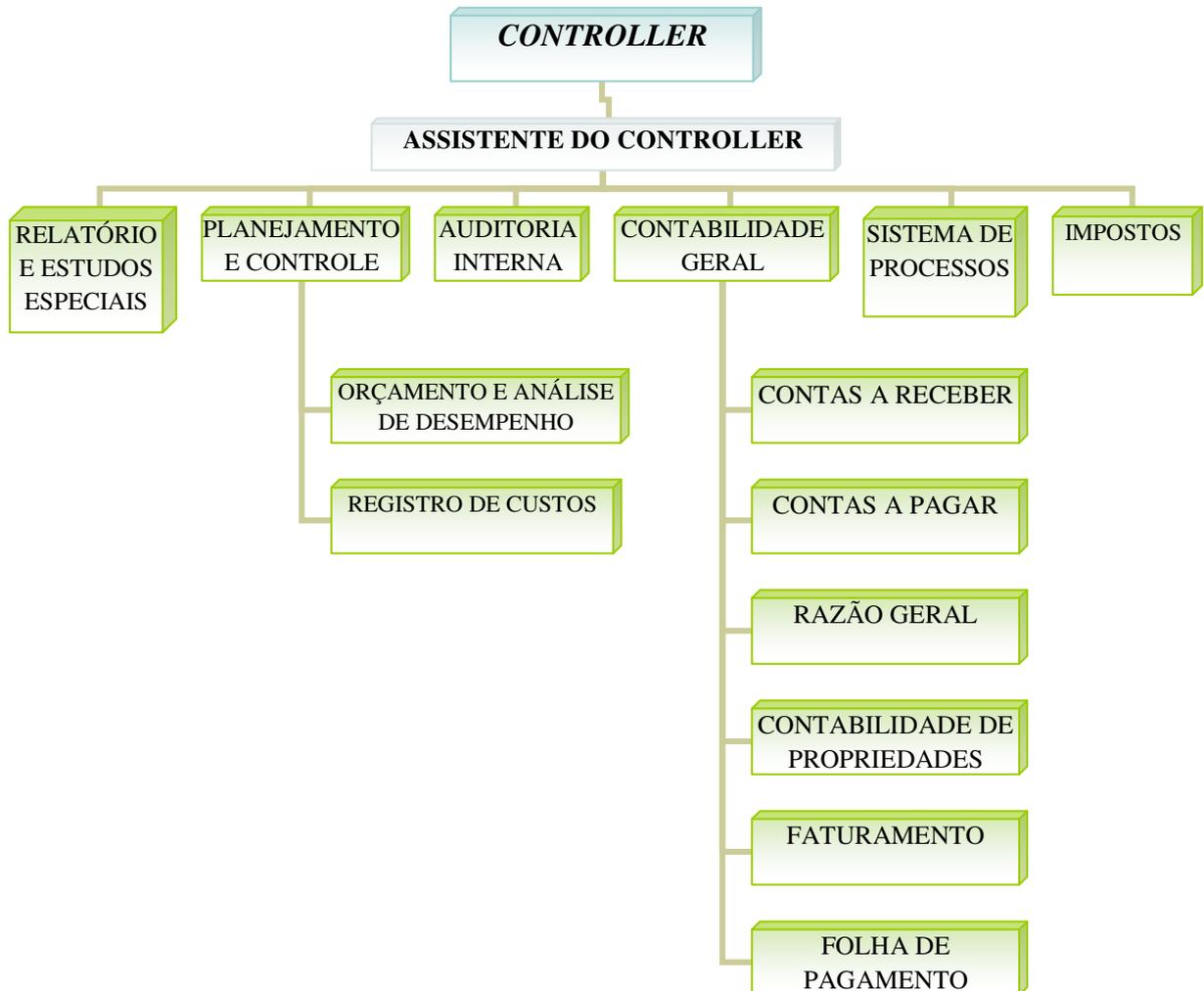
Fonte: Padoveze, 2003, p. 37, *apud* Calijuri, 2005.

Nesta estrutura, o Sistema de Informação Gerencial (SIG), está sob a responsabilidade direta da Controladoria a fim de alcançar a integração de todas as áreas. Silva (2002) questiona: O que é a Controladoria senão a área responsável pela manutenção e gerenciamento de um sistema integrado de informações? Logicamente, as funções da Controladoria não se limitam a gerir o sistema de informações, mas ele é fundamental para o desempenho das funções. O seu bom gerenciamento evita informações duplicadas, elimina gastos com conferência e proporciona tomada de decisões baseadas em informações fidedignas e tempestivas.

Percebe-se que neste modelo, a controladoria atua sobre duas funções básicas: o planejamento e controle e a escrituração. A primeira está voltada a contabilidade gerencial, projeções e análises sobre a informação alinhada a um caráter estratégico, enquanto o segundo enfoca questões tributárias, fiscais e patrimoniais alinhadas sobre uma percepção mais operacional. As duas funções estão indiretamente interligadas a auditoria interna, aos sistemas

informacionais e as relações com investidores, que fornecem a base informacional para que estas duas atividades em seu fim, sejam executadas sistematicamente. O modelo 3, na figura seguinte, demonstra a sistematização da função do *controller* no departamento de Controladoria.

**FIGURA 3** - Organização da Controladoria (MODELO 3).



Fonte: Horngren, 1985, p. 13, *apud* Calijuri, 2005.

Este tipo de organização da Controladoria destina-se a grandes empresas, onde as atividades estão separadas. Para desempenhar todas estas atividades e funções, a Controladoria conta com os conhecimentos e a formação de profissionais contábeis, como por exemplo, para desenvolver as atividades de:

- a) Contabilidade de custos;

- b) Elaboração das demonstrações financeiras;
- c) Elaboração de relatórios enviados ao governo (declarações de imposto de renda e outras);
- d) Contas a pagar e a receber.

As funções financeiras de planejamento e controle estão separadas das atividades de registro, permitindo ao *staff* se concentrar nos excessos de custos, mensuração de desempenho, análise de variáveis e recomendar as ações corretivas. O pessoal deve ser mais analítico e comunicar aos interessados os desvios ocorridos.

Dependendo do tamanho da empresa, é necessário um departamento de auditoria separado, mesmo que se reporte ao *controller*. No entanto, é conveniente separar as funções de auditoria interna completamente das outras atividades contábeis. Esta função deveria se reportar a outro executivo e não ao *controller*.

Cada organização deve decidir como cada função pode ser agrupada para obter resultados mais efetivos. Alguns fatores devem ser considerados como tamanho e natureza dos negócios, experiências dos executivos e assessores, pessoal, espaço físico e psicologia organizacional.

Ressalte-se que, para a Controladoria, independentemente de estar situada na empresa como órgão de linha ou *staff*, em pequenas ou grandes empresas, é importante que esta área seja isenta, autônoma das demais. Portanto, a melhor forma é que a mesma esteja desvinculada da área operacional, para que possa criticar processos, acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos e avaliar resultados com os padrões estabelecidos. Estas atuações somente serão possíveis se houver isenção de procedimentos e decisão autônoma.

## **2.2 O Controller: Habilidades, Formação e Atuação**

O *controller* apareceu inicialmente em 1920, chamado na época de *comptroller*, no organograma da administração central da *General Motors* e em 1921 na *Dupont* como *Treasure Assistant Comptroller* (CHANDLER, 1962). O autor acrescenta que este surgimento deveu-se a diversos fatores, entre eles a forte retomada do crescimento econômico e investimentos estrangeiros no país a partir de 1965. A demanda por *controllers* tem como causa aparente, ainda segundo Siqueira & Soltelinho (2001, p. 69), os seguintes fatores:

- a) Instalação de empresas estrangeiras, principalmente as norte-americanas, que trouxeram a cultura da utilização da Controladoria para o País;

b) Maior penetração de empresas multinacionais, acirrando a competição e forçando as empresas aqui instaladas a se reestruturarem;

c) Crescimento das empresas e aumento da complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

De acordo com a definição do *International Federation of Accounting* (IFAC), o *controller* é o profissional que: identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras como operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação, controle, motivação, coordenação, informação e acompanhamento de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos.

Segundo Peters (2004, p. 2) “o *controller* é uma figura essencial na responsabilidade econômica do gestor, ao dar condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico da sociedade, e nas ações internas ou externas a ela” – que afetam o *status* econômico desta sociedade.

Entre todos os executivos de uma empresa o *controller* é o profissional que está na posição única de assumir a mentalidade apreciativa de qualquer problema que afete o lucro do negócio. Esta afirmação eleva a Controladoria para uma condição preditiva do futuro. Por isso, é fundamental que o *controller* tenha uma visão proativa.

Nesta perspectiva o *controller* é, antes de tudo, um executivo de *staff* cuja função principal é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial e, especialmente, na execução desta política, sendo ele o executivo de finanças e contabilidade em uma organização, que prepara e interpreta informações financeiras para administradores, investidores e credores.

Em suma, as funções básicas foram expandidas e, atualmente, devido às mudanças empresariais, o *controller* tem muito a contribuir no mundo dos negócios.

### **2.2.1 Habilidades do Controller**

Quanto às habilidades, que provém do termo latino *habilitas* e refere-se à “capacidade e à disposição para (fazer) algo” (Saraiva, 1993, p. 512), em outras palavras, torna-se o grau de competência de uma pessoa relativamente a um determinado objetivo com requisitos e qualidades necessárias para se desempenhar uma função com agilidade e eficiência. O desempenho de um grupo pode ser previsto parcialmente ao se analisar o conhecimento, as habilidades e as capacidades dos seus membros, individualmente. O desempenho de um grupo

não é simplesmente a soma das habilidades de cada um de seus membros. Contudo, essas habilidades estabelecem parâmetros em relação ao que os membros do grupo podem fazer e qual a eficácia do seu desempenho, pois elas influenciam diretamente o nível de desempenho e de satisfação do funcionário, por meio da correta adequação entre suas habilidades e as demandas da função.

Com a finalidade de auxiliar a empresa a atingir a sua visão, os *controllers* têm um papel fundamental. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p.21) ressaltam que “para enfrentar os novos desafios o *controller* deve possuir novas habilidades, como práticas internacionais de negócios, controles orçamentários e planejamento estratégico”. Enfatizam também que o *controller* deve ser um profissional de fácil relacionamento e extremamente hábil para vender suas idéias.

Os referidos autores, que apresentam o *controller* como um profissional estratégico, afirmam que quando este ocupa sua posição na nova Controladoria estratégica deve ter a posse das informações e alta dose de sensibilidade para a correta identificação das ameaças e das oportunidades que surgem em todo momento no ambiente empresarial. Nesta perspectiva, o *controller* deveria possuir as seguintes habilidades:

- a) Ter a capacidade de prever os problemas que poderão surgir e de coletar as informações necessárias para as tomadas de decisão;
- b) Quando necessário, possuir o discernimento para tomar a iniciativa na elaboração de relatórios;
- c) Fornecer informações específicas a cada usuário, preparados na linguagem do executivo que as recebe;
- d) Traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos, tendências e índices, uma vez que os números, por si só, podem não ser suficientes na tarefa de auxiliar a administração da empresa;
- e) Ter uma visão proativa e preocupada com o futuro;
- f) Elaborar relatórios de forma mais rápida possível, gerando informações atualizadas e confiáveis;
- g) Insistir na análise e estudo de determinados problemas, mesmo que os executivos das áreas envolvidas não estejam dando a devida atenção para os fatos reportados pela Controladoria;
- h) Sempre que possível, assumir a posição de conselheiro ou exercer o papel de consultor na busca de solução para os problemas, nunca a de crítico;

i) Ser imparcial e justo em suas críticas e comentários ao desempenhar as funções de controle e avaliação de desempenho dos demais departamentos e executivos da organização;

j) Ter a capacidade de “vender” suas idéias, em vez de procurar impor suas opiniões, por mais válidas e interessantes que elas sejam;

k) Ter, principalmente, a capacidade de compreender que, no desempenho de suas funções, suas contribuições para outras áreas sofrem limitações.

Algumas características pessoais também são valorizadas, tais como: iniciativa, visão econômica; comunicação racional; síntese; visão para o futuro; oportunidade; persistência; cooperação; imparcialidade; persuasão; consciência das limitações; cultura geral; liderança e ética. Outras habilidades a destacar são: confortabilidade com a análise da informação da empresa; compilar informações e comunicar para os gestores claramente; ter um bom conhecimento das operações realizadas na companhia e na indústria de forma, a saber, como estas operações impactarão no departamento contábil; ter habilidade gerencial, senso de urgência, custo efetivo do serviço e conhecimento técnico sobre normas contábeis. Pessoas com este perfil têm muito a contribuir para a organização.

Martin (2002) afirma que o *controller* precisa ser por excelência um generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócios, além de saber entender, manejar e criticar métodos, instrumentos de pesquisa e análise, bem como a forma de atuação de um grande número de especialistas funcionais.

### **2.2.2 Formação do *Controller***

No Brasil, a Resolução CFC nº 560/83 dispõe sobre as prerrogativas profissionais dos contabilistas e diz que este pode exercer em suas atividades, na condição de profissional liberal ou autônomo, as funções de *controller*. Portanto, segundo esta Resolução, o profissional que exerce a Controladoria deve ser o contabilista, não necessariamente o contador. O contabilista é aquele que cursou Técnico em Contabilidade.

Siqueira e Soltelinho (2001), em trabalho sobre o surgimento da profissão de *controller* até a década atual, mostram que as empresas contratantes de *controllers* continuam requisitando, em sua maioria, *controllers* com a formação contábil, mas estão também contratando economistas e administradores para exercerem a função de *controller*.

Na mesma linha, Kanitz (1976) já alertava para o fato de que os conhecimentos de contabilidade e finanças não são mais suficientes para o desempenho da função de Controladoria, pois esta atividade não exige mais apenas a administração do sistema contábil

da empresa. Na década de 70, o autor já dizia que o *controller* cercava-se de uma miríade de outros profissionais, como administradores, psicólogos, analistas de sistemas, estatísticos e matemáticos que munidos de seus conhecimentos tinham a tarefa de analisar e dirigir um imenso volume de informações necessárias ao exercício da função de Controladoria.

Alertava ainda que, sem dúvida, outros especialistas irão inevitavelmente assumir esta função. Pocopetz (2002) interessado em conhecer a formação do *controller*, identificou nos resultados de uma pesquisa realizada junto a 10 (dez) *controllers*, que 30% possuem formação Contábil; 30% possuem formação em Administração; 20% em Economia e 20% possuem formação em Ciências Contábeis e Administração de Empresas.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p.36) dentro deste contexto de multidisciplinariedade de conhecimentos, dizem que o moderno profissional da Controladoria terá que dominar conhecimentos de administração geral, sociologia, finanças, marketing, etc., além de contabilidade, custos e tributos.

Em um ambiente competitivo, o *controller* deve possuir, além de conhecimentos sobre economia, estatística, contabilidade, finanças e habilidade para analisar e interpretar dados, habilidade para interferir a respeito das implicações das forças políticas, econômicas e sociais, sobre o resultado da empresa e sua influência na região.

### **2.2.3 O *Controller* e sua atuação**

Na década de 50 o *controller* era a pessoa que estava encarregada primordialmente de preparar as demonstrações financeiras. Nos anos recentes, com o aumento da complexidade na organização das empresas, criou-se a necessidade de um sistema mais adequado para um controle gerencial efetivo, resultando no desenvolvimento de uma função diferenciada.

No passado, a principal responsabilidade do *controller* era a administração e manutenção dos arquivos de conformidade com as leis governamentais e regulamentos, como também em sua função primária, proteger os ativos financeiros, providenciar as demonstrações financeiras, etc. Após os anos da depressão, o trabalho do *controller* assumiu maiores proporções como um rígido orçamento, assim como o controle onde fosse requerido.

Nos anos seguintes, o trabalho tornou-se mais complexo em virtude dessas expansões; o *controller* começou a ter assistência dos computadores em seu trabalho financeiro, bem como em suas previsões. Atualmente, o uso do sistema de informações aumentou o rol de suas responsabilidades, fazendo com que ele trabalhe no sistema de informações gerenciais.

Neste período, o *controller* tem assumido diferentes posturas nos mais diversos tipos de empresas.

O *controller* que é, por definição, um expert na apuração dos resultados econômico-financeiros através do modelo contábil, ao possuir um entendimento preciso das forças que estão impactando tais resultados (mesmo quando tais forças não sejam totalmente controláveis), passa a ter uma importância absolutamente inestimável na fixação dos rumos de qualquer empresa.

Padoveze (2003, p.36) diz que “o *controller* deve informar, formar, educar, influenciar e persuadir. A influência exercida pelo *controller* na empresa requer que o mesmo desenvolva características pessoais de persuasão e convencimento”. A valorização do cargo do *controller* nas empresas é decorrente da necessidade de elaborarem seu planejamento estratégico e concentrar as atividades no controle de custos. O *controller*, através de suas análises, proporciona um referencial extremamente importante para o raciocínio e compreensão das operações internas da empresa. Dessa forma, analisando o equilíbrio entre o ativo e o passivo, visualiza a empresa como um sistema através do qual as turbulências ressoam com maior ou menor intensidade, amplificadas ou amortecidas pelo processo. O *controller* deve administrar a turbulência, e não eliminá-la, pelo menos no primeiro momento.

Anthony e Govindarajan (2002, p.156) afirmam também que “o *controller* desempenha um papel importante na preparação dos planos estratégicos e orçamentários”. Porém, alertam que o *controller* não toma as decisões estratégicas e, como assessor – os autores entendem que a Controladoria é um órgão de assessoria – ele não pode tomar decisões gerenciais. O que faz subentender se o *controller* exerce função de linha ou *staff*.

Em algumas organizações o *controller* está confinado a compilar dados, principalmente para relatórios externos. Em outras, o *controller* é o executivo-chave que ajuda o gerenciamento do planejamento e controle de todas as subdivisões da companhia. Na maioria das firmas, os *controllers* têm o *status* de alguém entre estes dois extremos, por exemplo, suas opiniões sobre implicações tributárias em certas decisões gerenciais têm um peso relativamente grande, enquanto suas opiniões em outros aspectos decisórios podem não ter este mesmo peso. Na maioria das organizações os *controllers* têm aumentado seu rol de responsabilidades como consultor interno, no qual ajudam os gerentes com informações relevantes para suas decisões.

Com todas estas funções, Francia (1991, p. 9) *apud* Calijuri (2005, p.72) afirma: “o *controller* desempenha uma função de apoio incluído na alta administração da empresa.

Na teoria, então, os *controllers* não têm autoridade de linha exceto sobre o departamento contábil. Todavia, por reportar e interpretar dados relevantes, o *controller* exerce, na prática, a força ou a influência que levam os gestores a tomar decisões consistentes com os objetivos da organização. Todos estes processos estão muito ligados à cultura organizacional da empresa, pois fatores importantes como cultura ou clima organizacional formam até mesmo uma organização paralela à formal.

Ainda com relação à sua posição na empresa, é importante saber qual é a sua real participação no planejamento estratégico empresarial, ou a sua importância como estrategista na elaboração dos planos da empresa. Silva (2004) colhendo os resultados de pesquisa realizada em empresas de grande porte no Rio Grande do Sul, ao mostrar qual influência os *controllers* teriam nos resultados obtidos pelo planejamento estratégico da empresa, apontou que eles têm influência no resultado financeiro, no planejamento estratégico e nos indicadores de desempenho. Esta pesquisa mostrou claramente que existem dois tipos de *controllers*: um grupo que atua muito mais como controlador, se dedicando ao controle de custos, à medição de performance e de relacionamento com acionistas; e um outro grupo que está empenhado nas finanças da empresa, que participa ativamente na tomada de decisão e planejamento estratégico da organização.

O *controller* tem uma das mais complexas definições de trabalho em comparação com todos os demais gerentes, porque ele tem sob sua responsabilidade muitas áreas de trabalhos. Kanitz (1976, p. 9) listou as funções que um *controller*, por ele denominado de “controlador” típico, teria sob seu comando no futuro:

- a) Contabilidade geral;
- b) Auditoria interna;
- c) Sistemas orçamentários;
- d) Orçamentos operacionais;
- e) Orçamentos de capital;
- f) Métodos e sistemas;
- g) Sistemas de computação;
- h) Estatística e análise.

Roehl-Anderson e Bragg (2000, p.3-5) afirmam que o *controller* tem uma das mais complexas descrições de todos os gestores da empresa porque há muitas áreas funcionais pelas quais ele é responsável. Segundo os autores, as responsabilidades do *controller* são:

- a. Auditoria: Agendamento e administração da auditoria periódica interna e a preparação dos relatórios da auditoria e comunicação do que foi encontrado,

bem como as recomendações para os gestores e para a Diretoria; Preparação dos papéis de trabalho para auditoria externa e providência de qualquer auxílio que os auditores necessitem para completar a auditoria anual.

- b.** Orçamento: Coordenação de todo o processo de orçamento anual, incluindo a manutenção do orçamento da empresa e a transferência da informação final do orçamento para as demonstrações financeiras.
- c.** Contabilidade de custos: Coordenação da contagem do inventário físico periódico; Análise periódica e a alocação dos custos baseados no ABC – Custeio Baseado em Atividades; Efetuar revisões periódicas nos custos dos produtos em desenvolvimento utilizando os princípios do Target Costing (custo-alvo); Compilação e avaliação periódica dos custos do inventário.
- d.** Análise financeira: Comparação periódica dos resultados atuais do orçamento e comunicação das variações aos gestores, com as recomendações de melhoria; Revisão contínua das tendências de receitas e custos, como também a comunicação de tendências contrárias aos resultados para a Administração, com as recomendações de melhoria; Compilação periódica das estatísticas de previsão do ciclo de negócios e a comunicação desta informação aos gestores, juntamente com as previsões, para relatar o impacto nas operações da empresa; Cálculos periódicos dos padrões de performance financeira e a formulação de recomendações gerenciais baseada nos resultados.
- e.** Demonstrações financeiras: Preparação de todas as demonstrações financeiras, bem como as notas de rodapé; Preparação da análise interpretativa das demonstrações financeiras; Preparação e distribuição dos relatórios periódicos.
- f.** Ativos fixos: Auditoria anual dos ativos fixos para assegurar que todos os ativos registrados estão presentes; Registro periódico dos ativos fixos nas demonstrações financeiras, inclusive sua correta classificação no ativo e o método de depreciação utilizado.
- g.** Políticas e procedimentos: Criação e manutenção de todas as políticas e procedimentos relacionados com o controle dos ativos da empresa e transações financeiras; Treinamento do departamento pessoal para usar as políticas e procedimentos contábeis; Modificação das políticas existentes e procedimentos para atender os regulamentos governamentais.

- h.** Análise de processo: Revisão periódica de todos os processos envolvidos com análise financeira, para saber se eles podem ter melhores controles, menores custos e maior velocidade.
- i.** Armazenamento: Apropriada indexação, armazenamento e recuperação de todos os documentos contábeis; Planejamento e agendamento da destruição de documentos, de acordo com a política de guarda dos mesmos.
- j.** Preparação dos relatórios para imposto de renda: Tempestiva preparação e preenchimento das Declarações de Impostos, bem como a supervisão de todos os problemas relacionados com eles na empresa, também a condução de um programa de gerenciamento de tributos para providenciar políticas e procedimentos relacionados à obediência aos regulamentos dos Impostos.
- k.** Processamento das transações: Conclusão tempestiva de todas as transações contábeis nos intervalos e de maneira especificada pela política contábil e manuais de procedimentos; Apropriada conclusão de todas as transações autorizada pela Diretoria de acordo com os termos formulados nos contratos; Apropriada aprovação de todas as transações requeridas, como também o acordo com a política da empresa.

A ênfase desta vez não é da Controladoria em si, mas sim as funções do *controller* como o responsável pela execução das funções da Controladoria. Resumidamente, as funções são as seguintes:

a) A função de Planejamento: o objetivo da empresa é o lucro e o planejamento é necessário para atingi-lo. Então, a primeira função do *controller* no planejamento é identificar se o plano existente pode ser suportado por todos os níveis de gerenciamento. O plano normalmente é um plano geral da companhia e não um plano do *controller*, assim, a sua responsabilidade é a coordenação das diversas etapas, traduzindo o plano em termos financeiros e fazendo com que as partes envolvidas no plano trabalhem em harmonia de forma a atingir os objetivos. O *controller* atua assim, como um conselheiro e um coordenador, advertindo e sugerindo quando necessário;

b) A função do Controle: a função gerencial do controle é mensurar e corrigir a performance, ou seja, verificar se os objetivos e planos estão sendo cumpridos. Nesta função o *controller* auxilia, não de forma a exercer o controle, pois isto ele deve fazer somente dentro do seu próprio departamento (Controladoria), mas sim providenciando informações que serão utilizadas para atingir a performance requerida;

c) A função de Reportar: a função de relatar está intimamente ligada com o planejamento e o controle pois o relato é essencial para tornar o planejamento e controle efetivo. A função de relatar não é simplesmente apresentar tabulações. Esta função inclui a interpretação dos dados e tabelas, e a função do *controller* não se encerra até que o gestor compreenda os fatos ali relatados. A função de relatar é uma oportunidade para dar vida e significado às figuras;

d) A função Contábil: é esperado que o *controller* aplique, na prática, os princípios contábeis e as práticas dentro de sua companhia e que possa fornecer informações confiáveis, então, ele deve desenvolver e manter dados e procedimentos, incluindo adequado controle interno, que possam fornecer as condições financeiras da companhia e seus resultados;

e) Outras responsabilidades primárias: devido ao relacionamento estreito com os relatórios contábeis, entre outras razões, a função tributária usualmente está subordinada ao *controller*. O mesmo acontece com atividades de auditoria, por manter um relacionamento apropriado com os auditores independentes.

Embora algumas vezes a auditoria interna possa estar subordinada ao Diretor Executivo, o *controller* é frequentemente solicitado a manter contato com o auditor interno. Outro item importante trazido pelos autores é a utilização de **ferramentas de gestão** (grifo do autor) para o desenvolvimento das funções inerentes à Controladoria.

O *controller*, sob a exigência da Lei Sarbanes-Oxley, deve certificar-se para que a contabilidade esteja em conformidade com as operações e devidamente registrada no Sistema de Informação Contábil, a fim de que as demonstrações financeiras sejam corretamente publicadas. Observa-se que a valorização atual do *controller* é decorrência da necessidade das empresas de elaborar o planejamento estratégico e controlar seus custos, integrando as áreas da empresa para a congruência de objetivos.

### **2.3 A Controladoria e o *Controller* no contexto da Gestão em Saúde**

O governo brasileiro vem realizando ações no sentido de oferecer serviços de saúde de qualidade para toda a população. Entretanto, apesar dos esforços, ainda há diversos problemas no contexto sobre Gestão em Saúde. A complexidade do ambiente no qual se inserem as organizações em geral provoca uma demanda crescente por informações cada vez mais acuradas para a tomada de decisão. Para que as organizações hospitalares possam atuar nesse ambiente, é necessário que seus gestores busquem ferramentas de gestão que tenham comprovada eficácia no meio empresarial (ALEMI; SULLIVAN, 2007).

Naturalmente, quando se trata de qualidade em serviços de saúde, o controle de gestão em saúde é um fator fundamental para a eficiência de uma organização hospitalar. De acordo com a Organização Mundial de Saúde, a organização hospitalar foi definida como parte integrante de um sistema coordenado de saúde, cuja função é prestar à sociedade completa assistência no que se refere à saúde (OMS, 2008). No Brasil, as organizações desse setor vêm promovendo as mudanças necessárias para o desenvolvimento da função de prestação de serviços à sociedade e para promover a implementação das políticas de saúde definidas na Constituição Federal de 1988 (ARRETCHE, 2003).

É preciso lembrar que cada sistema de saúde é único e representa uma resposta muito específica de cada país ou sociedade ao problema de como garantir ou não que seus cidadãos tenham acesso a cuidados e a serviços de saúde, o que reflete na gestão de saúde do país como um todo através das instituições hospitalares, sejam elas públicas ou privadas.

Nos hospitais, a estrutura organizacional evidencia a maneira pela qual a organização define e divide as funções e as atribuições, além de demonstrar como essas atribuições são agrupadas e coordenadas (SOUZA et al., 2008). O modelo de gestão de um hospital, em suma, expressa na prática o objetivo de concretizar a sua missão, visão e valores, que se configuram de forma muito clara e abrangente, o qual somente é possível com a estruturação de um modelo de gestão que possa ser acompanhado e controlado por um excelente e eficaz processo de **Controladoria Hospitalar** (grifo do autor). Sua atuação, além de todas citadas nas seções anteriores neste trabalho, é encontrar problemas onde soluções podem ser arriscadas, ou seja, “o *controller* deve ser capaz de redefinir problemas de uma forma que torne possível alguma melhoria”, estando preocupado tanto com o planejamento como com a política de execução. Assim sendo, a tomada de decisões e a sua implementação visa alcançar os objetivos previamente aconselhados e estabelecidos.

No entanto, no campo da saúde as demandas da sociedade exigem decisões rápidas, ou até mesmo imediatas. Daí surge a defesa do método incremental, na medida em que, nele, as decisões são tomadas não segundo programas e seus objetivos previamente definidos, mas, sim, de acordo com problemas que necessitam de soluções imediatas. Já no método racional-compreensivo, a análise exige a adequação de meios e fins, o que é introduzido pela Controladoria.

Diante deste cenário foram introduzidas novas formas de gestão nas organizações estatais e privadas, que contam com o auxílio do departamento de Controladoria e da função do *controller*, que começam a atuar no processo de planejamento, controle, execução e acompanhamento das ações em saúde.

A concepção da controladoria hospitalar como uma unidade do processo de controle de gestão está firmada em uma visão ampla, ou mesmo holística do processo de gestão, com bases sólidas no sistema de informações contábeis, gerenciais e técnico-operacionais da assistência. A controladoria tem no modelo de gestão de entidade hospitalar ou de saúde uma concepção de interconexão lógica e operativa sobre uma mesma base de conceituação de integralidade organizacional.

Todos os aspectos e procedimentos na forma de planejar, executar e avaliar a entidade passam por esse processo de gestão estruturada, e com isso, o “estar no mundo da gestão hospitalar”, dando respostas as resiliências da entidade que envolve sistematicamente:

1. A existência de um planejamento estratégico com realinhamento de mercado e da própria organização;
2. A qualidade ou excelência das decisões (proatividade);
3. Grau de participação e de autonomia dos gestores no processo decisório;
4. Critérios de avaliação e desempenho;
5. Estilo gerencial: papéis e posturas.

A controladoria hospitalar no modelo de gestão tem ainda um papel fundamental no sentido de promover a aprendizagem e conseqüentemente o aperfeiçoamento do próprio modelo, do processo e das pessoas. Definido o modelo de gestão e adotado o estilo gerencial mais adequado, deve-se definir o processo de gestão com base nos elementos de planejamento, execução, controle e avaliação, levando-se para uma convergência do modelo decisório, definindo e traçando o caminho da decisão, bem como os instrumentos para aferição de sua performance.

O processo de gestão dentro deste contexto de Controladoria deve levar o processo de tomada de decisão visando à eficiência, eficácia e a efetividade, não sendo apenas um processo de metas e medidas de resultados de base contábil, mas, onde a efetividade no hospital, também, está relacionada ao grau de satisfação do cliente/usuário dos serviços, refletindo na qualidade percebida, o valor intangível dos serviços sob a ótica do cliente.

O resultado econômico certamente deve ser um tradutor da eficácia gerencial dentro desse processo decisório. Entretanto, essa análise não deve ser apenas na perspectiva financeira, mas no todo holístico da organização, em perfeita interconexão com outras perspectivas, incluindo a perspectiva social, do cliente, de processos e de aprendizado.

O núcleo ou unidade de Controladoria deve gerenciar esse conjunto holístico de instrumentos, indicadores e métricas de avaliação, e para isso, necessita envolver-se em todo

o processo, participando desde o planejamento estratégico, plano de ações, programas, e demais instrumentos em que se estabeleçam os objetivos e metas a serem atingidos.

Obviamente, o planejamento e orçamentos são peças de concepção deste caminho, mas a efetividade se dá através da execução e esta implica em envolvimento e participação, bem como, o emprego de métodos quantitativos e operacionais no processo de fazer acontecer, portanto, envolve a questão de comando, de coordenação do processo em si, e para isso, a Controladoria, com seus instrumentos, sinalizam para o gestor as melhores rotas.

No Brasil, alguns exemplos podem ser citados, como é o caso do Hospital Santa Teresa (HST), gerido pela Associação Congregação de Santa Catarina, de Petrópolis, que implantou, no início do mês de maio 2011, o setor de Controladoria. A unidade promove a gestão conjunta das áreas financeira, tesouraria, custos e contabilidade. Com o apoio administrativo, financeiro e contábil, as áreas de saúde realizam o cumprimento do ciclo de gestão com o planejamento. “Foi criado um sistema de informações gerenciais de base contábil que fornece todos os relatórios necessários para uma gestão segura”, explica o diretor executivo do HST, Vinícius Tadeu de Oliveira, em notícia publicada no site da Associação Congregação de Santa Catarina em junho de 2011. O projeto de implantação da Controladoria nasceu em 2009, quando o diretor executivo participava do Programa de Desenvolvimento de Líderes e Gestão de Negócios (PDLGN), promovido pela ACSC. O diretor ainda relata que a controladoria, enquanto unidade administrativa tem como especialidade a gestão econômica, funcionando como uma ferramenta de tomada de decisões. Isto implica em competência para estruturar modelos voltados para a identificação, acumulação, mensuração e informação sobre os eventos econômicos de unidades hospitalares, otimizando a atuação nos centros de custos (ao informar por meio de relatórios de resultados o valor dos procedimentos) e auxiliar no processo de gestão hospitalar.

Outro exemplo é o Hospital São Rafael na Bahia, que buscou garantir informações adequadas ao processo decisório corporativo por meio da controladoria, assessorando os gestores na busca da eficácia gerencial. Para um melhor resultado, o hospital optou por dividir a controladoria entre as áreas contábil financeira e a estratégica. “A controladoria funcionou como um despertador para soluções simples de problemas complicados”, avaliou o diretor administrativo e financeiro do hospital, Eduardo Queiroz, em notícia publicada no site Saúde Business em 2009. Uma das ferramenta operacionais utilizada pelo hospital é o BI (*Business Intelligence*). Estrategicamente, o sistema proporciona caminhos e uma melhor flexibilidade para que a instituição compile as informações registradas em todo a unidade.

No campo da saúde, as habilidades e a formação da força de trabalho, a estrutura organizacional complexa e a especificidade dos serviços prestados tornam efetivamente difícil o gerenciamento e o controle de todas as atividades envolvidas. Conforme Castelar, Mordelet e Grabois (2003), a combinação ótima dos recursos humanos, tecnológicos e financeiros deve ser um dos objetivos da organização, a fim de possibilitar o alcance de uma gestão eficiente e a prestação de serviços de qualidade. É necessária também a profissionalização da gestão hospitalar, qualificando-se os gestores dessas organizações como articuladores dos diferentes fatores que influenciam as atividades desenvolvidas, sejam estes internos (médicos, pessoal de enfermagem, pessoal administrativo, etc.), sejam externos (a comunidade, outras unidades de saúde, políticos, etc.) (GUPTILL, 2005).

Segundo Mishra e Vaysman (2001), informações sobre a gestão de organizações são um fator crítico para a avaliação do planejamento e para o controle operacional, além de subsidiar o processo decisório. Entretanto, a utilização de ferramentas para a gestão em hospitais requer cuidados adicionais e algumas adaptações, em razão da especificidade da prestação de serviços relacionados à promoção da saúde e do bem-estar dos pacientes.



A finalidade da atividade científica é a obtenção da verdade, por intermédio da comprovação de hipóteses, que por sua vez, são pontes entre a observação da realidade e a teoria científica, que explica a realidade (LAKATOS; MARCONI, 2001). Sendo assim, a metodologia utilizada para delineamento de uma pesquisa deve se basear em atividades sistemáticas e racionais, permitindo alcançar os objetivos propostos a partir do percurso metodológico adotado.

De acordo com Gil (2008, p. 8), pode-se definir método como um “caminho para se chegar a determinados fins, o qual é construído de acordo com o tipo de objeto a ser investigado e pela classe de proposições a se descobrir”. A seguir encontram-se detalhados os passos a serem percorridos para o alcance dos objetivos propostos neste trabalho monográfico.

A problemática que norteia esta pesquisa ancora-se na análise de aderência das instituições hospitalares à Controladoria e a função do *Controller* enquanto subsídio complementar ao processo de Gestão em Saúde.

### **3.1 O método da pesquisa**

Este trabalho constitui-se de uma pesquisa aplicada, que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais e o método de pesquisa adotado foi a descritiva/exploratória. Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 63), “para se realizar uma pesquisa, três elementos são imprescindíveis: a dúvida, o método, e a busca da resposta”. Alguns autores relatam que a busca da solução de um problema pode ser feita através de pesquisa bibliográfica a partir de referências teóricas publicadas sobre um determinado assunto, e a pesquisa descritiva, que trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade, através de um procedimento formal e do pensamento reflexivo, conhecendo a realidade, ou descobrindo verdades parciais.

Para o desenvolvimento da pesquisa, primeiramente foi realizado um estudo bibliográfico buscando responder aos inúmeros questionamentos que demandavam uma resposta. Este método é citado por Gil (1996, p. 48) como: “As pesquisas sobre ideologias, bem como aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”. Desta forma, dados secundários foram coletados por meio de pesquisa bibliográfica em livros, artigos, dissertações, teses e materiais disponíveis em sítios. No entanto, a pesquisa bibliográfica revelou-se insuficiente para as observações empíricas.

Neste trabalho monográfico, as respostas esperadas seriam aquelas que respondessem às perguntas: O gestor compreende o conceito de Controladoria? Há nas instituições hospitalares este departamento? Existem nas instituições hospitalares a função do *controller*? Quais as funções que ele desenvolve? E qual o grau de importância que é dado a Controladoria e ao *controller* como auxílio no processo de Gestão em Saúde?

Dada a natureza exploratória dos dados pesquisados, seguiu-se uma estratégia de pesquisa apoiada em um levantamento (*survey*). Este procedimento busca informação diretamente com um grupo de interesse a respeito dos dados que se deseja obter. Trata-se de um procedimento útil, especialmente em pesquisas exploratórias e descritivas (SANTOS, 1999). A pesquisa com *survey* pode ser referida como sendo a obtenção de dados ou informações sobre as características ou as opiniões de determinado grupo de pessoas, indicado como representante de uma população-alvo, utilizando um questionário como instrumento de pesquisa (FONSECA, 2002, p. 33).

Nesse tipo de pesquisa, o respondente não é identificável, portanto o sigilo é garantido. São exemplos desse tipo de estudo as pesquisas de opinião sobre determinado atributo, Este método, segundo Malhotra (2001, p. 179) "[...] se baseia no interrogatório dos participantes da pesquisa, através de perguntas que abordem o comportamento, atitude, intenções, características, entre outros aspectos".

Após o levantamento realizado através dos questionários aplicados, adotou-se o método descritivo. Segundo Gil (1996, p. 46) “as pesquisas descritivas são, justamente por serem exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática“. Esta é efetivamente a preocupação emergente: trazer os resultados obtidos com a pesquisa para a área de gestão em saúde, buscando soluções efetivas para a eficácia no processo decisório, não apenas das próprias instituições hospitalares, mas no contexto de saúde em âmbito regional. O que também estimula os acadêmicos interessados pela área a buscarem novos conhecimentos sobre Controladoria e a função do *controller*.

A pesquisa é qualificada de natureza quantitativa, o que significou traduzir opiniões e informações em números, para assim classificá-las e analisá-las.

A escolha das duas abordagens descritiva/exploratória e quantitativa é justificada pela presença de dois fenômenos que afetaram a investigação e a prática da análise de dados: (1) o recurso de programas de computadores, neste caso o Excel, o que facilitou a mensuração dos dados por intermédio de processos estatísticos e construção de gráficos demonstrativos; (2) o interesse pelos estudos relacionados à comunicação não verbal, que se materializou no conteúdo explorado nos questionários com relação ao tema em questão; (3) a inquietação com

relação ao tema abordado, por desconhecê-lo inicialmente na área de Administração; e (4) enxergar no tema abordado soluções para problemas locais no campo da Gestão em Saúde.

### 3.2 Universo e amostra

Considera-se universo ou população de uma pesquisa os elementos possuidores de determinadas características. A amostra, por outro lado, refere-se ao subconjunto de determinada população, sendo este considerado como parte representativa por estabelecer determinadas características da mesma. Para Gil (2008), é através da amostragem que se consegue obter um juízo sobre o total (universo ou população), mediante exame de apenas uma parte (amostra) selecionada por procedimentos científicos.

O universo deste estudo é composto por 10 (dez) hospitais gerais em Campina Grande-PB, sejam elas públicas, privadas, filantrópicas e/ou outras. Para efeito desta pesquisa, foi estabelecida uma amostra do tipo não-probabilística intencional, equivalente a 70% do universo considerado. O critério de inclusão/exclusão adotado para a seleção das 07 (sete) IHS aconteceu de acordo com o retorno dos questionários aplicados, conforme demonstra o quadro a seguir:

#### QUADRO 2. Descrição da amostra.

Nº	Nome da universidade
1	Hospital Antônio Targino
2	Hospital Clipsi
3	Hospital da FAP – Fundação Assistencial da Paraíba
4	Hospital Dr. Edgley
5	Hospital Universitário Alcides Carneiro
6	Clínica Santa Clara
7	SAS – Sistema de Assistência Social e de Saúde

Fonte: Dados obtidos através do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), 2015.

A escolha de 70% do universo para este trabalho se justifica devido à abrangência que a pesquisa se objetivou a alcançar, para que se impetrasse um resultado real e significativo com relação à problemática estudada. O tipo de instituição, caracterizado por ser geral e não especializado, se justifica pelo tipo de gestão que se pretendeu pesquisar, a gestão generalista com conhecimentos voltados a diversos tipos de serviços e áreas da saúde. Na discussão dos resultados, a ordem das IHS não segue a ordem do quadro 1, mantendo o caráter sigiloso da pesquisa em questão.

### 3.3 Procedimentos para coleta de dados

Como técnica de coleta de dados foi adotada o método de pesquisa de campo através da aplicação de questionários. “O questionário é a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com melhor exatidão o que se deseja” (CERVO; BERVIAN, 2002, p. 48). Como principal fonte de dados da pesquisa empírica, os questionários foram complementados e/ou confirmadas pela pesquisa bibliográfica.

O modelo utilizado é composto por dez perguntas, fechadas dicotômicas (visando rapidez e facilidade de aplicação, processo e análise; facilidade e rapidez no ato de responder; menor risco de parcialidade do entrevistador; apresentam pouca possibilidade de erros; e, são altamente objetivas) e abertas, permitindo-se a manifestação de opiniões e complementações de respostas que giram em torno do eixo central que é analisar a aderência das instituições hospitalares à Controladoria e a função do *controller* enquanto subsídio complementar ao processo de gestão em saúde e a percepção do gestor com relação à temática.

Os questionários foram endereçados a todas as instituições hospitalares de Campina Grande via e-mails, levantados pela pesquisadora através de contato telefônico, no mês de fevereiro de 2015. No encaminhamento do questionário constou a informação de que a pesquisa deveria ser respondida somente por aqueles que ocupassem cargos da alta administração da instituição e que, por conseguinte, estivessem envolvidos no processo decisório. Ressalta-se que os dados possuem caráter confidencial, participação voluntária e utilização dos resultados para fins acadêmicos.

A aplicação de questionário favorece a descrição verbal do indivíduo para obtenção de informações quanto aos estímulos ou experiências a que o mesmo está exposto, como também para conhecer detalhes de comportamento da instituição com relação ao tema sugerido. Sendo possível aplicá-lo em um grande número de organizações/pessoas ao mesmo tempo e possibilitar uma grande abrangência de área, em que a natureza impessoal, a padronização das frases, a ordem das perguntas e as instruções para registro de respostas presentes asseguram certa. O detalhamento desta técnica será explicado no tópico de tratamento e análise dos dados, a seguir.

### 3.4 Tratamento e análise dos dados

O objetivo da pesquisa é analisar a compreensão que os gestores em saúde têm sobre a Controladoria e a função do *controller* e o grau de importância que é oferecido, para isso a

pesquisa percorreu sobre questões de como as instituições estão em sua situação atual (crise, mudanças ‘reengenharia’, estagnação, consolidação e/ou expansão) e sua natureza (pública, privada, filantrópicas e/ou outras), para que depois fosse adentrado as perguntas que de fato nortearam a pesquisa, procurando analisar a compreensão dos gestores com relação aos conceitos de Controladoria e a função do *controller*.

Primeiramente definiu-se o tamanho da empresa através do nº de funcionários e posteriormente as respostas deram subsídio para analisar se as instituições possuíam o departamento de Controladoria e a função *controller*, qual o grau de importância era atribuído (mesmo que não possuíssem o departamento), se almejavam possuir o departamento e a função, quais funções atribuíam ao *controller* e de que forma a Controladoria e o *controller* contribuem no processo de Gestão em Saúde.

Diniz (2008, p. 57) define este momento como sendo um processo de análise horizontal (articulação e combinação dos dados), interpretação e de inferência sobre as informações contidas nos dados dos questionários, tentando desvendar a informação latente, iluminado pelos referenciais teóricos.

A análise quantitativa se deu através da estatística descritiva, utilizando a porcentagem, ou seja, diante da impossibilidade de manter todas as outras possíveis causas constantes (ou isoladas), admite todas as causas presentes e, variando-as, registra estas variações procurando determinar que influência cada componente exerce no resultado final. O método utilizou números para descrever fatos e objetiva a organização, resumo e simplificação de informações mais complexas, e a análise e interpretação dos dados disponíveis, com a finalidade de tornar mais fáceis de entender, relatar e discutir os fenômenos em estudo.

Com esta finalidade, os dados foram interpretados sobre duas dimensões: qual a natureza, porte e situação das instituições hospitalares em Campina Grande e como a Controladoria e o *controller* são compreendidos como ferramenta de subsídio no processo de gestão. Essa correlação apenas foi concretizada através da técnica de indução, método proposto pelos empiristas Bacon, Hobbes, Locke e Hume. Considera que o conhecimento é fundamentado na experiência, não levando em conta princípios preestabelecidos. No raciocínio indutivo a generalização deriva de observações de casos da realidade concreta. As constatações particulares levaram à elaboração de generalizações, que pôde auxiliar, no final deste trabalho, a formação de uma visão crítica/analítica sobre o resultado da pesquisa.

O primeiro passo foi transcrever integralmente as respostas dos questionários em um programa de edição de planilhas – Excel, de forma a dividi-los de acordo com as perguntas

contidas no instrumento de coleta. O processo de divisão teve como propósito facilitar o manuseio destes dados, que apesar de serem, em sua maioria, bem objetivos, caracteriza-se por uma complexidade de informações bastante vasta.

Os resultados estão retratados por assunto, nas tabelas, gráficos e explicações dadas nos tópicos de descrição e análise dos resultados. Com base nos assuntos estabelecidos, buscou-se inferir ou ressaltar de maneira lógica conhecimentos sobre a aderência ou não das instituições hospitalares em possuir uma Controladoria e a função do *controller*, e se essa presença ou ausência afeta o processo de gestão positiva ou negativamente quanto aos desafios impostos à área de saúde no contexto atual.

### **3.5 Limitações da pesquisa**

Como limitações da pesquisa pode-se destacar o tempo destinado ao Trabalho de Conclusão de Curso, que no caso deste trabalho, restringiu a pesquisa, uma vez que a temática escolhida é bastante complexa e necessita de um tempo maior para que pudesse alcançar resultados mais elaborados.

Nesta mesma direção, o fato de conciliar o horário de trabalho com o tempo destinado a pesquisa tornou o trabalho um pouco mais árduo. No entanto, esforços foram feitos para que fossem alcançados os objetivos propostos de modo satisfatório.

O público alvo desta pesquisa também foi uma limitação, tendo em vista que, por se tratar de cargos da alta administração, a maioria dos questionários só pôde ser respondida com a presença pessoal da pesquisadora junto aos gestores, que se deteve a explicar e justificar a finalidade da pesquisa.



---

**DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Neste capítulo, o objetivo é analisar a compreensão que os gestores em saúde têm sobre a Controladoria e a função do *controller* e o grau de importância que é oferecido. Primeiramente, procurou-se caracterizar as instituições, definindo o tamanho da empresa, natureza e a percepção do gestor diante da situação atual na qual vivencia a instituição.

Em um segundo momento, buscou-se delinear se os gestores compreendem o conceito de Controladoria, se possuem ou almejam possuir o departamento de Controladoria e qual o grau de importância que atribuem à temática em questão. Logo após, avalia-se a percepção dos gestores sobre a compreensão da função do *controller* nas organizações, se existe esta função no quadro de funcionários da instituição e quais funções são atribuídas a este profissional. Algumas perguntas admitiam respostas abertas sendo que os concisos comentários feitos pelos gestores foram analisados no item correspondente. Os resultados estão retratados por assunto, nas tabelas, gráficos e explicações com base de análise na literatura pertinente nos tópicos a seguir.

#### **4.1 Cenário da Saúde em Campina Grande-PB**

O município de Campina Grande está localizado na Microrregião Campina Grande e na Mesorregião Agreste Paraibano do Estado da Paraíba. Sua Área é 594 km<sup>2</sup> representando 1.0996% do Estado, 0.0399% da Região e 0.0073% de todo o território Brasileiro (IBGE, 2015). O acesso é feito, a partir de João Pessoa, pela rodovia BR 230. O município foi criado em 1788, cuja população atual é de 402.912 habitantes (números estimados para 2014). Seu Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é de 0.721, segundo o Atlas de Desenvolvimento Humano/PNUD (2000), possuindo IDHM Renda de R\$ 630,03 *per capita*.

Nas articulações entre as instituições encontra-se o convênio de cooperação com entidades públicas nas áreas de educação, saúde, assistência e desenvolvimento social, direito de crianças e adolescentes, emprego/trabalho, turismo, cultura, habitação, meio ambiente, transportes, desenvolvimento urbano e desenvolvimento econômico. Também mantém convênios de parcerias com empresas privadas nas áreas de educação, emprego/trabalho, turismo e cultura, e o apoio de entidades privadas ou da comunidade nas áreas de saúde, direito de crianças e adolescentes, emprego/trabalho, turismo, cultura, meio ambiente e desenvolvimento econômico.

No tocante a saúde, existem atualmente 2.884 leitos hospitalares cadastrados, sendo 2.272 em estabelecimentos de saúde do SUS e 612 não-SUS (CNES, 2015). O município

possui 590 estabelecimentos de saúde cadastrados e atuantes no Estado da Paraíba, segundo demonstra a tabela a seguir:

**TABELA 1. Comparativo dos estabelecimentos de saúde em Campina Grande com relação ao município de João Pessoa e ao Estado da Paraíba.**

CÓD	DESCRIÇÃO	PARAÍBA	JOÃO PESSOA	JOÃO PESSOA / PARAÍBA (%)	CAMPINA GRANDE	CAMPINA / PARAÍBA (%)
1	POSTO DE SAUDE	256	1	0,39%	2	0,78%
2	CENTRO DE SAUDE/UNIDADE BASICA	1285	119	9,26%	79	6,15%
4	POLICLINICA	101	7	6,93%	15	14,85%
5	HOSPITAL GERAL	106	15	14,15%	10	9,43%
7	HOSPITAL ESPECIALIZADO	41	25	60,98%	7	17,07%
15	UNIDADE MISTA	32	2	6,25%	1	3,13%
20	PRONTO SOCORRO GERAL	2	0	0,00%	0	0,00%
21	PRONTO SOCORRO ESPECIALIZADO	6	4	66,67%	2	33,33%
22	CONSULTORIO ISOLADO	1295	758	58,53%	298	23,01%
32	UNIDADE MOVEL FLUVIAL	0	0	0,00%	0	0,00%
36	CLINICA/CENTRO DE ESPECIALIDADE	694	316	45,53%	62	8,93%
39	UNIDADE DE APOIO DIAGNOSE E TERAPIA (SADT ISOLADO)	407	60	14,74%	72	17,69%
40	UNIDADE MOVEL TERRESTRE	35	0	0,00%	1	2,86%
42	UNIDADE MOVEL DE NIVEL PRE-HOSPITALAR NA AREA DE URGENCIA	188	33	17,55%	18	9,57%
43	FARMACIA	60	6	10,00%	1	1,67%
50	UNIDADE DE VIGILANCIA EM SAUDE	154	4	2,60%	3	1,95%
60	COOPERATIVA	7	5	71,43%	2	28,57%
61	CENTRO DE PARTO NORMAL - ISOLADO	0	0	0,00%	0	0,00%
62	HOSPITAL/DIA – ISOLADO	8	3	37,50%	4	50,00%

64	CENTRAL DE REGULACAO DE SERVICOS DE SAUDE	22	2	9,09%	0	0,00%
67	LABORATORIO CENTRAL DE SAUDE PUBLICA LACEN	3	0	0,00%	1	33,33%
68	SECRETARIA DE SAUDE	222	8	3,60%	1	0,45%
69	CENTRO DE ATENCAO HEMOTERAPIA E OU HEMATOLOGICA	8	1	12,50%	1	12,50%
70	CENTRO DE ATENCAO PSICOSSOCIAL	97	5	5,15%	6	6,19%
71	CENTRO DE APOIO A SAUDE DA FAMILIA	138	0	0,00%	0	0,00%
72	UNIDADE DE ATENCAO A SAUDE INDIGENA	4	1	25,00%	0	0,00%
73	PRONTO ATENDIMENTO	15	2	13,33%	1	6,67%
74	POLO ACADEMIA DA SAUDE	60	1	1,67%	0	0,00%
75	TELESSAUDE	1	1	100,00%	0	0,00%
76	CENTRAL DE REGULACAO MEDICA DAS URGENCIAS	9	2	22,22%	1	11,11%
77	SERVICO DE ATENCAO DOMICILIAR ISOLADO(HOME CARE)	1	0	0,00%	1	100,00%
78	UNIDADE DE ATENCAO EM REGIME RESIDENCIAL	1	0	0,00%	1	100,00%
79	OFICINA ORTOPE dica	0	0	0,00%	0	0,00%
80	LABORATORIO DE SAUDE PUBLICA	15	2	13,33%	0	0,00%
81	CENTRAL DE REGULACAO DO ACESSO	23	0	0,00%	0	0,00%
82	CENTRAL DE NOTIFICACAO, CAPTACAO E DISTRIB DE ORGAOS ESTADUAL	0	0	0,00%	0	0,00%
<b>TOTAL</b>		<b>5296</b>	<b>1383</b>	<b>26,11%</b>	<b>590</b>	<b>11,14%</b>

Fonte: Relatórios por tipo de estabelecimento extraído no CNES (2015).

A tabela 1 mostra o comparativo entre Campina Grande e a capital do Estado, a cidade de João Pessoa. Em relação ao Estado da Paraíba, Campina possui 11,14% dos estabelecimentos de saúde e João Pessoa 26,11%, proporcionalmente ao número de habitantes que é de 702.235 habitantes. O município de Campina vem se destacando ao longo dos últimos 40 anos como cidade-pólo de saúde do Estado, destinando serviços de alta e média complexidade, bem como serviços ambulatoriais prestados a toda a região, conforme tabela a seguir:

**TABELA 2. Comparativo por nível de complexidade dos estabelecimentos de saúde no município de Campina Grande-PB.**

DESCRIÇÃO	JOÃO PESSOA	CAMPINA GRANDE
05--Baixa - M1 e M2--Estabelecimento de Saúde que realiza além dos procedimentos previstos nos de níveis de hierarquia 01 e 02, efetua primeiro atendimento hospitalar, em pediatria e clínica médica, partos e outros procedimentos hospitalares de menor complexidade em clínica médica, cirúrgica, pediatria e ginecologia/obstetrícia;	2	1
03--Media - M2 e M3--Estabelecimento de Saúde ambulatorial que realiza procedimentos de Média Complexidade definidos pela NOAS como de 2º nível de referência - M2.e /ou de 3º nível de referência – M3;	169	204
07--Media - M3--Estabelecimento de Saúde que realiza procedimentos hospitalares de média complexidade. Realiza procedimentos previstos nos estabelecimentos de níveis de hierarquia 02 e 03, abrangendo SADT ambulatorial de alta complexidade;	8	1
06--Media - M2 e M3--Estabelecimento de Saúde que realiza procedimentos previstos nos de níveis de hierarquia 02 e 03, além de procedimentos hospitalares de média complexidade. Por definição enquadram-se neste nível os hospitais especializados;	11	8
08--Alta HOSP/AMB--Estabelecimento de Saúde que realiza procedimentos de alta complexidade no âmbito hospitalar e ou ambulatorial;	27	14
04--Alta AMB--Estabelecimento de Saúde ambulatorial capacitado a realizar procedimentos de Alta Complexidade definidos pelo Ministério da Saúde;	85	36
01--PAB-PABA--Estabelecimento de Saúde ambulatorial que realiza somente Procedimentos de Atenção Básica – PAB e ou Procedimentos de Atenção Básica Ampliada definidos pela NOAS;	448	156
02--Media - M1--Estabelecimento de Saúde ambulatorial que realiza procedimentos de Média Complexidade definidos pela NOAS como de 1º nível de referência – M1.	565	122
EM BRANCO	68	48
<b>TOTAL</b>	<b>1383</b>	<b>590</b>

Fonte: Relatórios por nível de hierarquia dos serviços de saúde extraído no CNES (2015).

Conforme os números demonstrados na tabela acima, ainda proporcionalmente ao número de habitantes de cada cidade, Campina Grande demonstra destaque na prestação de serviços de alta complexidade no âmbito hospital ou ambulatorial possuindo 51% da

capacidade do município de João Pessoa neste mesmo aspecto. Na média complexidade onde realiza procedimentos definidos pela NOAS como de 2º nível de referência - M2.e /ou de 3º nível de referência, Campina Grande é referência no Estado da Paraíba possuindo o maior número de estabelecimentos nesta categoria.

De acordo com a esfera administrativa, tem-se em Campina Grande a seguinte subdivisão:

**TABELA 3. Comparativo por esfera administrativa dos estabelecimentos de saúde no município de Campina Grande-PB.**

Código	Descrição	JOÃO PESSOA	CAMPINA GRANDE
1	FEDERAL	3	1
2	ESTADUAL	31	16
3	MUNICIPAL	176	139
4	PRIVADA	1173	434
<b>TOTAL DE PUBLICOS</b>		210	156
<b>TOTAL DE PRIVADOS</b>		1173	434
<b>TOTAL</b>		<b>1383</b>	<b>590</b>

Fonte: Relatórios por esfera administrativa dos serviços de saúde extraído no CNES (2015).

De certo, há uma concentração do número de estabelecimentos na esfera privada, representando 73% no município de Campina Grande com relação ao número total de estabelecimentos. No entanto percebe-se que a concentração de serviços privados é ainda maior na cidade de João Pessoa, alcançando 84% do número total, em sua maioria serviços especializados. A prestação de serviços relacionados à esfera pública, proporcionalmente ao número de habitantes e de estabelecimentos de saúde de cada cidade, é mais representativa na cidade de Campina Grande, possuindo 27%, enquanto João Pessoa possui 16%.

Com relação a natureza dos estabelecimentos de saúde, tem-se a seguir a tabela 4:

**TABELA 4 . Comparativo por natureza dos estabelecimentos de saúde no município de Campina Grande-PB.**

Código	Descrição	JOÃO PESSOA	CAMPINA GRANDE
1	ADMINISTRACAO DIRETA DA SAUDE (MS,SES e SMS)	202	142
2	ADMINISTRACO DIRETA DE OUTROS ORGAOS (MEC,MEEx,Marinha,etc)	1	1
3	ADMINISTRACAO INDIRETA – AUTARQUIAS	2	6
4	ADMINISTRACAO INDIRETA - FUNDAÇÃO PUBLICA	0	1
5	ADMINISTRACAO INDIRETA - EMPRESA PUBLICA	5	5
6	ADMINISTRACAO INDIRETA - ORGANIZACAO SOCIAL PUBLICA	0	1
7	EMPRESA PRIVADA	1143	422
8	FUNDACAO PRIVADA	5	1
9	COOPERATIVA	7	2

<b>10</b>	SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO	6	0
<b>11</b>	ENTIDADE BENEFICENTE SEM FINS LUCRATIVOS	11	6
<b>13</b>	SINDICATO	1	3
<b>TOTAL</b>		<b>1383</b>	<b>590</b>

Fonte: Relatórios por natureza dos estabelecimentos de saúde extraídos no CNES (2015).

No demonstrativo por natureza, Campina Grande destaca-se na administração indireta por meio das autarquias, fundações públicas, empresas públicas e OS, possuindo 13 (treze) estabelecimentos nesta categoria, enquanto João Pessoa possui 7 (sete) estabelecimentos.

O intuito de demonstrar todos os dados acima é de despontar a importância da cidade de Campina Grande no campo da saúde na Paraíba, sendo João Pessoa utilizada como base de comparação para a demonstração do que se pretendeu destacar. Sendo assim, o planejamento e as decisões formados neste polo, influenciam não apenas a própria cidade, mas toda a região de saúde, o que deve considerado quando se pretende analisar ferramentas que subsidiam o processo de gestão hospitalar.

Neste ponto, pode-se destacar que em meio a notoriedade que Campina Grande possui em relação à quantidade de estabelecimentos de saúde, algumas notícias revelaram pontos de crise nos serviços prestados nos últimos 3 anos. A crise financeira afetou dois importantes hospitais de Campina Grande que atendem aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS). Segundo o portal de notícias PBAgora (2013), o Hospital Pedro I e o Antônio Targino começaram 2013 com muita dificuldade para garantir um bom atendimento a seus pacientes. O Pedro I correu o risco de paralisar suas atividades e outros hospitais conveniados ao SUS também podem paralisar as suas atividades. O diretor do Hospital José Targino também disse que os médicos ortopedistas e traumatologistas também estavam ameaçando suspender os serviços devido a falta de pagamento dos serviços efetuados. "A verba do SUS é muito pequena e não cobre a demanda" disse. De acordo com o diretor, o Antônio Targino a dívida no Antônio Targino, chega a R\$ 1,5 milhão. Os recursos segundo ele, teriam sido liberados mais a atual secretaria de Saúde não repassou para o Hospital por não reconhecer o débito. No total, o débito com todos os hospitais da rede privada ultrapassa os R\$ 6 milhões. O índice de inadimplência e o valor de glosas (tanto na rede privada quanto pública) são elevadíssimos chegando a 15% do valor dos serviços prestados.

Outra notícia foi divulgada neste ano, pela Federação Brasileira de Hospitais (FBH), a jornalista Michelle Farias retratou que apesar de o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB) investigar várias irregularidades em processos distintos, constatar a contratação precária de servidores 'codificados', além de não ter decidido ainda sobre a

constitucionalidade da atuação de organizações sociais na saúde, o Pleno do Tribunal já tem três votos favoráveis à aprovação com ressalvas da prestação de contas do exercício financeiro de 2012 da Secretaria de Estado da Saúde, sob a responsabilidade de Waldson de Souza, ex-secretário da pasta e atualmente secretário de Desenvolvimento e Articulação Municipal. O julgamento foi iniciado na sessão de ontem, mas foi adiado por pedido de vista do conselheiro Fernando Catão.

Além das irregularidades já citadas, no exercício financeiro de 2012, a auditoria do TCE constatou acumulação de cargos, despesas de R\$ 4,5 milhões a título de adiantamento; medicamentos vencidos no valor de R\$ 28 mil; adiantamento sem prestação de contas no valor de R\$ 1,1 milhão; despesas de R\$ 3,5 milhões para aquisição de cartilhas sobre a dengue, que está sob investigação em processo distinto; gastos de R\$ 18 milhões com cooperativas médicas e discrepância entre o número de servidores constantes na folha de pagamento da secretaria e as informações inseridas no sistema do TCE.

Na apreciação das contas, o conselheiro Arnóbio Viana destacou os problemas decorrentes da centralização dos atendimentos nos grandes centros urbanos, a exemplo dos trâmites burocráticos para que ambulância de municípios do interior transfiram pacientes para outras cidades.

No Portal S1, uma terceira notícia anuncia ainda em janeiro de 2015, um corte de R\$ 80,8 milhões no orçamento da Secretaria de Estado da Saúde para este ano. O montante foi remanejado para o Tribunal de Justiça da Paraíba (TJPB) e Ministério Público da Paraíba (MPPB) no projeto retificado da Lei Orçamentária Anual (LOA) 2015, debatido em audiência pública realizada ontem na Assembleia Legislativa da Paraíba (ALPB). O governo do Estado retirou recursos, por exemplo, dos Hospitais de Emergência e Trauma de João Pessoa e Campina Grande. Apesar do corte, no entanto, o orçamento da saúde para este ano (R\$ 1,340 bilhão) ainda é superior ao de 2014 (R\$ 1,062 bilhão), conforme dados do quadro de detalhamento da despesa (QDD). A maior redução ocorreu no montante previsto para projetos de atenção à Saúde Preventiva e Curativa, cujo corte chegou a R\$ 30,5 milhões.

Neste cenário, as expectativas da aderência da Controladoria e da função do *controller* nas instituições hospitalares traz à tona uma nova discussão sobre uma ferramenta de gestão que minimize os gargalos encontrados na saúde local, para que os gestores possam obter um melhor acompanhamento, planejamento e controle das decisões tomadas no dia-a-dia, podendo enxergar um pouco mais além das decisões imediatistas, vislumbrando alternativas eficazes e menos paliativas; e, que em seu labor diário, transcenda o mero alvo de apenas não só decidir os processos organizacionais, mas transformá-lo.

## 4.2 Caracterização das Instituições Hospitalares Pesquisadas

Os primeiros questionamentos tiveram como propósito identificar o porte das instituições pelo número de funcionários que possuem para a prestação do serviço em saúde (segundo critérios utilizados pelo Sebrae e IBGE), descrição da natureza jurídica e relatos sobre a situação econômica que as instituições estão vivenciando no atual momento. Compilados os dados, tem-se uma breve caracterização do serviço em saúde em Campina Grande e possíveis respostas para o resultado final desta pesquisa.

Para manter o sigilo das informações fornecidas, trataremos cada instituição hospitalar por I.H 1, I.H 2 e etc.

### 4.2.1 Porte das IHS

Quanto ao porte das IHS instaladas em Campina Grande, o critério usado para determinar a classificação das empresas quanto ao porte foi o número de empregados. De acordo com o SEBRAE, empresa de grande porte é aquela com 500, ou mais empregados, na indústria e com 100, ou mais empregados, no comércio ou no setor de serviços. De acordo com a amostra pesquisada, têm-se as seguintes informações na Tabela 5:

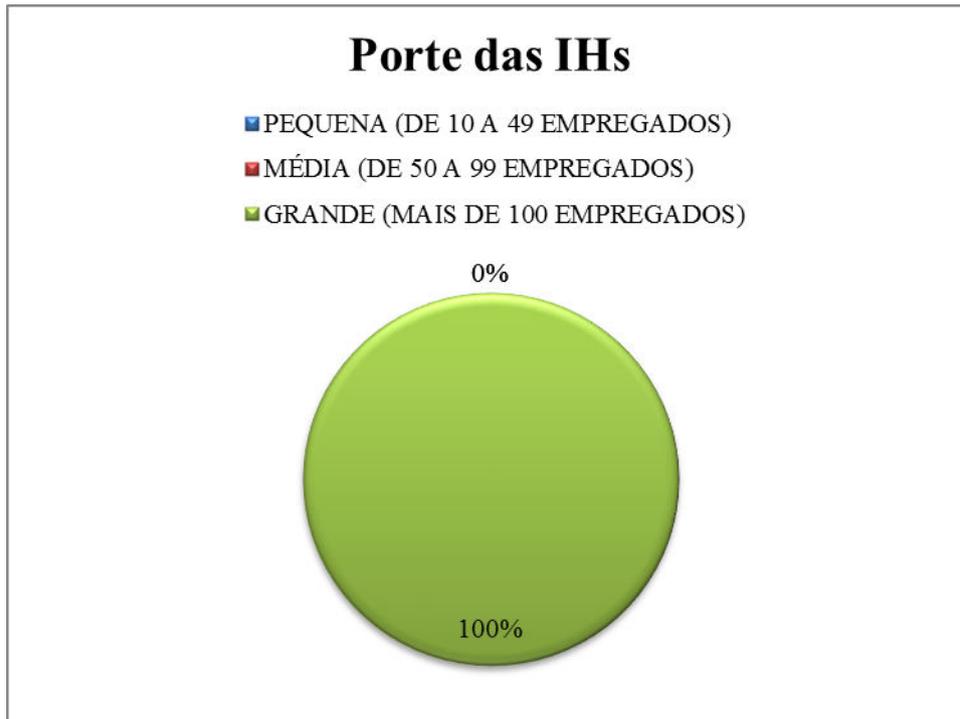
**TABELA 5. Porte das instituições hospitalares.**

<b>PORTE DA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR (EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO)</b>	<b>PEQUENA (DE 10 A 49 EMPREGADOS)</b>	<b>MÉDIA (DE 50 A 99 EMPREGADOS)</b>	<b>GRANDE (MAIS DE 100 EMPREGADOS)</b>
I.H.1 – 310 empregados	-	-	X
I.H.2 – 380 empregados	-	-	X
I.H.3 – 382 empregados	-	-	X
I.H.4 – 390 empregados	-	-	X
I.H.5 – 251 empregados	-	-	X
I.H.6 – 724 empregados	-	-	X
I.H.7 – 320 empregados	-	-	X

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 1 visualiza as respostas da tabela 5.

**GRÁFICO 1. Porte das instituições hospitalares.**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

De acordo com os dados, as instituições hospitalares de Campina Grande são, de acordo com os dados compilados na pesquisa realizada, de grande porte (100%) e abarcam um vultoso número de empregados na área de saúde, oriundos da geração de emprego e do desenvolvimento de pesquisa em saúde na própria cidade e de várias cidades da região. Por esta razão é considerada um polo de serviços em saúde para o Estado da Paraíba. Daí sua importância no debate com relação à Controladoria e a presença do *controller* nestas instituições, versando sobre a qualidade do serviço prestado, planejamento, controle e a sua abrangência em termos regionais, bem como na geração de emprego, renda e P&D. Nesse sentido, percebe-se que o *controller*, tem seu papel fundamental na formulação e no controle do planejamento estratégico da empresa, uma vez que ele fornece aos gestores os dados necessários da instituição e seu desempenho no setor possibilitando a análise das forças e fraquezas e auxiliando na formulação das estratégias de desenvolvimento na região como um todo.

#### 4.2.2 Situação das IHS

A criação de instrumentos destinados à melhoria da qualidade da assistência na saúde tornou-se um fenômeno universal, deixando de ser um mero conceito teórico para ser uma

realidade cuja essência é garantir a sobrevivência das empresas deste setor. Buscando adequar-se às mudanças vividas pela sociedade contemporânea e, ao mesmo tempo, atender às demandas de uma clientela cada vez mais exigente, gestores dos serviços de saúde têm adotado novas posturas que impõem o incremento do nível de qualidade e o alcance de escalas de atendimento em grandes proporções.

Esse movimento em busca da qualidade e de um custo-benefício gerado entre paciente & hospital, reflete a necessidade de mudanças fundamentais e faz com que os gestores passem a ajuizar em que momento a unidade hospitalar está vivenciando, para que após isso possa considerar a necessidade de desenvolvimento de estratégia de incremento de algumas soluções, a exemplo, a implantação de um departamento de Controladoria. No caso das instituições hospitalares situadas em Campina Grande, de acordo com a percepção dos gestores, têm-se as seguintes informações contidas na Tabela 6:

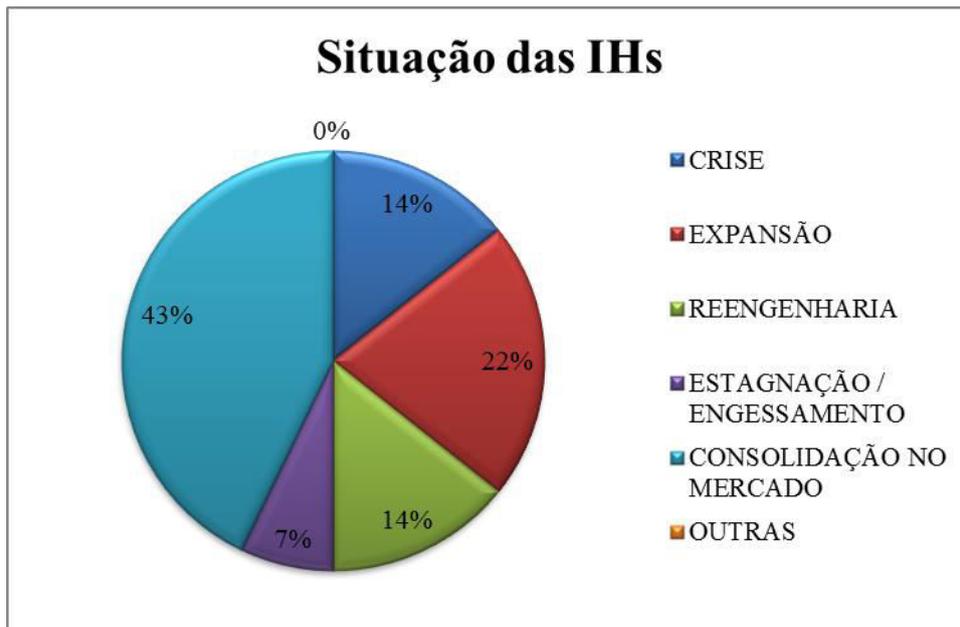
**TABELA 6. Situação atual da IHS no município de Campina Grande – PB.**

SITUAÇÃO DA EMPRESA	CRISE	EXPANSÃO	REENGENHARIA	ESTAGNAÇÃO / ENGESSAMENTO	CONSOLIDAÇÃO NO MERCADO	OUTRAS
I.H.1	-	X	-	-	X	-
I.H.2	-	-	-	-	-	-
I.H.3	X	X	-	-	X	-
I.H.4	-	X	X	X	X	-
I.H.5	-	-	-	-	X	-
I.H.6	-	-	-	-	X	-
I.H.7	X	-	X	-	X	-

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 2 visualiza as respostas da tabela 6.

**GRÁFICO 2. Situação atual das instituições hospitalares.**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

Apesar da IH 2 não oferecer resposta, para que não fosse exposta sua situação econômica atual, nas outras 06 (seis) instituições, os gestores informam que, em sua maioria, as instituições hospitalares passam um momento de consolidação dos serviços em saúde no mercado (43% das respostas). Este é o retrato das empresas em saúde, ainda consideradas jovens, buscando manter-se firme na competitividade de mercado, buscando uma melhor qualificação na prestação do serviço.

Dessas instituições que estão se consolidando no mercado, em torno de 50% destas, estão em momento de expansão de suas atividades. Estes dados retratam que apesar de algumas afirmarem que a saúde no município de Campina Grande passa por uma crise geral, outras afirmam ser apenas uma crise “pontual”, atingindo um setor propriamente dito, em especial as entidades prestadoras de serviço público.

Pode-se perceber ainda a contrariedade de percepções. A exemplo a IH 4, que de acordo com os dados, vivencia quatro momentos diferentes: expansão, reengenharia, estagnação e consolidação no mercado. Outro caso a se questionar é o caso da IH 3, que em crise, vivencia um momento de expansão.

É neste aspecto que é importante enfatizar a importância da aderência das instituições hospitalares à Controladoria e a função do *controller*, pois os gestores de fato, ainda possuem **pouca noção de gestão** (grifo do autor), principalmente no campo da saúde. Esta observação faz com que decisões tomadas neste ramo, não tenham um suporte de informações necessário

e seguro; e; sem base informacional/gerencial, decisões aleatórias tomadas a partir da emergência de certas situações, sem planejamento e acompanhamento, tornem, ao longo do tempo, ineficaz o processo de desenvolvimento em saúde na região.

#### 4.2.3 Natureza jurídica das IHS

A natureza jurídica de cada unidade hospitalar retrata os seus interesses, fins e meios próprios, reflete a sua missão e visão no mercado. Para entender o processo de gestão e a forma como são conduzidas as decisões, planejamento e controle é preciso conhecer a natureza jurídica de cada instituição hospitalar. Nesta perspectiva, tem-se os seguintes dados na tabela 3.:

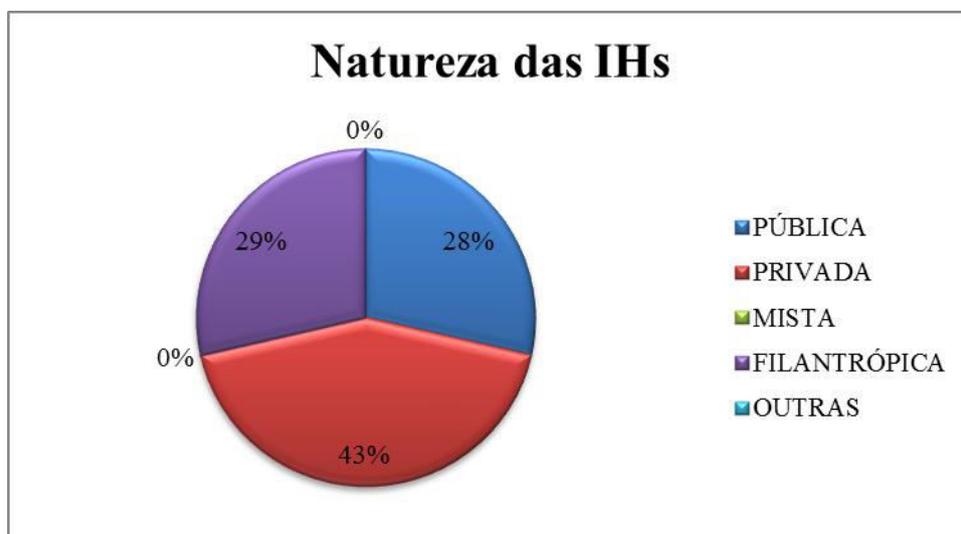
**TABELA 7. Natureza das IHS pesquisadas.**

NATUREZA	PÚBLICA	PRIVADA	MISTA	FILANTRÓPICA	OUTRAS
I.H.1		X			
I.H.2		X			
I.H.3				X	
I.H.4		X			
I.H.5	X				
I.H.6	X				
I.H.7				X	

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 3 visualiza as respostas da tabela 7.

**GRÁFICO 3. Natureza das IHS pesquisadas.**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico demonstra que das 07 (sete) instituições pesquisadas, 02 (28%) são públicas, 03 (43%) são particulares e 02 (28%) são filantrópicas, elevando a pesquisa a um grau equilibrado sobre a percepção dos gestores sobre as três esferas: saúde pública, particular e filantrópica.

Na área de saúde pública, percebe-se que a qualidade na prestação do serviço prestado é um movimento incipiente no Brasil. Insuficiência de recursos para investimentos e melhorias, mas também falta de eficácia e efetividade, frágil acolhimento dos usuários, baixo impacto das ações de saúde sobre os problemas da população, todos esses se constituem ainda problemas evidentes. Torna-se extremamente necessário e urgente apontar possibilidades de intervenção nesta realidade. Não basta melhorar o financiamento na saúde, é preciso corrigir os procedimentos organizacionais para reduzir custos, eliminar desperdícios, retrabalho, e reduzir a variabilidade nos processos de trabalho, bem como o inchaço da máquina pública.

Neste sentido, o que deve mover a administração nas instituições hospitalares públicas é a boa utilização do orçamento, e não o aumento de “lucro”. Sendo assim, a área de saúde pública é um ambiente único e desafiador para implantar mudanças na forma de gestão, principalmente no que concerne a área de Controladoria, onde a maioria só possui este departamento totalmente ligado diretamente aos governos, sejam eles municipais, estaduais ou federais, em geral, externos à instituição e sem o acompanhamento diário da realidade.

No caso de Campina Grande, a pesquisa traz à tona a mudança de gestão das unidades hospitalares, o processo de **municipalização dos serviços em saúde** (grifo do autor). Três unidades hospitalares passam por este processo, o que recai sobre o seguinte debate: será que unidades hospitalares privadas, em termos de gestão, não estão conseguindo manter-se no mercado por falta de suporte, acompanhamento, planejamento e controle administrativo? O processo de municipalização é de fato uma solução eficaz?

Estas indagações não podem ser respondidas por este estudo, mas permitiu alinhar ao próximo passo, que é analisar como a Controladoria e a função do *controller* atuam nestas instituições e quais as percepções dos gestores com relação à temática. Estas questões alicerçam e refletem possíveis respostas para algumas inquietações com relação aos serviços de saúde oferecidos na região.

### **4.3 A Controladoria nas Instituições Hospitalares**

Neste assunto, serão analisados os dados que se referem à percepção do gestor quanto à Controladoria nas instituições hospitalares no processo de gestão organizacional. A

Controladoria, neste aspecto, será avaliada quanto ao seu caráter interno, ou seja, se está contida na instituição e faz parte de todos os processos interfuncionais diários. A Controladoria realizada externamente não será considerada para base de estudo.

As perguntas norteadoras para o estudo se alinham no sentido de questionar a compreensão dos gestores quanto ao tema, se possuem este departamento na instituição, se almejam possuir e qual o grau de importância que atribuem à Controladoria de forma geral.

De acordo com a amostra pesquisada, têm-se as seguintes informações na tabela 8:

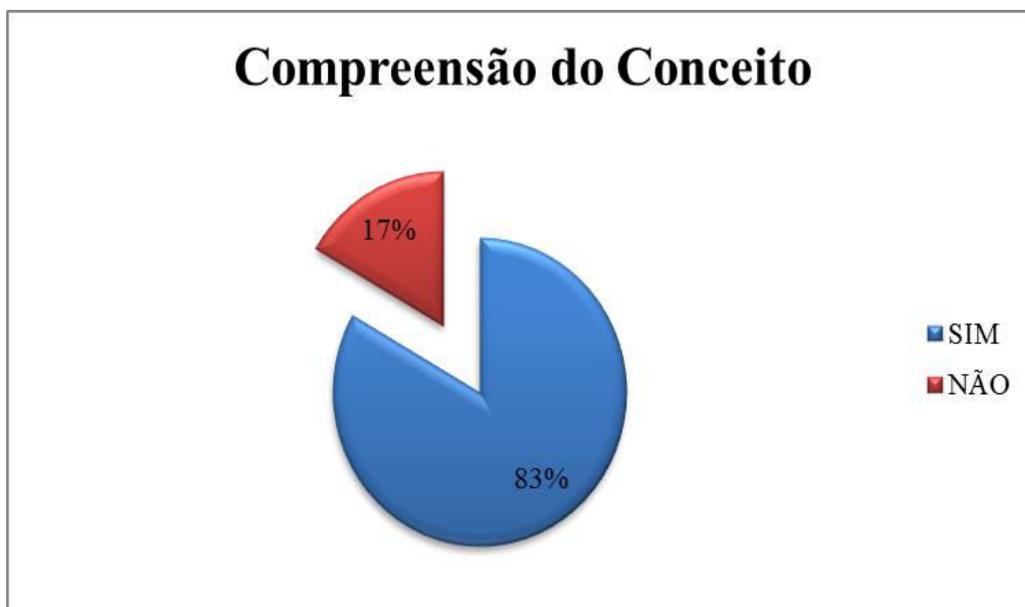
**TABELA 8. A Controladoria nas IHS sob a percepção do gestor**

	COMPREENSÃO DO CONCEITO DE CONTROLADORIA		POSSUI O DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA		SE NÃO POSSUI, ALMEJA POSSUIR	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	NÃO
I.H.1	-	X	-	X	X	-
I.H.2	X	-	-	X	X	-
I.H.3	X	-	-	X	X	-
I.H.4	X	-	-	X	X	-
I.H.5	X	-	-	X	-	X
I.H.6	X	-	-	X	X	-
I.H.7	X	-	-	X	X	-

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 4, 5 e 6 visualizam as respostas da tabela 8.

**GRÁFICO 4. Compreensão do conceito de Controladoria.**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

A pergunta com relação à compreensão dos gestores quanto ao conceito de Controladoria, tratava de uma forma de inicializar o processo de integração junto à temática. De início, o questionamento foi abordado materializado em uma pergunta fechada, no entanto quando as visitas foram realizadas às instituições (por solicitação dos próprios gestores), a percepção do gestor quanto ao conceito ficou ainda mais clara, tendo em vista que o interesse em responder o questionário junto a presença da pesquisadora, despertou nos gestores uma nova visão e interesse com relação ao tema. Na maioria dos hospitais pesquisados, quando a proposta foi apresentada, muito dos gestores pediram para que a pesquisadora conceituasse, sob sua visão, o conceito de Controladoria, pois com isso eles confirmavam sua percepção ao conceito.

O resultado na pesquisa mostrou que 83% dos gestores compreendem o conceito de Controladoria, suas atribuições e sua cooperação no processo de Gestão em Saúde, bem como o benefício das resultantes que o departamento adentra. No entanto, 17% são leigos com relação à temática e não possui nenhum conceito formulado.

Os efeitos da compreensão sobre o tema, não recaem sobre sua implantação ou adesão nas unidades hospitalares, como pode-se perceber no gráfico 5:

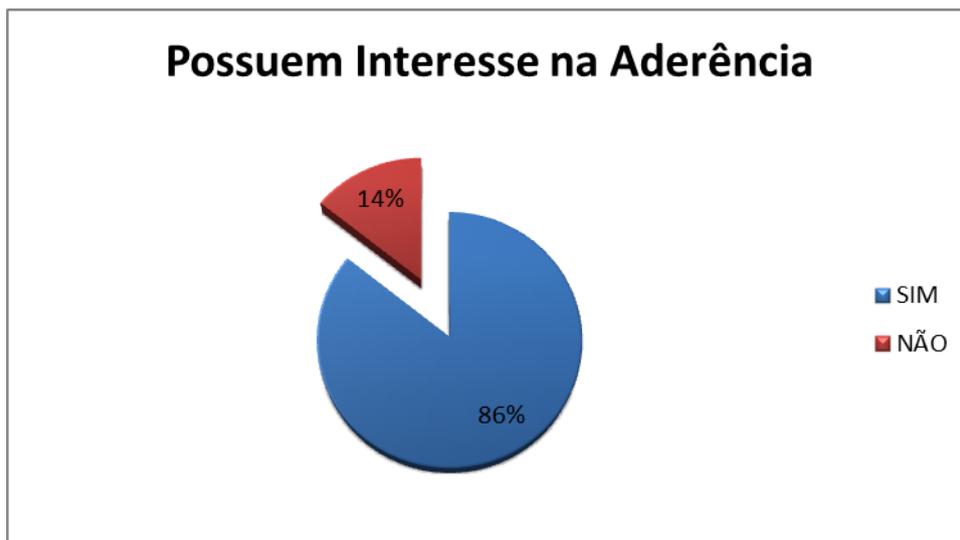
**GRÁFICO 5. Existência do departamento de Controladoria.**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

Na cidade de Campina Grande-PB, **nenhuma** (grifo do autor) das 07 (sete) IHS pesquisadas, que corresponde a 0%, possuem o departamento de Controladoria (interna). Este é um fato curioso, que abre espaço para várias outras pesquisas no campo de Controladoria em saúde a nível Nordeste. Será uma questão cultural, econômica e/ou política? Questão de interesse social, pelo pelos por parte dos gestores, a pesquisa demonstrou que não se configura, confirmado no gráfico 6 a seguir:

**GRÁFICO 6. Interesse na aderência ao departamento de Controladoria**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

Os gestores possuem interesse em possuir o departamento na instituição e reconhecem a necessidade, porém fatos alheios impedem de possuí-lo, a exemplo: desconhecimento da temática por parte de sócios e diretores, ausência de projetos de implantação, falta de mão de obra especializada na área, aumento de custo de pessoal, entre outros. Estas foram as principais justificativas dos 14% que não pretendem aderir. Os 86% dos gestores que reconhecem a necessidade de implantação, relataram que as instituições hospitalares deveriam passar por um processo de reeducação e conscientização dos processos, o que demandaria tempo, mas que a curva de aprendizagem seria válida pelos resultados obtidos ao longo dos anos.

Na realidade, as organizações reproduzem em pequenas escalas as configurações e dimensões do universo. Por isso se diz que o desenho das organizações atuais deveria ser uma estrutura de holograma, sem forma e limite definidos, adaptáveis às circunstâncias, com linhas hierárquicas simplificadas, muitos canais de comunicação e trabalho matricial ou em redes, formando-se equipes interdisciplinares para resolver os desafios que as organizações

enfrentam. Assim, a visão holística direcionada à gestão tem como principal objetivo integrar os objetivos organizacionais, desenvolvendo a “visão do todo”. E é com relação a esta visão holística, que os gestores avaliaram o grau de importância atribuído a Controladoria, demonstrada na tabela 9.

**TABELA 9. Grau de importância atribuído a Controladoria.**

GRAU DE IMPORTÂNCIA ATRIBUIDO A CONTROLADORIA	POUCO	MEDIO	MUITO
I.H.1	-	-	X
I.H.2	-	-	X
I.H.3	-	-	X
I.H.4	-	X	-
I.H.5	-	-	X
I.H.6	-	-	X
I.H.7	-	-	X

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 7 visualiza as respostas da tabela 9.

**GRÁFICO 7. Grau de importância atribuído a Controladoria**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

Das I.H.s pesquisadas, 86% dos gestores avaliaram o grau de importância como “muito importante”, apenas uma das I.H.s avaliou com “média importância”. Alguns dos gestores que avaliaram em grau máximo relataram que a Controladoria poderia integrar os mais diversos

setores da IH, e que os relatos enviados para a alta administração apresentaria uma visão completa do que tem sido realizado na instituição e mostrariam quais os pontos que devem ser aprimorados ou excluídos para a melhor prestação do serviço e conseqüentemente, um melhor retorno sobre investimento (no caso de instituições privadas).

O interessante é que, mesmo os gestores que não tinham conhecimento sobre a temática, atribuíram grau máximo a importância da Controladoria. Este fato demonstra uma reversão ou aprendizagem de conceitos que podem provocar alguns efeitos após a demonstração dos resultados desta pesquisa, gerando interesse e uma nova forma de gerar competitividade, através do planejamento e controle das atividades relacionadas ao campo da saúde.

#### 4.4 A Função do *Controller*

Há muitas definições sobre as funções que os *controllers* vêm desempenhando ao longo dos anos. A literatura consultada lista uma série de responsabilidades e funções a cargo do *controller*. No entanto, antes de adentrar as funções propriamente ditas que o *controller* executa nas mais diversas organizações, é necessário entender se os gestores compreendem o conceito de *controller*, qual a finalidade da sua atividade e quais os possíveis resultados positivos que esta função pode fornecer no processo de gestão.

De fato o conceito e entendimento sobre o *controller* é algo difícil de ser mensurado, pois os próprios gestores confundem muito os significados e funções. Assim como também é perceptível que na área de Administração e Gestão, a temática em questão é incipiente. A mensuração da compreensão do conceito de *controller* conjecturou as respostas contidas nos questionários respondidos aliados aos relatos e posicionamentos dos gestores na presença da pesquisadora quanto à temática, que resultou na seguinte tabela 10, demonstrada a seguir:

**TABELA 10. O *controller* nas IHS sob a percepção do gestor.**

	COMPREENSÃO DO CONCEITO DE <i>CONTROLLER</i>		POSSUI O <i>CONTROLLER</i>	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
I.H.1		X		X
I.H.2	X			X
I.H.3	X			X
I.H.4	X			X

I.H.5	X	X
I.H.6	X	X
I.H.7	X	X

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 8 e 9 visualizam as respostas da tabela 10.

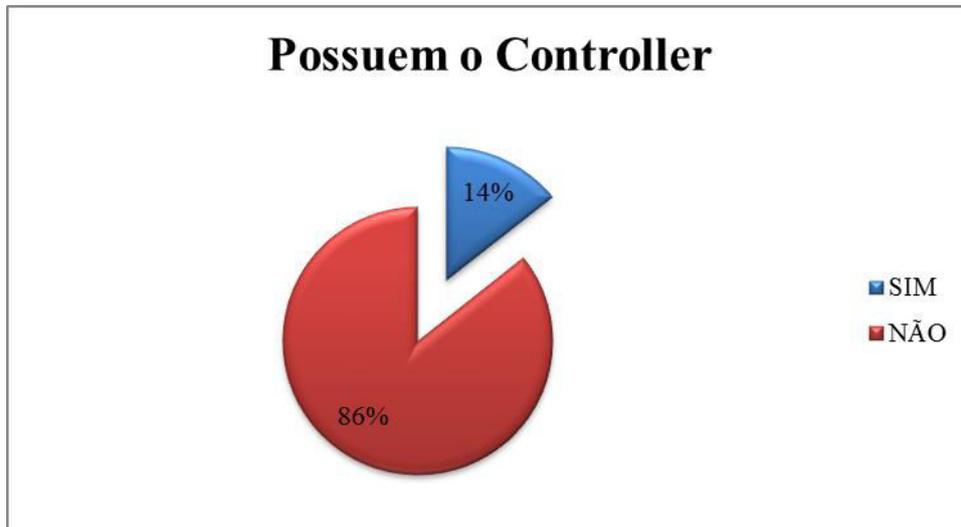
### GRÁFICO 8. Compreensão do conceito de *Controller*.



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

No desenvolver da pesquisa é visto que alguns dos gestores não compreendem o conceito de Controladoria porque quando existem, em sua maioria, são em instituições públicas ou filantrópicas e são implantadas externamente aos órgãos. Isto faz com que os gestores em si, conheçam o mínimo possível sobre Controladoria além do “*accountability* ao poder público”. No tocante às instituições privadas, e especialmente as prestadoras de serviço em saúde, a Controladoria torna-se quase inexistente a nível municipal, justificando também o desconhecimento. Contraditoriamente, os gestores em saúde possuem uma boa compreensão sobre a função do *controller*. Alguns não conseguem conceituá-la, mas compreendem suas funções básicas dentro das organizações. A pesquisa demonstrou que 86% compreendem e 14% nunca obtiveram contato com a temática em questão.

Com relação a função do *controller* dentro das IHS, tem-se:

**GRÁFICO 9. Existência do *controller* nas IHS.**

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

Das 07 (sete) IHS pesquisadas, apenas 01 (14%) possui a função no seu organograma. As 06 (86%) outras instituições relataram não possuir, o que a torna quase inexistente nas IHS do município de Campina Grande.

Com relação às funções que o *controller* exerce nas organizações, a tabela 11 mostrará, em síntese, quais foram as principais funções assinaladas pelos gestores de acordo com a sua percepção:

**TABELA 11. Funções atribuídas ao *controller* na percepção do gestor.**

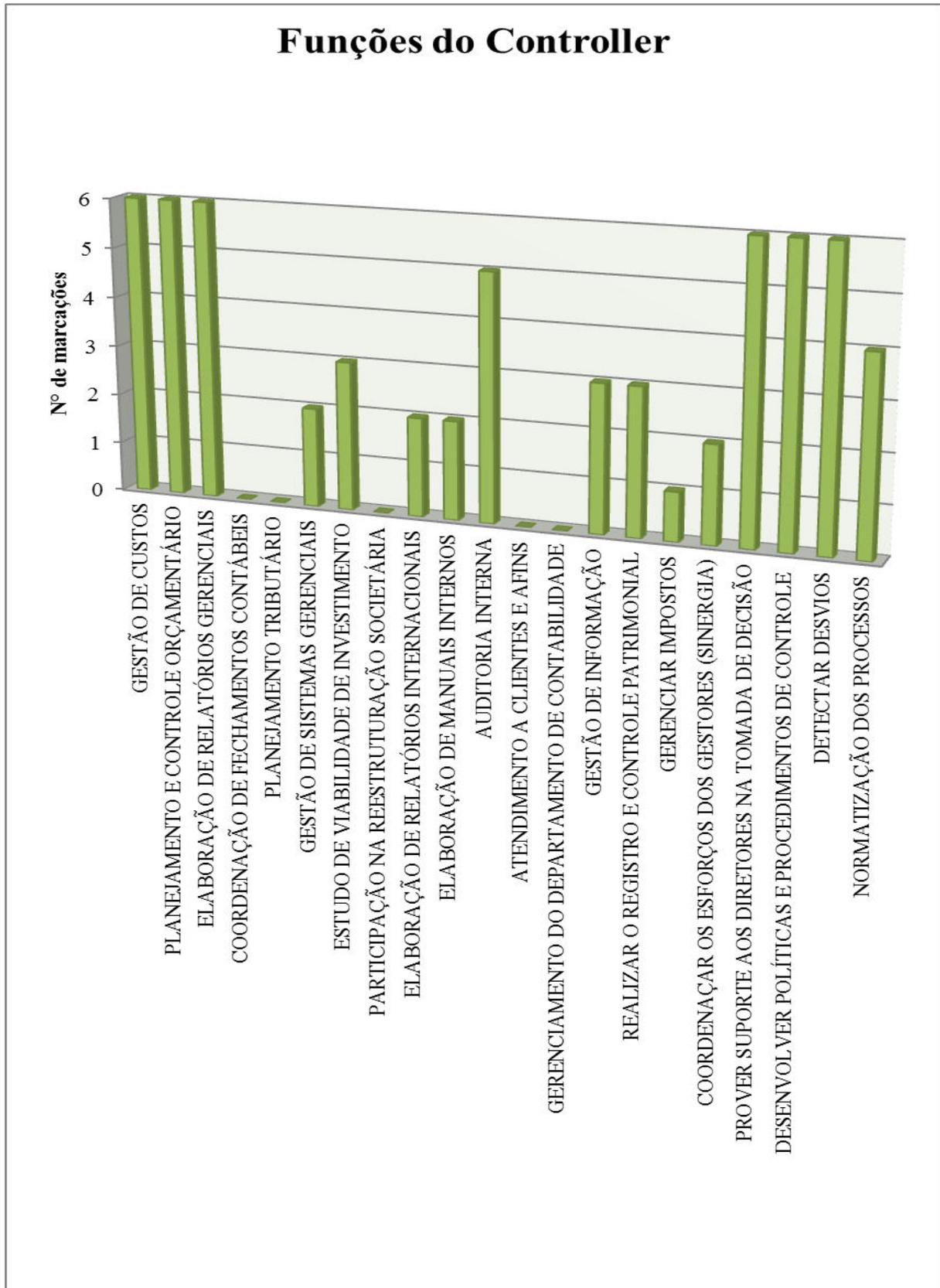
FUNÇÕES ATRIBUÍDAS AO <i>CONTROLLER</i> NA PERCEPÇÃO DO GESTOR	I.H.1	I.H.2	I.H.3	I.H.4	I.H.5	I.H.6	I.H.7
GESTÃO DE CUSTOS	X	X	X	X	X		X
PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	X	-	X	X	X	X	X
ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS GERENCIAIS	X	-	X	X	X	X	X
COORDENAÇÃO DE FECHAMENTOS CONTÁBEIS	-	-	-	-	-	-	-
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	-	-	-	-	-	-	
GESTÃO DE SISTEMAS GERENCIAIS	-	-	-	X	X	-	-
ESTUDO DE VIABILIDADE DE INVESTIMENTO	X	-	X	X	-	-	-

PARTICIPAÇÃO NA REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA	-	-	-	-	-	-	-
ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS INTERNACIONAIS	-	-	X	X	-	-	-
ELABORAÇÃO DE MANUAIS INTERNOS	X	-	-	-	-	X	-
AUDITORIA INTERNA	X	X	X	X	-	X	-
ATENDIMENTO A CLIENTES E AFINS	-	-	-	-	-	-	-
GERENCIAMENTO DO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE	-	-	-	-	-	-	-
GESTÃO DE INFORMAÇÃO	-	X	-	X	X	-	-
REALIZAR O REGISTRO E CONTROLE PATRIMONIAL	X	X	-	-	X	-	-
GERENCIAR IMPOSTOS	-	X	-	-	-	-	-
COORDENAR OS ESFORÇOS DOS GESTORES (SINERGIA)	X	-	X	-	-	-	-
PROVER SUPORTE AOS DIRETORES NA TOMADA DE DECISÃO	X	-	X	X	X	X	X
DESENVOLVER POLÍTICAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	X	X	-	X	X	X	X
DETECTAR DESVIOS	X	X	-	X	X	X	X
NORMATIZAÇÃO DOS PROCESSOS	X	-	X	-	X	X	-

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 10 visualiza as respostas da tabela 11.

**GRÁFICO 10. Funções atribuídas ao *controller* na percepção do gestor.**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

A análise deste gráfico tornou-se interessante para o resultado deste trabalho monográfico, pois todas estas funções, de acordo com a literatura pertinente, são funções do *controller*. No entanto, quando solicita-se aos gestores que marcassem “as principais” funções que eles atribuíam aos *controllers*, mesmo que não possuíssem esta função na IH, eles marcaram aquelas, cujas são entendidas neste trabalho como necessidades para a realidade municipal de Campina Grande-PB. As funções de planejamento tributário, participação na reestruturação societária, atendimento a clientes e afins e gerenciamento do departamento de contabilidade, de acordo com a percepção dos gestores, não são vistas como atividades de interesse caso sejam implantados estas funções no organograma das IHS, assim não foram assinaladas por nenhuma IH, o que equivale a 0%.

Alguns dos gestores afirmaram que estas funções já existiam e que eram exercidas por profissionais terceirizados, em sua maioria, contadores. Na função de atendimento a clientes e afins (fornecedores e prestadores de serviço), o *controller* também não era responsável, pois esta função estaria sobre a responsabilidade de alguns departamentos da Administração (Caixa, Recepção, Tesouraria, Departamento de Compras, Diretoria e Ouvidoria).

No entanto, algumas funções foram ditas relevantes: gestão de custos, planejamento e controle orçamentário, elaboração de relatórios gerenciais, auditoria interna, prover suporte aos diretores na tomada de decisão, desenvolver políticas e procedimentos de controle e detectar desvios. Estas funções revelam a necessidade dos gestores por um profissional que esteja diretamente ligado a tomada de decisão nas IHS, pois são funções que detectam os gargalhos encontrados na gestão e direcionam os gestores para uma linha de raciocínio condizente com a realidade da IH.

Para concluir a pesquisa, os gestores foram questionados se a Controladoria e o *controller* exercem ou podem exercer um papel importante no alcance dos resultados, no cumprimento da sua missão e na Gestão de Saúde nas IHS, todos os gestores responderam que sim, o que equivale a **100%** de aprovação e apoio a uma nova cultura nos processos de gestão hospitalar e em todo o campo da saúde. E, complementaram com respostas abertas em que aspectos esta nova cultura poderia contribuir para a Gestão em Saúde da região, aos quais as principais respostas foram: prover a organização das informações e utilizá-las no dia a dia, contribuir de forma geral e eficaz no planejar, executar, controlar e agir (Ciclo PDCA), aprimorar os controles internos (principalmente o conjunto de processos que envolve a saúde humana) para a melhoria dos serviços das IHS e conseqüentemente o seu desenvolvimento e abrangência e acompanhar/fiscalizar a gestão.

Para a disseminação da temática os gestores assinalaram algumas sugestões que poderiam contribuir para a aderência de implantação da Controladoria e da função do *controller* nas IHS, as informações foram compiladas na tabela 12:

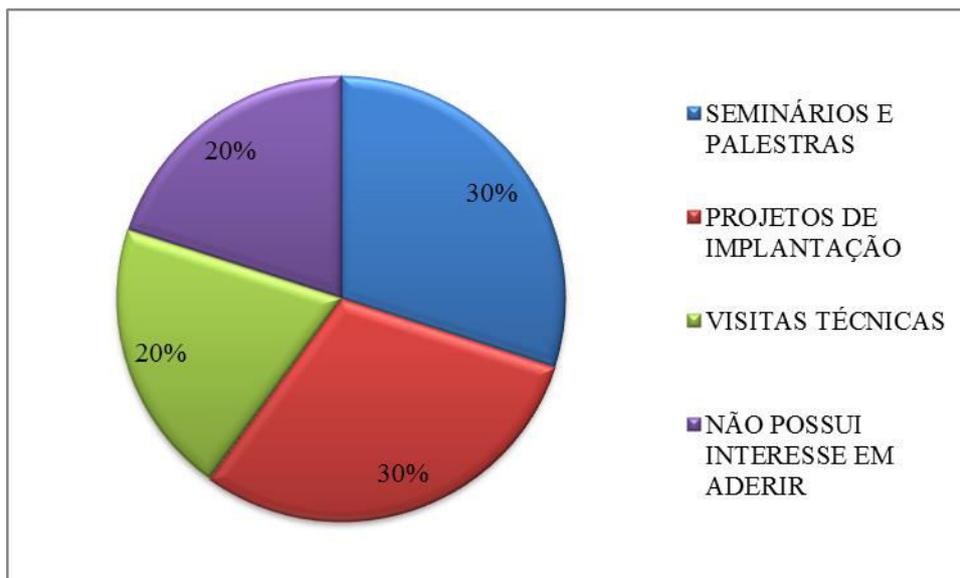
**TABELA 12. Sugestões para aderência a Controladoria e a função do *controller*.**

O QUE PODE CONTRIBUIR PARA ADERÊNCIA	SEMINÁRIO S E PALESTRAS	PROJETOS DE IMPLANTAÇÃO	VISITAS TÉCNICAS	NÃO POSSUI INTERESSE EM ADERIR
I.H.1	X	-	-	-
I.H.2	X	X	X	-
I.H.3	-	X	-	-
I.H.4	-	-	-	X
I.H.5	-	-	-	X
I.H.6	X	-	-	-
I.H.7	-	X	X	-

Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

O gráfico 11 visualiza as respostas da tabela 12.

**GRÁFICO 11. Sugestões para aderência a Controladoria e a função do *controller*.**



Fonte: Dados compilados dos questionários aplicados na pesquisa.

Os gestores afirmaram que a organização de palestra e seminários (30%) sobre a temática esclareceriam a importância da aderência a Controladoria e a função do *controller* nas IHS e que muito iria contribuir para a melhoria da Gestão em Saúde de todo o município, o que conseqüentemente, transformaria Campina Grande em modelo exemplar de

planejamento, desenvolvimento e controle em Gestão em Saúde. Projetos de implantação pré-estruturados (30%) e visitas técnicas às IHS que já possuem Controladoria e o *controller* (20%), podem contribuir para que os gestores passem a vislumbrar a implantação desta nova cultura, pois são sugestões mais concretas, de fácil percepção dos resultados que se pode alcançar com esta aderência.

Das IHS pesquisadas, (20%) não possui interesse em aderir, pois já possui Controladoria externa (não sendo o foco desta pesquisa).



Uma análise geral sobre percepção dos gestores em saúde sobre Controladoria e o *controller*, em um primeiro momento, não parece ser uma tarefa fácil, no entanto fica claro a necessidade de que haja no interior das próprias IHS, um repensar nas colocações quanto a planejamento, execução e controle das atividades relacionadas à saúde e uma reestruturação de antigos conceitos relacionados a gestão no tocante a tomada de decisão. Desta forma, as considerações finais expostas nesta última etapa visam responder a questão norteadora deste trabalho monográfico: A Controladoria e a função do *controller* estão presentes do contexto da gestão em saúde no município de Campina Grande no auxílio para a tomada de decisão?

Em um primeiro momento, tornou-se necessário analisar o cenário atual nas IHS e identificar possíveis hipóteses, mediante a exploração de aspectos relativos ao porte das IHS pesquisadas, natureza e situação econômica. Esta etapa revelou o quão complexas e desafiadoras são as decisões que os gestores devem tomar frente às inúmeras questões relacionadas ao campo da saúde, pois 100% das IHS situadas em Campina Grande-PB são de grande porte e geralmente assumem muitos riscos por envolver questões diversas que atingem não somente a própria instituição, mas decisões tomadas podem afetar um pólo de saúde por completo, inclusive em âmbito regional. O ideal é que estes riscos sejam assumidos de forma controlada, milimetricamente calculada, à base de informações que possuam suporte para um resultado final apropriado e condizente com os objetivos e metas de cada instituição.

O resultado da pesquisa também mostra o equilíbrio existente entre a natureza das IHS, sendo elas de caráter público, privado ou filantrópico, onde os gestores pensam de diferentes formas e agem sobre sua gestão de diferentes maneiras, em busca de uma única finalidade: consolidar-se no mercado (43% das respostas citadas, seis das IHS pesquisadas). Esta finalidade condiz com o conceito de Controladoria citado no início deste trabalho: “a Controladoria desempenha um papel fundamental na gestão das organizações: zelar pela continuidade da organização e sua maximização/otimização”. Essa continuidade e enraizamento das IHS estão sendo confirmadas pelo momento de expansão que algumas vivenciam (22% das respostas citadas, quatro das IHS pesquisadas). Este é o momento propício para que a temática abordada possa ser debatida no campo da saúde, mostrando como a Controladoria pode atuar no campo da saúde, sendo ela uma área voltada para a informação de resultados e desempenhos e, portanto, participa do processo operacional e administrativo, alinhando os fluxos das operações e, ainda, monitorando as mudanças do meio, tanto em questões econômicas, financeiras, políticas e sociais, quanto tecnológicas, concorrenciais e qualquer outra questão que venha a interferir na posição relativa da instituição no mercado.

Não perceber as mudanças ambientais, na busca da adequação necessária, pode levar a empresa ao desaparecimento. Neste contexto de profundas mudanças, a Controladoria aumenta, em importância, por se constituir em uma função diferenciada voltada para um controle gerencial efetivo, onde assume o papel de principal suporte do processo de gestão da empresa, no auxílio na tomada de decisões.

Nas questões norteadoras deste trabalho, percebeu-se, ainda, uma discreta evolução quanto a formação de um pensamento positivo dos gestores com relação a aderência da Controladoria nas IHS, pois apesar de nenhuma (0%) IH possuir o departamento, sete das oito IH (87%) almejam possuí-la, retratando que os sistemas de controle de gestão e de avaliação de desempenho parecem ser ferramentas adequadas para auxiliar as organizações hospitalares. Assim também, 86% dos gestores atribuíram grau máximo de importância para esta ferramenta, o que levou a confirmar o interesse social dos gestores na busca por novos meios de como desenvolver as organizações hospitalares por intermédio de uma nova cultura no campo da saúde.

Verificou-se que o conhecimento e o controle dos procedimentos realizados são necessários à continuidade e ao desenvolvimento dessas organizações. Analisar o custo dos processos necessários à prestação de serviços médico-hospitalares de qualidade, ou seja, controlar o sistema de gestão hospitalar, é essencial à competitividade de qualquer organização hospitalar. A adoção de ferramentas adequadas de gestão e de avaliação de desempenho pode representar, para os hospitais privados, filantrópicos e públicos, uma significativa racionalização nos processos de prestação de serviços, com economia de recursos já reconhecidamente escassos. Para os hospitais privados, em particular, pode proporcionar um melhor resultado financeiro, traduzido no aumento da capacidade de investimento de capital e em qualificação (qualidade) do atendimento aos pacientes.

No que tange a compreensão dos gestores quanto a função do *controller*, a pesquisa demonstrou que apesar da temática ser embrionária, principalmente no campo da Administração, 86% dos gestores possuem conhecimento ou noções sobre o papel deste na organização. No entanto, apenas 1 (14%) das IHS pesquisadas possuem esta função. A ausência deste profissional é comumente justificada pela falta de profissionais qualificados na área, desconhecimento da formação acadêmica que este profissional deverá possuir, quanto custará para a organização e quanto tempo levará para que bons resultados sejam alcançados.

Assim, a fim de alcançar o último objetivo proposto por este trabalho - identificar, sob a percepção do gestor, quais as principais funções que os *controllers* executam ou devem executar nas instituições hospitalares – os gestores assinalaram com maior frequências as

funções de: gestão de custos, planejamento e controle orçamentário, elaboração de relatórios gerenciais, auditoria interna, prover suporte aos diretores na tomada de decisão, desenvolver políticas e procedimentos de controle e detectar desvios. Estas funções retratam a necessidades que os gestores possuem em obter um profissional que esteja totalmente ligado à Alta Administração, num posicionamento de *staff*, gerando informações relativamente coerentes com a realidade da instituição, para que estas se tornem subsídio complementar na tomada de decisão. Outras atividades como planejamento tributário, participação na reestruturação societária, atendimento a clientes e afins e gerenciamento do departamento de contabilidade, não são de interesse dos gestores locais para a função de *controller*, uma vez que estas atividades já são atribuídas a outros profissionais, geralmente terceirizados.

Foi possível constatar que, mesmo os gestores possuindo um grau de conhecimento básico sobre a Controladoria e o *controller*, esta temática, na conjuntura local, não é configurada na prática. Os gestores desconhecem a presença da figura do *controller* e da Controladoria no organograma da instituição, interpretam muitas vezes que a Controladoria irá desempenhar um papel de auditoria fiscal ou atuar diretamente na tomada de decisão, reprimindo decisões da Alta Administração. Percebe-se um certo receio quando se fala com a Alta Administração sobre Controladoria, o que deve é analisado como uma forma de tentar desconceituar visões pré-conceituadas. A consequência direta deste posicionamento é que os gestores estão aptos para lidar com a realidade que se apresenta, mas não para transformá-la ou desenvolvê-la.

Estas visões poderão ser melhor esclarecidas com a organização de seminários e palestras (30% das repostas), visitas técnicas (30%) às IHS que implantaram esta ferramenta ou amostras de projetos de implantação pré-estruturados (20%), para que os gestores em saúde possam interagir com a temática, compartilhando experiências diárias.

Neste sentido, acredita-se que torna muito rica a introdução de discussões no campo da saúde, conotações teóricas baseadas no que Mosimann, Alves e Fisch (1993) têm proposto para o ambiente empresarial: a inserção da Controladoria, que pode ser entendida como um corpo de doutrinas e conhecimento relativos à gestão econômica, sendo visualizada sob dois ângulos: como um órgão administrativo ou um sistema empresarial. Para que essas reflexões acerca da inserção destes novos paradigmas no campo da saúde, especificamente nas IHS, possam lograr êxito, é preciso que aja um processo de reconstrução de hábitos, de valores e de comportamentos, sugerindo aos sujeitos envolvidos a ruptura de uma cultura até então engessada. Será nesta mudança que vão se estabelecer os parâmetros de eficácia organizacional, traduzidos em diretrizes e metas que se convertem em um padrão de

comportamento operacional que passa a ser o marco orientador para a avaliação do desempenho econômico das instituições prestadoras de serviços em saúde e de seus gestores. Ele abrange todo o processo decisório e é a base para a explicação do êxito ou para o não-cumprimento dos objetivos de cada instituição.

A título de conclusão final, a realidade e as expectativas da aderência da Controladoria e da função do *controller* nas instituições hospitalares é que esta seja uma ferramenta que minimize os gargalos encontrados na saúde local, que os gestores possam obter um melhor acompanhamento, planejamento e controle das decisões tomadas no dia-a-dia, podendo enxergar um pouco mais além dos “*incêndios apagados*” (expressão utilizada por uma dos gestores entrevistados), vislumbrando alternativas eficazes e menos paliativas; e, que em seu labor diário, transcenda o mero alvo de apenas decidir os processos organizacionais, possa então, transformá-los.



## REFERÊNCIAS

- ALEMI, F.; SULLIVAN, T. **An Example of Activity Based Costing of Treatment Programs**. The American Journal of Drug and Alcohol Abuse, v. 33, p. 89–99, 2007.
- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria**. In: Catelli, Armando (coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- ANTHONY, Robert Newton; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARRETCHE, Marta. **Financiamento Federal e Gestão Local de Políticas Sociais: o difícil equilíbrio entre regulação, responsabilidade e autonomia**. In: Ciência & Saúde Coletiva, 8 (2): 331-345, 2003. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-81232003000200002&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232003000200002&lng=pt&nrm=iso)> Acesso em: 23 de janeiro de 2015.
- BORGES, Tiago Nascimento, PARISI, CLAUDIO E GIL, Antônio de Loureiro. **O Controller como gestor da Tecnologia da Informação: realidade ou ficção?**. Rev. adm. contemp., 2005, vol.9, no.4, p.119-140. ISSN 1415-6555 Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-65552005000400007](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552005000400007)> Acesso em: 19 de dezembro de 2014.
- CADASTRO NACIONAL DE ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE. **Relatórios e Indicadores**. Disponível em: <[http://cnes.datasus.gov.br/Mod\\_Ind\\_Unidade\\_Listar.asp?VTipo=05&VListar=1&VEstado=25&VMun=250400&VSubUni=&VComp](http://cnes.datasus.gov.br/Mod_Ind_Unidade_Listar.asp?VTipo=05&VListar=1&VEstado=25&VMun=250400&VSubUni=&VComp)>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2015.
- CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **O papel do controller: um estudo no contexto brasileiro**. 2005. Dissertação de Mestrado. PUC/SP, São Paulo. Disponível em: <[http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=1349](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1349)>. Acesso em: 15 de dezembro de 2014.
- CASTELAR, M. R.; MORDELET, P.; GRABOIS, V. **Gestão Hospitalar: um desafio para o hospital brasileiro**. Rennes: Imprensa Calligraphy Print, 2003.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Pratices Hall, 2004.
- CHANDLER, A.D. Jr. **Strategy and Structure**. Cambridge, Massachussets: MIT Press, 1962.
- COELHO, EDUARDO ; LUNKES, ROGÉRIO JOÃO ; MACHADO, ALESSANDRA DE OLIVEIRA . **A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina**. Enfoque, v. 31, 2012. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/viewFile/15490/9521>>. Acesso em: 02 de janeiro de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=1983/000560](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1983/000560)>. Acesso em: 05 de dezembro de 2014.

DINIZ, D. M. **‘E o que é o professor, na ordem das coisas?’** Docência de primeiras letras no Ceará imperial. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Educação). Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2008.

FANHANI, Sonia Aparecida. **A Importância da Controladoria na Economia Globalizada**. 1998. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

FARIAS, Michelle. **TCE analisa falhas na saúde**. In: Jornal da Paraíba, 2015. Disponível em: <<http://fbh.com.br/2015/01/29/noticias-do-setor/tce-analisa-falhas-da-saude/>>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2015.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FRANCIA, Arthur J. et al. **Managerial Accounting**. 9. ed. Houston: Dame Publications Inc., 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

**Governo da Paraíba corta R\$ 80 milhões no orçamento da Saúde**. Jornal da Paraíba, 2015. Disponível em: <[http://www.jornaldaparaiba.com.br/politica/noticia/143495\\_governo-corta-rs-80-milhoes-no-orcamento-da-saude](http://www.jornaldaparaiba.com.br/politica/noticia/143495_governo-corta-rs-80-milhoes-no-orcamento-da-saude)>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2015.

GUPTILL, J. **Knowledge management in health care**. Journal Health Care Finance. v.31, n. 3, p. 10-14, 2005.

HECKERT, J. Brooks; WILLSON, James D. **Controllership**. New York: Ronald Press, 1963.

HORNGREN, Charles T. **The accounting discipline in 1999**. The Accounting Review. volume 46, número 1. Janeiro de 1971, p. 5-10.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais**. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=250400&search=paraiba|campina-grande>>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2015.

JOHNSON, M. E.; FRANCISCO FILHO, V. P. **Controladoria**. in: MENDES, J. T. G. Finanças Empresariais. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. Disponível em: <<http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/financas/5.pdf>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2014.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Ciência e conhecimento científico**. In: Fundamentos da Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 2001.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 3ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2001. 720 p.

MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria**: a evolução necessária. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI– FEA - USP, São Paulo, n. 28 p. 7-28, jan/abr. 2002.

MISHRA, B.; VAYSMAN, I. **Cost-system choice and incentives** – tradicional vs. activity-based costing. Journal of Accounting Research, v. 39, n. 3, p. 619-641, Dec. 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, ALVES, Osmar de C., FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: ESAG, 1993.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na Administração de Empresas. São Paulo: Atlas, 1999

OLIVEIRA, Luis Martins. **Controladoria**: Conceitos a Aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ, Jr.; José Hernandez, SILVA; Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Valério Ulquim de. **Controladoria**: uma abordagem sobre os principais conceitos. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34830/000784657.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2015.

OMS - Organização Mundial de Saúde. 2008. Disponível em: <<http://www.who.int/en/>> . Acesso em: 03 de março de fevereiro.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: Gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PETERS, Marcos R. S. **Implantando e Gerenciando a Lei Sarbanes Oxley**. Governança Corporativa Agregando Valor aos Negócios. São Paulo: Atlas, 2007.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino. **Controladoria Internacional**. São Paulo: DVS Editora, 2004.

PNUD, 2010. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**. Disponível em: <[http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/perfil\\_m/campina-grande\\_pb](http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/perfil_m/campina-grande_pb)>. Acesso em: 24 de janeiro de 2015.

POCOPETZ, Maurício Fernando. **Graduação em Ciências Contábeis com ênfase em Controladoria: uma proposta de grade curricular**. 2002. Dissertação de Mestrado. PUC/SP, São Paulo.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 12 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RELVAS, Tânia Regina Sordi. **Impacto do Contexto Produtivo e Competitivo sobre a Controladoria**. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad\\_1998/CCG/1998\\_CCG10.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_1998/CCG/1998_CCG10.pdf)> . Acesso em: 27 de fevereiro de 2015.

ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **The Controller's Function: The work of the managerial accountant**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, A. R. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SARAIVA, E.R. dos S. **Novíssimo dicionário latino-português**. Etimológico, prosódico, histórico, geográfico, mitológico, bibliográfico. 10 ed. Rio de Janeiro/Belo Horizonte: Garnier, 1993.

SILVA, Jorge Luiz Rosa. **Controladoria e Planejamento Estratégico: a relação necessária**. Disponível em: . Acesso em: 14 nov. 2004.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia; SOLTELINHO, Wagner. **O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro: Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais**. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA – USP. São Paulo, v. 16 n. 27 p. 66-77, setembro/dezembro 2001.

SOUZA; A. A.; AMORIM, T. L. M.; GUERRA, M.; PEREIRA, M. G.; ARAÚJO, M. P. **Metodologia de Implantação de Sistemas de Custeio**. In: VI Simpósio de Gestão e Estratégia em Negócios (SIMGEN), 2008, Seropédica/RJ. Anais..., 2008a.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Edusp, 1980.

WILLSON, James D., ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **Controllership: The Work of the Managerial Accountant**. 5. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1995.



## APÊNDICE A - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Esta pesquisa é intitulada ‘**Controladoria e o *Controller* no contexto da Gestão em Saúde no município de Campina Grande – PB**’. Trata-se de um Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Gestão em Saúde da Universidade Estadual da Paraíba, *campus* I, Campina Grande-PB, desenvolvida pela aluna Luiza Cláudia Macedo de Moraes sob a orientação da Prof<sup>ª</sup>. Dra. Gêuda Anazile da Costa Gonçalves. O presente estudo tem por objetivo geral analisar a aderência das instituições hospitalares à Controladoria e a função do *Controller* enquanto subsídio complementar ao processo de Gestão em Saúde.

Sua participação nesta pesquisa consistirá em responder perguntas que envolvem dados sobre a instituição hospitalar que você representa com relação às percepções do gestor acerca da Controladoria e a função do *Controller* nas instituições hospitalares no município de Campina Grande-PB. As informações obtidas através desta pesquisa serão confidenciais, sendo assim seu nome será mantido em sigilo absoluto. Os dados da pesquisa poderão vir a ser publicados/divulgados, desde que assegurado a privacidade dos sujeitos e a confidencialidade das informações.

Estamos convidando-o a participar deste estudo, caso decida não participar do estudo, ou resolver a qualquer momento desistir do mesmo, não sofrerá nenhum dano.

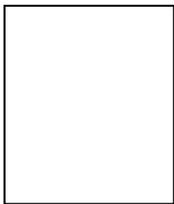
A pesquisadora estará a sua disposição para qualquer esclarecimento ou dúvida que por ventura vier a surgir em qualquer etapa da pesquisa.

Destacamos aqui a importância de sua participação para a viabilidade deste estudo.

Campina Grande, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

-----

Diante do exposto, declaro que entendi os objetivos, riscos e benefícios de minha participação na pesquisa e concordo em participar:



\_\_\_\_\_  
Participante da Pesquisa

\_\_\_\_\_  
Luiza Claudia Macedo de Moraes  
**Pesquisadora**

\_\_\_\_\_  
Prof<sup>ª</sup>. Dra. Gêuda Anazile da C. Gonçalves  
**Orientadora**

**Contatos para dúvidas/esclarecimentos:** Universidade Estadual da Paraíba. Av. das Baraúnas, 351 – Campus Universitário Bodocongó CEP 58429-500, Campina Grande, PB(83) 3315.3365 / (83) 3333-3831. Contato da pesquisadora: (83) 8884.2501. E-mail: proead@uepb.edu.br / luiza-claudia@hotmail.com / geuda\_@hotmail.com / enfgeanesilva@gmail.com

## APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA

### I – Dados de caracterização da instituição hospitalar:

Razão Social \_\_\_\_\_

Cargo do respondente: \_\_\_\_\_

Nº de funcionários: \_\_\_\_\_

Data de abertura: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

Situação atual da instituição:

- a) Crise – SIM ( ) ou NÃO ( )
- b) Expansão – SIM ( ) ou NÃO ( )
- c) Reengenharia (Mudança Total) – SIM ( ) ou NÃO ( )
- d) Estagnação/Engessamento (Pouca Mobilização) – SIM ( ) ou NÃO ( )
- e) Consolidação no mercado ou no setor atuante – SIM ( ) ou NÃO ( )
- f) Outra: \_\_\_\_\_

A instituição é:

- a) ( ) Pública
- b) ( ) Privada
- c) ( ) Mista
- d) ( ) Filantrópica
- e) Outra: \_\_\_\_\_

### II - Questões norteadoras do estudo:

Você compreende o significado de Controladoria? – SIM ( ) ou NÃO ( )

A instituição possui o departamento de Controladoria? – SIM ( ) ou NÃO ( )

Se NÃO, a instituição almeja possuir? – SIM ( ) ou NÃO ( )

Qual o grau de importância que a instituição atribui a Controladoria?

- a) Pouca importância ( )
- b) Média importância ( )
- c) Muita importância ( )

Você compreende o significado da função do *Controller* nas organizações? – SIM ( ) ou NÃO ( )

A instituição possui algum funcionário responsável pela função de *Controller*?  
SIM ( ) ou NÃO ( )

Quais as principais funções que você atribui ao *Controller* (mesmo que não possua esta função na sua instituição):

- a) ( ) Gestão de Custos;
- b) ( ) Planejamento e Controle Orçamentário;
- c) ( ) Elaboração de Relatórios Gerenciais;
- d) ( ) Coordenação de fechamentos contábeis mensais;
- e) ( ) Planejamento Tributário;
- f) ( ) Gestão de Sistemas Gerenciais;
- g) ( ) Estudos de viabilidade de investimento;
- h) ( ) Participação na reestruturação societária;
- i) ( ) Elaboração de relatórios gerenciais internacionais;
- j) ( ) Elaboração de Manuais Internos;
- k) ( ) Auditoria Interna;
- l) ( ) Atendimento a clientes, fornecedores e órgãos governamentais;
- m) ( ) Gerenciamento do departamento de contabilidade;
- n) ( ) Gestão de Informação;
- o) ( ) Realizar o registro e controle patrimonial;
- p) ( ) Gerenciar impostos;
- q) ( ) Coordenar os esforços dos gestores da área (sinergia);
- r) ( ) Prover suporte aos diretores na tomada de decisão;
- s) ( ) Desenvolver políticas e procedimentos de controle;
- t) ( ) Detectar desvios;
- u) ( ) Normatização dos Processos;

Na sua opinião, a Controladoria e o *Controller*, exercem ou podem exercer um papel importante no alcance dos resultados, no cumprimento da sua missão e na Gestão em Saúde nesta instituição? – SIM ( ), NÃO ( ) ou TALVEZ ( ).

E em que aspecto a Controladoria e o *Controller* podem contribuir para a Gestão em Saúde da sua região?

---



---

Caso não tenha o departamento de Controladoria, nem a função do *Controller*, o que poderá contribuir para a aderência?

- a) ( ) Seminários e palestras de esclarecimento sobre o assunto;
- b) ( ) Projetos de implantação;
- c) ( ) Visitas técnicas a instituições que possuem;
- d) ( ) Não possui interesse em aderir.
- e) ( ) Outro: \_\_\_\_\_

