

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

TATIANE CRISTINE ERTHAL

AS INFORMAÇÕES DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO: UM
ESTUDO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO NA ÁREA DA SAÚDE

CURITIBA

2014

TATIANE CRISTINE ERTHAL

AS INFORMAÇÕES DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO: UM
ESTUDO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO NA ÁREA DA SAÚDE

Trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu*, em nível de especialização, Controladoria, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a Dra. Ilse Maria Beuren

CURITIBA

2014

Tudo o que um sonho precisa para ser realizado,
é alguém que acredite que ele possa ser
realizado.

Roberto Shinyashiki

AGRADECIMENTOS

Agradeço e dedico esse trabalho primeiramente a Deus, que me deu o dom, a força e a saúde para alcançar sempre mais conhecimento.

Agradeço pelos momentos bons e principalmente pelos maus, pois é neles que mais aprendemos.

Aos meus pais, que junto com a bondade Divina me deram o dom da vida.

Às minhas irmãs, que sempre tiveram ao meu lado, me apoiaram, incentivaram, e compartilharam as vitórias ou mesmo as derrotas. Independente da distância, sempre estamos próximas e conectadas.

À toda minha família e amigos, agradeço todos os dias por fazerem parte da minha vida.

A todos os meus professores, mestres e orientadores, que sem esse auxílio não teria alcançado o conhecimento necessário para a conclusão deste estudo. Em especial, à minha orientadora, Dra. Ilse Maria Beuren, pelo acompanhamento contínuo, experiência, amizade e sabedoria. Muitas palavras seriam necessárias para expressar minha gratidão à ela. Dá-me muita alegria saber que estou terminando a especialização ao lado não só de uma orientadora e professora tão competente, mas também de uma amiga, minha gratidão eterna!

A todos, só tenho a dizer: Muito Obrigada!!!

RESUMO

Este estudo objetiva, analisar as informações da Controladoria de suporte ao processo de gestão em uma empresa prestadora de serviço na área da saúde. O estudo caracteriza-se como descritivo, com abordagem qualitativa do problema, o que permitiu compreender e descrever com maior facilidade a complexidade do problema. A pesquisa foi essencialmente baseada no estudo de caso do Hospital XYZ, o qual auxiliou no detalhamento de forma mais específica do problema, permitindo um conhecimento amplo e detalhado dos fatos e controles de gestão. Utilizando-se de bibliografias, planejou-se a pesquisa documental, análise de processos, busca de relatórios em sistemas da empresa sobre assuntos relacionados ao tema escolhido. Além disso, por meio da pesquisa participante, houve uma maior interação com a situação estudada. Portanto, a triangulação desses procedimentos, de coleta de dados contribuiu para a interpretação dos dados, alcançando uma melhor definição para o modelo ideal de implantação da controladoria. Inicia-se o estudo com uma revisão de literatura sobre a importância da controladoria na gestão, no planejamento, nos controles gerenciais e contábeis de uma empresa. No estudo de caso foram detalhadas as atividades e controles já existentes no Hospital XYZ. Concluiu-se o estudo apresentando uma proposta de configuração de Controladoria, de forma a auxiliar o processo de gestão.

Palavras-chave: Informações. Controladoria. Processo de gestão. Empresa prestadora de serviços. Área da saúde.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Área de atuação da Contabilidade.....	19
FIGURA 2 - Segmentos da Contabilidade Geral.....	19
FIGURA 3 - Interações sistêmicas do processo de gestão.....	35
FIGURA 4 - Estrutura do Balanço patrimonial.....	42
FIGURA 5 - Estrutura da Demonstração do resultado do exercício.....	44
FIGURA 6 - Estrutura da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	45
FIGURA 7 - Estrutura da Demonstração das mutações do patrimônio líquido.....	46
FIGURA 8 - Estrutura da Demonstração do valor adicionado.....	48
FIGURA 9 - Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	49
FIGURA 10 - Organograma Organizacional do Hospital XYZ.....	62
FIGURA 11 - Tesouraria – Controle de caixas.....	65
FIGURA 12 - Controle – Administração de cheques recebidos.....	66
FIGURA 13 - Controle – Administração de cartões de crédito.....	67
FIGURA 14 - Controle – Conciliação Bancária.....	68
FIGURA 15 - Controle – Manutenção de contas à receber.....	69
FIGURA 16 - Cadastro de Materiais.....	70
FIGURA 17 - Processo de compras – Solicitação.....	71
FIGURA 18 - Processo de compras – Cotação.....	72
FIGURA 19 - Processo de compras – Entrada de nota fiscal.....	73
FIGURA 20 - Requisição de materiais e medicamentos.....	73
FIGURA 21 - Administração de Estoques.....	74
FIGURA 22 - Controle de contas à pagar.....	76
FIGURA 23 - Controle de cheques emitidos.....	77
FIGURA 24 - Fluxo de caixa.....	78
FIGURA 25 - Prontuário Eletrônico.....	79
FIGURA 26 - Relatório de Contas Pendentes.....	80
FIGURA 27 - Agenda Cirúrgica.....	82
FIGURA 28 - Organograma Organizacional do Hospital XYZ - Proposto.....	87

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Etapas do Controle.....	27
QUADRO 2 - Relatórios gerenciais de produção	53
QUADRO 3 - Relatórios gerenciais de vendas.....	53
QUADRO 4 - Relatórios gerenciais de administração geral.....	54
QUADRO 5 - Relatórios gerenciais financeiros.....	54
QUADRO 6 - Relatórios gerenciais contábeis.....	55
QUADRO 7 - Processos e atividades da organização	63
QUADRO 8 - Funções da Controladoria - Proposta.....	88

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	14
1.3 OBJETIVOS	15
1.3.1 Objetivo geral	15
1.3.2 Objetivos específicos	16
1.4 JUSTIFICATIVA	16
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE	18
2.2 A CONTROLADORIA.....	20
2.2.1 A Controladoria no processo de gestão	23
2.2.1.1 Planejamento estratégico	24
2.2.1.2 Planejamento operacional	25
2.2.1.3 Execução.....	26
2.2.1.4 Controle	27
2.2.1.5 O papel do controller no planejamento e controle	30
2.2.2 A Controladoria e os Sistemas de Informações Gerenciais	33
2.2.2.1 Os sistemas de informações	36
2.2.2.2 Os relatórios contábeis-gerenciais	38
2.2.3 Tipos de relatórios contábeis-gerenciais	39
2.2.3.1 Relatórios exigidos pela legislação	40
2.2.3.2 Relatórios gerenciais voluntários.....	51
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	56
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	57
3.2 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE ANÁLISE.....	58
3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADO	58
3.4 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS.....	59
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	60
4.1 O HOSPITAL XYZ.....	60
4.1.1 Estrutura organizacional	61
4.1.2 Atividades Operacionais	62

4.2 A CONTABILIDADE E O CONTROLE DE GESTÃO OPERACIONAL	64
4.3 CONTROLES DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	64
4.3.1 Caixa e Bancos.....	65
4.3.2 Contas a Receber	68
4.3.3 Estoques	70
4.3.4 Imobilizado.....	74
4.3.5 Contas a pagar	75
4.3.6 Faturamento.....	78
4.3.7 Controle de custos e despesas.....	80
4.3.8 Controles operacionais não monetários	81
4.4 PROPOSTA DE CONFIGURAÇÃO DA CONTROLADORIA	83
4.4.1 Modelo organizacional da Controladoria	84
4.4.2 Responsabilidade da Controladoria	84
4.4.3 Níveis de autonomia e responsabilidade	85
4.4.4 Funções da Controladoria	87
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	90
5.1 CONCLUSÕES	90
5.2 RECOMENDAÇÕES	92
REFERÊNCIAS.....	93

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As mudanças econômicas atuais, em busca de resultados, levam os gestores das organizações a se deparar com uma nova realidade, a de se preocuparem cada vez mais com a competitividade e qualidade dos produtos e serviços, aliados aos custos. Para manterem-se no mercado devem administrar o empreendimento com excelência, buscando o auxílio de ferramentas gerenciais como forma de otimizar seus recursos.

E com a evolução econômica e tecnológica atualmente disponível, é possível promover constantes atualizações dos processos administrativos da instituição. Assim consegue-se a visualização de informações e resultados em tempo real. Todavia, isso implica em criar um setor de controladoria de forma a possibilitar o controle, verificação e avaliação do desenvolvimento econômico dessas instituições, levando a uma gestão mais ágil e eficiente.

Observa-se que a função do *controller* é complexa, já que contempla a funcionalidade dos diversos setores da instituição, além dos serviços terceirizados ligados a ela. Logo o *controller*, o gestor da área da Controladoria, deve estar interligado a todos os processos da instituição, como forma de assegurar a interpretação dos dados adequadamente estruturados e gerando informações reais e eficazes para auxiliar os gestores na tomada de decisão, apresentando eficácia na relação custo benefício.

Beuren e Moura (2000, p. 64) comentam que o *controller* “contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficazes e sinérgicos entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa”.

Todavia, não significa que a Controladoria é uma arma infalível para manter uma empresa no mercado, mas auxilia na redução de erros, desperdícios e ociosidades, gerando maior precisão nos processos. Aliada a uma administração de excelência, bem estruturada, ela liga a realidade do mercado às necessidades de seus consumidores, e dessa forma, pode fazer a organização atingir seu espaço no mercado. Assim, torna-se relevante o estudo da Controladoria.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

A escolha do tema de estudo foi motivada pela aplicabilidade da Controladoria em empresas prestadoras de serviço na área da saúde, buscando suprir a carência de informações ao referido tema. Apesar dessas entidades terem grande importância na sociedade, por se tratarem de assistência à saúde do cidadão como forma complementar a obrigação do Estado, não é comum encontrar literaturas sobre a gestão das mesmas. Principalmente, como forma de auxiliar à sua administração, de modo a se tornarem competitivas no mercado que atuam, já que possuem poucos recursos e custos elevados. Desse modo, podem gerar resultados presentes e futuros à sociedade.

Essas entidades tem passado por algumas mudanças, pois até pouco tempo atrás elas eram administradas por profissionais da área médica, que possuíam pouca habilidade com a gestão de empresas. Fato esse que auxiliou com a decadência financeira e administrativa de várias empresas do ramo, levando-as ao encerramento de suas atividades. Esses gestores necessitam de conhecimento amplo na área, buscando sempre a valorização de seus pacientes, que são sua única ou principal fonte de recursos.

Através da percepção do que é necessário para o homem, surgem as dúvidas a serem esclarecidas de acordo com sua relevância no contexto em que está inserido o problema.

Santos (2007, p. 78) afirma que a "problematização é a transformação de uma necessidade humana em problema, que por sua vez define-se como necessidade humana, quando pensada. O que se faz na realidade, é dividir a necessidade em seus aspectos componentes julgados importantes".

Dessa forma considera-se de grande valia o estudo em questão para a sociedade, como auxílio frente aos problemas comumente enfrentados por essas instituições inseridas na área da saúde. Ou mesmo servindo de suporte para pesquisas futuras, bem como no meio acadêmico, entre docentes e discentes. Além dos profissionais da área que poderão utilizar-se deste material para esclarecimentos como fonte de pesquisa.

O desenvolvimento teórico deste estudo foi alicerçado em analisar a Controladoria como ferramenta de gestão no processo de tomada de decisão nas empresas prestadoras de serviços na área da saúde, tendo como objeto de estudo o

Hospital XYZ.

Essas entidades em sua grande maioria não possuem como objetivo principal o lucro, já que muitas delas são sem fins lucrativos. O que não significa que elas não devam buscar uma situação superavitária, já que necessitam de recursos para a manutenção de suas atividades, ou mesmo, para novos investimentos em projetos em prol da comunidade, como forma de auxiliar a deficiência do Estado no atendimento da demanda da sociedade no campo da saúde.

Essas entidades do terceiro setor, assim como as dos demais setores, possuem obrigações trabalhistas, tributárias, para com terceiros, entre outras, necessitando, dessa forma, transparência e excelência em sua gestão, já que seus recursos geralmente são escassos. Logo, a falta de controles pode gerar entraves, podendo levar até ao fechamento dessas entidades e assim o não cumprimento da finalidade para qual foram criadas.

Diante do fato exposto, a presente pesquisa visa responder a seguinte questão: quais são as informações da Controladoria de suporte ao processo de gestão em uma empresa prestadora de serviço na área da saúde?

1.3 OBJETIVOS

O objetivo de um estudo acadêmico é considerado a base para um adequado desenvolvimento, levando a uma visão geral do tema a ser abordado.

De acordo com Santos (2007, p. 83), são os "objetivos de uma pesquisa que delimitam e dirigem os raciocínios a serem desenvolvidos. Fornecem, até mesmo, a dimensão dos dados que serão necessários para o desenvolvimento dos argumentos".

Os objetivos desta pesquisa estão divididos em geral e específicos, conforme discriminados abaixo.

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral do presente estudo é analisar as informações da Controladoria de suporte ao processo de gestão em uma empresa prestadora de serviço na área da saúde.

1.3.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral do estudo, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as atividades dentro de uma empresa prestadora de serviço na área da saúde;
- b) Analisar os controles disponíveis para auxiliar no processo de gestão da empresa; e
- c) Apresentar uma proposta de configuração da Controladoria, como forma de auxiliar no processo de gestão da empresa objeto de estudo.

1.4 JUSTIFICATIVA

Na justificativa tratou-se da relevância do estudo que se desenvolveu e sua importância para a sociedade, acadêmicos, dentre outros.

Santos (2007, p. 93) ressalta que "a justificativa de um projeto consiste em apresentar motivos bons o bastante para o desenvolvimento de pesquisa acerca do tema específico escolhido".

O fator determinante da escolha do tema refere-se ao fato dessas instituições necessitarem de maior profissionalização na gestão de seus recursos, já que geralmente são administradas por profissionais sem preparo específico para a função. Outro determinante é o fato de que possuem um sistema complexo, com alto custo operacional. Sendo assim, merecem atenção, em especial em relação a sua administração, em função da assistência fundamental ao indivíduo, contribuindo para o cumprimento das necessidades básicas do cidadão.

Há também interesse pessoal nesse assunto, pelo fato de trabalhar na área financeira de instituições voltadas à saúde, tendo vivência diária em administrar recursos escassos sem informações úteis e necessárias para a gestão. Assim, empenham-se esforços na busca de soluções, com o intuito de colocar essas entidades no patamar das demais organizações, mantendo uma gestão de excelência baseada em resultados, com controles e planejamentos.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A fim de atingir os objetivos propostos, o presente estudo foi estruturado em cinco capítulos, como forma de facilitar o entendimento.

O primeiro capítulo, “Introdução”, aborda a contextualização do tema, o problema do estudo, os objetivos geral e específicos, a justificativa e a organização do trabalho.

O segundo capítulo, “Referencial Teórico”, fundamenta o estudo em si. Inicia com a evolução da Contabilidade para que se possa entender a origem da Controladoria e sua complexidade, relatando a importância do profissional *controller* como forma de auxiliar a tomada de decisões na organização. Destaca ainda a importância dos sistemas de informações necessários para que a Controladoria forneça as informações para que os gestores possam tomar as melhores decisões e como forma de assegurar que a organização atinja os objetivos propostos.

No terceiro capítulo, “Metodologia da Pesquisa”, discorre-se sobre os procedimentos metodológicos da pesquisa. Inicia-se com o delineamento da pesquisa. Segue-se a definição do objeto de estudo e elementos de análise, os procedimentos adotados para coleta de dados, além da forma da análise dos dados.

No quarto capítulo, foram alinhadas a descrição e análise dos resultados. Relatam-se inicialmente as atividades da empresa prestadora de serviço na área da saúde. Em seguida, relatam-se os controles disponíveis para auxiliar no processo de gestão da empresa. Por último, apresenta-se um modelo organizacional e responsabilidades, além de apresentar uma proposta de implantação da controladoria, como forma de auxiliar a tomada de decisão.

Finalmente, no capítulo cinco, evidenciam-se as “Considerações Finais” do estudo realizado e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo discute a importância da Controladoria como forma de auxiliar na geração de informações úteis à gestão de uma empresa prestadora de serviço na área da saúde. Inicia-se com a evolução da Contabilidade e sua contribuição para os processos de gestão. Na sequência são abordados os conceitos de organizações, bem como as relações da contabilidade *versus* controladoria, o papel do *controller* na estrutura organizacional, nas etapas do processo de gestão, planejamento, execução e controle, monitorando e fornecendo suporte aos gestores com informações suporte às decisões da organização.

2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência social aplicada tal como a economia e a administração, que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante registros, demonstrações dos fatos, a fim de fornecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. Segundo Fabreti (1999, p. 26), “contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica”.

A Contabilidade surgiu como forma de auxiliar e dar suporte aos gestores. Com a sua evolução nas organizações ela deixa de se preocupar somente com os resultados econômicos e passa a participar do processo de gestão, através da geração de informações úteis ao processo decisório. Portanto, não prove de informações somente os usuários internos, como também o público externo, composto por investidores, governos, bancos, entre outros.

O objetivo da contabilidade é manter o controle do patrimônio de uma empresa e suas variações, gerando informações que são repassadas aos seus usuários para que tenham conhecimento da situação patrimonial, econômica e financeira em um dado período. Segundo Franco (1997, p. 19), o objetivo da contabilidade é:

o patrimônio e seu campo de aplicação das entidades econômico-administrativas, assim chamadas aquelas que para atingirem seu objetivo,

seja ele econômico ou social, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo que pratica os atos de natureza econômica e financeira necessária a seus fins.

Na Figura 1 demonstra-se a área de atuação da Contabilidade.

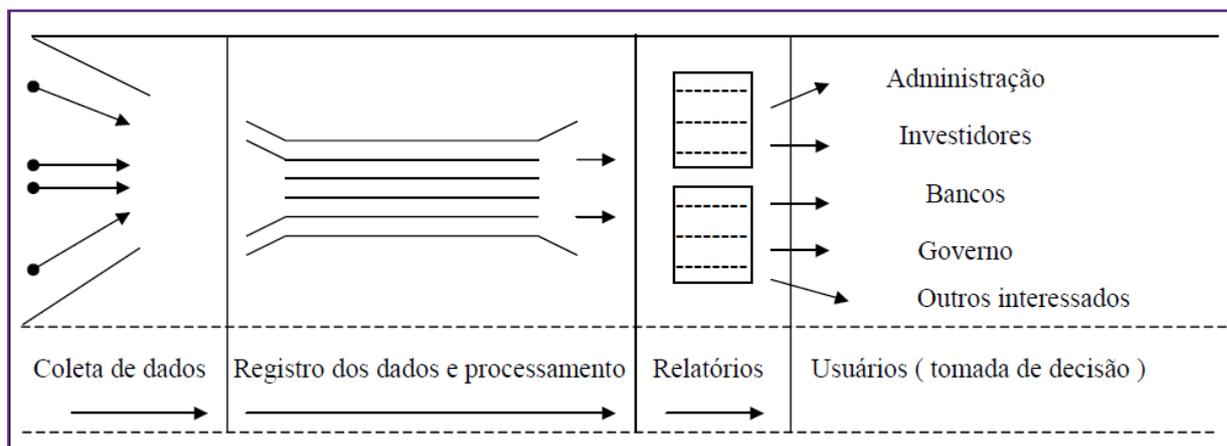


FIGURA 1 - Área de atuação da Contabilidade
 FONTE: Marion (1998, p. 29).

Observa-se na Figura 1, que o profissional contábil é responsável não somente pelo registro do patrimônio, mas também por funções relacionadas à controladoria da entidade.

E para atender às necessidades dos usuários, a contabilidade geral é dividida em três segmentos distintos, conforme demonstrado na Figura 2.

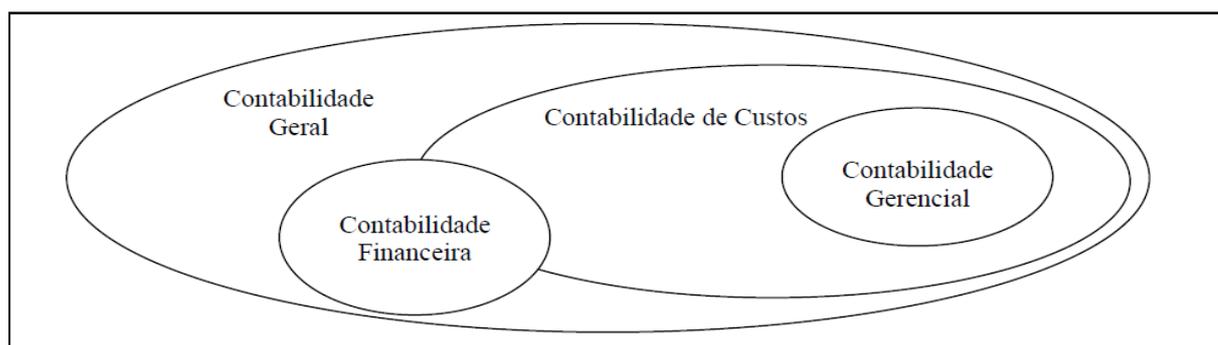


FIGURA 2 - Segmentos da Contabilidade Geral
 FONTE: Falk (2001, p. 18).

De acordo com a Figura 2, a contabilidade geral fornece informações para todos os usuários, bem como atende as exigidas por leis comerciais, tributárias e societárias. Já a contabilidade de custos registra o cálculo dos custos relativos à comercialização e produção de bens e serviços. A contabilidade financeira e

gerencial diferencia-se pelo fato da financeira gerar relatórios externos, com informações padronizadas, já a gerencial tem sua base construída sob as necessidades dos usuários internos, com informações voltadas para a tomada decisões (FALK, 2001, p. 18).

A contabilidade tem a função de coletar, processar, interpretar, e comunicar informações aos diversos usuários, necessitando assim de profissional contábil dinâmico, inteirado de todos os processos da empresa. Surge, assim, a nova função da contabilidade, a controladoria. Responsabilizando-se pelo sistema de informação contábil, informações da empresa, elaboração, interpretação de relatórios, avaliação e assessoramento aos gestores às rotinas de trabalho, participando da elaboração do planejamento estratégico e operacional da organização.

A Controladoria é uma evolução da contabilidade tradicional, para às necessidades de informações de seus usuários. Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344) aduzem que:

[...] como uma evolução natural desta Contabilidade praticada, identificamos a Controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente.

Mendes (2002, p. 45) destaca que:

Com o passar dos anos, o gestor da organização começa a sentir os efeitos dessa atitude. Faltavam informações adequadas para o processo decisório. Pode-se afirmar que a Controladoria preencheu esse vácuo deixado pela contabilidade, qual seja, atender às expectativas por informações que subsidiassem o gestor em sua tomada de decisão.

Essas informações devem sempre ser geradas e disponibilizadas em tempo hábil e com a confiabilidade necessária para atingir as metas da organização no menor tempo e com o menor risco possível. Surge, assim, a necessidade de constante atualização, de forma a se adequar a um mercado volátil e competitivo.

2.2 A CONTROLADORIA

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão administrativo-financeira de uma organização. Segundo Mosiman e Fisch (1999, p. 88), “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos

relativos à gestão econômica”. De acordo com estes autores, pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Mosimann e Fisch (1999, p. 90) citam que a missão da controladoria é "otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Dessa forma a controladoria coordena e participa do processo de planejamento, em busca de atingir os objetivos propostos, garantido a eficácia da empresa.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344), definem a controladoria como:

A controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na teoria da contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo o estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Sendo assim a controladoria como ramo do conhecimento, deve estar presente em todas as etapas do processo de gestão.

A influência da controladoria implica a melhoria nos sistemas gerenciais, aumentando o desempenho dos gestores e a eficácia e a eficiência dos resultados das unidades.

As organizações que não apresentarem um órgão designado a executar as funções da controladoria, poderão suprir a sua ausência com a existência de um gestor que tenha uma visão generalista.

Roehl (1996, p. 85) aduz que:

Através da controladoria a direção de uma empresa tem a possibilidade de conduzir a que seus esforços sejam produtivos. É junto a essa área que a alta direção e os gestores da organização buscarão informações consistentes a fim de definir os rumos a serem seguidos pela organização.

Para Benedicto e Leite (2004, p. 63), a Controladoria tem por finalidade: "garantir informações adequadas ao processo decisório, além de ser responsável

pela coordenação e a disseminação da tecnologia de gestão, colaborando com os administradores na busca da eficácia gerencial”.

Beuren (2002, p. 20) comenta que:

A Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

Ressalta-se ainda, conforme os ensinamentos de Figueredo e Caggiano (1997, p. 29), que “a controladoria está profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional; para alcançá-la, é preciso que sejam definidos modelos que eficientemente conduzam o cumprimento de sua missão”.

A missão da controladoria é buscar a otimização dos resultados e a continuidade da organização. Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 373) destacam que a filosofia de atuação da controladoria atende à:

- Coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- Participação ativa do processo de planejamento;
- Interação e apoio às áreas operacionais;
- Indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- Credibilidade, persuasão e motivação.

A empresa é um sistema e deve ser percebida com um sistema aberto e dinâmico, que interage constantemente com o ambiente organizacional, ou seja, “como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente” (Pereira, 2001, p. 38). Tal interação ocorre por meio de estratégias e planos a serem atingidos através das propostas dos orçamentos e pelo cumprimento dos controles definidos juntamente com os gestores.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 354), “[...] caracteriza-se a Controladoria como um agente de mudanças comportamentais”.

A controladoria, através das análises realizadas determina os rumos a seguir, transmitindo confiabilidade no processo decisório, fornecendo suporte necessário ao gestor em busca da realização do objetivo da organização.

Para solucionar os problemas pela ausência de informações na organização,

o profissional *controller* é o que reúne todas as condições para supri-la. Segundo Mendes (2002, p. 85), “o *controller* é um almoxarife, da base de dados da empresa”.

De acordo com Nakagawa (1993, p. 13), “o *controller*, ao exercer sua função de organizar e reportar os dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”. O profissional da controladoria não tem autonomia para decidir isoladamente, já que seu papel é manter os administradores informados quanto à situação econômica e financeira, aos controles e desempenhos, ao cumprimento da missão, objetivos e metas estabelecidos pelos gestores.

Assim, a controladoria é a área responsável para levantar, mensurar e reportar possibilidades para a empresa, elaborar políticas, disseminar atividades, elaborar orçamentos, estabelecer padrões de controle, estruturar um sistema de informação para atender às necessidades operacionais e gerenciais.

O sistema de informação deve ter como finalidade gerar relatórios necessários aos diversos processos decisórios, além de facilitar o desenvolvimento das atividades operacionais e as tomadas de decisões.

2.2.1 A Controladoria no processo de gestão

Almeida (1996, p. 27) ressalta que “a execução das atividades, (...) por sua vez é condição para o desempenho das funções(...)”. A Controladoria, na execução de suas atividades, deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais: Processo de gestão e Sistemas de Informações.

Conforme Peres Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 37), a controladoria tem as seguintes funções:

No planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises.

No controle, cabe ao *controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

Observa-se que a Controladoria tem como principal desafio a constante

avaliação das decisões tomadas pelos gestores, nos diversos níveis e, como consequência, emitir opiniões em relação ao desempenho das variadas unidades administrativas e operacionais da empresa.

2.2.1.1 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico define as políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico, as interações da empresa com suas variáveis ambientais. Para Mosimann e Fisch (1999, p. 19), no planejamento estratégico, a Controladoria deve saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos de riqueza empresarial, devendo saber captar as informações do ambiente externo, com o intuito de projetar cenários, juntamente com pontos fortes e fracos da organização, para que diretrizes estratégicas sejam definidas, não se esquecendo do ambiente interno da empresa.

Pereira (2002, p. 59) explica que:

[...] a fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão e da continuidade da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional.

É nessa fase do processo de gestão em que é feita a avaliação da situação atual, analisando o comportamento das variáveis do ambiente interno e externo, as quais poderão representar pontos fortes e fracos, ou seja, as ameaças e oportunidades, para então se projetar prováveis cenários futuros decorrentes de decisões tomadas no presente.

Neste sentido, assim esclarece Beuren (2002, p. 18):

[...] o planejamento estratégico consiste de um processo de análise das oportunidades e ameaças (ambiente externo) e dos pontos fortes e fracos (ambiente interno) da organização, com vistas a definir diretrizes estratégicas para assegurar o cumprimento da missão da empresa.

Nota-se que o planejamento estratégico tem como importância fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa, etapa de análise conjunta dos ambientes externo e interno. Assim, entende-se que, no planejamento estratégico, todas as áreas da empresa devem participar, em que cada uma é responsável pelo

seu próprio planejamento. O planejamento é um plano unificado, que tem como finalidade assegurar que o objetivo do empreendimento seja alcançado.

2.2.1.2 Planejamento operacional

O controle de gestão operacional visa à acompanhar o desenvolvimento das atividades desenvolvidas pelas pessoas numa empresa, verificando se estão sendo realizadas conforme estabelecidas pela administração. Segundo Campiglia e Campiglia (1995, p. 11), “o controle de gestão deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado”. De acordo com Campiglia e Campiglia (1995, p. 11):

Os desvios de rumo, quando ocorrem, precisam ser:

- rapidamente detectados;
- medidos;
- investigados para a identificação de suas causas; e
- corrigidos, através de ações eficientes.

Nakagawa (1993, p. 52) cita que, “[...] o planejamento operacional é o que define planos, políticas e objetivos operacionais da empresa”.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 21), “no planejamento operacional, cabe à Controladoria elaborar planos operacionais alternativos que, em conjunto com os gestores de cada área, estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova”. No planejamento operacional, compete à Controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e, posteriormente, comparar o que foi orçado com o que foi realizado, apontando os desvios, para que cada área tome medidas necessárias para corrigi-los. Neste sentido, assim esclarece Beuren (2002, p. 19):

[...] nesta etapa em que se identifica e escolhe alternativas operacionais que viabilizem a consecução das diretrizes estratégicas esboçadas no planejamento estratégico. Requer um detalhamento das alternativas selecionadas no que diz respeito a recursos, procedimentos, produtos, prazos, bem como os responsáveis pela sua execução.

A controladoria tem interesse e é responsável pela eficiência do sistema de controles operacionais. Através dos controles, é possível avaliar os esforços, as informações que dão suporte à tomada de decisão e o alcance dos resultados

propostos por parte dos gestores.

2.2.1.3 Execução

A próxima fase no processo de gestão é a de execução, ela é subsidiada, como as demais etapas, pelo sistema de informações.

Na fase de execução, programam-se as ações estabelecidas no planejamento operacional, e procura-se dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará o alcance dos objetivos e metas previstos.

Robbins (2000, p. 33) considera que esse processo “abrange a determinação das tarefas que serão realizadas, quem irá executá-las, como agrupá-las, quem se reportará a quem e quem tomará as decisões”.

Pereira (2001, p. 35) assinala que a “execução envolve a identificação, a simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação de ações”.

Nesta fase, deve-se questionar e discutir a real capacidade de cada área em cumprir planos validados a fim de detectar uma eventual necessidade de ajuste não percebido pelos gestores. Nesse ponto, podem acontecer mudanças no que foi planejado. Essa fase deve estar de acordo com o que foi planejado previamente. Além disso, nessa etapa, são registrados os dados referentes ao desempenho realizado para posteriores comparações com os planos e padrões estabelecidos.

Pereira (2001, p. 61) enfatiza que:

A execução das atividades se reveste de grande importância nas empresas, pois é nessa fase que os recursos são consumidos e os produtos gerados, o que vale dizer que é nessa etapa que ocorrem as mais significativas variações patrimoniais relacionadas às operações físico-operacionais de uma organização.

Nesta fase, a controladoria exerce um monitoramento, não no sentido de controlar os resultados atingidos, mas sim, de prestar informações durante a execução do planejamento operacional, o que ocorre antes das realizações acontecerem.

2.2.1.4 Controle

O controle tem por objetivo acompanhar e verificar o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento, ao procurar manter o equilíbrio entre o desempenho planejado e realizado (MOSIMANN; FISCH; 1999). Ele é exercido na medida em que os gestores responsáveis pela execução das atividades participam ativamente do planejamento, pois esta situação leva ao envolvimento destes quando da transformação do plano em ações corretas.

Pereira (2001, p. 62) explica que “o processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas”. Para Brisolla (1990, p. 273) controle é:

Um processo de verificação prévia, concomitante ou a posterior, que ocorre num lapso de tempo para conhecer a evolução do desempenho de um sistema ou de uma atividade através da comparação de novo estágio com outro inicial definido como padrão, desencadeando ações que assegurem a consecução dos objetivos esperados.

Segundo Nakagawa (1997, p. 38), o controle possui quatro fases distintas: a) conhecer a realidade; b) compará-la com o que deveria ser; c) tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens; d) tomar atitudes para sua correção.

O Quadro 1 apresenta as quatro etapas do controle, conforme Chiavenato e Sapiro (2003, p. 373):

Etapas	Definição
Estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho	“nessa primeira etapa planejam-se e se estabelecem os objetivos.”
Avaliação do desempenho	“nessa etapa verifica-se se os objetivos estão sendo alcançados e quais medidas corretivas podem ser feitas.”
Comparação do desempenho com o objetivo ou padrões	“pode-se comparar o que foi planejado com o que vem realizando no momento em que os fatos estão acontecendo, como uma espécie de monitoramento, ou após finalizar as operações, assim a comparação com o planejado dá-se ao final de cada período realizado.”
Ação corretiva	“é uma ação administrativa, onde procura - se manter o desempenho de acordo com o que foi planejado, ela visa assegurar que tudo seja feito exatamente de acordo com os objetivos estabelecidos.”

QUADRO 1 - Etapas do Controle

FONTE: Adaptado de Chiavenato e Sapiro (2003, p. 373)

Nota-se no Quadro 1, que o controle faz com que os gestores se preocupem em assegurar que os recursos estejam sendo aplicados adequadamente na realização dos objetivos da empresa. Portanto, cabe à controladoria ajudar a empresa para que os seus processos fiquem sob controle, dar suporte quando os processos estiverem fora dele e contribuir para a busca constante do aprendizado organizacional em todos os níveis hierárquicos da organização.

O Controle dos assuntos econômico-financeiros da organização é mais uma das funções da Controladoria, a fim de detectar possíveis desvios. Segundo Atkinson et al. (2000, p. 583-585), existem dois tipos de sistema de controle:

Controle por tarefa – é o processo que certifica que uma tarefa está completa da maneira pré-determinada (...)

Controle por resultado – enfoca a motivação dos funcionários em perseguir os objetivos da empresa. Para o controle dos resultados serem eficiente, a empresa deve declarar seus objetivos claramente e deve comunicar a todos os seus membros, de modo que cada um deles entenda o que é importante e como contribuir para alcançar o sucesso.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 124), “o processo de controle que interessa a controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários”. E para que as atividades sejam executadas de maneira satisfatória, faz-se necessário a divulgação da missão e dos objetivos a toda a empresa, pois não se pode prescindir da participação das pessoas no processo.

Para Pereira (2001, p. 61), “[...] o processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas”.

Os indicadores econômico-financeiros gerados pela contabilidade tradicional já não atendem completamente às necessidades dos gestores, pois retratam o passado da organização, focando somente as operações ocorridas internamente. Com isso suas informações devem ser complementadas para que tenham foco no gerenciamento de empregados, clientes, recursos e capacidade, qualidade, produtividade, tempo, aprendizado e outros.

Cabe à controladoria criar indicadores de desempenho para controlar todas as operações desenvolvidas nos departamentos e subunidades das organizações,

monitorando os recursos financeiros, físicos, humanos e tecnológicos dispendidos para objetivos específicos. Miranda e Silva (2002, p. 132) destacam seis razões para as organizações investirem em sistemas de medição de desempenho:

- controlar as atividades operacionais da empresa;
- alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários;
- controlar o planejamento;
- criar, implantar e conduzir estratégias competitivas;
- identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores;
- verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

O *controller* deve escolher os melhores indicadores para o desenvolvimento do seu trabalho, em observância às necessidades dos gestores e dos empregados que executam as atividades operacionais, além das características próprias da organização. Miranda e Silva (2002, p. 136) mencionam que:

não existe nenhuma receita para escolher os melhores indicadores. Dependendo do objetivo que se quer alcançar, o indicador pode ser financeiro ou não financeiro, importando, isto sim, demonstrar a realidade que se pretende conhecer com mais transparência. Provavelmente essa exigência aumenta a responsabilidade do profissional, que define os indicadores para avaliação do desempenho empresarial, mas, ao mesmo tempo, abre espaço para o uso da sua criatividade, já que, não existindo empresas iguais, também não existem indicadores que possam ser utilizados com sucesso em mais de uma organização empresarial.

Assim, a controladoria, ao desenhar o sistema de controles de gestão operacional, tem como finalidade medir o desempenho das atividades operacionais. Com isso, deve-se questionar: Por que medir? O que medir? Como medir? Segundo Salas e Gomes (1997, p. 70-72), dois elementos básicos devem ser considerados e analisados para responder a tais questionamentos: desenho da estrutura de controle e o processo de controle. Citam ainda que:

Em primeiro lugar, o desenho das estruturas de controle consiste em determinar para cada unidade dois aspectos fundamentais:

- os indicadores de controle que possibilitam o controle por exceção de cada unidade e a mensuração de sua atuação; e
- o sistema de informação que permite a mensuração da atuação e o acompanhamento periódico da evolução dos indicadores anteriores (...).

Uma vez definida a estrutura do controle, iniciar-se-á o próprio processo de controle que consiste em:

- estabelecimento de objetivos e de planejamento; e
- análise e avaliação da atuação de cada unidade.

Observa-se que o controle é uma das funções essenciais para a gestão de um negócio, é um processo de medida de valor que é concluído com a medida corretiva, interferindo assim no planejamento, para que as ações possam ser redirecionadas ao objetivo desejado.

O planejamento é ligado ao controle através de um sistema de mensuração de desempenho, que possibilita verificar se as operações e os resultados estão sendo realizados e obtidos conforme os objetivos propostos. Nesta linha, Atkinson et al. (2000, p. 590-591) afirmam que:

A avaliação de desempenho propicia um vínculo crítico entre o planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle, que faz os membros da empresa mantê-la no caminho em direção ao alcance de seus objetivos.

A avaliação de desempenho é uma forma de executar o controle. Os resultados obtidos na avaliação de desempenho servem para acompanhar e avaliar as atividades desenvolvidas pela empresa. Se os resultados forem satisfatórios, mantêm-se os planos conforme o estabelecido, porém, se forem insatisfatórios, serão adotadas medidas corretivas para ajustar e redirecionar as ações.

2.2.1.5 O papel do *controller* no planejamento e controle

O planejamento e o controle são processos integrados que afetam todos os aspectos das atividades operacionais de uma organização. Mosimann e Fisch (1999, p.118) mencionam os princípios que devem nortear a atuação da controladoria no planejamento da empresa, seja como unidade administrativa ou como ramo do conhecimento, são:

Viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;

Objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;

Imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e

Visão generalista: conhecimento do impacto, em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa.

Esses princípios são essenciais para o planejamento da empresa, já que a

controladoria norteia sua ação sem se desviar de sua finalidade principal que é a otimização dos resultados e a continuação da organização.

A controladoria responsabiliza-se pela execução e coordenação do que foi estabelecido junto aos gestores, assessorando e promovendo ações e tomadas de decisões para controlar e motivar as áreas que estão sob sua responsabilidade e acompanhar os gestores na elaboração dos planos e definições de padrões.

Para que a controladoria alcance sua finalidade, se faz necessário o planejamento de suas próprias atividades. E o *controller* auxiliará na sequência o planejamento da empresa, tendo como propósito fazer com que a organização atinja seus objetivos através do uso da informação.

Falar de Controladoria sem falar de *controller* não tem sentido, segundo Nakagawa (1993, p. 12):

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tornarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

O mercado exige dos profissionais da Controladoria, uma formação sólida e abrangente acerca do processo de gestão organizacional devido à responsabilidade da Controladoria de suprir a necessidade de informações dos gestores a fim de conduzir o processo de tomada de decisão dos mesmos.

As funções básicas da Controladoria e do papel do *controller* no desempenho de cada uma das funções, não apenas da Controladoria em si, mas sim das funções do *controller* como responsável pela execução das funções da Controladoria, de acordo com Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995, p. 22-25), são as seguintes:

- 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;
- 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;

- 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;
- 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;
- Outras responsabilidades primárias: devido ao relacionamento estreito com os relatórios contábeis, entre outras razões, a função tributária usualmente está subordinada ao controller. O 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;
- 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;
- 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.

Em um ambiente globalizado, a Controladoria é ainda mais valorizada, devido a sua atuação ser fundamental para o desempenho das unidades. Fanhani (1998, p. 24) mostra a relevância do *controller* em um ambiente globalizado:

a globalização teve um papel importante na Controladoria e no perfil dos controllers, pois forçaram a flexibilidade e a visão global das estratégias adotadas pelas empresas, principalmente quando as empresas onde os controllers estão exercendo suas funções estão operando em um ou mais países.

Pode-se dizer que o *controller* necessita de comportamento e visão proativos, permanentemente voltados para o futuro, devido ao fato de ter como principal função a de desenvolver a organização e o sistema de contabilidade, políticas, relatórios e procedimentos que providenciem dados que podem ser analisados e interpretados para beneficiar os executivos a tomarem suas decisões e atingir os objetivos da companhia.

Assim Padoveze (2003, p. 36) define:

O controller pode e deve exercer influência junto aos demais gestores e o faz pelo conhecimento da ciência da gestão econômica. Em outras palavras, o conhecimento da empresa como um todo e o conjunto dos planos de ação, associados ao conhecimento científico da administração econômica, permitem ao profissional de controladoria exercer um papel influenciador.

O *controller* precisa saber controlar processos e pessoas de maneira sutil, sem que isso tenha interferência negativa na organização, pois o *controller* exerce influência junto aos gestores da empresa, e exercer influência significa estar ao lado deles na tomada de decisões. Aos *controllers* cabe o papel de orientar os gestores na tomada de decisão.

2.2.2 A Controladoria e os Sistemas de Informações Gerenciais

Sistema significa a integração de partes que se combinam para gerar certo resultado, sendo que cada uma dessas partes tem sua função determinada dentro desse sistema. Conforme Padoveze (2000, p. 26), “sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação”.

A informação é algo fundamental para todas as organizações, pois é através dela que se tem controle das atividades, organiza-se a empresa e tomam-se as decisões corretas para o crescimento da entidade.

Padoveze (2000, p. 43) cita que a “Informação é o dado que foi processado e armazenado de forma compreensível para seu receptor e que apresenta valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas”.

As informações são a sustentação da empresa, pois são elas que dirão como está seu andamento, o que está bom, falho ou precisa ser melhorado. Através das informações é que os gestores podem tomar as melhores decisões, a fim de melhorar o desempenho da organização. Oliveira (2002, p. 37) menciona que:

A informação é o produto da análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados em um determinado contexto, para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada.

A informação deve gerar maiores benefícios para a organização do que os custos ocorridos na sua produção. Além de confiáveis, as informações precisam

chegar à gerência na hora certa, portanto precisam ser rápidas. Conforme relata Oliveira (2002, p. 37), “uma informação produzida que não seja distribuída em tempo hábil da tomada de decisão praticamente perde seu sentido”.

No interior das organizações e fora delas, as decisões precisam ser tomadas constantemente, portanto as informações devem ser elaboradas de forma correta e rápida, desempenhando assim o seu papel, o de ser suporte nas tomadas de decisões. A informação deve ser clara e significativa para a empresa, jamais podendo custar mais do que vale para a organização.

O sistema de informação é a organização das informações da empresa para que estas sejam entendidas e utilizadas pelos clientes internos (colaboradores e diretores) em prol do desenvolvimento da organização. Tal sistema é baseado em dados e informações da empresa que são transformados em relatórios que auxiliarão na tomada de decisões.

Magalhães e Lunkes (2000, p. 26) relatam que “um sistema de informações processa dados (*input*) e transforma-os em relatórios (*output*). Esses relatórios são as informações destinadas a pessoas que tomam as decisões (usuários)”.

Um Sistema de Informação Gerencial, também chamado de sistema de apoio à gestão empresarial ou sistema gerencial, tem por função filtrar as informações empresariais e agrupá-las em forma de relatórios para o processo de gestão.

Para Magalhães e Lunkes (2000, p. 26), “sistemas de informações gerenciais podem ser definidos como um conjunto de informações úteis à tomada de decisões (planejamento e controle das atividades da empresa e gerenciamento de seus negócios)”.

O Sistema de Informação Gerencial necessita estar bem estruturado, para que os gestores não tomem decisões errôneas e que possam abalar o desenvolvimento da empresa. Assim, se estiver bem estruturado só tende a fazer com que a empresa aumente seu desempenho e garanta resultados positivos.

O Sistema de Informação Gerencial pode ser dividido em dois grandes grupos: Sistema de apoio às operações e o Sistema de informação de apoio à gestão. Porém, não é recomendado classificá-los de forma rígida, pois existem sistemas que não são caracterizados como gerenciais, porém são essenciais no fornecimento de dados que serão filtrados pelo sistema de informação gerencial. Estes podem ser classificados em sistemas de apoio às operações e sistemas de apoio à gestão, conforme escreve Bio (1998, p. 34):

Sistemas de apoio às operações: são tipicamente sistemas processadores de transações, ou seja, são redes de procedimentos rotineiros que servem para o processamento de transações correntes.

Sistemas de apoio à gestão: os sistemas de apoio à gestão não são orientados para o processamento de transações rotineiras, mas existem especificamente para auxiliar nos processos decisórios. Por essa razão, tais sistemas podem ter uma sistemática frequente de processamento, é uma área de aplicação dos sistemas na qual se têm desenvolvido muitos “pacotes” para processamento eletrônico. Incluem sistemas de previsões de venda, de análises financeiras, orçamentos.

Os sistemas de apoio às operações têm por finalidade auxiliar no processamento das atividades cotidianas da empresa, já os sistemas de apoio à gestão filtram as informações geradas pelo sistema de apoio às operações visando auxiliar nos processos decisórios. As informações por ele prestadas devem estar padronizadas ou ajustadas de forma a facilitar a tomada de decisão pelo gestor.

A Controladoria tem o papel de gestora dos recursos da empresa, desenvolvendo suas funções por meio do sistema de informação contábil, que está incluída nos sistemas de apoio à gestão.

Através de um sistema de controle de gestão operacional, a controladoria poderá monitorar, avaliar e melhorar o desempenho da organização, a fim de atingir os objetivos propostos pelos gestores. Atkinson et al. (2000, p. 582) relatam que o processo de manter uma empresa sob controle envolve os cinco passos apresentados na Figura 3, formados pelo planejamento, execução, monitoração, correção e avaliação.

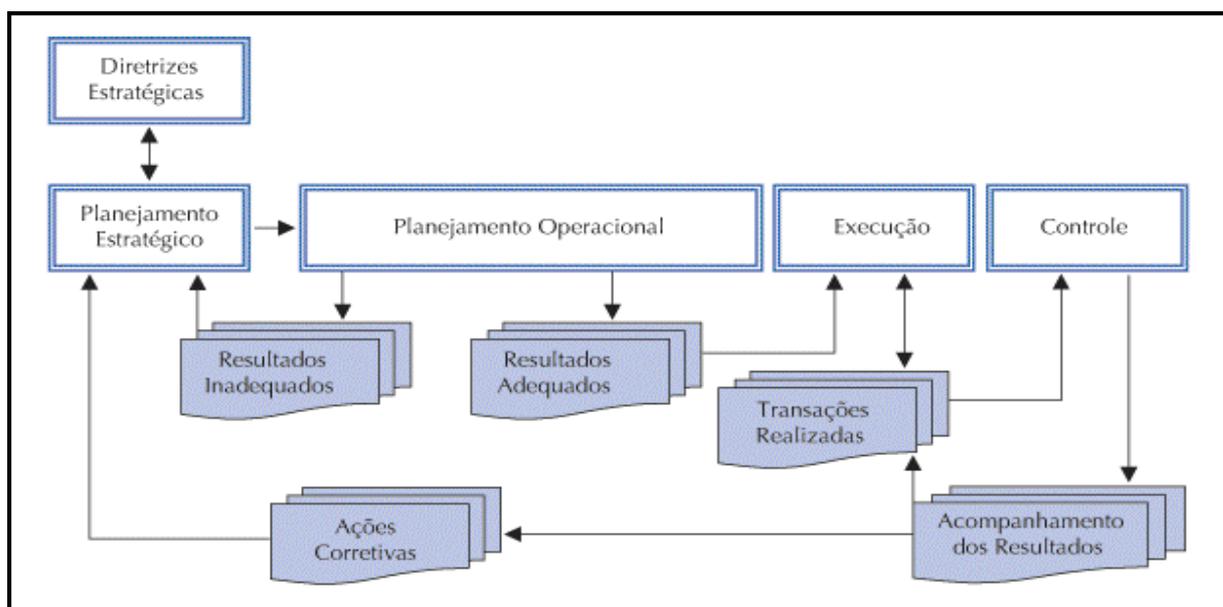


FIGURA 3 - Interações sistêmicas do processo de gestão

FONTE: Adaptado de Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001, p.137)

Mosimann e Fisch (1999, p. 118) explicam que:

o planejamento de uma empresa deve ser feito no âmbito global e, posteriormente, no âmbito setorial, para que cada parte possa planejar como atingir o plano já traçado da empresa. Cabe à Controladoria, como órgão administrativo da empresa, por meio do *controller*, coordenar e participar da escolha da melhor alternativa no que tange os aspectos econômicos, no processo de planejamento global, de modo a garantir a eficácia da empresa.

O *controller* deve estar presente em todos os processos de gestão, para que possa auxiliar na decisão da melhor alternativa para a eficácia da empresa.

2.2.2.1 Os sistemas de informações

Segundo Almeida et al. (1999, p. 376-378), “a controladoria deve desempenhar a função de gerir os sistemas de informações, definindo a base de dados necessária aos gestores para a execução de suas atividades, além de padronizar e harmonizar todas as informações contábil-gerenciais”.

O sistema de informação gerencial tem como função fornecer informações aos gestores, para que haja programação das atividades a serem desenvolvidas pela organização e assim obter um melhor controle das mesmas e dos resultados da organização.

Mosimann e Fisch (1999, p. 54) conceituam sistema de informação como sendo “uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como todo, mas de cada área de responsabilidade”. É o conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que compõem o sistema de informações, cujo processamento integrado resultará no sistema total, onde todos os subsistemas serão um único sistema.

O *controller* é o gestor das informações de uma empresa, responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações. Capacita os gestores a planejarem e a controlarem as atividades da organização.

Mosimann e Fisch (1999, p. 127) relatam que o *controller* deve ter algumas atuações em relação ao sistema de informações, devido às alterações sofridas pelos eventos ambientais e operacionais:

- Identificar os eventos que ocorrem na empresa;

- Identificar as decisões que são tomadas na empresa;
- Identificar os modelos de decisões dos gestores e participar da elaboração dos modelos de decisão do sistema de informações;
- Identificar as informações que são necessárias para suprir os modelos de decisão, onde, e como buscá-las;
- Identificar os modelos de mensuração e participar de sua elaboração;
- Elaborar o modelo de comunicação ou informação.

Cabe ao *controller*, como representante da controladoria em uma organização, saber identificar os acontecimentos do meio ambiente e quais são os reflexos dos mesmos nas operações da empresa, e apresentar de maneira clara e resumida as informações necessárias para suprir os gestores em seu processo decisório.

Boas (2000, p. 64) argumenta que a controladoria é um modelo conceitual e integrado de informações, tendo como pilar inicial um sistema de informação:

O seu Sistema de Informações Decisórias é o primeiro dos pilares que compõem este modelo conceitual; assim, necessitará de total adequação ao processo de planejamento, orçamento, controle, avaliação e decisão, para que haja uma retroalimentação e correção das distorções ou disfunções detectadas nas etapas ou processos da gestão empresarial.

Por conseguinte, as decisões tomadas pelos gestores estão relacionadas à estrutura organizacional, ao nível de conhecimento dos subordinados e ao tipo de sistema de informações adotado pela empresa. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 144) argumentam que “as decisões tomadas por líderes empresariais dependem da natureza da informação a eles fornecida por seus subordinados, pela estrutura da organização, pelo sistema de avaliação de desempenho e pela orientação estratégica da organização”.

Logo, cabe ao profissional da controladoria organizar o banco de dados e as informações da organização, para que elas cheguem à pessoa certa no momento oportuno. Nesse sentido, Oliveira (1998, p. 159) destaca que:

A controladoria procura caracterizar-se como um grande banco de dados e informações, para subsidiar as tomadas de decisões para a gestão empresarial e controle das atividades. O objetivo máximo a ser alcançado é produzir a informação certa para a pessoa certa no momento certo. Analisar a massa de dados, formular diagnósticos da maneira mais precisa e atualizada possível, estudar alternativas e gerar relatórios compactos passam a ser, conseqüentemente, a filosofia máxima da moderna controladoria.

A controladoria é responsável pela coordenação de esforços para atingir os resultados propostos pelos gestores, bem como pela criação, implantação e manutenção do sistema de informações. Assim ela concentra e tem acesso a todos os dados e informações, permitindo com isso o controle do banco de dados da empresa. A partir do momento em que a controladoria assume o banco de dados e as informações da organização, ela se responsabiliza pela qualidade das informações que serão repassadas aos gestores e demais interessados. Não obstante, cria controles que atendam às necessidades dos usuários e proporcionem condições de análise de tendências e influências, base para a elaboração do planejamento.

2.2.2.2 Os relatórios contábeis-gerenciais

Com os relatórios contábeis torna-se possível identificar a estrutura patrimonial de qualquer empresa, devido ao fato de obter inúmeras informações importantes e necessárias. Isso permite ao público avaliar a situação em que a empresa se encontra e até mesmo a qualidade de gestão da mesma.

Segundo Tung (1973, p. 390), os relatórios são elaborados para atender aos usuários e:

calcular o lucro e as vantagens obtidas em relação aos planos estabelecidos; melhor controlar as operações correntes e tomar as decisões necessárias; avaliar o desempenho por área, responsabilidade, etc.; fornecer bases para o planejamento futuro

Na contabilidade gerencial, o uso da informação contábil é essencial para tomada de decisão da administração. Segundo Padoveze (1997, p. 35):

para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que essa informação contábil seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade. Para os administradores que buscam a excelência empresarial, uma informação, mesmo que útil, só é desejável se conseguida a um custo adequado e interessante para a entidade. A informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da entidade.

Para os administradores, a contabilidade gerencial é fundamental, pois ela apresenta a situação da empresa através de relatórios, que contém os elementos necessários para apontar os problemas e assim tomar decisões mais ágeis e

eficazes com vistas às correções necessárias.

Um dos problemas quanto ao uso das informações é que quando os administradores não sabem que tipos de informações são necessários para o melhor desenvolvimento das suas atividades, nem mesmo como essas informações serão processadas. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 144) referem que, se as empresas soubessem com maior exatidão qual é a informação desejada e utilizada pelos investidores, poderiam projetar relatórios financeiros de maneira mais específica, visando facilitar a tomada de decisões por parte dos investidores.

Diante do exposto, cabe ao profissional da controladoria analisar e interpretar as informações contábil-gerenciais necessárias para que os gestores possam administrar suas operações com elevado grau de satisfação. Esse trabalho resultará na geração de relatórios para atender a diversificados tipos de usuários.

As informações utilizadas para a elaboração dos relatórios devem ser verdadeiras, precisas e relevantes, podem ser tratadas como produtos ou mercadorias. E, elas são necessárias e desejadas pelos usuários para elaboração das estratégias, assim deverão ser construídas como uma mercadoria de qualidade e com custos reduzidos, de nada adianta se o custo for maior que o benefício.

Segundo Padoveze (1997, p. 40), as características essenciais dos relatórios são as seguintes:

- relatórios concisos;
- elaborados de acordo com as necessidades do usuário;
- coletados de informações objetivas e de imediato entendimento pelo usuário;
- que não permitam uma única dúvida sequer, ou possibilitem pergunta indicando falta de alguma informação do objeto do relatório; e apresentação visual e manipulação adequada

A partir dos relatórios, são tomadas as decisões dentro das empresas. Para isso, é necessária a colaboração e cooperação entre todos os setores. Toda decisão é uma escolha entre várias alternativas, ou seja, um processo de identificar cursos diferentes de ação e selecionar o mais apropriado para a situação. As decisões devem ser tomadas considerando os aspectos que pertencem ao conjunto de fatores que está sendo julgado

2.2.3 Tipos de relatórios contábeis-gerenciais

Os relatórios contábil-gerenciais podem ser divididos em dois tipos:

relatórios exigidos pela legislação e relatórios gerenciais voluntários. O primeiro apresenta uma estrutura padronizada de acordo com normas e regulamentos impostos pelo governo ou pelos órgãos regulamentadores e fiscalizadores, utilizando-se da contabilidade financeira como base sustentatória das informações.

Já o segundo atenderá às necessidades dos gestores. A apresentação dos relatórios gerenciais não é obrigatória, sua elaboração é realizada com um único fim específico, atender as necessidades internas dos gestores. Não existe um modelo padrão ou estrutura definida para os relatórios gerenciais, a empresa poderá adaptá-los de acordo com as suas necessidades.

2.2.3.1 Relatórios exigidos pela legislação

As demonstrações contábeis são fundamentadas na Lei nº 6.404/1976 e também através da Resolução nº 59/1986, de 22/12/1986, da Comissão de Valores Mobiliários. O art. nº 175 da Lei nº 6.404/1976 determina que, ao final de 12 meses, as empresas devem fazer o relatório de encerramento do exercício social.

As demonstrações financeiras obrigatórias estão dispostas no art. 176 da Lei nº 6.404/1976, tendo sua redação alterada pela Lei nº 11.638/2007 a seguir:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

IV - demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638/2007)

V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638/2007)

A contabilidade é um sistema de informação utilizado para registrar, processar e avaliar, interpretar e comunicar as informações geradas aos usuários. Além dos relatórios com as informações financeiras, ela também permite utilizar seus dados para gerar relatórios gerenciais.

Cada vez mais os administradores das empresas necessitam acompanhar, analisar e controlar as operações e o desempenho de seus processos básicos, como compras, vendas, recebimentos e pagamentos. Para desempenhar tal atividade, as

empresas necessitam de sistemas de informações adequados para gerar relatórios contábil-gerenciais que sejam fonte de informações para apurar os resultados econômico-financeiros do empreendimento.

Não existe uma padronização dos modelos de relatórios. Cada empresa cria os seus, de acordo com as suas necessidades. Eles podem variar de uma empresa para outra, o importante é que sejam elaborados com a finalidade de expor todas as informações necessárias para os gestores nas tomadas de decisões e acompanhamento das atividades.

Segundo Reis (2003, p. 43), o objetivo básico dos demonstrativos “é o de fornecer informações para a correta gestão dos negócios e para a correta avaliação dos resultados operacionais”. Os demonstrativos disponibilizam informações para a gestão, controle e planejamento da organização por parte dos gestores, e auxiliam aos usuários externos, como por exemplo, os investidores em potencial, na avaliação econômico-financeira da entidade.

As Demonstrações Contábeis são complementadas por Notas Explicativas, outros quadros analíticos e outros relatórios necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício.

Cada demonstração contábil tem suas particularidades, porém uma complementa a outra, permitindo que os usuários tenham conhecimentos sobre a situação patrimonial, econômico-financeira na finalização do exercício social.

Ao final de cada exercício social em conformidade com a Lei nº 6.404/1976, alterada e revogada pela Lei nº 11.638/2007, em seu art. 176 estabelece a obrigatoriedade de elaboração, às sociedades anônimas, com base na sua escrituração contábil, as seguintes demonstrações financeiras: balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, podendo esta ser substituída pela demonstração das mutações do patrimônio líquido, conforme o art. 186 § 2º da Lei nº 6.404/1976; demonstração do resultado do exercício; demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado para as companhias de capital aberto, sendo também obrigatória a elaboração e divulgação das notas explicativas e relatório da administração.

a) Balanço Patrimonial

É a demonstração que tem por finalidade, expressar os elementos financeiros

e patrimoniais de uma entidade, através da apresentação ordenada de suas aplicações de recursos (Ativo) e suas origens (Passivo).

O Balanço Patrimonial, de acordo com o art. 178, da Lei nº 6.404/1976, compreende:

as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reserva de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

As contas do Ativo representam os bens e direitos, e do Passivo as obrigações. São classificadas nos seguintes grupos e subgrupos, conforme apresentado na Figura 4.

ATIVO	PASSIVO
Ativo circulante	Passivo circulante
Ativo não circulante	Passivo não circulante
Ativo realizável a longo prazo	Patrimônio líquido
Investimentos	Capital social
Imobilizado	Reservas de capital
Intangível	Ajustes de avaliação patrimonial
	Reservas de lucro
	Lucros ou prejuízos acumulados

FIGURA 4 - Estrutura do Balanço patrimonial

FONTE: Adaptado de Braga (2009, p.70).

b) Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação, em forma

resumida, do resultado líquido das operações realizadas pela empresa durante o exercício social.

Conforme o art. 187, da Lei nº 6.404/1976, a demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
 - II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
 - III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
 - IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
 - VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.
- § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:
- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
 - b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Dispõe a demonstração do resultado do exercício, conforme apresentado na Figura 5.

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS
(-) Devoluções
(-) Abatimentos
(-) Impostos
Receita líquida das vendas e serviços
(-) Custo dos produtos e serviços vendidos
Lucro bruto
(-) Despesas com vendas
(-) Despesas financeiras (deduzidas da receitas financeiras)
(-) Despesas gerais e administrativas
(-) Outras despesas operacionais
(+) Outras receitas operacionais
Lucro ou prejuízo operacional
(+) Receitas não operacionais
(-) Despesas não operacionais
Resultado do exercício antes do imposto de renda
(-) Imposto de renda e contribuição social
(-) Participação de debêntures
(-) Participação dos empregados
(-) Participação de administradores e partes beneficiárias
(-) Contribuições para instituições ou fundo de assistência ou previdência de empregados
Lucro ou prejuízo líquido do exercício

FIGURA 5 - Estrutura da Demonstração do resultado do exercício
 FONTE: Adaptado de Matarazzo (2010, p.31).

Essa demonstração deve ser apresentada de forma dedutiva, observando as receitas, custos e despesas, chegando ao resultado final que pode ser lucro/prejuízo do exercício. As receitas, os custos e as despesas são registrados pela contabilidade em observância aos princípios fundamentais da contabilidade, com ênfase no princípio da competência.

O princípio da competência, de acordo com a Resolução nº 750, de 29/12/1993, atualizada pela Resolução nº 1282/2010, do CFC em seu artigo 9º, dispõe que:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Todas as receitas e despesas devem fazer parte do resultado do exercício em que ocorreram, independentes do seu recebimento ou pagamento.

Determina que todas as receitas e despesas devem fazer parte do resultado do exercício em que ocorreram, independente do seu recebimento ou pagamento.

c) Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

Essa demonstração visa evidenciar as mutações ocorridas no período na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Os elementos que a compõem estão dispostos na Lei das Sociedades por Ações, em seu art. 186, apresentados na Figura 6.

DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE X0
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
Efeitos da mudança de critérios contábeis - (Nota x)
Retificação de erros de exercícios anteriores - (Nota y)
PARCELA DE LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL
REVERSÕES DE RESERVAS
Legal
De Contingências
De Lucros a Realizar
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO
Transferência para Reservas
Reserva Legal
Reserva Estatutária
Reserva de Lucros a Realizar
Reserva de Lucros para Expansão
Juros sobre o Capital Próprio
Dividendos a Distribuir
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE X1

FIGURA 6 - Estrutura da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
 FONTE: FIPECAFI (2000, p. 324).

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados mostra as variações sofridas na conta Lucros Acumulados, desde a sua destinação para reservas e dividendos, ou compensação de prejuízos. O saldo que restar nesta conta é chamado de lucro retido, e será apresentado no Patrimônio Líquido, na conta Lucros/Prejuízos Acumulados.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados pode ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, pois, através dela, é

possível visualizar as mutações ocorridas no Patrimônio Líquido da empresa.

d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido tornou-se obrigatória para as Companhias de Capital Aberto, de acordo com a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 59/1986, de 22/12/1986. Para a sua elaboração, os dados são extraídos do livro Razão, utilizando as contas que compõem o Patrimônio Líquido, conforme evidencia a Figura 7.

Movimentações	Capital realizado	Reservas de capital	Reservas legal	Reservas de lucro	Lucros acumulados	Ajustes	Total
Saldo no início do exercício							
Correção monetária							
Aumento de capital com lucros e reservas por subscrições realizadas							
Lucro líquido do exercício							
Destinação do lucro líquido							
Reserva legal							
Reserva estatutária							
Dividendos							
Saldo no final do exercício							

FIGURA 7 - Estrutura da Demonstração das mutações do patrimônio líquido

FONTE: Adaptado de Matarazzo (2010, p. 32).

Santos (2006, p. 72) explica que:

essa demonstração evidencia a movimentação ocorrida em cada conta do patrimônio líquido e não apenas a movimentação ocorrida na conta de lucros ou prejuízos acumulados, sendo por isso mais lucros ou prejuízos acumulados, já que esta está embutida na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Por apresentar maior riqueza de informações, o ideal é a substituição da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados pela demonstração das mutações do patrimônio líquido, uma vez que a primeira mostra as variações sofridas em todas as contas do Patrimônio Líquido, que são o Capital Social, as Reservas de Capital, Reavaliação e de Lucros e a conta Lucros/Prejuízos Acumulados. E a segunda mostra a movimentação somente de conta Lucros/Prejuízos Acumulados.

e) Demonstração do Valor Adicionado

A demonstração do valor adicionado tem por finalidade evidenciar a riqueza gerada pela entidade, demonstrando sua distribuição durante um período de tempo pré-determinado.

Foi incluída, como demonstrativo obrigatório para as companhias de capital aberto através da Lei nº 11.638/2007 que alterou e revogou a Lei nº 6.404/1976. Deve evidenciar conforme o art. 188 da mencionada lei, “o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída”.

Azevedo (2010, p. 126) exemplifica que:

da riqueza gerada (receita), subtraem-se os consumos intermediários (insumos), a sobra é o valor adicionado, restando apenas indicar como tal valor adicionado foi destinado, ou seja, os agentes econômicos que receberam pagamentos, obtendo, portanto renda e que contribuíram para aquela adição de valor à entidade e, por extensão à economia. São os seguintes os tais agentes: os empregados, os capitais de terceiros, os governos e os sócios/acionistas e o valor retido para crescimento da empresa.

Sua elaboração apresenta a riqueza gerada pela empresa, demonstrando os elementos que contribuíram para gerá-la, bem como sua distribuição entre estes elementos. Evidencia a contribuição de cada parte no respectivo resultado alcançado.

Na Figura 8, apresenta-se a estrutura da demonstração do valor adicionado.

Receitas	
Vendas de mercadorias, produtos e serviços	
Outras receitas	
Provisão para perda com crédito de clientes	
Insumos adquiridos de terceiros	
Custos dos produtos e serviços, energia, serviços de terceiros e outros	
Outros	
Valor adicionado bruto	
Depreciação, amortização e exaustão	
Valor adicionado líquido produzido pela entidade	
Valor adicionado recebido em transferências	
Resultado de equivalência patrimonial	
Receitas financeiras	
Valor adicionado total a distribuir	
Distribuição do valor adicionado	
Pessoal	
Remuneração direta	
Benefícios	
F. G. T. S.	
Impostos, taxas e contribuições	
Federais	
Estaduais	
Municipais	
Remuneração de capitais de terceiros	
Juros	
Aluguéis	
Remuneração de capitais próprios	
Dividendos	
Juros sobre capital próprio	
Lucros retidos/prejuízo do exercício	
Lucros retidos/prejuízo do exercício – não controladores	

FIGURA 8 - Estrutura da Demonstração do valor adicionado
 FONTE: Adaptado de Santos (2003, p.39)

f) Demonstração do Fluxo de Caixa

A demonstração dos fluxos de caixa tornou-se obrigatória, através da Lei nº 11.638/2007 que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/1976. Substitui a demonstração anterior, denominada demonstração das origens e aplicações de recursos.

Deve evidenciar de acordo com o art. 188 da Lei nº11.638/2007:

I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos:(Redação dada pela Lei 11.638,de 2007)
a) das operações; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
b) dos financiamentos; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
c) dos investimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Sua finalidade é demonstrar o curso de dinheiro, ou seja, propiciar informações relevantes sobre as movimentações de entradas e saídas de caixa num determinado período. É de suma importância aos usuários, na identificação da capacidade da entidade gerar caixa e equivalentes de caixa para cumprir com suas obrigações nos prazos assumidos.

Na Figura 9 apresenta-se a estrutura da demonstração dos fluxos de caixa.

Demonstração dos Fluxos de Caixa		
Valores em Reais		
	Ano X1	Ano X0
Atividades Operacionais		
Recebimentos:		
Recursos Governamentais	X	X
Projetos Incentivados	X	X
Doações e Parcerias	X	X
Recebimento de Juros	X	X
Pagamentos:		
Fornecedores	(X)	(X)
Impostos	(X)	(X)
Salários	(X)	(X)
Juros	(X)	(X)
Despesas Antecipadas	(X)	(X)
Contas Diversas	(X)	(X)
Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades Operacionais	X	X
Atividades de Investimentos		
Recebimento pela Venda de Imobilizado	X	X
Pagamento pela Compra de Imobilizado	(X)	(X)
Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Investimentos	X	X
Atividades de Financiamentos		
Recebimentos por Empréstimos	X	X
Pagamento de Empréstimos	(X)	(X)
Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Financiamentos	X	X
Aumento (diminuição) Líquido no Caixa e Equivalentes de Caixa	X	X
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período	X	X
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período	X	X

FIGURA 9 - Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa
FONTE: Adaptado de Matarazzo (2010, p. 34).

As Atividades Operacionais são explicadas pelas receitas e gastos decorrentes da industrialização, comercialização ou prestação de serviços da empresa. Estas atividades têm ligação com o capital circulante líquido da empresa.

As Atividades de Investimento são os gastos efetuados no Realizável a Longo prazo, em Investimentos, no Imobilizado ou no Intangível, bem como as entradas por venda dos ativos registrados nos referidos subgrupos de contas.

As Atividades de Financiamento são os recursos obtidos do Passivo Não Circulante e do Patrimônio Líquido. Devem ser incluídos os empréstimos e financiamentos de curto prazo. As saídas correspondem à amortização destas dívidas e os valores pagos aos acionistas a título de dividendos e distribuição de lucros.

g) Notas Explicativas

As Notas Explicativas apresentam informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial e demais demonstrações, fornecem descrições, narrativas e detalhes de itens apresentados nessas demonstrações e informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações.

Conforme a Lei nº11.941/2009, as Notas Explicativas devem:

- I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
- II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
- III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
- IV – indicar:
 - a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
 - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
 - c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
 - d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
 - e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
 - f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
 - g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
 - h) os ajustes de exercícios anteriores; e
 - i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

As Notas Explicativas são indispensáveis para uma melhor compreensão e análise das demonstrações contábeis, pois esclarecem as mesmas, uma vez que trazem informações complementares acerca de itens que não podem ser evidenciados somente visualizando os demonstrativos.

2.2.3.2 Relatórios gerenciais voluntários

Cada vez mais os administradores das empresas necessitam acompanhar, analisar e controlar as operações e o desempenho de seus processos básicos, como compras, vendas, recebimentos e pagamentos. Por esse motivo, as empresas necessitam de sistemas de informações adequados que gerem relatórios contábil-gerenciais que sejam fontes de informações dos resultados econômicos e financeiros da organização.

Wernke (2001, p. 35) afirma que as informações contidas nos relatórios gerenciais devem ser:

- confiáveis: os dados utilizados devem ser aceitos por todos dentro da organização;
- fornecidas em tempo hábil: a informação gerencial só se justifica se permitir uma tomada decisão, e isso só é viável dentro de prazos aceitáveis, ou seja, tempestivamente;
- relevantes: fatos e detalhes irrelevantes podem ser suprimidos quando o uso da informação não depender deles; e
- comparáveis: possibilitar a comparação de resultados reais com previstos, ou, ainda, resultado de um período com outros, tornando as decisões mais seguras.

Os relatórios contábil-gerenciais devem ser elaborados de acordo com as suas necessidades, determinando o que lhe interessa para a tomada de decisões. Devem ser instrumentos que alimentam os processos no nível estratégico, gerencial e tático da organização.

Com isso, os sistemas de informações devem ser flexíveis perante os novos problemas que aparecem durante a gestão, contribuindo para o surgimento de novos relatórios gerenciais. Magalhães e Lunkes (2000, p. 76) apontam que:

entre os diversos relatórios para usos gerenciais, podem ser esperados do sistema, pelo menos, os seguintes: Listagem de Clientes, Listagens de Duplicatas a Receber por Idade de Vencimento, Inventários de Estoques

por Itens de Grandes Valores, Listagens de Despesas e Custos Operacionais, Listagens de Fornecedores por Idade de Vencimento, Listagem de Contas a Pagar, Listagens de Compromissos Imediatos, Fluxo de Caixa, Orçamento Financeiro e Orçamentos Especiais.

Os relatórios gerenciais têm como finalidade orientar os gestores para atingir suas metas, verificando os possíveis problemas e sua solução. Ostrenga (1997, p.19) relata que “a principal finalidade dos relatórios gerenciais periódicos deveria ser a de fornecer aos gerentes um meio de monitorar a evolução em direção às metas e dirigir as energias para as situações que necessitam de atenção”.

Quanto à relevância, as informações e relatórios devem ser adaptados conforme as necessidades dos usuários. E quanto à periodicidade, as informações dos relatórios devem ser atualizadas sempre que ocorrerem mudanças nas operações, ou seja, precisam ser controladas diariamente para que não se tornem inválidas. Necessitam também ser tratadas com atenção para que as decisões sejam tomadas a partir de dados reais e atuais.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 33):

além das informações diárias ou semanais, com a posição do caixa, de faturamento, de produção, fluxo semanal de caixa e outras que a administração da empresa considere importantes quanto ao conteúdo e a periodicidade, é importante que a Contabilidade forneça mensalmente e com rapidez a posição patrimonial e financeira e os resultados das operações.

São de grande importância os relatórios gerenciais, através dos quais são avaliados o desempenho, a motivação e a comunicação dentro das empresas. Até mesmo, o mais simples dos relatórios poderá conter informações relevantes para melhores decisões. Ele aponta as falhas e sugestões para melhoria do desempenho de cada setor da empresa.

O sistema integrado disponibiliza os mais diversos relatórios para a tomada de decisões. Servem de alicerce para melhorar as soluções e decisões dos gestores. Dentre eles destacam-se os seguintes:

a) Relatórios gerenciais de produção

Os relatórios gerenciais de produção têm como finalidade controlar o tempo, os custos e outras informações relevantes para o planejamento da produção. Apresentam-se alguns tipos no Quadro 2.

Título	Informações	Finalidade
Diário de produção	Resumo da produção, variações de volume, mão-de-obra e matérias-primas.	Controlar a produtividade diária.
Sobre as despesas	Comparação das despesas variáveis com as orçadas.	Controlar as despesas variáveis.
Sobre o rendimento	Análise do custo de mão-de-obra direta e sobre custo.	Determinar a eficiência por departamento e por tipo de despesa.
Sobre o custo de produção	Resumo do custo atual e do custo padrão e apresentação das discrepâncias.	Controlar os principais elementos de custo e medir a consequência do volume de produção.
Resumo das despesas departamentais	Análise das variações dos custos.	Controlar despesas departamentais.
Análise do lucro bruto	Análise da tendência do custo dos produtos vendidos e da política de preços.	Determinar a contribuição de cada produto no lucro bruto.

QUADRO 2 - Relatórios gerenciais de produção
 FONTE: Adaptado de Tung (1973, p. 395-399).

Os relatórios de produção visam à acompanhar e controlar o nível de desempenho dessas atividades em um determinado período, possibilitando, com isso, avaliar o grau de satisfação dos clientes, eliminar desperdícios, reduzir os custos e buscar melhoria contínua.

b) Relatórios gerenciais de venda

Os relatórios gerenciais de vendas, exemplificados no Quadro 3, são utilizados para acompanhar as operações de vendas de produtos e serviços, bem como a posição e a evolução do faturamento da empresa em um determinado período de tempo.

Título	Informações	Finalidade
Faturamento	Vendas em reais.	Vendas em reais.
Resultado das vendas	Resumo das etapas para obter o resultado final das vendas.	Indicar a lucratividade das vendas em um determinado período.
Resumo de despesas de vendas	Comparação das despesas reais com as orçadas.	Controlar as despesas com vendas, evitando excedentes.

QUADRO 3 - Relatórios gerenciais de vendas
 FONTE: Adaptado de Tung (1973, p. 395-399).

Os relatórios gerenciais de vendas servem para acompanhar, controlar e avaliar o nível de desempenho das atividades em um determinado período, possibilitando, com isso, a sua inter-relação com as demais áreas, pois é a partir das vendas que se obtém a maior parte do capital giro.

c) Relatórios gerenciais de administração geral

Os relatórios gerenciais de administração geral acompanham as operações pertinentes a funcionários, como admissão, demissão, férias e 13° salário, bem como compras e outras atividades relacionadas à administração geral. No Quadro 4 apresentam-se alguns desses relatórios.

Título	Informações	Finalidade
Sobre compras	Comparação dos preços atuais com os preços padrão.	Determinar a tendência dos preços e a eficiência do departamento de compras.
Programação das compras	Resumo da posição dos estoques mínimo e máximo de cada produto e saldo final.	Controlar a quantidade de itens existentes em estoque.
Sobre as operações	Resultados obtidos com variações.	Determinar o resultado global da empresa.
Sobre os salários	Análise do efeito de aumento salarial.	Permitir traçar uma política salarial global.
Sobre o estoque	Análise dos itens de reduzido uso.	Reduzir o custo dos estoques.

QUADRO 4 - Relatórios gerenciais de administração geral

FONTE: Tung (1973, p. 395-399).

Os relatórios gerenciais de administração geral visam à controlar, acompanhar e avaliar as operações com a administração geral, uma vez que essas geram e aumentam gastos operacionais e obrigações para com terceiros, afetando os resultados econômico-financeiros da empresa.

d) Relatórios gerenciais financeiros

Os relatórios gerenciais financeiros permitem o controle das operações referentes aos pagamentos e recebimentos, ou seja, acompanham as entradas e as saídas de recursos financeiros da empresa, conforme apresentam-se no Quadro 5.

Título	Informações	Finalidade
Contas a receber e recebidas	Resumo das duplicatas por ordem de vencimento, nome do cliente, data de emissão, valor e juros.	Fornecer informações sobre as pendências de recebimento e as recebidas.
Contas a pagar e contas pagas	Resumo das obrigações por ordem de vencimento, fornecedor, data de vencimento, valor e juros.	Fornecer informações sobre todas as obrigações a vencer, vencidas e liquidadas.
Fluxo de caixa	Resumo das entradas, saídas e saldo final das disponibilidades.	Indicar a situação de liquidez da empresa.
Análise econômico-financeira	Posição econômico-financeira da empresa.	Fornecer as modificações na posição econômico-financeira da empresa pelo fluxo de recursos.

QUADRO 5 - Relatórios gerenciais financeiros

FONTE: Tung (1973, p. 395-399).

Os relatórios gerenciais financeiros permitem o controle e o acompanhamento da posição e evolução do capital de giro em um determinado momento, bem como do prazo médio dos pagamentos e dos recebimentos, destinando os excessos de caixa para aplicações que tragam um retorno satisfatório para a empresa.

e) Relatórios gerenciais contábeis

Os relatórios gerenciais da área contábil buscam mostrar a situação patrimonial, financeira e econômica da empresa em um determinado momento, informando a presença ou a ausência de riqueza para o desenvolvimento das atividades operacionais. Conforme exemplificados no Quadro 6.

Título	Informações	Finalidade
Planejamento tributário	Resumo dos impactos tributários no fluxo de caixa.	Simular possíveis mudanças nas cargas tributárias e o que pode refletir nos negócios.
Controle do ativo permanente	Resumo de todos os bens, por data de aquisição, valor, quota de depreciação e localização.	Demonstrar a relação de todos os bens adquiridos pela empresa que se encontram em uso, sucateados e consignados.
Análise de custos	Evolução dos gastos e receitas.	Fornecer informação necessária para a tomada de decisão.

QUADRO 6 - Relatórios gerenciais contábeis
 FONTE: Tung (1973, p. 395-399).

Os relatórios gerenciais contábeis pretendem controlar, acompanhar e analisar o reflexo das demais operações na movimentação geral da empresa.

Estão descritas, portanto, as responsabilidades da controladoria no sistema de informações contábil-gerenciais, cabendo ao *controller*, interpretar, analisar e comunicar as informações e monitorar as ações dos gestores para as melhores decisões.

A controladoria monitora o processo de gestão, acompanha a implantação do sistema de informações gerenciais, desenvolve e interpreta os relatórios contábil-gerenciais, sendo peça-chave para harmonizar as decisões e as informações, no sentido de assegurar que o resultado global da empresa seja atingido.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Sobre a metodologia científica, Barros e Lehfel'd (2008, p. 55) explicam que:

A metodologia é entendida como uma disciplina que se relaciona com epistemologia. Consiste em estudar e avaliar os vários métodos disponíveis, identificando suas limitações ou não no que diz respeito às implicações de suas utilizações. A metodologia, quando aplicada, examina e avalia os métodos e as técnicas de pesquisa, bem como a geração ou verificação que conduzam à captação e ao processamento de informações com vistas à resolução de problemas de investigação.

A pesquisa é definida por Gil (1994, p. 43) como sendo “o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas com o emprego de procedimentos científicos”.

Para que a pesquisa seja realizada se utilizará no decorrer de seu desenvolvimento métodos de investigação que expliquem os acontecimentos decorrentes dela.

Gil (1994, p. 27) exemplifica método “como o caminho para se chegar a determinado fim. E o método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”.

Contudo, o que diferencia um conhecimento de outro, na verdade é que o conhecimento está em função de qual é a realidade sobre o assunto a ser abordado, existindo assim vários âmbitos sobre o referido assunto.

Oliveira (2001, p. 118) menciona que: “pesquisar significa planejar cuidadosamente uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo”. Cita também que “nas pesquisas, em geral, nunca se utilizam apenas um método e uma técnica e nem somente aqueles que se conhecem, mas todos os que forem necessários ou apropriados para determinado caso”.

Assim, a metodologia é utilizada para todos os trabalhos acadêmicos, e depende do amplo conhecimento dos desenvolvedores do trabalho. Sua importância é inerente à necessidade de realizar pesquisas. Já o método diz respeito a como será desenvolvido o trabalho, está dentro da metodologia que cada disciplina exigirá especificamente.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

As pessoas realizarem pesquisas vem sendo algo cada vez mais comum, uma vez que a sociedade tem a necessidade de estar cada vez mais informada sobre o que acontece no mundo. Até mesmo em seus locais de trabalho isso vem acontecendo, seja para a realização deste; como em função de melhoramentos. Ou seja, uma pessoa que não está constantemente atualizada não terá lugar no mercado de trabalho.

Barros e Lehfeld (2008, p. 59) afirmam que:

O conhecimento obtido pela investigação científica contribuirá para a ampliação do conhecimento já acumulado, bem como para a construção, reformulação, e transformação de teorias científicas.

Por meio da pesquisa científica chega-se a um conhecimento novo ou totalmente novo, isto é, o pesquisador pode aprender algo que ignorava anteriormente, porém que já era conhecido por outro, ou chegar a dados desconhecidos, por todos. Pela pesquisa, chega-se a uma maior precisão teórica sobre os fenômenos ou problemas da realidade.

O estudo em questão é do tipo descritivo, e quanto à abordagem do problema considerou-se ideal a qualitativa. Isso permitiu maior facilidade em compreender e descrever a complexidade do problema.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como qualitativa, pois segundo Raupp e Beuren (2003, p. 91):

[...] a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar entre outros aspectos.

Richardson (1999, p. 72) define que:

[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

No que concerne à técnica qualitativa desta pesquisa, foram identificados os métodos de controle, sistemas e relatórios utilizados pela empresa objeto de estudo.

A pesquisa empírica foi fundamentada na pesquisa bibliográfica, que de acordo com Cervo e Bervian (2007, p. 60), é:

[...] um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, revistas, dissertações e teses. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca-se conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema.

Portanto, utilizou-se de bibliografias, pesquisa documental, análise de processos, internet sobre assuntos relacionados ao tema escolhido.

3.2 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE ANÁLISE

A pesquisa foi desenvolvida por meio de um estudo de caso no Hospital XYZ, o qual detalhou o problema especificamente, que permitiu um conhecimento amplo e detalhado dos fatos. Considerou-se ainda a pesquisa participante, que contribuiu para uma maior interação com a situação estudada. Esta triangulação dos dados auxiliou na interpretação dos dados, em busca da definição do melhor modelo de implantação da controladoria.

O desenvolvimento desse estudo de caso foi com o propósito de apresentar como a Controladoria, enquanto ferramenta de gestão, pode auxiliar uma empresa prestadora de serviço na área da saúde. Aqui denominado como Hospital XYZ, de médio porte, localizado na cidade de Curitiba, no Estado do Paraná.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADO

Coletar dados para o desenvolvimento de uma pesquisa acadêmica é essencial, pois é a partir dessa coleta, que descobertas são feitas. Esta é a etapa do estudo, na qual são formuladas perguntas a serem respondidas, uma vez que a forma escolhida seja aplicada corretamente, os valores estarão mais concretizados para serem realizadas as devidas fundamentações. Cada tipo de pesquisa exige formas diferentes de coleta de dados.

Existem vários fatores importantes a serem levados em consideração quando realizadas essas coletas de dados, como por exemplo, a identidade dos entrevistados.

Gil (2009, p. 30) relata que:

A preservação da Identidade dos respondentes constitui problema de alta relevância ética, no entanto costumam surgir outros dilemas dessa natureza na coleta de dados nos estudos de campo, relacionados principalmente à interação do pesquisador com as pessoas pesquisadas. Um grande dilema do pesquisador consiste na decisão sobre a revelação ou não da sua identidade ao grupo. Com efeito, manter-se incógnito pode ser vantajoso para a obtenção de determinados dados. No entanto, invadir a privacidade dos outros é sem dúvida um procedimento antiético.

Os dados foram obtidos através de entrevistas com pessoas envolvidas na administração, além da pesquisa participante. As entrevistas buscaram caracterizar as atividades e os controles de gestão operacionais, bem como os tipos de sistemas de informações utilizados pela organização e como a contabilidade auxilia os gestores nas etapas do processo de gestão.

Mediante a descrição da organização e das atividades desenvolvidas, verificou-se a situação atual das suas informações e dos controles disponibilizados na gestão operacional da empresa.

3.4 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS

O estudo ainda teve a finalidade de verificar como o sistema de informação da empresa encontra-se configurado e como os gestores vêm sendo monitorados com relatórios contábeis-gerencias, para acompanhamento e elaboração do seu planejamento e controle operacional.

Feitas as devidas coletas de dados, iniciou-se um processo de classificação e categorização. Passando na sequência para a fase de interpretação, através do exame dos dados, para posterior interpretação dos dados organizados.

Para Barros e Lehfeld (2008, p. 59), "a interpretação é uma atividade que leva o pesquisador a dar um significado mais amplo às respostas".

Busca-se neste estudo discutir a importância da Controladoria na operacionalização das atividades administrativas e contábeis que envolvem a organização hospitalar. Além disso, descrever sobre a relevância de manter na organização hospitalar colaboradores participantes da equipe de Controladoria, que executem tarefas com resultados fidedignos a serem repassados aos gestores.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O capítulo inicia com a apresentação do Hospital XYZ. E na sequência, são descritas as atividades operacionais, o papel da contabilidade no suporte ao controle de gestão operacional, os controles de gestão operacionais disponibilizados, os tipos de relatórios contábil-gerenciais gerados e os recursos tecnológicos de apoio.

4.1 O HOSPITAL XYZ

A organização em análise é uma prestadora de serviços na área da saúde, localizada na cidade de Curitiba, no Estado do Paraná. O hospital foi inaugurado como Maternidade em 19 de março de 1966 e devido a crescente demanda nos atendimentos, em 2005 ocorreu a ampliação na sua área de atuação, passando a atender outros tipos de cirurgias, nascendo dessa forma o Hospital XYZ, que tem como missão a atenção integral à saúde feminina em todas as fases da vida.

Possui atendimento 24 horas, com pronto atendimento equipado para atendimentos de baixa complexidade. Possui ainda 49 leitos para internamentos clínicos, obstétricos e UTI pediátricos. Realiza mensalmente mais de 2.000 atendimentos, entre consultas ambulatoriais de urgência e emergência a procedimentos cirúrgicos ginecológicos e obstétricos. Tem como principais fontes de recursos a cobrança da prestação dos serviços prestados junto à pacientes particulares e oriundos de planos de saúde. Atualmente, possui um quadro de 294 colaboradores e seu faturamento bruto anual no último exercício foi de aproximadamente R\$ 14.000.000,00.

Pessoa jurídica de direito privado, e por tratar-se de uma associação sem fins lucrativos, seus resultados são aplicados integralmente em território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais e sociais. Parte significativa de seus colaboradores está envolvida nos mesmos objetivos da instituição, levando a instituição a deixar em segundo plano a gestão administrativa e financeira, preocupando-se mais com o cumprimento de sua missão.

O Hospital XYZ presta assistência à saúde da mulher e ao recém-nascido, podendo contar com banco de leite, cursos de orientação para gestantes, médicos especialistas em medicina fetal, nutricionistas e um pronto atendimento, com atendimento ainda voltado para os serviços de Cardiotocografia, Ecografia, Análises

Clínicas, Análises Patológicas, Raio X, Urodinâmica, Videolaparoscopia, Obstetrícia, Ginecologia, Cirurgia Vascular, Angiologia, Cirurgia Plástica, Proctologia, Clínica Médica, Urologia e Mastologia.

Após quatro décadas como centro de referência e excelência em maternidade, o Hospital agregou as mais avançadas tecnologias dos centros hospitalares e tornou-se um hospital exclusivo com credibilidade no atendimento integral à mulher.

Desde o início, a Maternidade teve o privilégio de constituir um corpo clínico formado por excelentes profissionais que, em sua maioria, são professores especializados nas áreas de ginecologia e obstetrícia. Médicos reconhecidos profissionalmente uniram todo o seu conhecimento e experiência a fim de alcançar o propósito estabelecido pelas idealizadoras da organização: Nascer com qualidade.

Como hospital dedicado à mulher, ele proporciona um atendimento diferenciado, completo, com absoluta segurança, dentro dos padrões da mais alta tecnologia e especialização médica na área feminina.

4.1.1 Estrutura organizacional

A estrutura organizacional corresponde à forma como as empresas se estruturam para desenvolver as suas atividades e concretizar os seus objetivos. Esta estrutura corresponde ao esqueleto da empresa.

Robbins (2006, p. 171), descreve a estrutura organizacional “como as tarefas são normalmente divididas, agrupadas e coordenadas dentro de uma organização de empresa, e esta estrutura depende das circunstâncias de cada organização em determinado momento”.

A estrutura organizacional é então representada graficamente no organograma, o qual consiste na representação gráfica de determinados aspetos da estrutura organizacional, nomeadamente “a localização das diversas funções e uma visão geral do sistema de relações internas que se estabelecem entre essas funções” (CARVALHO, 2009, p. 134). Estabelece a estrutura formal de empresa (departamentos) num determinado momento.

A estrutura organizacional do Hospital XYZ é formada pela Assembleia Geral e Conselho Fiscal das associadas, diretamente ligada a diretoria. Essa é assessorada pelo administrador, seguido da assessoria jurídica e administrativa,

seguido por três diretorias e demais departamentos vinculados a cada diretoria, conforme demonstrado na Figura 10.

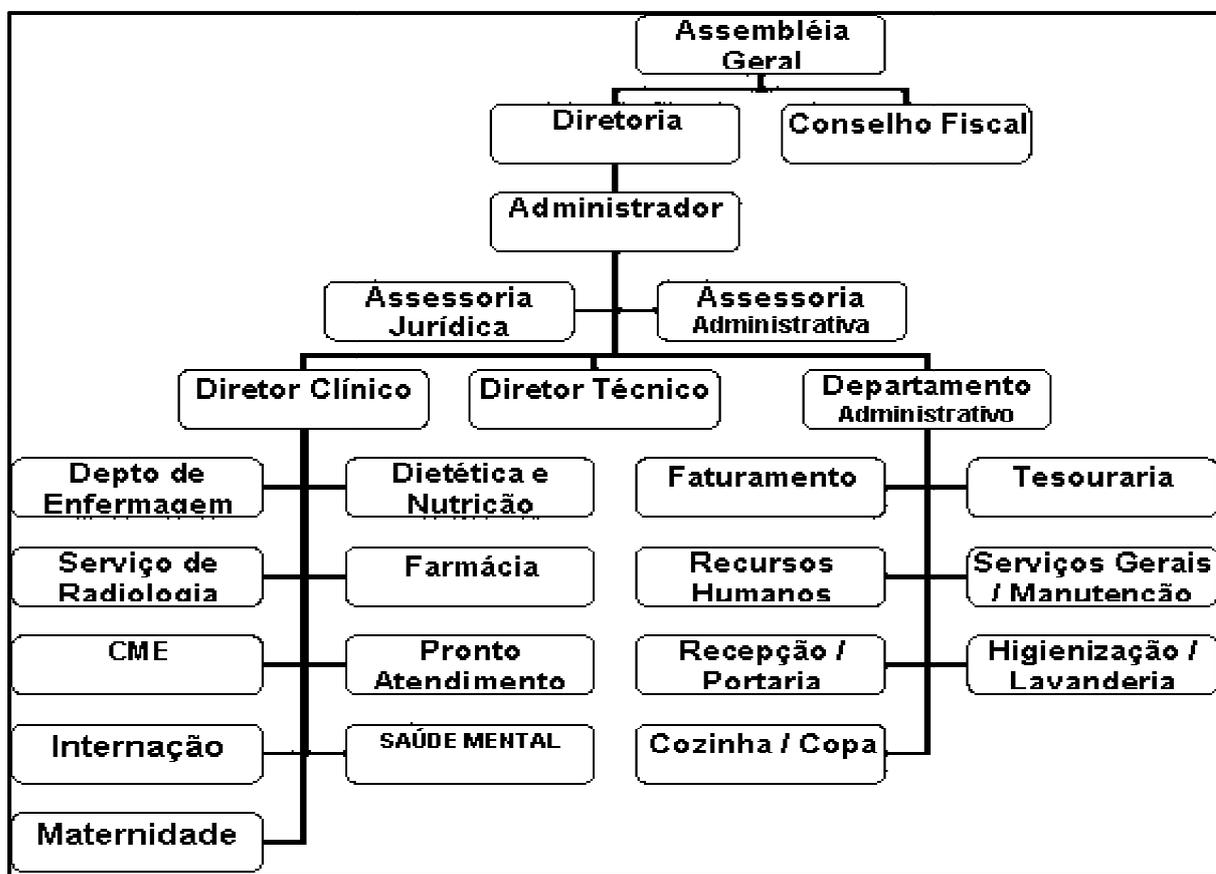


FIGURA 10 - Organograma Organizacional do Hospital XYZ
 FONTE: Elaboração própria com base na observação participante.

A administração da organização é de incumbência do administrador assessorado por suas assessorias e diretorias. As decisões somente são tomadas após a aprovação da Diretoria Geral. Em casos extremos e de suma importância para a organização é solicitado à aprovação da Assembleia Geral.

Apesar de as decisões serem centralizadas nas diretorias, as pessoas envolvidas nos processos têm liberdade de ação para novas propostas, mudanças e sugestões, mediante avaliação da diretoria.

4.1.2 Atividades Operacionais

As atividades operacionais do hospital são demonstradas basicamente em quatro processos: compras, faturamento, contas a pagar e contas a receber. Estes processos e respectivas atividades são discriminados no Quadro 7.

Processos	Atividades
Compras	<ul style="list-style-type: none"> – Emitir pedidos de compras; – Fazer cotação de preços; – Anexar pedido de compra à cotação de preços; – Enviar para o diretor financeiro autorizar a compra; – Comprar conforme autorização; – Conferir o recebimento da mercadoria; – Confrontar a nota fiscal com o pedido de compra; – Efetuar o lançamento da nota fiscal, no sistema integrado, movimentando o estoque; – Encaminhar nota fiscal ao departamento de contas à pagar.
Faturamento	<ul style="list-style-type: none"> – Receber prontuário do paciente; – Conferir os dados do prontuário, com o histórico clínico, folha de prescrição médica e boletim de sala; – Conferir honorários médicos, materiais, medicamentos e taxas (salas e aparelhos) usados durante a intervenção; – Efetuar o registro dos itens descritos no prontuário de acordo com o sistema integrado; – Enviar os documentos que comprovem a realização das intervenções cirúrgicas, com seus respectivos gastos às centrais de convênios médicos para recebimento; – Conferir os recebimentos dos convênios médicos, através dos Retornos efetuados em sistema; – Conferir glosas e, em caso de divergências reenviá-las aos convênios médicos para nova cobrança por desacordo de glosa; – Conferir os repasses gerados aos médicos, para posterior encaminhamento ao setor de contas à pagar.
Contas a pagar	<ul style="list-style-type: none"> – Formular caixas diários para pagamentos das contas; – Conferir e conciliar saldo bancários diariamente; – Lançar no banco as contas para pagamento on-line, para posterior autorização da diretoria; – Emitir cheque para pagamentos em carteira, com a devida cópia do cheque, para posterior assinatura de 02 (dois) diretores; – Realizar a baixa das contas à pagar, após a sua realização em sistema integrado.
Contas a receber	<ul style="list-style-type: none"> – Efetuar o recebimento dos atendimentos particulares, e registrá-los em sistema integrado diariamente, para posterior depósito em conta corrente bancária; – Anexar as notas fiscais ao caixa, bem como os originais e fotocópias dos cheques recebidos; – Repassar os caixas de recebimentos particulares com o comprovante de depósito ao departamento de contas à pagar, para posterior encaminhamento à contabilidade, anexo aos caixas diários; – Efetuar o pagamento de honorários médicos recebidos em dinheiro ou cheque, diretamente aos médicos.

QUADRO 7 - Processos e atividades da organização

FONTE: Elaboração própria com base na observação participante.

Observa-se no Quadro 7, que as operações realizadas durante a execução de cada atividade apresentam documentação de suporte para comprovação. Esses fatos são registrados em sistema integrado à contabilidade como suporte ao controle de gestão operacional da empresa, como forma de auxiliar a tomada de decisão.

4.2 A CONTABILIDADE E O CONTROLE DE GESTÃO OPERACIONAL

O serviço contábil é próprio e realizado pela matriz. Durante os primeiros dez dias do mês, são enviados todos os documentos relativos a movimentação do mês anterior, ficando sob a incumbência do departamento de contabilidade a integração dos lançamentos realizados pela administração do Hospital XYZ, bem como a conciliação das contas, para posterior fechamento de Balancetes ou mesmo o Balanço Patrimonial, além das responsabilidades pelas obrigações acessórias.

A administração do Hospital não utiliza as informações contábeis para elaborar indicadores de desempenho econômico-financeiros, como forma de verificar sua *performance* e comparar a evolução anual do empreendimento.

A organização não apresenta sistema de controle de custos, mesmo possuindo sistema integrado, em que são registrados todos os materiais e medicamentos utilizados para a realização das intervenções, mas, não existe controle sobre os desperdícios e quebras. Além de não possuir um correto acompanhamento do controle de estoques.

A contabilidade é utilizada somente para cumprir as exigências legais, não sendo utilizada pela administração no auxílio da avaliação das operações, dificultando assim o acompanhamento e o controle das atividades operacionais.

4.3 CONTROLES DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

O Controle de Gestão Operacional refere-se a execução das operações propostas no planejamento operacional, desempenhado por colaboradores da área administrativa da empresa. Essa fase de controle é realizada no dia-a-dia durante a execução dos processos da empresa, acompanhando e analisando os resultados das operações, bem como estabelecendo correções para eventuais irregularidades.

Por sua vez, o controle de gestão do resultado é analisado na perspectiva do faturamento, dos custos e despesas, além dos controles operacionais não monetários. As informações foram disponibilizadas pela gerência administrativa.

Na sequência, será comentado cada um dos controles de gestão operacional disponibilizados pela organização, tais como: caixa e banco, contas a receber, estoque, imobilizado, contas a pagar, faturamento, custo e despesas, e os controles operacionais não monetários.

4.3.1 Caixa e Bancos

A organização possui um fundo fixo, no valor de R\$ 1.000,00, com controle diário de despesas de valores até o limite de R\$ 100,00, sendo as saídas aprovadas pelos coordenadores de cada setor e comprovadas por documentação legal. A reposição do saldo é feita mediante autorização do Gerente Financeiro, conforme a necessidade, formalizada através de lançamentos diários em sistema integrado, comprovados através de relatórios de caixa, anexo a documentos comprobatórios.

Existe ainda outro caixa para recebimentos de valores referente prestação de serviços particular, setor esse denominado Tesouraria. Recebimentos efetuados através de espécie, cartões de crédito, cheques nominados à empresa são comprovados mediante emissão de recibos e notas fiscais de prestação de serviços lançado em sistema integrado. Sendo os valores depositados na mesma data em conta corrente da organização e comprovados mediante relatórios diários anexos a seus comprovantes de depósitos, conforme demonstrado na Figura 11.

The screenshot shows the 'Tesouraria' application window. At the top, there is a table with columns: Caixa, Conta cont, Situação, Estabelecimento, and Classificação. Below this, a detailed table displays transaction data with columns: Data, Valor Inicial, Valor, Fechamento, Usuário Fechamento, VI inicial cheque pré, VI atual cheque pré, VI inicial cartão, and Valor cartão. The data shows a series of transactions from 02/04/2014 to 28/02/2014, all with a value of 150.00 and a closing time of 15.010,08. The interface includes a sidebar with buttons for 'Detalhe', 'Relatório', 'Imprimir', 'Visualizar', 'Novo', 'Salvar', 'Desfazer', 'Excluir', and 'Fechar'.

Caixa	Conta cont	Situação	Estabelecimento	Classificação
CAIXA MATERNIDADE	1112	A	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	
FUNDO FIXO MATERNIDADE	1122	A	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	

Data	Valor Inicial	Valor	Fechamento	Usuário Fechamento	VI inicial cheque pré	VI atual cheque pré	VI inicial cartão	Valor cartão
02/04/2014	150,00	150,00	02/04/2014 11:06:31	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
01/04/2014	150,00	150,00	01/04/2014 11:57:42	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
31/03/2014	150,00	150,00	31/03/2014 11:55:37	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
28/03/2014	150,00	150,00	28/03/2014 11:10:37	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
27/03/2014	150,00	150,00	27/03/2014 11:36:21	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
26/03/2014	150,00	150,00	26/03/2014 11:38:13	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
25/03/2014	150,00	150,00	25/03/2014 11:28:40	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
24/03/2014	150,00	150,00	24/03/2014 11:29:29	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
21/03/2014	150,00	150,00	21/03/2014 11:54:17	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
20/03/2014	150,00	150,00	20/03/2014 11:12:58	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
19/03/2014	150,00	150,00	19/03/2014 11:37:34	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
18/03/2014	150,00	150,00	18/03/2014 10:23:33	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
17/03/2014	150,00	150,00	17/03/2014 11:08:24	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
14/03/2014	150,00	150,00	14/03/2014 11:37:39	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
13/03/2014	150,00	150,00	13/03/2014 11:17:00	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
12/03/2014	150,00	150,00	12/03/2014 11:25:52	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
11/03/2014	150,00	150,00	11/03/2014 10:25:52	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
10/03/2014	150,00	150,00	10/03/2014 10:58:24	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
07/03/2014	150,00	150,00	07/03/2014 12:21:12	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
06/03/2014	150,00	150,00	06/03/2014 11:28:04	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
05/03/2014	150,00	150,00	05/03/2014 13:53:45	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
03/03/2014	150,00	150,00	03/03/2014 11:24:54	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	
28/02/2014	150,00	150,00	28/02/2014 12:01:09	Maria.c	0,00	0,00	15,010,08	

FIGURA 11 - Tesouraria – Controle de caixas

FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo

Existe ainda controle dos cheques pré-datados no sistema, controle esse que fica sob a incumbência do setor financeiro – contas a pagar, conforme Figura 12.

Administração de Cheques

Filtros:

Nr. Cheque Banco

Pessoa Física

Pessoa Jurídica

Paciente

Valor Cheque Nº Conta Título

Tipo/portador

Origem Atend

Estab.

Caixa

Status cobrança

Tipo cheque

Valor mínimo Valor máximo

Somente cheques em posse do hospital
 Trazer cheques com recebimento cancelado
 Exibir cheques baixados por perda
 Somente cheques compensados

Status do cheque:

À Depositar
 Depositado
 Devolvido
 Reapresentado
 Segunda dev
 Segunda reap
 Terceira dev
 Devolução pac
 Vendido p/ terc
 Custódia
 Resg custódia

Restringir por data de:

Venc original
 Depósito
 Dev. Banco
 Reapres
 Seg. Dev.
 Segunda reap
 Terceira dev

Devolução
 Contábil
 Registro
 Saque
 Prorrog venc
 Pos. contábil
 Devoluções

Venda terc
 Perda
 Nenhuma
 Custódia
 Resg custódia
 Compensação

De: 15/09/2013 até: 03/04/2014 Tipo

Borderô
 Em borderô
 Fora borderô
 Todos

Depósito
 Em depósito
 Fora depósito
 Todos

Cobrança:

Em cobrança
 Fora cobrança (exceto enc)
 Todos
 Fora arg/enc/neg
 Fora cobrança

Tipo de pessoa:

Ambos
 Pessoa jurídica
 Pessoa física (responsável pelo cheque)
 Pessoa física (paciente)

Filtros:

	Pessoa	Banco	Nr cheque	Dt venc	Valor cheque	Dt depósito	Dt devolução	Dt reapres	Título	Atendimento	Conta	Agência	Nr conta
Total Geral: 0,00													

Cheque: Alteração portador | Classificação | Alteração vencimento | Depósitos | Consultas TEF | Movimentações de caixa | Histórico | Adiantamentos

Cheques: Depósito | Borderô | Consulta | Relatório

FIGURA 12 - Controle – Administração de cheques recebidos
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Outra falha notou-se em relação ao controle de cartão de crédito, com baixas para o controle bancário. Mas não ocorre controle dos valores pendentes em sistema ou mesmo na baixa para o controle bancário o sistema não baixa o referido valor do saldo do caixa de cartão de crédito, conforme demonstrado na Figura 13.

The screenshot displays the 'Administração de Cartões' application window. It features three main data tables and a summary bar.

Movimentações Table:

Dt transação	VI transação	Bandeira	VI líquido	Autorização	Pessoa
[Empty]					

Summary Bar: Qtde: 0 Total bruto: 0,00 Total líquido: 0,00 Total despesa: 0,00

Parcelas Table:

Seq	Dt parcela	VI parcela	VI despesa	VI líquido	VI saldo	VI saldo desp	Lote	Nr resumo movto
[Empty]								

Baixas Table:

Dt baixa	VI baixa	VI desp equip	VI despesa	Lote contábil	% Antecipação	Crédito não ident	Seq	Transação financeira
[Empty]								

Summary Bar: Total parcelas 0,00 Total baixas 0,00

The interface also includes a right-hand toolbar with buttons for 'Detalhe', 'Relatório', 'Imprimir', 'Visualizar', 'Novo', 'Salvar', 'Desfazer', 'Excluir', and 'Fechar'. The bottom status bar shows 'Movimentações', 'Baixa em lote', and 'Consulta Baixas'.

FIGURA 13 - Controle – Administração de cartões de crédito
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Os pagamentos a fornecedores, terceiros e colaboradores são efetuados somente por meio digital (internet). Eventualmente ocorrem por emissão de cheque ao portador, com cópia de cheque e assinado por dois representantes legais da organização. É anexada a cópia aos recibos e cópia de fatura, e lançado o cheque em sistema integrado. Esta documentação é enviada em caixas diários no final de cada mês ao setor de contabilidade. O setor realiza conciliações bancárias diárias no próprio sistema para verificar as possíveis pendências na conta corrente ou mesmo pagamentos errados conforme sistema de contas a pagar. Na Figura 14 é ilustrada a conciliação bancária.

Banco estabelecimento						
Código	Banco/Agência/Conta	Tipo de conta	Seq	Saldo	Estabelecimento	Jo relac
	BANCO DO BRASIL - 1622 - 110266 - Conta Corrente - Conta Corrente	Conta Corrente	29	3,35	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	Conta I
	BRABESCO - MONSENHOR CELSO - 68950 - Conta Corrente - Conta C	Conta Corrente	32	-233.096,14	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	Conta I
	CAIXA E. FED. (CEF) - Carlos Gomes - 0369 - Conta Corrente - Conta Cor	Conta Corrente	121	71,05	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	Conta I
	CAIXA E. FED. (CEF) - SESC-PR - 138 - Conta Corrente - Conta Corrente	Conta Corrente	31	0,00	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	Conta I
	HSBC - URB. AVENIDA - 38948 - Conta Corrente - Conta Corrente	Conta Corrente	12	0,00	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	Conta I
	HSBC - URB. MAL. FLORIANO - 00218-90 - Conta Corrente - Conta Com	Conta Corrente	81	-351.958,53	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	Conta I
	HSBC - URB. MAL. FLORIANO - 00361-97 - Conta Corrente - Conta Com	Conta Corrente	91	-171.456,58	HMMNSF-ASSOCIAÇÃO CULTURAL SÃ	Conta I
				Total: -1.124.405,76		

Saldo mensal					
Mês refer	Saldo anterior	Saldo atual	Fechamento	Usuário fechamento	Seq
01/02/2014	4.674,26	3,35			8401
01/01/2014	1.990,06	4.674,26			8381
01/12/2013	113,73	1.990,06	16/01/2014 16:42:21	Tatiane.E	8281
01/11/2013	303,67	113,73	16/01/2014 16:41:15	Tatiane.E	8241
01/10/2013	3.506,86	303,67			8151
01/09/2013	2,60	3.506,86			8111
01/08/2013	2,82	2,60			8051
01/07/2013	33.189,94	2,82			7921
01/06/2013	20.836,64	33.189,94			7892
01/05/2013	2.765,20	20.836,64	13/06/2013 10:10:01	Dirce.v	7831
01/04/2013	774,82	2.765,20	13/06/2013 10:08:23	Joubert.d	7761
01/03/2013	13,12	774,82	13/05/2013 09:40:55	Joubert.d	7711
01/02/2013	47,18	13,12	13/05/2013 09:40:53	Joubert.d	7642
01/01/2013	756,04	47,18	13/05/2013 09:40:53	Joubert.d	7471
01/12/2012	1.660,77	756,04	13/05/2013 09:40:52	Joubert.d	7401
01/11/2012	80,99	1.660,77	13/05/2013 09:40:52	Joubert.d	7331
01/10/2012	1.831,89	80,99	13/05/2013 09:40:52	Joubert.d	7251
01/09/2012	12.723,15	1.831,89	13/05/2013 09:40:51	Joubert.d	7171
01/08/2012	442,41	12.723,15	13/05/2013 09:40:51	Joubert.d	7131
01/07/2012	91,31	442,41	13/05/2013 09:40:51	Joubert.d	7051
01/06/2012	2.466,71	91,31	13/05/2013 09:40:50	Joubert.d	6921

FIGURA 14 - Controle – Conciliação Bancária
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

O setor ainda fornece à diretoria mensalmente relatório de Fluxo de Caixa realizado, em Planilha de Excel. Não é utilizado o que o sistema disponibiliza, por falta de aquisição e instalação do módulo no administrador do programa. Assim, podem ocorrer erros nos valores, devido ao transporte de dados entre o sistema e a planilha, logo, os dados fornecidos no relatório podem ser divergentes aos reais.

Observa-se que os controles de gestões operacionais dos caixas e bancos são eficientes, uma vez que apresentam padronização no desenvolvimento das atividades, não dando margem a possíveis fraudes por ausência de informações para acompanhar as entradas e saídas de recursos financeiros. Porém, recomenda-se realizar mudanças em relação a programação antecipada de fluxo de caixa à realizar, ou mesmo do realizado através, de controle diretamente no sistema.

4.3.2 Contas a Receber

Os recebimentos da empresa ocorrem sob duas modalidades: particular, com dinheiro ou cheques; convênios médicos.

Os recebimentos da modalidade particular são recebidos através do caixa acima relatado.

Para os procedimentos realizados via convênios médicos, primeiro deve ocorrer o faturamento por parte do hospital para recebimento via transferência eletrônica em conta corrente da organização no prazo de 30 a 45 dias após o recebimento do faturamento por parte do convênio.

A organização possui controle dos recebimentos através de sistema, mas notou-se nos relatórios emitidos que não existe controle dos valores não recebidos. Também não existe frequência na cobrança dos valores devidos, nem recurso das glosas efetuadas por parte dos convênios médicos. Isso acaba gerando um déficit mensal entre os valores previstos para recebimento e os realmente realizados, acarretando problemas no fluxo de caixa. Na Figura 15 demonstra-se este controle.

FIGURA 15 - Controle – Manutenção de contas à receber
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

A empresa apresenta um saldo de cheques devolvidos referentes aos períodos de 2006 até a data atual, que estão cadastrados em sistema integrado, mas que também não existe um controle entre o físico e o sistema. Muitos deles constam somente com fotocópia, devido ao fato dos originais serem encaminhados

ao jurídico para cobrança em juízo dos valores devidos. Nota-se que os controles de gestão operacional do contas a receber são ineficientes, pois são controlados informalmente, impossibilitando com isso visualizar a exatidão dos seus valores.

4.3.3 Estoques

O estoque encontra-se dividido por tipo de procedimento, medicamentos, complementos e materiais hospitalares necessários para intervenção cirúrgica, roupas de cama para pacientes e para uso dos médicos e enfermeiras, materiais de limpeza e alimentos. Na Figura 16 mostra-se a tela de cadastro de materiais.

FIGURA 16 - Cadastro de Materiais

FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo

As compras são efetuadas, em grande parte, mediante fornecedor cativo, com requisições de compras efetuadas pelas coordenações, e no caso de enfermagem aprovado por meio da diretoria técnica, e para a área administrativa por meio da diretoria administrativa/financeira, para posterior cotação de preços junto à três fornecedores. Após a escolha, passam por nova aprovação da diretoria administrativa/financeira para emissão de pedido de compra por parte do setor de

suprimentos. Todo o processo passa por registro em sistema integrado, sendo que os dados do pedido seguem no corpo da nota fiscal de entrada ao setor financeiro, após o devido lançamento no sistema. Os pedidos e orçamentos permanecem em arquivo pelo prazo de cinco anos.

A sequência do processo de compras no sistema integrado, inicialmente ocorre através da solicitação de compra realizada pelo coordenador do setor requisitante. Na Figura 17 consta a tela do sistema para esta finalidade.

FIGURA 17 - Processo de compras – Solicitação
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

O setor de compras, após o recebimento da solicitação, inicia o processo de cotação de compras. Na Figura 18 evidencia-se a tela utilizada para a cotação de compras.

FIGURA 18 - Processo de compras – Cotação
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Após a aprovação da compra pela administração, efetua-se a emissão do pedido, e posteriormente seu recebimento. Para a movimentação do sistema, efetua-se o lançamento da nota fiscal no sistema (Figura 19), que gerará estoques e títulos no contas a pagar. No lançamento da nota fiscal é incluído somente o número do pedido e o mesmo carregará todos os itens, valores, quantidades e prazos de pagamento, ficando ao encargo do colaborador somente a conferência dos dados, antes da integralização da nota fiscal.

FIGURA 19 - Processo de compras – Entrada de nota fiscal
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

As retiradas dos materiais são efetuadas através de requisição ao setor de suprimentos. A movimentação de entrada e saída de estoques ocorre na tela apresentada na Figura 20.

FIGURA 20 - Requisição de materiais e medicamentos
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Apesar de existir um sistema de controle de estoques (Figura 21), não são realizadas contagens de estoques para confronto entre o sistema e o real.

FIGURA 21 - Administração de Estoques

FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Quanto a roupa do Hospital, as peças são lavadas em empresa terceirizada, e notou-se que existe apenas acompanhamento do peso de saída e entrada, em registro simples (caderno), sendo assim, não é feita nenhuma contagem das peças que saem e das quantidades que retornam ao hospital.

Outro problema que foi notado diz respeito aos alimentos, embora exista sistema que possibilite o controle de estoques, o referido controle não é realizado. Os produtos e materiais são somente transferidos para o estoque do setor da nutrição e do seu estoque não sai, quando consumidos.

4.3.4 Imobilizado

Dentro da empresa não existe programa para o controle dos imobilizados e das suas respectivas depreciações. O controle é realizado por empresa terceirizada, a qual fornece as informações conforme solicitação da direção.

Os relatórios fornecidos pela empresa especificam os itens do imobilizado, com controle de codificação do patrimônio, localização, situação física, data, valor e fornecedor da aquisição, quotas de depreciação e outras informações necessárias.

As solicitações de reposições e aquisições do imobilizado são formalizadas pelo responsável de cada área da organização, através de todo processo de compras. E posteriormente informado à empresa de controle patrimonial da aquisição, através do envio de cópias de notas fiscais.

O prédio onde a organização encontra-se instalada é próprio, fazendo parte do patrimônio da Associação a que o hospital pertence.

Do exposto, percebe-se que o controle de gestão operacional do imobilizado é falho, uma vez que há relação analítica dos bens que compõem o patrimônio da organização, não é totalmente correta. Já que as conferências ocorrem somente quando solicitadas pela direção, geralmente em período de fechamento de balanço. Além das mudanças, vendas e eliminação de imobilizados que muitas vezes não são informadas à empresa, devido ao fato de não existir um processo ou mesmo setor responsável na organização, pelo envio das informações à terceirizada.

4.3.5 Contas a pagar

As compras dos medicamentos, materiais de limpeza e contratação de serviços são efetuadas, em grande parte, com fornecedores fixos ou através de cotação de preços, mediante emissão de pedidos de compras, que gera em sistema integrado o contas a pagar, conforme processo de compras já detalhado.

O controle dos pagamentos é realizado através de sistema integrado, que a partir das baixas efetuadas geram movimentação bancária e contábil, para posterior conciliação.

Os colaboradores do setor se responsabilizam pela quitação das obrigações de acordo com a data de vencimento, com autorização de pagamentos pela diretoria, sempre efetuado em conjunto de duas pessoas.

O sistema integrado da empresa (Figura 22), possibilita visualizar todas as contas pagas e a pagar de cada fornecedor. O sistema não permite que uma conta seja paga em duplicidade, já que a partir da baixa, não existe condições de baixá-la novamente. Outra garantia, quanto aos pagamentos duplos, refere-se a questão de que a partir da baixa do título ele gera movimentação bancária, e que caso isso

ocorra seria encontrado a diferença durante a conciliação.

FIGURA 22 - Controle de contas à pagar

FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Em caso de pagamento através de emissão de cheques, o sistema também permite controle de liquidação do mesmo, conforme evidenciado na Figura 23.

Dt emissão	Nr cheque	Valor	Dt compensação	Dt impressão	Dt cancelamento	Dt vencimento	Fornecedor	Pessoa
------------	-----------	-------	----------------	--------------	-----------------	---------------	------------	--------

FIGURA 23 - Controle de cheques emitidos
FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Apesar do sistema possuir forma de administrar o fluxo de caixa (Figura 24), a organização não adquiriu o módulo para utilizá-lo. Dessa forma, realiza somente o fluxo de caixa realizado em planilhas de Excel. Não efetua controle do fluxo de caixa à realizar, e assim administra seu financeiro no dia a dia.

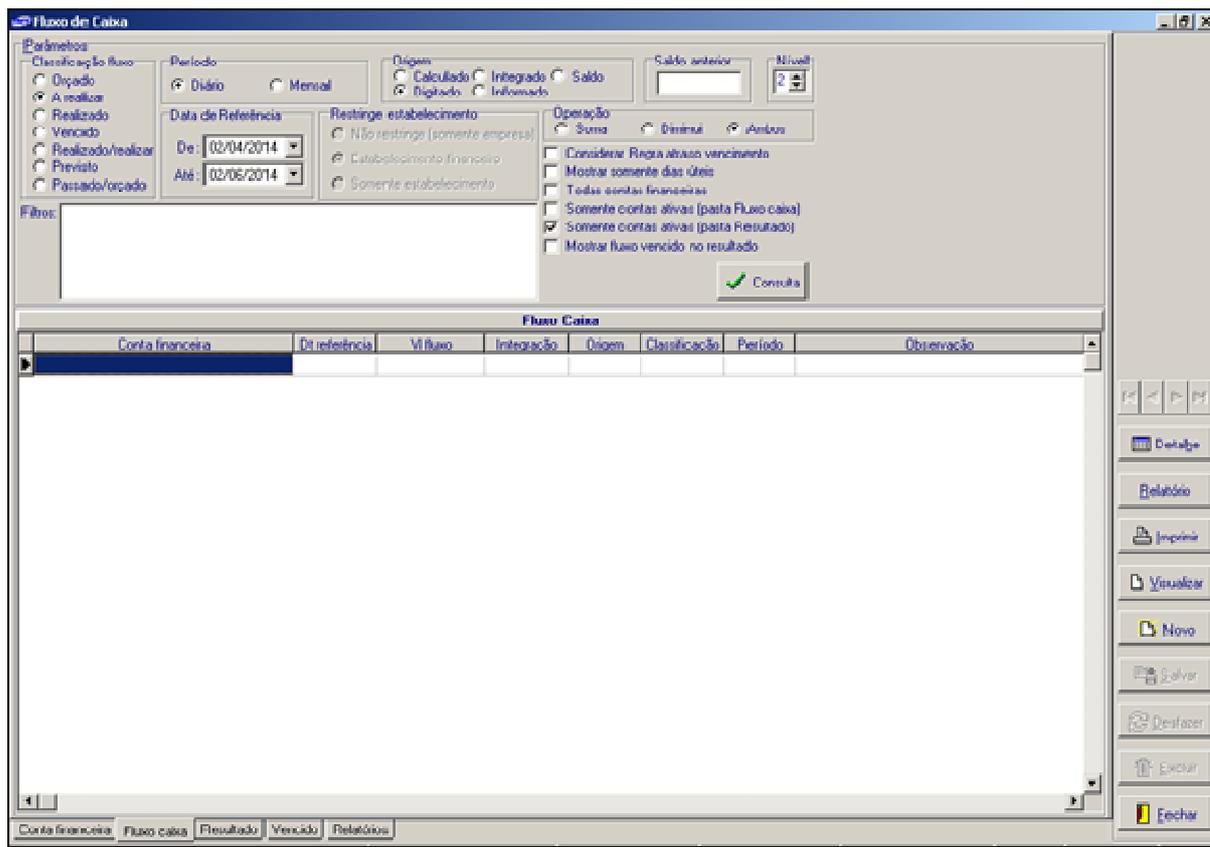


FIGURA 24 - Fluxo de caixa

FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Percebe-se que os controles de gestão operacional do contas a pagar permitem verificar se os títulos referentes às dívidas se originaram das operações normais da empresa.

Diante do exposto, nota-se que apesar de existirem várias movimentações integradas, ainda existem algumas mudanças e implantações a serem realizadas no setor.

4.3.6 Faturamento

O paciente, antes de entrar no hospital para alguma consulta ou procedimento, é direcionado até à recepção, que cadastra os seus dados e emite o número do seu prontuário, que é encaminhado para a sala de consulta ou intervenção juntamente com os exames. No prontuário, são descritos todos os medicamentos, materiais e aparelhos utilizados pelo paciente durante o procedimento. Apesar do hospital, possuir controle de prontuários eletrônicos, ele não está totalmente integrado, em alguns setores ainda não foi implantado o

prontuário eletrônico, sendo ainda realizado manualmente. Na Figura 25 demonstra-se a tela que registra estes elementos.

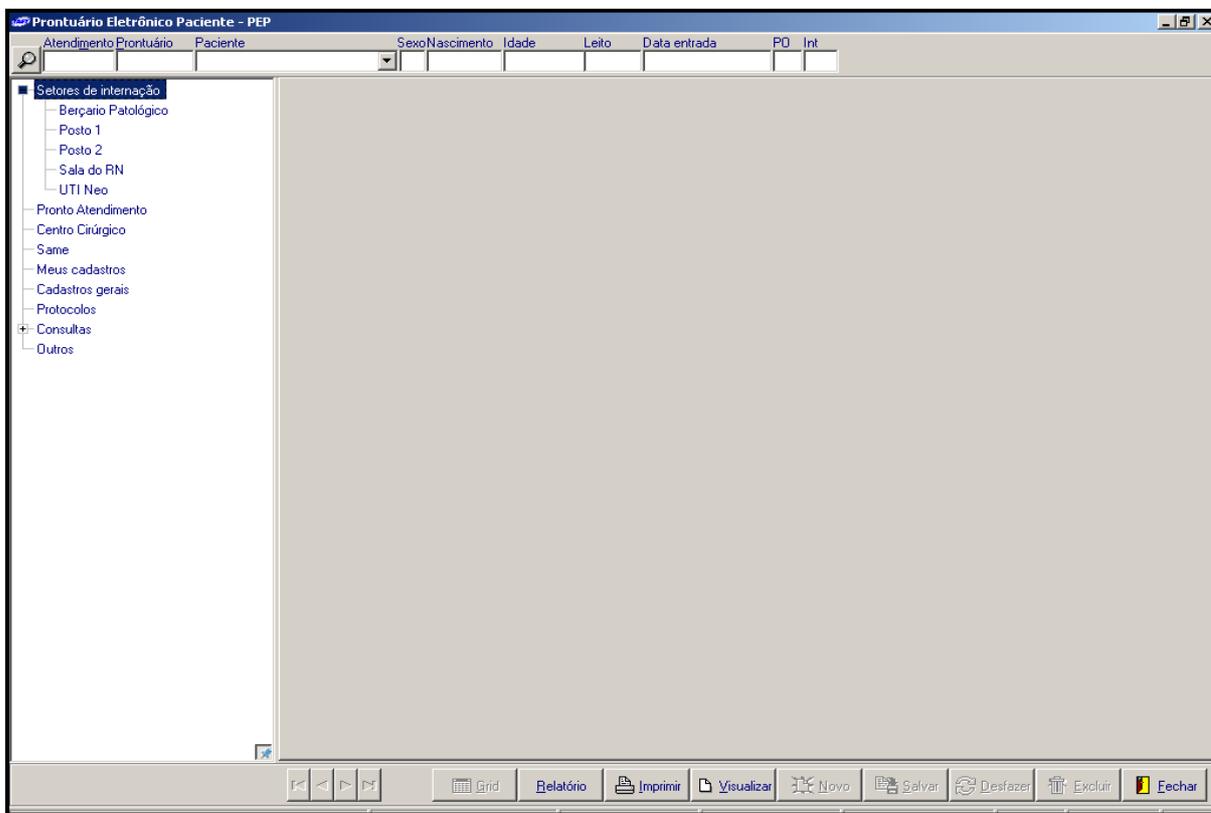


FIGURA 25 - Prontuário Eletrônico
FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Após o atendimento e saída do paciente, o prontuário é encaminhado para o setor de faturamento, quando é realizada a conversão de cada item descrito, em valores monetários, conforme tabelas utilizadas em sistema integrado. Cada tipo de convênio tem a sua respectiva tabela e particularidades para cobrir os gastos realizados no atendimento ao paciente.

Após o faturamento das contas do paciente, elas são inclusas em protocolos via sistema para entrega nos referidos convênios médicos, gerando os títulos a receber. Os prazos de recebimento variam de 30 a 45 dias, a partir da entrega no convênio médico.

Apesar do sistema, fornecer relatório das contas pendentes de faturamento (Figura 26), o setor não utiliza o referido relatório, faturando somente o que chega até o setor, sem se preocupar em faturar no mês todos os atendimentos realizados dentro do mês.

FIGURA 26 - Relatório de Contas Pendentes
 FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Nas informações obtidas foram encontrados vários pontos obscuros no setor, iniciando com as contas que não são faturadas em sua totalidade dentro mês, passando pelo prontuário eletrônico que não foi implantado em todos os setores, gerando, dessa forma, possibilidades de divergências nas informações, falta de controle e cobranças dos valores a receber, valor alto de glosas efetuadas por parte dos convênios médicos. Necessitando o referido setor, portanto, de uma nova parametrização dos seus processos.

4.3.7 Controle de custos e despesas

A organização hospitalar não apresenta controle dos custos e despesas, apesar do sistema fornecer relatório do consumo de materiais e medicamentos.

No sistema utilizado pelos recursos humanos, também existe a possibilidade de relatar os custos com a mão-de-obra direta e indireta de seus colaboradores.

Os dados coletados pela contabilidade são organizados de modo a somente atender às exigências legais.

Não existem critérios e controles para calcular o custo dos serviços. Dessa

forma não há um valor correto para negociação junto aos convênios médicos ou mesmo nos atendimentos particular, e assim criando uma tabela de preço dos serviços prestados que não condiz com a realidade, e sim trabalhando com uma média dos valores cobrados no mercado.

O Hospital XYZ não elabora orçamento dos serviços, custos, despesas, investimentos de capital e outros, impossibilitando definir as metas a serem atingidas e verificar a sua evolução em determinados períodos.

4.3.8 Controles operacionais não monetários

Os controles operacionais não monetários complementam as informações dos controles tradicionais, possibilitando uma maior integração entre as etapas do processo de gestão.

Esses controles estão ligados ao padrão de qualidade dos serviços, relacionados aos clientes, colaboradores, estrutura física, fornecedores, volume de serviços prestados, posição no mercado, tempo de atendimento dos pacientes, produtividade e outros. Porém, não apresenta indicadores não monetários para avaliar a sua gestão, ou como vai o desenvolvimento de suas atividades.

A empresa tem em mente a qualidade superior, mas não mantém uma política formalizada. O ideal seria a criação de um setor de qualidade para que se cuide essencialmente desses controles operacionais não monetários. Tem como lema empenhar-se no sentido de manter a qualidade dos seus serviços, assegurando liderança e participação crescente no mercado.

O Hospital XYZ preocupa-se em usar equipamentos de proteção individual necessários para evitar contaminações e infecções hospitalares, como seringas e agulhas descartáveis, luvas descartáveis, materiais de limpeza próprios para ambientes hospitalares, esterilização da sala e dos materiais utilizados após a realização das intervenções.

A política de estoques consiste em garantir o número da média suficiente de materiais e medicamentos complementares para a realização das consultas e procedimentos. Evitam-se estoques acima do necessário, isto é, dinheiro parado em estoque que pode gerar aumento do custo ou a perda do item estocado.

O setor de Farmácia e Suprimentos do Hospital XYZ, procura manter em boa ordem e conservação todos os itens estocados e facilita sua utilização com o mínimo

de perdas.

A produtividade depende da eficiência da manutenção dos estoques, dos equipamentos e o devido agendamento de cada paciente no sistema, através do módulo de Agenda cirúrgica especificando a data, o horário, o tipo de procedimento e o médico locado para a sua realização em sistema integrado, conforme Figura 27.

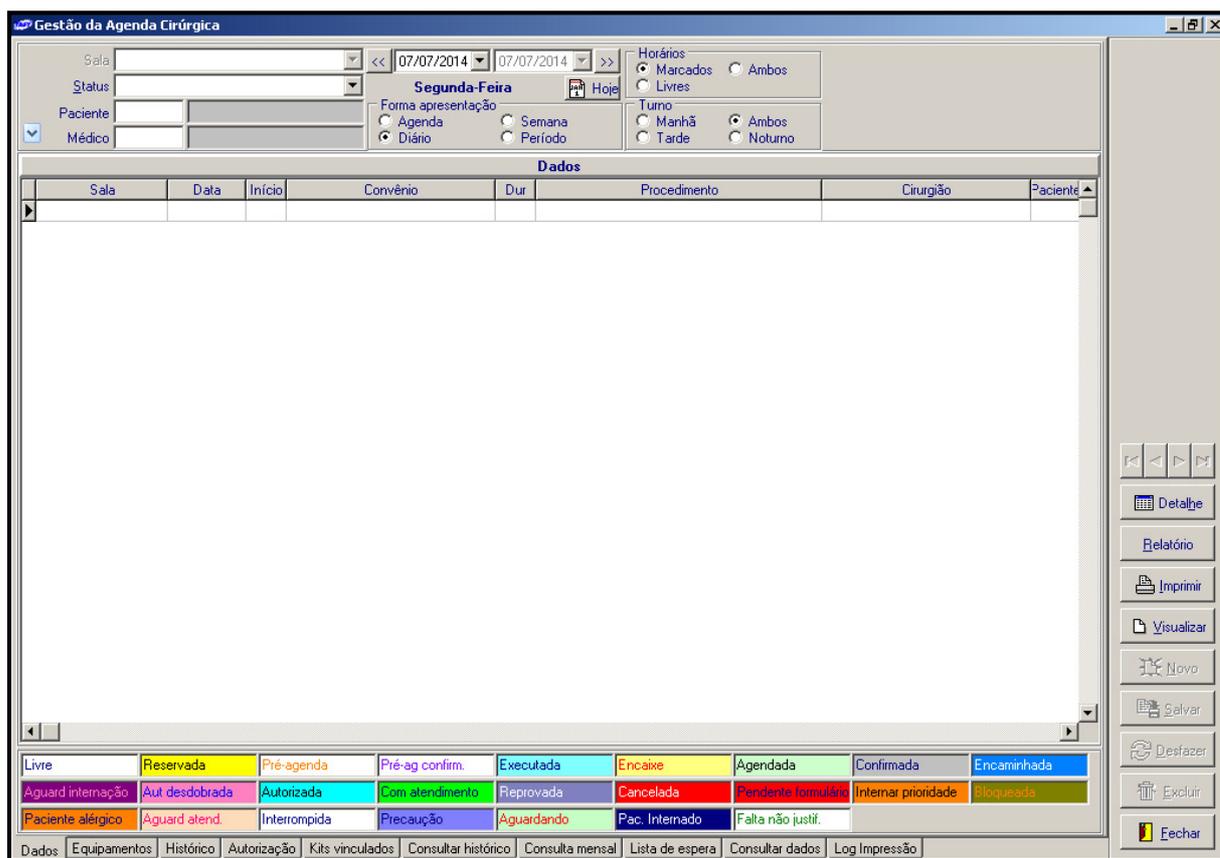


FIGURA 27 - Agenda Cirúrgica

FONTE: Fornecido pela organização objeto de estudo.

Conforme informações obtidas, o Hospital XYZ realiza em média 25 procedimentos ao dia, e obtém uma média de 40 consultas em pronto atendimento ao dia. Esses números representam o nível próximo ao máximo de capacidade de atendimento do hospital.

O nível de infecção hospitalar e óbitos chega a zero.

Os pacientes que procuram o Hospital XYZ são encaminhados por indicações médicas ou mesmo pelo reconhecimento do público pela presteza e reconhecimento dos anos de serviços prestados à saúde da mãe e do recém-nascido. São eles seus principais clientes, e que geram sua principal fonte de renda. Por esse motivo, o hospital focaliza no mercado seu cliente, seus desejos, necessidades e expectativas.

O espaço físico do hospital está se tornando pequeno, devido ao número de atendimentos que tem recebido diariamente. Mas conforme informações recebidas, no momento não existe um plano de expansão para os próximos anos.

A administração está localizada em um único andar, com acesso dos médicos e demais colaboradores livre ao setor. Ficando em separado somente o setor de compras e suprimentos, localizado no andar térreo, para poder atender ao recebimento dos materiais e medicamentos.

No hospital, não existem investimentos em pesquisas científicas, estudos de casos anormais de procedimentos.

Para a formação do corpo técnico, procura recrutar os melhores profissionais da área (técnicos de enfermagem), propiciando-lhes cursos de aprimoramento técnico. É preservada a integridade física dos colaboradores e terceiros por meio da adoção de práticas seguras de trabalho.

A administração do hospital não utiliza-se de indicadores de desempenho financeiros e não financeiros para a tomada de decisões. Esses indicadores seriam úteis à gestão, pois permitem controlar as atividades operacionais, podendo ser considerados como estratégicos para a organização.

Assim, para que os controles de gestão operacional sejam eficientes, se faz necessário a padronização das rotinas e dos procedimentos de trabalho, além da definição das funções de cada colaborador e das atividades desenvolvidas por eles.

4.4 PROPOSTA DE CONFIGURAÇÃO DA CONTROLADORIA

Com base na fundamentação teórica deste estudo, e após o levantamento e análise dos dados obtidos e dos controles existentes no Hospital XYZ, apresenta-se, a seguir, uma proposta de configuração da Controladoria, como forma de auxiliar no processo de gestão da organização hospitalar objeto de estudo.

A Controladoria apresenta-se inicialmente como órgão responsável pela revisão do sistema de informações gerenciais e processos das atividades operacionais, gerando controles e relatórios contábeis-gerenciais para dar suporte ao processo decisório.

Inicia-se com a apresentação do modelo organizacional da controladoria, com destaque à responsabilidade, níveis de autonomia e posicionamento da controladoria no organograma. Após evidencia-se a revisão, desenvolvimento e

implementação de melhorias no sistema de controles do Hospital XYZ.

4.4.1 Modelo organizacional da Controladoria

Como modelo organizacional da controladoria para o Hospital XYZ, propõe-se como missão, que ela assegure e auxilie o processo de tomada de decisão dos gestores, analisando as informações para a otimização do resultado econômico.

Os objetivos do órgão controladoria devem estar voltados para:

- a) atender às necessidades da diretoria;
- b) coordenar a elaboração dos planejamentos;
- c) disponibilizar instrumentos de gestão, como relatórios e controles financeiros, econômicos e físicos;
- d) implementar o processo orçamentário;
- e) efetuar a avaliação dos resultados, comparando o orçado com o realizado;
- f) propor ajustes e revisões no orçamento;
- g) sugerir indicadores de desempenho, financeiros e não financeiros, de acordo com as necessidades dos gestores e de seus subordinados.

A Controladoria deve assumir responsabilidades, bem como ter autonomia, considerando seu posicionamento hierárquico do hospital, para realizar plenamente as funções que lhe cabem.

4.4.2 Responsabilidade da Controladoria

Como proposta de atribuição de responsabilidades ao setor de Controladoria junto ao Hospital XYZ, tem-se:

- a) supervisionar os controles gerenciais;
- b) prover suporte gerencial às atividades financeiras e administrativas;
- c) participar na elaboração dos planejamentos;
- d) controlar e analisar os orçamentos e os planos de investimentos;
- e) envolver a implantação de método de custeio e controles dos custos;
- f) elaborar os relatórios gerenciais e responsabilizar-se pela sua qualidade;
- g) interpretar os relatórios econômico-financeiros para os gestores;

- h) relacionar-se com os auditores externos, uma vez que é determinada no estatuto social da empresa a realização de auditoria no final do seu exercício social;
- i) implantar controles patrimoniais, financeiros e de resultados;
- j) acompanhar e supervisionar os trabalhos feitos pela contabilidade;
- k) analisar as variações das margens orçadas e reais;
- l) apresentar e supervisionar os assuntos tributários;
- m) acompanhar a elaboração do planejamento tributário;
- n) estabelecer as normas-padrão referentes aos processos e sistema de trabalho da empresa;
- o) acompanhar a operacionalização das decisões financeiras tomadas pela administração;
- p) rever os processos operacionais da empresa;
- q) comparar permanentemente o desempenho orçado e o real;
- r) identificar as causas das variações e apresentar medidas corretivas;
- s) motivar os colaboradores da empresa na execução de suas tarefas;
- t) assessorar a administração e recomendar soluções para problemas, quando necessárias;
- u) entender todas as operações da empresa;
- v) acompanhar a evolução dos planos traçados;
- w) determinar se os planos e objetivos são viáveis e consistentes;
- x) comunicar dados e informações com clareza, objetividade e em tempo hábil;
- y) realizar projeções e ter a sensibilidade de considerar as mudanças no ambiente;
- z) relatar todos os fatos relevantes para a cúpula administrativa; e
- aa) avaliar o custo-benefício da informação para os gestores.

A Controladoria ao longo do tempo poderá assumir outras responsabilidades, com base na experiência e se o ambiente hospitalar assim o exigir. Tais responsabilidades estarão atreladas aos seus níveis de autonomia.

4.4.3 Níveis de autonomia e responsabilidade

Juntamente com a diretoria, o *controller* deve identificar e manter o foco na

missão da organização, nos seus objetivos econômicos e não econômicos, bem como traçar o planejamento estratégico e operacional. Não obstante, deve implementar o orçamento, para avaliar as divergências periodicamente e sugerir medidas corretivas para uma organização racional e formalizada.

Seu nível de autonomia e responsabilidade precisa atingir as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional e controle. Quanto à autonomia, ela poderá ser total, parcial ou apenas de sugerir. A autonomia permitirá ao *controller* tomar qualquer decisão, desde que amparada nas normas estabelecidas. Sua decisão deverá ser informada e contar com participação da diretoria geral.

Por sua vez, a autonomia parcial permitirá tomar decisões em relação às demais áreas, obedecendo às políticas internas da empresa, também com participação do superior hierárquico.

A autonomia apenas para sugerir, esta se refere a pareceres, sugestões, alertas de riscos e formulação de propostas para a gestão.

A responsabilidade estará vinculada à coordenação, execução e controle das operações. A coordenação diz respeito à elaboração dos instrumentos de gestão, organizando-os segundo o método de realização das atividades até a concretização do produto final.

A execução refere-se ao cumprimento das normas e políticas descritas e determinadas nos instrumentos de gestão, como planejamento, orçamento, execução e controle. A responsabilidade de controle está representada pelo ato de avaliar, analisar, acompanhar e controlar a execução das atividades e os seus resultados, verificando se são desenvolvidos de acordo com as normas e diretrizes determinadas pela empresa.

Não compete à Controladoria comandar a organização em estudo, pois isso cabe aos diretores. No entanto, é sua finalidade manter os gestores informados quanto ao desempenho das operações, ao cumprimento da missão e dos objetivos estabelecidos, acompanhar, controlar e avaliar os resultados das atividades executadas, bem como informar e influenciar com ideias o processo de gestão.

Propõe-se um modelo de organograma, em que as informações possam circular livremente e a Controladoria seja considerada um órgão de *staff*, conforme se mostra na Figura 28.

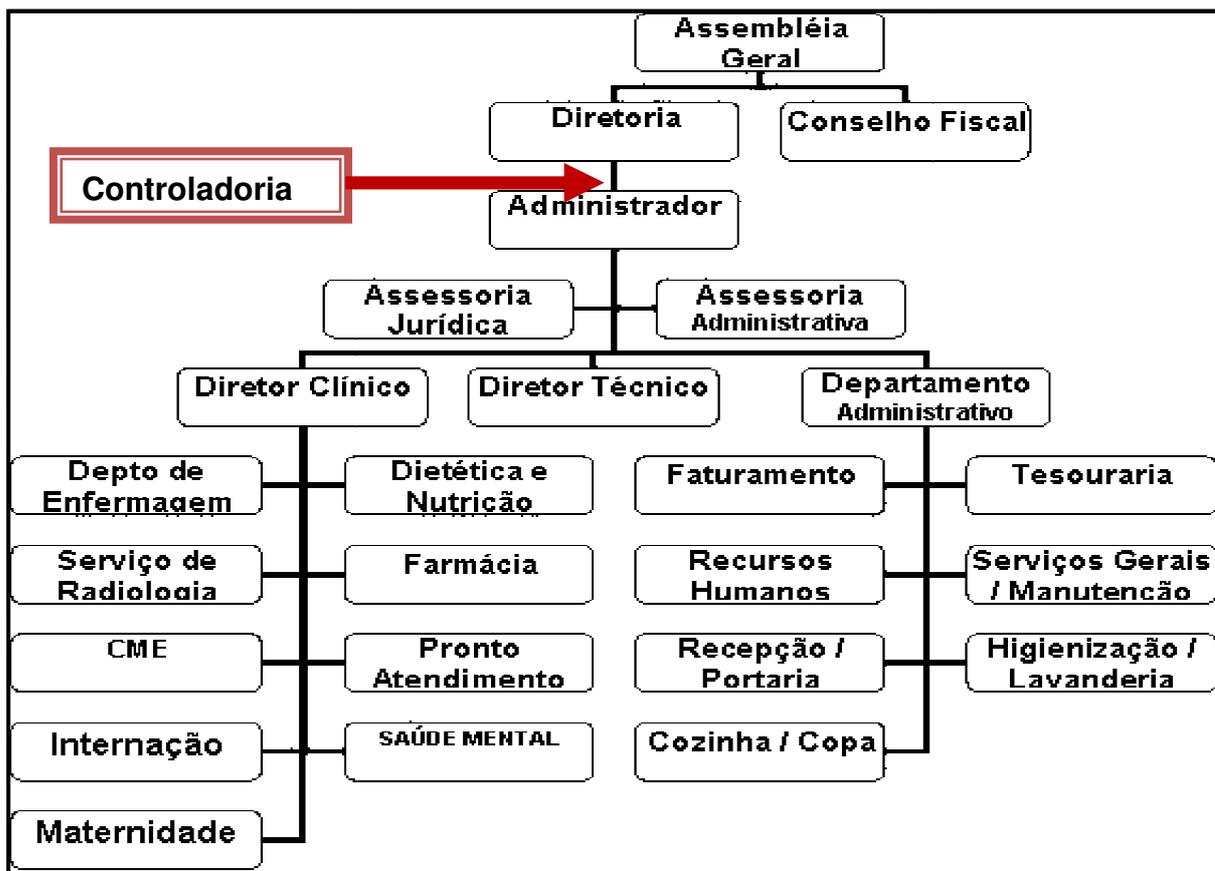


FIGURA 28 - Organograma Organizacional do Hospital XYZ - Proposto
 FONTE: Elaboração própria com base na observação participante.

4.4.4 Funções da Controladoria

A função da Controladoria estará voltada primordialmente para os assuntos econômicos e financeiros da organização. Desenvolverá atividades, obedecendo à sua autonomia e responsabilidade, buscando a otimização dos resultados da empresa. No Quadro 8 apresenta-se uma proposta de funções da controladoria.

Atividade	Funções da Controladoria
Planejamento estratégico	<ul style="list-style-type: none"> - Participar e propor metodologia na elaboração do planejamento estratégico; - Coordenar reuniões para definição de indicadores e definição dos planos; - Efetuar estudos e análise sobre os cenários; - Mapear as oportunidades, os riscos e efetuar análises internas; e - Consolidar o planejamento estratégico.
Planejamento operacional	<ul style="list-style-type: none"> - Participar na elaboração do planejamento operacional; - Preparar o plano de trabalho; - Criar políticas para as diretrizes estratégicas e metas para cada tipo de exames e modelos de decisão e mensuração; - Dar apoio ao orçamento.
Orçamento	<ul style="list-style-type: none"> - Propor metodologia de elaboração do orçamento; - Propor indicadores básicos para atingir os resultados; - Definir metas e objetivos a serem atingidos de acordo com o planejamento estratégico; - Assessorar na elaboração do orçamento; - Consolidar e analisar o orçamento global; - Propor ajustes e revisões no orçamento; - Coordenar as revisões e atualizações do orçamento; - Elaborar relatório das divergências e propor medidas corretivas e novas revisões.
Avaliação de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> - Desenvolver e implementar o modelo de avaliação de resultado; - Apurar o resultado: efetuar a comparação entre o previsto e o realizado; - Apurar divergências e informar sobre as divergências, solicitar justificativas, analisar impacto no resultado final, verificar formas de recuperação, formalizar justificativas; - Acompanhar as estratégias internas e externas; - Apurar os indicadores de resultado; - Avaliar o desempenho e acompanhar a performance da empresa;
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar todas as operações contábeis da empresa; - Acompanhar a evolução das contas patrimoniais e de resultado; - Analisar as mutações relevantes e as demonstrações contábeis; - Interpretar as informações contábeis para os gestores; - Criar relatórios com as informações contábeis; - Ter contato com auditoria externa.
Planejamento tributário	<ul style="list-style-type: none"> - Efetuar estudos e simulações sobre questões tributárias; - Analisar e interpretar as normas fiscais; - Analisar os recolhimentos dos tributos; - Propor ressarcimento com amparo legal; - Consolidar e implementar o planejamento tributário.

QUADRO 8 - Funções da Controladoria - Proposta

FONTE: Elaboração própria com base na observação participante.

Em síntese a Controladoria integrará todos os elementos envolvidos nos processos operacionais, no planejamento, implementação e controle, utilizando tecnologia de comunicação e informação. Assume o papel de tradutor e

comunicador dessas informações aos gestores, como forma de auxiliar o processo de gestão para a tomada de decisões.

Além das funções citadas, caberá à Controladoria responsabilizar-se pela coordenação, uniformização e padronização dos processos operacionais e das informações. Propor ferramentas e recursos para disponibilizar as informações; e assessorar todas as áreas da empresa na utilização dos instrumentos gerenciais.

O ponto de partida para a renovação dos controles será através do contato direto com as pessoas e o levantamento descritivo e rigoroso de todos os procedimentos realizados atualmente. Buscará as causas da impossibilidade de se atingir uma meta, estabelecerá contrapartidas, estabelecerá um plano de ação e o padronizará em caso de sucesso. A base de gerenciamento da rotina consistirá em:

- a) definição da autoridade e responsabilidade de cada um;
- b) padronização dos processos e trabalhos;
- c) monitoramento dos resultados dos processos e sua comparação com as metas;
- d) ação corretiva no processo a partir dos desvios encontrados;
- e) ambientação do trabalho, podendo utilizar a filosofia japonesa dos 5S; e
- f) busca contínua de perfeição.

O sistema de controle permitirá controlar as atividades utilizando-se de padronização das rotinas de trabalho, dos formulários, planilhas informativas e das atividades para acompanhar, monitorar e avaliar os processos operacionais e os de gestão. Dessa maneira, as informações são geradas com maior confiabilidade para serem utilizadas pelos gestores durante a elaboração do planejamento operacional e do orçamento.

A proposta de implantação da Controladoria não visa à resolver todos os problemas de gestão do hospital, mas garante o fornecimento de subsídios para gerar informações à controladoria, disponibilizando relatórios aos usuários e melhorando o sistema de controle.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo desenvolvido procurou mostrar como as informações da Controladoria podem fornecer suporte ao processo de gestão em uma empresa prestadora de serviço na área da saúde.

A seguir são apresentadas as conclusões da pesquisa e recomendações para futuros estudos sobre o tema.

5.1 CONCLUSÕES

O estudo procurou destacar a importância da Controladoria como órgão de *staff* ou peça-chave para a eficiência e eficácia do processo de gestão. Observou-se uma alta complexidade, uma vez que deve contemplar a funcionalidade e operacionalização dos diversos setores da organização. Mas, a ela não compete o comando da organização, pois essa é tarefa dos gestores.

A Controladoria é uma área voltada à informação de resultados e desempenhos e, portanto, deve participar do processo operacional e administrativo, conhecer os fluxos das operações e, ainda, monitorar as mudanças do meio, tanto em questões econômicas, financeiras, políticas e sociais, quanto tecnológicas, concorrências e qualquer outra questão que venha a interferir na posição relativa da organização no mercado, em sua competitividade e na sua missão.

A inserção da Controladoria no ambiente hospitalar envolve vários setores de atuação, pois diversos setores dependem exclusivamente da prestação dos serviços de outras organizações/convênios. Isto justifica a complexidade das atividades de controladoria no hospital, essas situações exigem diplomacia e conhecimento do serviço de controladoria e representa um grande desafio.

O conceito de gestão foi abordado, sendo utilizados para o processo de tomada de decisões e de eficácia organizacional, caracterizado em três etapas: planejamento, execução e controle.

Para o desenvolvimento do processo de gestão em suas etapas, observou-se ser necessário um novo desenho dos processos operacionais, bem como uma complementação em relação ao sistema de informação utilizado pelo Hospital.

Os dados devem ser obtidos diretamente do sistema, permitindo maior confiabilidade e qualidade das informações para o sistema gerencial, para os

gestores e para a Controladoria.

As informações devem atender às necessidades fiscais e gerenciais, utilizando-se da Contabilidade Financeira e Gerencial e repassadas aos gestores e ao *controller* na forma de relatórios com informações objetivas, claras e oportunas. Caberá ao *controller* interpretá-las e comunicá-las aos gestores, mostrando as eficiências ou deficiências dos processos, após as devidas análises.

Os dados sobre as atividades da organização em estudo foram obtidos através de entrevistas com pessoas envolvidas na sua administração, além da pesquisa participante.

A investigação teve como finalidade verificar como o sistema de informação da empresa encontrava-se configurado e como vinha subsidiando os gestores com relatórios contábeis-gerenciais, para acompanhamento e elaboração do planejamento e do controle operacional.

De posse dos dados e informações genéricas sobre o hospital, foi possível propor um modelo de controladoria, em que o *controller* tende a se firmar cada vez mais como peça-chave no cenário da organização.

O sistema de informação deve ser integrado a todas as atividades do hospital, com a função de gerar informações contábeis-gerenciais sobre o todo e não somente sobre as atividades isoladas em seus subsistemas (contas a pagar, a receber, estoques e outras).

O *controller* deve conhecer os pontos fortes e fracos da organização, utilizando-se dos seus relatórios, que o capacitarão para demonstrar e convencer os gestores e proprietários das deficiências ou eficiências dos processos, indicando quais segmentos ou atividades devem ser atacados e alterados ou quais devem continuar ou melhorar. Suas atribuições contribuem sobremaneira para a otimização do resultado global da organização hospitalar, pois a sua eficácia é traduzida em resultado econômico.

Durante a pesquisa, observou-se que o profissional, para assumir a área de controladoria da organização em estudo, deve possuir algumas características básicas, além da necessidade de adquirir novos conhecimentos e ser profissional de multifunções. Deve se envolver com todos os processos da organização através da interação com os médicos e demais colaboradores.

Para tanto, requer a padronização de todos os processos, desde o planejamento até o controle das atividades operacionais, buscando qualidade e

integração entre as partes que formam o todo organizacional. Assim, a controladoria é um sistema aberto que interage com todas as outras áreas da empresa, utilizando as suas informações para acompanhar, analisar, controlar e criar informações consolidadas, que serão utilizadas para as decisões empresariais.

Neste estudo, a controladoria tem como principal objetivo as decisões do nível operacional, aconselhando e fornecendo informações aos gestores para a definição do planejamento e dos controles de gestão operacional. Também, acompanhando, analisando os resultados, bem como supervisionando as atividades contábeis.

Para desempenhar tais atividades, o sistema de informações deve assegurar os controles operacionais necessários e gerar relatórios contábeis-gerenciais para avaliar o desempenho financeiro e não financeiro das atividades operacionais desenvolvidas pela organização, bem como dos seus funcionários e concorrentes.

Conclui-se que a função da pesquisa e da divulgação do conhecimento são essenciais para o desenvolvimento das pessoas e organizações. Espera-se que este estudo contribua ao estudo da Controladoria e, principalmente, ao conhecimento do *controller*, profissional essencial para a gestão econômico-financeira das organizações. Também que contribua para o desenvolvimento de estudos na área de gestão de organizações da área da saúde, oferecendo subsídios de pesquisa quanto à importância da controladoria e do sistema de informação no controle de gestão operacional e nas tomadas de decisões dos gestores.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Este estudo serve de base para trabalhos futuros, que poderão ser desenvolvidos a partir das ideias do modelo proposto. Sendo assim, recomenda-se:

- a) aplicar prática o modelo proposto pela organização em estudo, bem como por outras da área de saúde, como: clínicas, laboratórios, hospitais, centros de reabilitação e outros;
- b) realizar estudo aprofundado em áreas específicas, que são fundamentais para atingir a eficiência da gestão das organizações na área de saúde, como: estoque, faturamento, custos e formações de preços dos serviços;
- c) propor relatórios com indicadores de desempenho operacionais de qualidade, com medidas não financeiras e com visão estratégica;

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de. **Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica. Dissertação (Mestrado)**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP). São Paulo: USP, 1996.
- ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In. **Controladoria: uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON**. CATELLI, Armando (coord.). São Paulo: Atlas, 2002. pp 369-382.
- AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários às novas regras contábeis brasileiras**. São Paulo: IOB, 2010.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS; Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Administração Financeira, Economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro**. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 146, ano 33, p.61-81, 2004.
- BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. pp 15-38.
- BOAS, Fernando José Villas. A controladoria: um modelo conceitual e integrado. **Revista de Contabilidade CRC SP**, São Paulo, n.12, p. 60-73, jun. 2000.
- BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 31/mar/2014.
- BRISOLLA, Josué. **Uma Contribuição ao Estudo do Controle Aplicado às Organizações**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 1990.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Ribeiro P. **Controles de Gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

CARVALHO, José Eduardo. **Gestão de empresas: – princípios fundamentais**. Lisboa: Sílabo, 2009.

CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Processo de gestão e sistema de informações gerenciais. In. **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. CATELLI, Armando (coord.). São Paulo: Atlas, 2002. pp 127-146.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **RESOLUÇÃO CFC N.º 1.282/10** - Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2010/001282>. Acesso em: 17 maio 2014.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento estratégico: fundamentos e aplicações**. 4ª reimpressão. Rio de Janeiro: Campus. 2003.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Resolução nº 59/1986, de 22/12/1986**. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

FANHANI, Sonia Aparecida. **A importância da Controladoria na economia globalizada**. Dissertação (Mestrado). Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 1998.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. Ed. Atlas. São Paulo, 1997.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael T. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICÍBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F., LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de Balanços: Abordagem Gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.a, 2010.

MENDES, Ivanildo Guimarães. Controladoria Estratégica. **Revista FAE Business**, n. 4, p. 45, .2002. Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_fae_business/n4_dezembro_2002/financas_corporativas2_cotroladoria_estrategica.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2014.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap.7, p.131-154.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Contabilidade: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de informações gerenciais – estratégicas táticas operacionais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis – fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo: Thomson, 2003.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, Empresa, gestão e eficácia. In: **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. CATELLI, Armando (coord.). São Paulo: Atlas, 2002. pp 33-80.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: – teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Demonstrações contábeis: estrutura e análise**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São

Paulo: Atlas, 1999.

ROBBINS, Stephen P. **Administração: Mudanças e Perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROBBINS, Stephen P. **Estrutura Organizacional**. Disponível em: <<http://freetechebooks.com/doc-2011/robbins-2006-estruturaorganizacional.html>>. Acessado em: 01 abr. 2014.

ROEHL, Anderson; BRAGG, Steven M. **Manual del controler: Funciones, Procedimientos y Responsabilidades**. Tradução: Gloria Hillers de Luque. Bilbao: Deustro, 1996.

SALAS, Joan M. Amat; GOMES, Josir Simeone. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, Jose Mario Matsumura; FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à contabilidade: atualizada pela minireforma tributária Lei nº 10.637/02**. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Raimundo dos. **Metodologia científica a construção do conhecimento**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2007.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas – uma abordagem pratica**. 3. ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda., 1973.

WERNKE, Rodney. Relatórios gerenciais para acompanhamento dos custos de qualidade. **Revista de Contabilidade - CRCSP**, São Paulo, v.17, p.34-48, set. 2001.

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.