

NEUZA CRISTINA CAEPPPEL KA FER

**CONTROLADORIA NA ÁREA HOSPITALAR
CASO ANALITICO**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título em Especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Professor Dr. Vicente Pacheco.

**Palotina
2006**

Dedico ao meu filho Augusto Kafer Henicka.

AGRADECIMENTOS

Neste momento tão especial, tenho a imensa alegria de agradecer a Deus pela vida e pela saúde e oportunidade de concluir esse passo tão importante na caminhada da minha existência. Agradeço o privilégio de ter encontrado nesse caminho pessoas tão especiais e sem as quais eu não teria conseguido concluir essa missão. Mesmo que não cite a todos, merecem minha mais sincera gratidão.

Sendo Deus tão misericordioso, por dar-me a vida, a fez saudável e maravilhosa, colocando no meu caminho oportunidades de aprender, vencer e crescer como ser humano.

Entre tantas almas abençoadas que iluminaram meu caminho, quero em especial agradecer ao meu orientador, Professor Dr. Vicente Pacheco, pelo acompanhamento e dedicação no desempenho do trabalho, garantindo que esse estudo atingisse o seu mais amplo significado: a satisfação de ter feito um trabalho que me trouxesse realização.

Ao Professor Lauro Brito, pelas palavras de força, incentivo, mostrando com sua própria história que todos somos capazes de vencer.

Ao Professor Moisés Prates, pelos excelentes conselhos, por ter nos dado uma visão diferente das coisas, ensinando não apenas a contabilidade, mas enfim, algo muito mais valioso: o hábito de observarmos as trivialidades ao nosso redor e a partir dessas observações partir para a construção de um mundo melhor.

Aos colegas em geral, pela companhia, pela amizade que se formou em nosso grupo, acredito que aprendemos lições inesquecíveis.

Ao Diretor do Hospital, Dr. Dietrich Rupprecht Seyboth, que proporcionou a oportunidade de realizar tão valioso estudo na instituição, permitindo meu crescimento pessoal e profissional.

Aos meus colegas de trabalho que me incentivaram e que em certos momentos acreditaram mais em mim do que eu mesma, sempre me dando uma palavra animadora, quando as dificuldades e o desânimo pareciam me fazer sucumbir.

A meus demais amigos agradeço o maravilhoso convívio social que tive o privilégio de desfrutar.

Ao meu amado e estimado filho, que bravamente enfrentou essa jornada comigo, pela compreensão e pelo carinho que me faz sentir por ele.

RESUMO

O estudo é resultado de uma pesquisa no sentido de examinar o papel da gestão de operações de empreendimentos na área hospitalar, como forma de abordar a controladoria dentro dos moldes da entidade. A estratégia empresarial abordada nos níveis corporativo, da unidade de negócios e funcional, evidencia a necessidade de implantar e monitorar iniciativas de melhorias operacionais. A contribuição da contabilidade gerencial para a implementação e o monitoramento de iniciativas de melhorias operacionais é examinada à luz dos conceitos de gestão estratégica de custos como forma de otimizar a utilização dos recursos financeiros da organização e garantir a satisfação dos interesses dos diversos usuários dessas informações.

Princípios gerais da gestão de desempenho são abordados como forma de criar uma estrutura conceitual na elaboração de indicadores que atendam os requisitos de informação para orientar o processo de gestão. Conceitos da gestão de fluxos são utilizados para apoiar a compreensão e desenvolvimento de habilidades essenciais que visam a capacitar a empresa para enfrentar o mercado. Para ilustrar essa abordagem, utiliza-se o exemplo de Hospital, no qual se delineiam os passos para a elaboração e proposta de indicadores econômicos específicos como a excelência em gestão, a qual se baseia no uso dos princípios da Contabilidade com o objetivo de obter melhorias no processo de gestão. A proposta de abordar a forma de gestão numa empresa do ramo hospitalar visa oferecer metas que possibilitem a redução de custos, objetivando a sobrevivência e o sucesso dos negócios em geral.

Palavras-chave: gestão, controladoria, desempenho, planejamento, estratégia.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 Problema	8
1.2 Objetivos.....	9
1.3 Justificativa	9
1.4 Delimitação do Estudo	10
1.5 Relevância do Estudo	11
1.6 Termos e Expressões Relevantes.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 Apresentação.....	16
2.2 Gestão de Empreendimentos Hospitalares	16
2.2.1 Estratégia das operações	18
2.2.2 Planejamento de Recursos Logísticos.....	27
2.3 Contabilidade Gerencial Estratégica	27
2.3.1 Gestão de Custos para a Competitividade.....	29
2.3.2 Gestão Estratégica de Custos	34
2.4 Gestão de Desempenho	37
2.4.2 Indicadores de Desempenho	39
3 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO	41
3.1 Metodologia	41
3.2 Considerações sobre o Método.....	41
3.3 Etapas de Desenvolvimento.....	42
3.4 Resultado da Investigação Empírica	43
3.5 O Caso do Grupo Vida e Saúde.....	44
3.5.1 Estratégia Empresarial	45
3.5.2 Estratégia das Unidades de Negócio	46
3.5.3 Estratégia Funcional.....	47
3.5.4 – Método Competitivo	48
3.5.5 Metas Estratégicas.....	50
3.6 Solução ao Problema de Pesquisa	52
3.7 Contribuição da Gestão Logística	53
3.8 Recomendações	53
4 CONCLUSÃO.....	56

CAPITULO I

1 INTRODUÇÃO

1.1 Problema

O complexo mundo empresarial da atualidade é formado pelo desenvolvimento das empresas e vem se modificando continuamente, com maior ou menor intensidade, com o objetivo de enfrentar essas circunstâncias, as empresas utilizam alguns conceitos e técnicas que possibilitam o controle de seu desempenho.

Em algumas empresas, há o estabelecimento de um órgão com essa finalidade específica, onde os nomes variam entre Controladoria, Contadoria, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Diretoria de Planejamento e Controle, Diretoria de Controle, Diretoria Financeira, entre outros. Sabe-se que devido a características especiais de cada empresa, a Controladoria precisa possuir um conhecimento conceitual com origem em vários ramos do conhecimento humano para suplantar os obstáculos pertinentes ao controle empresarial. Dessa forma, a entidade deve desenvolver uma linha de raciocínio para objetivar a configuração do papel da Controladoria no processo de gestão empresarial. É necessário que a entidade dedique especial atenção aos conceitos, ao modelo de gestão, planejamento, sistemas de informação, controles, para atingir plenamente o sentido de Controladoria como órgão administrativo e como ramo do conhecimento.

A controladoria deve considerar as particularidades do tipo de organização, seu tamanho e sua filosofia organizacional. É necessário que haja o apoio da alta administração e que esta assuma os conceitos de gestão, implementando-os

gradativamente na instituição, não como uma imposição, mas como uma nova filosofia adotada por esta e que, através de um trabalho de convencimento, seja aceito por todos os demais gestores, como um serviço de auxílio à sua gestão. É importante que a controladoria esteja integrada no sistema de informação da instituição, sendo um propulsor deste, e transformando seu trabalho em relatórios ágeis, exercendo uma das suas mais importantes funções que é o acompanhamento, avaliação e a análise de tendências do desempenho da instituição.

Portanto, a questão de pesquisa norteadora deste estudo é fundamentada na oportunidade de oferecer um referencial teórico na área de controladoria, numa empresa do ramo hospitalar, através da exposição de um caso analítico.

1.2 Objetivos

O objetivo principal deste estudo é desenvolver um referencial teórico na área de controladoria, numa empresa do ramo hospitalar, a partir da compreensão das relações existentes entre as características ou atributos dos fenômenos e a eficácia organizacional.

1.3 Justificativa

O presente estudo monográfico fundamenta-se na oportunidade de oferecer um estudo teórico na área de controladoria, numa empresa do segmento hospitalar, através de exposição de um caso analítico. O papel da controladoria é fundamental dentro da

organização, servindo de base para que a direção possa se basear em informações e determinar as decisões mais adequadas.

O segmento hospitalar está em amplo desenvolvimento em nosso país, uma vez que o serviço de saúde pública está sucateado a nível nacional. A evolução tecnológica que é fundamental para a atividade dos hospitais vem trazendo a necessidade de maior controle sobre os custos, rotinas e procedimentos, bem como o órgão regulador também exige inúmeros relatórios de usuários, procedimentos e atendimentos. Dessa forma, percebe-se que a empresa necessita realmente de um controle criterioso quanto a sua atividade.

1.4 Delimitação do Estudo

O estudo será realizado em uma empresa atuante no ramo hospitalar, composto por um hospital psiquiátrico, um hospital clínico e um plano de saúde, denominado de Grupo Vida e Saúde. O estudo em questão será sobre o levantamento de um referencial teórico na área de controladoria, numa empresa do ramo hospitalar, denominada Grupo Vida e Saúde.

O estudo se desenvolve no contexto dos empreendimentos hospitalares, no que se refere a principal função deles, que é atender aos pacientes de maneira satisfatória, e mais especificamente, à tomada de decisões relacionadas à escolha, implementação e monitoramento de um modelo de gestão.

A realização desse trabalho tem como premissa básica a necessidade de decisão por parte dos gestores sobre os múltiplos fatores que afetam o resultado da

organização, e por isso precisam acompanhar e entender seu comportamento e desempenho, para administrá-lo de forma eficiente.

Nesse sentido, são assumidas como premissas específicas que:

a) Este acompanhamento deve ser feito utilizando-se indicadores que traduzam as especificidades do seu uso;

b) O comportamento decorre do conjunto de diretrizes estabelecidas para a sua utilização;

c) O desempenho decorre da combinação de aspectos externos e internos no contexto da sua utilização.

Com este propósito, o foco do estudo está voltado para o processo de governança, cujas habilidades essenciais são definidas por: flexibilidade, velocidade, precisão e consistência no atendimento ao paciente. A partir dessa caracterização, a empresa irá atingir o que se define como “excelência em governança”, essencial para atingir a estratégia empresarial.

Portanto, este estudo ficará restrito ao conhecimento e às habilidades necessárias à gestão de atividades de uma organização hospitalar.

1.5 Relevância do Estudo

Levantar um referencial teórico na área de gestão a partir de informações obtidas em uma empresa do segmento hospitalar confere a este estudo um caráter de originalidade, o que justifica o desenvolvimento de uma monografia de especialista.

O segmento hospitalar tem se mostrado um importante fator na economia em termos de movimentação de recursos, geração de empregos e principalmente, utilização de tecnologia de ponta, de origem nacional ou importada bem como de mão-de-obra altamente qualificada.

Trata-se de um segmento de grande significado sócio-econômico para o Brasil, uma vez que os exames e diagnósticos estão cada vez mais sofisticados e precisos, já temos a nível nacional profissionais que se não superam, mas se assemelham em muito a grandes nomes da medicina internacional.

Podemos citar ainda que o país conta inclusive com grandes centros especializados nas mais diversas especialidades, sendo ponto de referência em nível de América Latina.

As operações de um hospital, devido as suas características próprias, dão grande ênfase às pessoas (recursos humanos), o que diminui o poder de controle, e ao contato com clientes, o que aumenta o grau de variabilidade e incerteza dos eventos. O nível dos serviços depende essencialmente da qualidade do fator humano, das habilidades dos trabalhadores e médicos.

A base conceitual aqui apresentada, assim como a proposição dela decorrente, permite a sua aplicação em diversas áreas em que sejam requeridos elevados níveis de serviços, que beneficiam todos os usuários, com o uso eficiente e eficaz de recursos.

1.6 Termos e Expressões Relevantes

Considerando-se a possibilidade de um mesmo termo assumir diferentes significados dependendo do contexto em que está sendo aplicado e de concepções anteriores, segue-se um breve glossário de termos com o objetivo de se esclarecer quanto à compreensão e o sentido lógico com que os mesmos foram empregados ao longo do presente documento.

Atividade – conjunto de procedimentos ou ações que a empresa desenvolve para transformar recursos em produtos ou serviços necessários para atingir os objetivos da organização.

Desempenho – resultado das ações empreendidas pelos gestores de uma empresa em busca de sua eficácia organizacional.

Eficácia Organizacional – capacidade de cumprimento da missão da empresa a partir de um conjunto adequado e consistente de decisão do seu conjunto de gestores, tendo em vista o impacto das variáveis internas e externas à organização.

Estratégia Competitiva – definição de metas e objetivos, levando-se em conta recursos disponíveis, condições e desafios ambientais, busca de posição lucrativa e sustentável a longo prazo.

Gestão Estratégica – processo contínuo de integração da estrutura da empresa ao meio ambiente a partir de análise do ambiente, estabelecimento de diretrizes, formulação, implementação e controle de ações estratégicas.

Logística: Organização e coordenação para a otimização do fluxo de bens, serviços e informações que contribuam para a eficiência e eficácia dos processos de negócios.

Métodos Competitivos – modo único de realização de tarefas e atividades que tornam uma empresa diferente, face à concorrência e única aos olhos do cliente.

Missão – conjunto de propósitos de um empreendimento, relacionado ao atendimento das necessidades dos seus clientes mediante a produção e comercialização de bens e serviços.

Operação – conjunto de ações que se combinam para obtenção de utilidades na forma de um bem ou serviço.

Processo – seqüência de atividades com vistas a um resultado definido.

Serviço superior – serviço com elevado padrão de qualidade para atender ou superar expectativas e necessidades dos consumidores.

Vantagem Competitiva – modo pelo qual as organizações se capacitam a enfrentar os desafios competitivos do seu ambiente.

Conceituação de Empresa - Segundo Pierre Lauzel,

“Empresa é um grupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social”.

Crença - É a aceitação como verdadeira, de fatos, declarações ou um conjunto de circunstâncias.

Valor - É o prêmio que se atribui às crenças, quando estas são adequadamente claras para se fazerem entre alternativas possíveis.

Filosofia da Empresa - Os gerentes precisam ter perfeito conhecimento da missão da empresa.

a) Todas as unidades da empresa precisam estar estruturadas de tal maneira que sejam capazes de enfatizar os propósitos básicos da empresa.

b) As relações entre as unidades e a empresa devem viabilizar a otimização de seu potencial sinérgico.

c) Os processos de planejamento e controle precisam ser adequados e facilitadores da eficácia da empresa.

d) As pessoas devem estar qualificadas para exercerem suas funções e responsabilidades de acordo com a cultura da empresa, para direcionarem sua energias aos objetivos da mesma.

Missão - A missão de uma empresa é a sua razão de ser e pode ser expressa em diversos níveis de abstrações ou em termos de uma necessidade existente de produtos.

Gestão - Termo que deriva do latim "**Gestione**", que significa ato de gerir, gerência, administração.

"O modelo de gestão ideal deve ter um processo de gestão (planejamento, execução e controle) dinâmico, flexível e oportuno, isto é, adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia empresarial".

CAPÍTULO II

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Apresentação

O objetivo desse capítulo é apresentar e discutir os conceitos e contribuições acadêmicas que nortearam estudos recentes nas áreas de interesse deste trabalho e serão utilizados como suporte conceitual para a solução do problema enunciado na presente pesquisa.

A perspectiva adotada baseia-se na literatura nacional, com foco na atividade e gestão Hospitalar, suas práticas administrativas e o papel da gestão estratégica para a otimização do potencial de lucro de um hospital, como medida de sua eficácia organizacional. Com este propósito serão discutidos os conceitos fundamentais que se seguem:

- Gestão de empreendimentos Hospitalares
- Contabilidade Gerencial Estratégica
- Gestão de Desempenhos.

2.2 Gestão de Empreendimentos Hospitalares

A atividade hospitalar tem sido alvo de muitas preocupações por parte de instituições governamentais, por se tratar de uma excelente fonte geradora de

empregos, que por sua vez requer que seja qualificada e de boa qualidade, por tratar da saúde do fator humano.

Em virtude das características a ela inerentes, requer-se que haja o aprofundamento nas questões estratégicas dos seus sistemas de gestão de processos devido às peculiaridades, tais como:

- a) Equilíbrio da relação entre capital e trabalho;
- b) Profissionalização dos processos de gestão;
- c) Multiplicidade de iniciativas em caracteres pertinentes a categoria de exames de diagnósticos, tecnologias avançadas e descobertas da medicina.
- d) Relação excepcional entre demanda, oferta e tecnologia.

O empreendimento hospitalar requer alto grau de conhecimento gerencial, especializado em negócios de serviços, para que haja a diversificação de produtos e mercados.

Este segmento precisa ser criativo dentro de suas limitações, uma vez que no mercado atual, compete com grandes concorrentes. A estratégia para esse setor pressupõe a identificação de clientes e segmentos a serem abordados, de acordo com suas necessidades e interesses específicos, assim como segundo a configuração geográfica dos mesmos sendo interessante expandir os atendimentos a um nível regional, com a venda de convênios. Cabe ressaltar ainda, que ao contrário de outras atividades, o objetivo de um plano de saúde é ter clientes sadios, que não requeiram atendimentos nem exames, enquanto que o hospital, necessita de atendimentos, pois

sua continuidade depende disso. Nota-se, portanto, que a empresa trabalha nessa controvérsia.

2.2.1 Estratégia das operações

A estratégia empresarial é o caminho para a organização adequar-se às exigências do meio ambiente, e definir políticas que visam ao aproveitamento das oportunidades, de acordo com os recursos disponíveis. Trata-se de um alinhamento da empresa às condições do ambiente, através de métodos competitivos que propiciem o maior valor financeiro para o empreendimento, devendo, o estrategista, para tanto, criar uma consistente estrutura de identificação de oportunidades e de uma eficiente alocação de recursos. Essa alocação de recursos por sua vez, tem como finalidade aumentar a riqueza da entidade, a eficiência desta alocação pode ser medida pela magnitude dos fluxos de caixa gerados, numa perspectiva de curto prazo, ou pelo potencial de sustentação do negócio de longo prazo, na geração de benefícios futuros. Assim, sustentam-se os princípios gerais da gestão de estratégia, que tem por objetivo priorizar a visão da empresa como maximizadora de lucros de curto prazo, e dá maior otimização dos resultados de longo prazo, sem esquecer a importância da mensuração e a gestão dos custos atuais.

Devido ao alto índice de competitividade de modo global, a concepção de gestão de operações, onde a prioridade é a redução de custos, surgiu uma importante e complexa função: buscar os objetivos estratégicos da organização. O tratamento da gestão de estratégia das operações de serviços é dividida em serviços profissionais,

demais serviços e serviços de massa, dependendo do número de clientes atendidos por uma unidade operacional típica, em dado período de tempo e cujos sistemas de custeio variam sistematicamente.

Uma lista de critérios competitivos criada pela área de operações pode estabelecer os objetivos que irão orientar os planos de ação, cerne na formulação estratégica de operações, pois leva em conta o conceito de missão do serviço que vai definir em que o sistema de operações deve atingir a excelência, para assim, poder estabelecer a ligação entre áreas de decisão estratégica e os objetivos estratégicos, priorizados de acordo com o mercado.

As áreas de decisão são conjuntos de decisões gerenciais a respeito dos recursos operacionais, ou seja, recursos humanos, tecnológicos e sistemas: influenciam o desempenho do sistema de operações e o alcance de seus objetivos.

O caráter estratégico das operações decorre da habilidade de se obter vantagens competitivas sustentadas de longo prazo. É conveniente tratar as áreas de decisão como estratégias, identificando os critérios de desempenho que se deseja priorizar.

Para determinar o conceito de missão, torna-se necessário considerar dois elementos:

- a) segmentação de mercado, definir onde a empresa irá atuar, identificando o grupo de consumidores,
- b) posicionamento para diferenciar o serviço perante os consumidores e em relação aos concorrentes.

Um hospital, por exemplo, não pode adotar uma estratégia com foco único, em virtude da vasta gama de serviços ofertados a um mercado igualmente vasto. A flexibilidade dos serviços requer funcionários com qualificação e autonomia suficientes para abandonar procedimentos preestabelecidos, de modo a atenderem as exigências e necessidades do serviço, o que pode acarretar custos mais altos e risco de consistência no atendimento.

Portanto, é fundamental a determinação das áreas de decisões prioritárias com o papel de estabelecer as relações fundamentais entre os objetivos e áreas de decisões estratégicas, bem como, definir ferramentas para analisar as áreas de decisão, identificando aquelas que mais afetam os objetivos nos quais se deve atingir alto desempenho. Deve-se ainda analisar o ciclo de serviço, identificando as atividades de contato com o cliente, assim como as de apoio, analisar o fluxo de processo dos serviços, a fim de identificar quais devem ser realizados de modo que os bens tangíveis estejam disponíveis no momento correto, os equipamentos funcionem corretamente, os funcionários estejam treinados e de posse das informações corretas.

O fluxo do processo de serviço evidencia as etapas da prestação do serviço, separadas por uma “linha de visibilidade”, de acordo com a execução dos mesmo, em presença ou não do cliente. As atividades são separadas de acordo com o suporte ao pessoal de linha de frente, produção e gerência.

As atividades na linha contato com o paciente são consideradas “momento da verdade”, como, por exemplo, as de consulta e internamento, que devem ser avaliadas de acordo com critérios de desempenho, a saber: consistência e velocidade no

atendimento, que têm como recursos críticos à disponibilidade de informações on-line, apoiada num sistema de comunicações integrado ao sistema de leitos.

A gestão de processo de alocação eficaz de recursos trabalha para obter um equilíbrio entre métodos competitivos e competências essenciais, garantindo que o investimento e a manutenção destas recebam o mesmo cuidado dispensado à análise de investimento em métodos competitivos; levando-se em conta as características do serviço hospitalar, ou seja, complexidade das transações, intangibilidade e precibilidade do serviço.

No centro do modelo de competências, onde ocorre o contato entre o paciente e o funcionário, onde se efetiva a transação e se estabelece o processo de troca que, para OLSEN (1998:174) constitui o foco de todas as atividades da estratégia operacional e representa a mais importante diferença entre a empresa industrial e a prestadora de serviços.

Para que este processo seja bem sucedido é necessário o desenvolvimento de competências essenciais – operações, vendas e marketing, cultura e comportamento, e sistemas de produção – apoiados em competências periféricas compostas pelos sistemas de Recursos Humanos, Desenvolvimento, Monitoramento Ambiental e Gestão Financeira. O desafio está em desenvolver ou escolher o sistema certo, bem como na distribuição de produtos e serviços definidos como críticos para a firma.

No ramo hospitalar é quase impossível obter vantagens competitivas, uma vez que os serviços disponibilizados são os mesmos que os concorrentes oferecem, ou seja, salvar vidas, garantir que o paciente tenha o máximo de certeza de que sairá do estabelecimento com vida. A forma de obter essa vantagem competitiva é através de

investimento em tecnologia de ponta, profissionais qualificados, equipe médica competente, pois dessa forma, a empresa será capaz de criar uma vantagem competitiva sustentável, criar valor para a firma, na forma de fluxo de caixa por ação, pois o paciente sempre irá optar por um estabelecimento que lhe garanta bom atendimento, boas acomodações e bom tratamento no sentido geral. Agindo dessa forma, o hospital irá obter vantagem competitiva em larga escala.

A importância de uma gestão eficaz de distribuição de serviço de qualidade tem se tornado cada vez mais evidente em todos os aspectos do setor de serviços, especialmente em hospitais, pois nela a qualidade deve ser entendida a partir de quatro dimensões:

- a) definição apropriada do que significa qualidade na organização;
- b) compreensão das diferenças entre qualidade percebida e valor percebido; ambos são conceitos distintos, mas fáceis de serem confundidos, pois enquanto o valor percebido é uma relação baseada em custo e possui mensuração algébrica, levando em consideração o benefício ao cliente, a dimensão da qualidade percebida é mais difícil de ser mensurada, pois possui uma ampla dimensão funcional.
- c) reconhecimento da qualidade de um processo;
- d) percepção da ligação entre cultura e qualidade.

Entender essas quatro dimensões é essencial, pois elas podem influir nos objetivos da firma e nas funções das pessoas empregadas, devem estar, pois embutidas na cultura empresarial e, portanto, precisam ser claramente comunicadas para todos os membros da organização.

A cultura organizacional, como padrão de crenças e valores, dá significado aos membros da organização e proporciona regras de comportamento, definindo o clima interno da organização, que guia as ações dos empregados, e avalia a forma como eles interagem entre si e com os pacientes.

Valores refletem os padrões funcionais de qualidade técnica da firma, e essa qualidade é assegurada pelo uso de um manual de procedimentos que, clara e minuciosamente, delinea todos os requisitos de desempenho técnico e funcional da firma.

O objetivo da estratégia de operações é atingir a excelência, critérios competitivos devem refletir a satisfação e as necessidades do paciente em relação ao serviço fornecido. O cliente avalia o serviço comparando entre o que ele esperava e o que ele recebeu durante a prestação do serviço, ou seja, em função das suas expectativas e da sua percepção.

Cabe ao fornecedor de serviços identificar as reais necessidades dos clientes e procurar influenciar as expectativas, sempre que ele se defronta com algum tipo de inadequação. O seu sistema de operações deve estar capacitado para atender expectativas, de curto prazo e necessidades de longo prazo.

O gestor de uma empresa hospitalar pode contar com uma forte aliada: a tecnologia, combinando telecomunicações, informática e informação, modificando radicalmente o modo de gerenciar o empreendimento, constituindo o mais importante recurso de competitividade, como já foi citado anteriormente. Assim, o gestor hospitalar de futuro pode ser definido como um estrategista – utilizando alta tecnologia, ele será menos anfitrião e mais negociador, pois terá agilidade nas informações, poderá

comercializar os serviços com maior precisão. Ele será um desbravador de fronteiras, um visionário, tecnologista, operário do conhecimento, gestor de informações. Ou seja, um profissional que pense de modo interdisciplinar, e orientado para o futuro, onde seu maior desafio continua sendo o mesmo: gerir um negócio de natureza intangível.

A atividade hospitalar lida com grandes impactos na lucratividade em certos períodos, devido ao fato de que ocorrem períodos de maior demanda, portanto, a distribuição de serviços se torna muito importante. Dessa forma, a capacidade de gerir mostra-se essencial, uma vez que os custos fixos afetam diretamente o fluxo de caixa, na medida em que interferem na lucratividade.

Com o gerenciamento logístico integrado, o fluxo de informações e materiais entre a fonte e o usuário é coordenado e gerenciado de uma forma sistêmica: materiais e produtos fluem em direção ao cliente com base nos princípios de otimização, ou seja, o serviço ao paciente é maximizado, enquanto os custos são minimizados, e os ativos do processo logístico reduzidos.

Toda empresa visa gerar um produto lucrativo. Para tanto, ao invés de preocupar-se exclusivamente com o controle de insumos, empenha-se no fluxo eficiente dos mesmos. O custo desse fluxo é a eficiência que se efetiva com a vantagem competitiva, e somente através da adequada mensuração deste pode-se avaliar o retorno de cada segmento.

A satisfação do cliente é alcançada por meio de um processo que se inicia quando os insumos fluem através das operações do hospital. Este gerenciamento se constitui num desafio que pode ser vencido pela tecnologia integrada e eficiente,

orientada para o planejamento das necessidades de materiais, de serviços e pelo planejamento da distribuição.

Devido a sua própria natureza, a atividade logística permeia toda a organização, produzindo, na maior parte das suas funções, impactos de custos. Portanto, é essencial estabelecer o equilíbrio entre o nível básico de serviço que a firma deseja oferecer ao cliente e o custo operacional requerido para, de forma consistente, atingir o desempenho desejado.

Assim, desenvolver um sistema de custeio adequado, orientado para a captação de fatos e para os resultados dos sistemas de distribuição, torna-se uma tarefa crítica, que deve ter como princípios básicos:

- a) refletir os fluxos de materiais;
- b) identificar os custos resultantes do fornecimento de serviços ao paciente;
- c) possibilitar uma análise separada de custos e receitas, por tipo de cliente e por segmento de procedimento ou distribuição.

Ou seja, deve ser capaz de captar os custos à medida que os produtos fluem em direção ao cliente.

A contribuição dos serviços logísticos na composição do nível de serviços aparece com a mesma força das operações e do marketing pela capacidade de gerar estabilidade para o fluxo operacional, garantir a qualidade dos insumos, reduzir custos e tempo de atendimento e, ao mesmo tempo, aumentar a flexibilidade de atendimento aos pacientes.

O objetivo da gestão do fluxo logístico é reduzir custo e melhorar o serviço, ao paciente, levando em consideração a otimização dos recursos materiais e humanos, inclusive o impacto ambiental deles, e isso se dá na gestão do processo logístico, decorrente da implantação de melhorias de produtividade. Embora historicamente as firmas não tenham tratado de forma integrada a distribuição e o suprimento, atualmente esta integração mostra-se justificável, tanto pela similaridade das tarefas quanto pela possibilidade de melhorar a coordenação de atividades, reduzir custos e compartilhar responsabilidades.

A gestão logística dedica-se ao desenvolvimento de planos estratégicos e operacionais; consiste de um planejamento de longo prazo para comprometimento de recursos financeiros e humanos na distribuição física, apoio e operação de compras, e tem como objetivo específico prover políticas, instalações, equipamentos e sistemas operacionais, atividades capazes de atingir metas de desempenho ao mais baixo custo possível. O impacto da qualidade dos serviços ns vendas pode ser compensado pelos custos logísticos de prover tal serviço, mas é difícil determinar essa relação.

Relativamente recente, o reconhecimento da logística como processo vital para obtenção de vantagens competitiva tem-se notabilizado, e passou a fazer parte da estratégia geral de marketing, que preconiza colocar o produto certo, no lugar certo, na hora certa. Nesse sentido, entendido como um processo de negócio, o gerenciamento estratégico da logística, estendido à gestão da cadeia de suprimentos, tem merecido um tratamento privilegiado nas principais decisões estratégicas dos empreendimentos de classe mundial.

2.2.2 Planejamento de Recursos Logísticos

O planejamento dos requisitos de materiais tem seu foco na aquisição de componentes e materiais que apóiam as operações, com ênfase na minimização dos estoques, conseguida pelo arranjo e distribuição dos requisitos exatos dos distribuidores de materiais, para determinar o momento de aquisição. O planejamento da capacidade dos requisitos dos recursos tem como propósito determinar se a produção desejada pode ser atingida quando planejada dentro das limitações de capacidade das instalações disponíveis.

As operações de logística são diretamente afetadas pelo tempo, pela magnitude de mudança de preços, descontos e promoções, tornando-se, pois, necessário administrar os preços quando assume ou define responsabilidade por atividades relacionadas com logística.

Portanto, a gestão do fluxo dos materiais num hospital, tem como critério de desempenho essencial à velocidade, consistência e conformidade, que irão lhe conferir um elevado nível de serviço, assim como reduzirão os custos das operações de rotina, gerando vantagens competitivas para o empreendimento como um todo.

Dessa forma, atingir e manter serviços de nível superior requer um sistema de informação capaz de orientar a implementação de estratégias de distribuição flexíveis.

2.3 Contabilidade Gerencial Estratégica

A contabilidade gerencial tem sido praticada levando-se em conta o resultado da confrontação entre custos e receitas, sob a perspectiva das operações internas do empreendimento. Atualmente percebe-se a necessidade, para muitas empresas, de ampliar a visão proporcionada pela informação contábil para uma perspectiva de natureza estratégica, considerando os dados sobre competidores e o ambiente externo.

Ainda que não seja um conceito novo para os países que tem como tradição a gestão financeira, a contabilidade com enfoque estratégico, constitui um desafio para o nosso país, no sentido de incorporar os aspectos financeiros como parte valiosa da estrutura de gestão da empresa.

Segundo NAKAGAWA(1991,36) a gestão estratégica de custos, apoiada em informações geradas por sistemas contábeis gerenciais, tem como objetivo orientar decisões estratégicas e operacionais, para aquisição e utilização eficiente e eficaz de recursos produtivos, abrangendo todo ciclo de vida dos produtos.

Segundo ADAMS (1997,49) um dos desafios de uma organização é em desenvolver uma gestão eficaz de custos. Isso é verdade, especialmente na área hospitalar, pois nesse setor há benefícios óbvios advindos da redução de custos: tanto das operações de rotina quanto das atividades estratégicas de marketing. O objetivo é procurar viabilizar as oportunidades que se apresentam, por meio de estratégias competitivas de preços e de diferenciação no nível dos serviços prestados, como também melhorar o retorno dos investimentos realizados pelos sócios.

A Contabilidade Gerencial tradicional mostra a análise de custos como um processo de avaliação do impacto financeiro das alternativas de decisões gerenciais. Da perspectiva da gestão estratégica de custos, esta análise amplia o seu escopo para

incluir elementos estratégicos, de modo consciente, explícito e formal; na busca da possibilidade de otimizar o potencial de lucro da organização. De acordo com SHANK e GOVINDARAJAN (1998) desta maneira as informações geradas serão mais úteis ao desenvolvimento de estratégias superiores, que busquem vantagens competitivas. Os mesmos autores preconizam, ainda, que o papel da contabilidade deve ser de facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial.

Entender a estrutura de custos da empresa é tão importante quanto à das interfaces: fornecedores, competidores e consumidores, e entender também o impacto das ações de outros agentes da cadeia produtiva, tais como: governos, sindicatos, entidades ambientais, etc. e avaliar a capacidade de geração de valor, pois é papel essencial da gestão estratégica de custos analisar os aspectos financeiros e econômicos das decisões estratégicas, sobretudo os impactos deles nos custos.

2.3.1 Gestão de Custos para a Competitividade

A busca de excelência, um requisito de acirrada competitividade, tem mudado os padrões competitivos das empresas. Atualmente, o consumidor de modo geral pode dispor de um vasto leque de oportunidades de consumo e, por isso, pode optar por alternativas que lhe dêem maior retorno, em termos de satisfação das necessidades.

Quando se fala em competitividade é muito comum à idéia de que o nível de serviço que a empresa oferece constitui uma fonte potencial de diferenciação de mercado, por que as empresas bem sucedidas estão cada vez mais voltadas para as necessidades dos clientes.

O custo da qualidade avalia a eficácia da gestão de qualidade como um fator estratégico, porque em alguns casos, ela pode ajudar a melhorar as atividades e a excelência, pois se torna um custo de qualidade, requisito essencial à empresa de classe mundial.

A gestão e a mensuração dos custos de qualidade têm como objetivo avaliar a eficácia dos custos de gestão de qualidade da firma; analisar a distribuição, melhoria e manutenção da qualidade. E analisar também as alterações dos custos causados por falhas internas, ou perdas decorrentes de falhas no desenvolvimento das atividades.

A gestão de custos deve ser desenvolvida para obter vantagens financeiras e competitivas, tanto a longo quanto a curto prazo. Essa ligação do custo com o contexto competitivo requerem uma disciplinada e coerente estrutura para o processo de gestão de custos, de modo estratégico, e não puramente tático e operacional.

A contabilidade gerencial envolve um foco em sucesso organizacional, motivação das pessoas pela comunicação do valor das metas, encorajamento às contribuições individuais ou de equipe, sustentação do entusiasmo, pelo provimento de novas definições operacionais quando há mudança de circunstâncias, e uso consistente da missão para orientar a alocação de recursos.

Os planos estratégicos incluem a preparação de demonstrações do tipo lucros e perdas, balanço patrimonial e fluxo de caixa, para períodos superiores há cinco anos; enquanto que o movimento do mercado depende da natureza da indústria e da disponibilidade de dados sobre receitas e custos de acordo com COLLIER e GREGORY (1994).

A contabilidade gerencial estratégica, de acordo com CLARKE (1995: 47) trabalha com três principais elementos: exploração ambiental, análise do competidor e foco em dados internos, de uma perspectiva estratégica.

A exploração ambiental envolve o monitoramento do desenvolvimento tecnológico do ambiente, mudanças nas preferências dos consumidores, mudanças econômicas significativas e informações baseadas no mercado; tais fatores requerem informação sobre os ambientes demográficos, jurídico, ecológico e político em que a firma opera.

O foco em dados internos, de uma perspectiva estratégica, não é puramente operacional; responde à demanda diversificada e às pressões do mercado competitivo, e por isso grande ênfase deve ser dada à mensuração de desempenho.

As unidades devem coletar os dados e utilizá-los para melhorar o desempenho; e enviá-los à administração geral, para que ela tenha condições não apenas de elaborar relatórios financeiros, mas também, de comparar o desempenho entre as diversas unidades. COOPER e SLAGMULDER (1998) entendem que a concepção de um modelo de custos para gestão deve considerar os benefícios informacionais trazidos para as unidades de negócios, assim como para a administração geral.

BRIGNALI (1997) propõe a integração do sistema de custeio com o sistema de mensuração de desempenho, como parte de um amplo sistema de informação gerencial, no qual se possa mensurar o resultado competitivo, em termos de participação de mercado, custo unitário, lucro e valor adicionado; e mensurar os fatores determinantes de sucesso, tais como: qualidade, flexibilidade, utilização de recursos e inovação.

A gestão de custos reúne ações e funções que conduzem as atividades de mensuração e custeio, de forma a permitir a comparação entre planejado e executado, propiciando a identificação e a correção dos desvios.

Entende-se que os sistemas de custo e desempenho, pela avaliação precisa dos custos da atividade e pela redução de custos, orientados para o futuro, são de grande utilidade, especialmente no que se refere a:

a) orientar iniciativas de melhorias de processos;

b) gerenciar variedade de produtos;

c) melhorar o relacionamento com os clientes no que se refere a pedidos, determinação de preços e distribuição;

d) gerenciar o relacionamento com o fornecedor, a fim de obter custos menores, e não apenas menores preços;

e) influenciar o projeto de produtos e serviços futuros e o relacionamento com o cliente.

A gestão baseada em atividades, permite à empresa atingir seus objetivos com menos recursos.

As informações produzidas pela contabilidade gerencial quando altamente quantitativa e introspectiva, destina-se a orientar planejamento e controle operacionais, o que tende a concentrar a atenção dos gestores nas questões de rotina, ao invés de detê-los na política e na direção geral da organização. Faz-se necessário, pois ampliar a

relevância da informação, incluindo dados sobre o ambiente em que a companhia opera e sobre seus competidores.

As diferenças significativas entre o enfoque tradicional e o estratégico da contabilidade refletem a formação do contador gerencial que tende a pensar em termos financeiros. Para pensar e agir de forma estratégica é necessário ser pró-ativo e enfrentar os problemas adotando procedimentos estruturados em termos de preços menos custos, resultados, divisão de mercados, volume e lucros e relacionados com a posição dos concorrentes. Dessa forma, o papel do contador gerencial se modifica, pois há a necessidade de promover uma análise estratégica ampla, e não baseada apenas em estimativas financeiras convencionais; e essa análise pode ser proporcionada pela ligação de três elementos estratégicos: cadeia de valor, direcionadores de custos e análise de vantagens competitivas. Entende-se estratégia não só como um plano de longa duração, mas como uma série de procedimentos administrativos para atingir uma situação futura desejada, por meio da adaptação de uma posição competitiva e sujeita a mudanças circunstanciais.

KAPLAN e COOPER (1998,252) demonstram que as empresas de serviços enfrentam um ambiente complexo, quando se trata de custeio de produtos e serviços, por que as decisões geram receitas, ou seja, aquelas relacionadas aos clientes, que demandam serviços de várias unidades da organização.

Todas as empresas precisam conhecer o custo e a lucratividade dos seus vários serviços, por que precisam estar continuamente avaliando preços, qualidade, receptividade, lançamento e ou descontinuidade. Além disso, é necessário conhecer o

padrão de uso dos serviços disponibilizados para os clientes e, assim, poder gerenciar eficazmente as atividades internas.

As empresas prestadoras de serviço possuem características especiais que as distinguem das demais, gerando serviços em determinados momentos, que tornam difícil:

- a) controlar suas operações;
- b) acompanhar e medir o desempenho;
- c) medir e controlar o custo.

As organizações consomem recursos para atingirem seus objetivos estratégicos, o que envolve a aquisição de insumos com a realização de processo de distribuição do produto que oferece ao mercado: os serviços hospitalares.

Deste modo, a definição do sistema de custeio de serviços, ou seja, da estrutura, depende do nível de demanda, total de atendimentos diários por uma unidade operacional típica, e do “mix” de recursos utilizados, pessoas, tempo de contato, personalização, discriminação, processos, produtos, equipamentos.

2.3.2 Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos resulta da exploração de três temas retirados da literatura sobre gestão estratégica: cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos.

Entende-se por cadeia de valor o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, e até o produto final entregue nas mãos do consumidor. A cadeia de valor é composta de atividades estratégicas, com as quais as empresas integrantes criam um produto de valor para os compradores. São atividades consumidoras de recursos e geradoras de receitas, portanto devem ser associadas a seus custos e ativos, assim como aos resultados correspondentes. Feita a identificação da cadeia de valor, deve-se atribuir custos operacionais, receitas e ativos às atividades de valor individual, ajustando-se os preços internos de transferência aos de mercado, para assim poder-se calcular o retorno sobre ativos de cada atividade de valor.

A identificação das estruturas de Custo representa uma etapa fundamental na construção da cadeia de suprimento, por que propicia melhor percepção estratégica. Esta identificação decorre da análise e da discussão do fluxo do processo, a partir das fontes de insumos, até o produto final que é o atendimento do paciente através dos procedimentos.

Os controles gerenciais, em contexto estratégico, dependem de diversos fatores internos e externos, tais como: tamanho, ambiente, tecnologia, interdependência e estratégias, que afetam a gestão e controle de custos. Por isso, cada organização, diante das suas próprias estratégias, tende a definir seus controles gerenciais específicos, levando em conta os fatores-chave de sucesso, prioridades, habilidades,

perspectivas e comportamentos, o poder de influenciar comportamentos dos sistemas de mensuração.

O que caracteriza este posicionamento estratégico é o alto grau de incerteza quanto estratégico deve ser moldado de forma a ajudá-los a lidar com transações atuais cujos reflexos acontecerão no futuro, ou seja, é preciso equilibrar a expectativa de lucro entre curto e longo prazo. Dessa forma, na área hospitalar, onde o ambiente é incerto, requer-se visão ampla, propiciada pelo planejamento estratégico baseado na gestão do capital investido, em termos de alocação de recursos e de definição do retorno esperado. A incerteza constitui um fator de limitação da capacidade de planejar e tomar decisões com antecedência. Ela dificulta a definição de metas que possam tornar-se base para avaliação de desempenho.

A incerteza inerente a estratégias de diferenciação decorre da necessidade constante de inovação, nos casos em que os produtos novos ainda não foram testados, o objetivo do controle estratégico é, pois, estimular o comprometimento com a missão e com as metas, de acordo com o posicionamento estratégico; porém o gerente deve estar atento ao caráter mutável do ambiente, quando exigir flexibilidade ou revisão da estratégia.

A minimização do custo de diferenciação deve ocorrer via controle dos condutores de custos, para haver avaliação do seu impacto; deve-se levar em conta os critérios de sinalização da percepção de valor, pelo cliente, além das atividades que não afetam o valor para o cliente, para desta forma, evitarem-se as armadilhas da diferenciação, que em grande parte resulta de uma compreensão incompleta das bases subjacentes da diferenciação ou do seu custo.

2.4 Gestão de Desempenho

A gestão de desempenho tem como objetivo administrar o que e como as ações são desenvolvidas, a fim de cumprir a missão da organização, desenvolvendo a capacidade de geração de receita e de valor, para clientes e diretores.

A gestão do desempenho deve proporcionar uma ligação sistemática entre a estratégia organizacional, os recursos e os processos, de uma forma estruturada, para a obtenção de melhorias contínuas, de modo que todos os envolvidos entendam onde se está e aonde se quer chegar, para atender os interesses dos usuários. Para tanto, faz-se necessário definir a visão do estágio desejado para o futuro, e tal estágio se baseia não apenas no potencial de mercado, mas também no conjunto de crenças e valores da organização que define a sua própria missão, e a partir da qual possibilita traçar os caminhos a serem percorridos, guiando-se por ações específicas, de aproveitamento de oportunidades e superação de problemas.

Para ATKINSON(1999,80) o sucesso de uma empresa depende do atendimento dos interesses dos usuários, ou seja, os clientes valorizam serviço, qualidade e custo, os funcionários, satisfação e segurança; enquanto os sócios e proprietários priorizam o retorno dos investimentos.

O desempenho organizacional depende das suas unidades de negócio, por isso o processo de gestão estratégica tem de levar em conta a necessidade de alinhamento entre as áreas operacionais e as estratégias e políticas da organização como um todo. Essas áreas devem ser eficazes no que lhes compete fazer, para garantirem o cumprimento da missão da organização.

As metas gerenciais são atingidas por meio de atividades operacionais, devendo ser planejadas e executadas de acordo com a direção e as metas definidas para a unidade de negócios, processo, ou nível individual, o que permite ao gestor alinhar as atividades organizacionais e a alocação de recursos às metas estratégicas.

2.4.1 Mensuração de Desempenhos

Em busca da excelência, a organização de classe mundial tem, como desafios principais: executar seu trabalho com pontualidade, dentro das especificações, com certa quantidade de recursos, e melhorar continuamente o desempenho dos indivíduos e grupos, da organização e dos sistemas. Por isso, precisa desenvolver instrumentos de medição e avaliação, que alimentem sistematicamente o processo de tomada de decisões, definindo detalhadamente o processo de gestão e avaliando sua eficácia e eficiência, assim como a sua abrangência e consistência.

A mensuração do desempenho tem como objetivo prover os gestores com informações, para que eles possam saber o que se fez, o modo como se fez, onde pode ser melhorado, e ainda, quando o sistema está sob ou fora de controle, e assim, poder motivar e encorajar os elementos da organização a caminhar, unidos em direção aos objetivos estratégicos. Portanto, um sistema de mensuração deve ser moldado de forma a captar e organizar dados, e comunicar resultados de forma clara e rápida, permitindo aos elementos da organização tomar as providencias cabíveis, no sentido de melhorar o desempenho global.

Para se promover à implementação de um processo de mensuração eficaz, é necessário, inicialmente, fazer uma análise completa das necessidades operacionais e

estratégicas dos usuários, identificando metas em termos de dimensões críticas, tais como: tempo, qualidade e custos.

2.4.2 Indicadores de Desempenho

Uma das mais relevantes contribuições para o processo de gestão estratégica mediante o uso de indicadores deve-se ao Balanço de Resultados, que complementa os indicadores financeiros, mostrando o resultado das ações do passado com indicadores operacionais, relacionados com a satisfação do cliente, com processos internos e com a capacidade da organização de aprender e melhorar as atividades que impulsionam o desempenho financeiro futuro.

Para satisfazer seus clientes a organização empenha-se em garantir a excelência dos seus processos internos, havendo, portanto, a necessidade de identificar e mensurar as competências essenciais, assim como os métodos necessários para atendê-las.

O processo de gestão visa fazer com que as coisas aconteçam de modo como foram planejadas, e requerem, portanto, que se defina o resultado esperado das ações implementadas. O controle desse processo será exercido mediante medição, comparação do real com objetivos e metas, e implementação de ações corretivas, quando necessário.

O estabelecimento de padrões é parte do planejamento e deve estar em conformidade com a estratégia, mediante os recursos e procedimentos adotados.

Portanto, o momento de estabelecer padrões no processo de planejamento, é o mesmo que devem ser encontrados e definidos parâmetros para avaliação do desempenho dos métodos competitivos, os quais são escolhidos para que se realize a estratégia da empresa; e é através deles que se detalham as expectativas dos gestores e projetistas sobre o que se espera das operações.

Para operacionalizar as medidas que irão avaliar o desempenho é importante entender a dimensão estratégica deste, ou seja, detectar o que ele deve refletir, em termos dos fatores estratégicos do negócio, das bases competitivas, das competências e dos métodos essenciais, a serem adotados para o sucesso organizacional, tais fatores devem ser representados por números que possam ser computados como atributos.

Como o objetivo das melhorias é atender às necessidades dos consumidores, e assim garantir o desejo de sucesso dos negócios dos empreendedores, os indicadores de desempenho da estratégia devem privilegiar os critérios de avaliação que motivem e encorajam a organização a realizar os objetivos estratégicos.

CAPÍTULO III

3 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

3.1 Metodologia

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos adotados no estudo, justificando-se a escolha do método, o detalhamento das etapas de desenvolvimento, uma descrição do contexto, o processo e seleção dos participantes, os procedimentos e o instrumental de coleta e análise de dados, os recursos usados para maximizar a confiabilidade dos resultados.

A teoria da contabilidade tem ajudado os profissionais da área contábil a efetuar julgamentos a respeito de situações cuja solução afeta a vida de diversas pessoas. Não se restringe apenas ao desenvolvimento de princípios norteadores de procedimentos. Ao contrário, procura a partir de um quadro geral de referência composto por princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos, lançar luz sobre a natureza dos eventos que afetam o patrimônio dos indivíduos.

3.2 Considerações sobre o Método

De acordo com LAKATOS e MARCONI (1986:41) método é o “conjunto das atividades sistemáticas e racionais que com maior segurança e economia, permitem alcançar os objetivos – conhecimentos válidos e verdadeiros-, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

3.3 Etapas de Desenvolvimento

A pesquisa qualitativa, segundo NEVES (1996,103), difere da quantitativa por não buscar a mensuração dos eventos, mas a compreensão deles. Para MARTINS (1994) esta compreensão se dá conforme ilustra o círculo hermenêutico, no qual a validação da prova científica é buscada no processo lógico da interpretação e na capacidade de reflexão do pesquisador sobre o fenômeno, objeto do seu estudo.

Em geral, o direcionamento é dado ao longo do estudo, partindo de uma pesquisa orientadora e desenvolvendo-se em 3 etapas:

- 1 – discussão e ação
- 2 – reflexão
- 3 – nova ação seguida de intervenção.

Na primeira etapa, de discussão e ação, reúnem-se dados acerca da realidade, que levam a uma compreensão da situação.

Na etapa de reflexão, procede-se à análise dos dados, constituindo-se uma interpretação do relato, que poderá ser tomado para novas interpretações.

A terceira etapa consiste numa nova abordagem, que trará nova compreensão do problema, que se redimensiona, pois surgem propostas de intervenção e/ou novas ações.

Neste estudo, se empregam os seguintes métodos:

- análise dos conteúdos descritos em teses, dissertações, livros, jornais e revistas, em busca de descrições do conteúdo de mensagens.
- Entrevistas não-diretivas complementares aos estudos exploratórios como um meio de aprofundamento qualitativo da investigação.

- Observação evitando a interação com as pessoas, apenas questionando-as para fins de concepção e especificação de funções, através de relatos objetivos do conteúdo do trabalho.

3.4 Resultado da Investigação Empírica

À luz desta teoria, revista ao longo do capítulo 2, o processo de investigação de campo junto a um grupo Hospitalar, conforme demonstrado no capítulo 3, revela que, neste segmento, as ações declaradas estratégicas dizem respeito à tentativa de satisfazer o consumidor por meio da inovação e melhoria do conjunto dos serviços oferecidos.

No entanto, estas ações não são precedidas de planejamento de longo prazo. Constituem-se medidas que podem ser ditas “emergenciais” e que procuram resolver dificuldades conjunturais e mercadológicas.

No estabelecimento em questão, a gestão é baseada em estatísticas operacionais, geralmente pautadas nos manuais de procedimentos da organização como um todo, que contemplam:

As melhorias implementadas, em geral, referem-se a bens tangíveis, como moveis, equipamentos, edificações, mas também se tem dado grande ênfase aos investimentos em qualificação de mão-de-obra.

Entendendo-se a natureza dos serviços prestados por um hospital, especialmente no que se refere à sua principal função, que é atender os pacientes em diversas situações, observa-se que a área de governança constitui-se numa interface fundamental da empresa com o cliente, ainda que suas atividades sejam desenvolvidas em caráter de apoio. A governança se dedica à gestão de produtividade de aspectos motivacionais ligados a fatores culturais, psicológicos e sociais tais como participação,

delegação, comprometimento, treinamento e recompensas. Estas técnicas são oriundas da teoria da administração e são apropriadas de acordo com a época e as circunstâncias, dentro de uma perspectiva contingencial.

É do produto de suas atividades que se consolida o grau de satisfação do usuário em relação às suas expectativas quanto aos serviços oferecidos. Para desempenhar suas funções com eficiência a governança necessita atender requisitos de consistência, velocidade, flexibilidade, segurança, higiene, precisão nos procedimentos em conformidade com as operações, e que devam estar apoiados num processo de gestão eficaz dos fluxos de bens, serviços e informações.

Para suprir essa necessidade de gestão de fluxos, a logística de distribuição oferece sua contribuição no que se refere ao planejamento, implementação e gerenciamento dos sistemas por onde devem fluir os recursos operacionais.

Com o objetivo de consolidar as reflexões a respeito dos resultados acima descritos procurou-se ilustrar os procedimentos recomendados tomando-se como exemplo a estratégia funcional relacionada a governança do Grupo Vida e Saúde.

3.5 O Caso do Grupo Vida e Saúde

O Grupo Vida e Saúde está localizado no município de Marechal Cândido Rondon, PR, sendo composto por um hospital psiquiátrico, um hospital geral e um plano de saúde. O hospital Psiquiátrico denomina-se de Hospital e Maternidade Vida e Saúde Ltda, com endereço a Rua das Flores, 460, centro, e atende em sua maioria, aos pacientes do SUS – Sistema Único de Saúde, com seus leitos distribuídos de forma que atende a 80 pacientes na parte de doentes mentais, 80 pacientes na ala de alcoolistas e 80 pacientes na ala feminina compreendendo as especialidades de alcoolistas e doentes mentais numa mesma ala, além ainda de contar com 20 leitos particulares. O

hospital conta com o trabalho de três psiquiatras de renome, equipe técnica altamente qualificada e quadro de enfermagem devidamente especializado em atendimentos a esses pacientes que requerem um atendimento humano diferenciado.

O hospital geral denomina-se de Hospital Vida e Saúde Boa Ltda, e está localizado a Rua Morada do Sol, 669, centro, e atende a clientes particulares, convênios diversos de toda a microrregião e aos usuários do seu próprio plano de saúde.

O Plano Vida e Saúde está situado com endereço à Rua Morada do Sol, 669, centro, e encontra-se registrado na ANS – Agencia Nacional de Saúde Suplementar, sob o número 19091981-1. Possui atualmente em torno de 13.000 usuários e diversos tipos de planos para atender as necessidades dos conveniados. Tem convênio com 45 médicos nas mais diversas especialidades e inclusive rede de atendimento fora, através de parcerias com centros de excelência em saúde regional, além de oferecer ao usuário a comodidade de usufruir o seu plano em qualquer região do país através do sistema ABRAMGE.

Os serviços de padaria e lavanderia do Hospital Vida e Saúde Boa são efetuados no estabelecimento irmão, Hospital e Maternidade Vida e Saúde, ao valor de preço de mercado, sendo emitida nota de serviços prestados no final de cada mês.

O Hospital Vida e Saúde Boa possui tecnologia de ponta, composto por dois aparelhos de radiologia, tomógrafo, ecógrafo, centro cirúrgico equipado com monitor cardíaco, UTI e leitos que se dividem em particulares e enfermarias, inclusive apartamentos com ar condicionado, e uma ala especial para a pediatria.

3.5.1 Estratégia Empresarial

A alta administração do empreendimento declara como missão “ oferecer aos pacientes um atendimento digno, humano, com serviços de qualidade e precisão” com este propósito, define como estratégia corporativa oferecer serviço superior ao paciente. Isso se desdobra em oferecer elevado padrão de serviços, agilidade e precisão no atendimento, inspirar segurança através de profissionais qualificados e tecnologia de ponta, e garantir preços que sejam compatíveis com o segmento do mercado. Assim, o Grupo adota como prioridade a fim de desenvolver essa estratégia:

- a) reconhecimento do mercado;
- b) eficiência operacional;
- c) lucratividade.

O reconhecimento de mercado é demonstrado pelo crescimento na ocupação dos leitos e na venda de planos de saúde.

A eficiência operacional será demonstrada pela capacidade de implementação de melhorias nos processos que levem a aumento de produtividade, redução de defeitos e economia de recursos, assim como melhoria nas relações de trabalho.

A lucratividade resultará do reconhecimento do mercado, que deverá proporcionar aumento no faturamento, e da eficiência operacional, que propiciará melhor operacionalização no uso dos recursos, e assim, menores custos.

3.5.2 Estratégia das Unidades de Negócio

Visando contribuir para o sucesso da estratégia, a alta administração tem como missão proporcionar acomodações seguras, atendimento rápido e preciso, dentro dos preços de mercado. Dessa forma, podemos dizer que a estratégia da hospedagem de

pacientes, envolve a modernização e conservação das instalações físicas, equipamentos e utensílios, e na melhoria operacional por meio de inovações nos processos efetuados pelos centros de apoio.

3.5.3 Estratégia Funcional

O atendimento a doentes envolve processos de agendamento, recepção e governança. Os dois primeiros são constituídos por atividades de contato com o cliente e o último pelas atividades de apoio. Quando nos referimos ao serviço de atividade de contato com o paciente, as decisões estratégicas são orientadas para a satisfação do usuário, ou seja, o que afeta o valor para o mesmo – velocidade e precisão no atendimento, consistência, segurança, confiabilidade, menor custo.

Para as atividades de apoio, os pacientes são os serviços, e priorizam velocidade, precisão, consistência e confiabilidade, mas não podem negligenciar a adequada gestão dos recursos, portanto, dos custos e da segurança, requisitos de satisfação do usuário final. Uma vez definida a estratégia de atuar na área hospitalar e de planos de saúde, tendo como missão proporcionar segurança, atendimento rápido e preciso, e preços compatíveis com o mercado, a missão da governança é prover as acomodações dos usuários de condições necessárias para o conforto e a satisfação dos pacientes. Para tanto precisa desenvolver competências essenciais que lhe propiciem velocidade de atendimento e precisão, consistência e confiabilidade, valores priorizados pelos usuários em momentos nem sempre de felicidade.

3.5.4 – Método Competitivo

Da perspectiva do cliente interno- a área de internamento – a missão da governança deve ser traduzida em termos da realização de serviços de atendimento de emergência, cirurgias com agendamento prévio, ou de emergência, atendimentos ambulatoriais, internação, arrumação, limpeza, conservação, manutenção de equipamentos e dos prédios com agilidade, flexibilidade e consistência. Para atingir esse objetivo, a governança se apóia na existência de um processo de gestão de fluxo logístico eficaz, baseada na prática das atividades desenvolvidas por um hospital.

O desafio da logística é especificar um meio e uma forma de comunicação eficiente, para mobilizar a equipe de governança, e providenciar acessórios e insumos necessários para a realização dos procedimentos clínicos , a fim de reduzir custos unitários e agregar valor ao usuário.

Portanto, a redução no tempo dedicado às tarefas de apoio, irá proporcionar uma sensível redução dos custos e aumento na lucratividade da empresa.

a) Economia de Tempo – o tempo é uma variável estratégica na medida em que, da sua utilização, resulta o aproveitamento de um dos principais recursos envolvidos nas tarefas da governança, bem como na segurança e quem sabe até, na vida do paciente.

b) Melhoria de produtividade – a produtividade é uma medida da eficiência na utilização dos recursos, uma vez que quanto menos custar à manutenção de um certo centro de apoio, maior será a contribuição desse centro para o resultado econômico da organização. Observa-se que do ponto de vista dos recursos humanos isto não deve significar liberação permanente do contingente de mão de obra qualificada, mas na oportunidade da sua alocação em atividades de processos contínuos de qualificação, o

que irá contribuir para novos aumentos de produtividade. A produtividade dos recursos materiais também deve ser aumentada por meio do planejamento dos modos e meios de suprimento, que tem como objetivo racionalizar a utilização de materiais, espaços bem como minimizar o desperdício de medicamentos, alimentos e inúmeros materiais no manuseio de utensílios e estoques.

c) Redução de Custos - custo, segundo definido por Martins (1996:25), “é o gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de bens ou serviços”. Quando se obtêm o mesmo resultado com menos recursos, ou mais resultados com os mesmos recursos ocorrem à redução para os valores unitários desta relação.

d) Aumento de lucratividade - a lucratividade é uma medida que traduz a capacidade de geração de valor das ações empreendidas e que se consolida pela entrega de bens e serviços de acordo com as necessidades dos clientes através dos atendimentos realizados. Havendo redução de custos, ainda que mantido o nível de receitas, haverá aumento de lucratividade.

e) Redução de falhas - as falhas podem ser identificadas pela supervisão, minimizando os riscos de descontentamento do usuário bem como o seu risco de vida. Os funcionários devem ser capacitados para executar tarefas certas na primeira vez e minimizar a necessidade de inspeção, o que vai reduzir custos, e transmitir segurança ao paciente.

f) Melhoria do nível de serviço – o nível de serviço é determinado em função das expectativas de satisfação do usuário. Dessa forma, ao transmitir segurança e precisão no atendimento, o paciente se torna cativo.

g) Satisfação do cliente – o paciente satisfeito estabelece uma relação duradoura e ajuda a influenciar novos usuários aos serviços do hospital e do plano de saúde.

h) Aumento da taxa de ocupação – aqui lidamos com uma contradição já mencionada anteriormente, uma vez que o grupo em estudo administra um plano de saúde, cujo objetivo principal é ter usuários saudáveis, a fim de evitar despesas com os atendimentos, e por outro lado, possui um hospital, cujo objetivo é ter a maior quantidade de leitos ocupados, a fim de obter receita. Portanto, ressaltamos que essa característica interessa apenas à parte do hospital.

Os recursos humanos são constituídos por horas de mão-de-obra, assim como pelo conhecimento e habilidades adquiridos quando da realização de treinamentos e programas de melhorias.

Os equipamentos e acessórios do serviço serão definidos pelo aparato de transportes e locomoção de materiais, utensílios e pessoal requerido para as tarefas.

Prover materiais envolve a colocação oportuna dos insumos necessários para o cumprimento das tarefas, o qual requer materiais e medicamentos em qualidade e quantidade específicas, manuseio, estoques e aquisições.

3.5.5 Metas Estratégicas

a) Tempo – é praticamente impossível precisar o tempo de duração de um procedimento médico, pois pode ser uma simples consulta, ou um atendimento ambulatorial, ou ainda uma cirurgia, e em todas essas rotinas, sempre é necessário levar em consideração a reação do paciente ao estímulo do situação pela qual ele está passando. Portanto, este é um fator determinante e fundamental na economia ou não de materiais e medicamentos.

b) Nível de serviço – além da agilidade no atendimento, a gestão deve proporcionar às pessoas envolvidas no processo de governança, meios para que executem suas tarefas do modo certo, tanto pela adequação dos utensílios quanto dos meios de transporte destes e do adicionamento dos produtos que serão utilizados.

A rotatividade de pessoal, assumindo-se que para a escolha do método competitivo foram levados em conta todos os aspectos operacionais que afetam o rendimento, constitui-se uma das principais causas para que as metas não sejam atingidas.

c) Produtividade – para medir a produtividade é necessário inicialmente definir quais os produtos esperados e recursos envolvidos. Disponibilizar leitos para os pacientes requer combinação de recursos humanos e materiais que, por se constituírem medidas físicas heterogêneas devem ser traduzidos numa medida monetária, e deste modo, a produtividade da governança será medida pelo quociente entre o valor das diárias que proporcionar – Receita Total – e os custos específicos envolvidos.

O aumento do volume de produção torna o custo unitário mais baixo pelo aumento da utilização da capacidade instalada, mas serviços não podem ser estocados, de modo que aumentar o volume de produção dependerá tanto de fatores internos (eficiência) quanto externos(demanda).

d) Custos – a gestão estratégica de custos pode contribuir para melhorar o desempenho competitivo da organização através de análise e gerenciamento das atividades que compõem o sistema de valor das organizações e seu potencial de lucratividade. A análise dos custos, ao focar as atividades e tarefas que geram produtos ou serviços, procurar chegar o mais perto possível do objeto de custeio. O objetivo é captar a direção dos custos por produto, canal ou paciente, para confrontar com as receitas geradas e avaliar a lucratividade.

e) Valor por paciente - Para BRIMSON e ANTOS (1999) a criação de valor se processa tanto pelos recursos técnicos disponibilizados quanto pelas relações de valor entre clientes e empregados. A criação de valor tem sido considerada prioridade número um no processo de gestão estratégica. Tem como foco principal o desempenho da organização inteira, com estratégias focadas no lucro, baseadas em qualidade, economia e crescimento, de modo que aumente a lucratividade. O valor criado a partir do custo de um processo ou tarefa oferece a dimensão da importância destes, ou seja, do que não se realizaria em termos de receitas, caso estes não fossem realizados.

3.6 Solução ao Problema de Pesquisa

Aspectos conceituais relevados pela pesquisa bibliográfica, associados às conjecturas extraídas da coleta de dados junto ao Grupo Vida e Saúde, levaram a propor como solução para o problema de pesquisa enunciado no Capítulo I, a formulação de algumas diretrizes gerais para a elaboração de indicadores, como segue:

1- o ponto de partida é a análise estratégica que leva em conta os recursos disponíveis, as oportunidades e ameaças do ambiente.

2- a mensuração da iniciativa estratégica é o meio para se estabelecer uma ligação entre os objetivos e metas da organização com os fatores de sucesso competitivo e de satisfação de usuários.

3- O desenvolvimento de medidas, quando realizado pelos indivíduos que compõem os diversos níveis da organização, traduz o significado das crenças e valores da instituição, e conseqüentemente, facilita a compreensão e utilização dos indicadores delas decorrentes.

3.7 Contribuição da Gestão Logística

Aspectos relevantes da mensuração do processo logístico foram evidenciados, com o objetivo de apoiar o desenvolvimento de indicadores de desempenho, para avaliar a iniciativa de melhoria operacional da governança de uma empresa hospitalar, que tem como requisitos, velocidade, precisão, consistência e confiabilidade.

A gestão do fluxo logístico foi utilizada para concepção de um método competitivo que proporcionasse a um empreendimento hospitalar ter, como competência essencial, um serviço com padrão de classe mundial denominado excelência em governança.

A logística, de acordo com Lambert *et al* (1998:13), proporciona à empresa habilidade e eficiência que se equiparem a ativos tanto na realização de produtos a custos menores como pelo nível de serviço prestado aos clientes.

Os conceitos de logística foram utilizados neste trabalho para apoiar a concepção de desenvolvimento de habilidades específicas que, mesmo em um empreendimento hospitalar, poderiam ser obtidas de outras áreas do conhecimento, tais como a física, química, psicologia dentre tantas outras que podem efetivamente contribuir para a eficácia organizacional.

3.8 Recomendações

No momento em que a economia faz prevalecer os ativos intelectuais como fonte de vantagem competitiva, faz-se necessário desenvolver instrumentos que mensurem

estes ativos e sua capacidade de gerar valor para as organizações, o que foge ao escopo do presente trabalho.

De acordo com MARTINS (1996:25) “todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens e serviços (gastos) que são ‘estocados’ nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos”.

Levando-se em conta a importância das estruturas internas intangíveis, criadas pelo esforço das pessoas na geração e difusão do conhecimento dentro das organizações para a formação de resultados futuros, pode-se considerar investimentos dos programas de melhorias os gastos relacionados com a sua preparação e implementação?

Entende-se que o conhecimento adquirido é um ativo haja vista que dele se esperam benefícios futuros. Assim sendo, qualquer aumento de valor deve ser capitalizado e amortizado ao longo dos períodos beneficiados.

Trata-se de uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, tanto pelas dificuldades de definição, quanto pelas incertezas a respeito da “mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis”, de acordo com HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999:388).

Isto ocorre em função da incerteza quanto ao momento e horizonte temporal de benefícios. No entanto, entende-se que seria útil obter este valor para avaliação da rentabilidade do capital empregado, razão pela qual recomenda-se que este aspecto seja considerado para fins de investigações futuras.

Para tanto será necessário trabalhar a identificação dos elos das relações de causa e efeito que mostram a transformação dos ativos intangíveis, como habilidade e competência das equipes de trabalho, em resultados monetários (tangíveis). Será

preciso levar-se em conta os aspectos peculiares à definição e valor dos ativos intangíveis, no que se refere a:

a) sua participação na cadeia de geração de valor;

b) sua dependência de outros ativos tangíveis e intangíveis; seu valor potencial (por que não pode ser medido pelo custo histórico, por exemplo).

CAPÍTULO IV

4 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo fornecer um referencial teórico para observação e tratamento dos fenômenos que afetam o desempenho de uma organização hospitalar com características muito particulares, a partir das relações existentes entre as características ou atributos dos fenômenos e a eficácia organizacional.

As condições de competitividade e de constante revolução tecnológica do setor hospitalar obrigam os gestores a adotarem uma postura estratégica dos negócios. Para isso eles precisam desenvolver habilidades específicas e investir em tecnologia de ponta, por vezes importando equipamentos de última geração, a fim de proporcionar maior segurança e precisão na obtenção de diagnósticos. Em termos de nível funcional dos hospitais, esses representam um diferencial de serviços fundamental em comparação aos concorrentes. A gestão do fluxo logístico é outra dessas habilidades, que explorada de modo eficaz, pode gerar uma competência essencial para a empresa sobreviver no mercado. O desenvolvimento, a implementação e as habilidades específicas, ou métodos competitivos, requerem o comprometimento de recursos que devem ser avaliados tanto da perspectiva mercadológica, que traduz a satisfação dos usuários, quanto da perspectiva financeira, que traduz a satisfação dos proprietários.

A Contabilidade Gerencial tem buscado adequar-se às exigências de atitude estratégica que o ambiente tem imposto aos empreendimentos hospitalares. Nesse

sentido, procura capacitar-se para gerar informações de apoio a indicativas que visem dar maior competitividade, baseadas em estratégias economicamente sustentáveis.

Atividades são geradoras de custos e as vantagens obtidas resultam do exercício de atividades mais eficientes, da melhor utilização dos insumos, da redução de defeitos e desenvolvimento de melhorias nos serviços ofertados.

O uso da informação de custo para esta finalidade tem se revelado de grande utilidade, principalmente, sob o enfoque da gestão estratégica de custos, que procura evidenciar os aspectos relevantes do processo decisório, valendo-se dos conceitos de cadeia de valor, posicionamento estratégico e vetores de consumo de recursos, ou direcionadores de custos.

Os empreendimentos hospitalares têm procurado desenvolver vantagens competitivas, baseados em habilidades específicas, implementando melhorias operacionais, dentre as quais a otimização do fluxo logístico. A contabilidade gerencial praticada nestes estabelecimentos ainda não se mostra plenamente integrada ao contexto na geração de informação de natureza estratégica, especialmente no que se refere a captar e mensurar os efeitos das iniciativas inovadoras.

Para apoiar efetivamente o processo de gestão estratégica, o indicador de desempenho tem de ser capaz de traduzir a estratégia em termos das iniciativas que tragam melhorias operacionais, estabelecendo uma ligação sistemática e estruturada com recursos e processos.

Aspectos relevantes da mensuração dos processos devem ser evidenciados, com o objetivo de apoiar o desenvolvimento de indicadores de desempenho para iniciativas específicas.

Como o objetivo destas melhorias é atender às necessidades dos usuários, assim garantir a satisfação do empreendimento, os indicadores de desempenho da estratégia

devem privilegiar os critérios de avaliação que motivem e encorajem a organização, que ela realize os objetivos estratégicos.

Espera-se que este trabalho tenha contribuído para a formação de uma base conceitual coerente, capaz de reduzir a distancia entre teoria e prática da contabilidade dos empreendimentos hospitalares, a partir da compreensão das suas especificidades, assim como da importância do desenvolvimento e gestão do desempenho de habilidades essenciais, com base em indicadores que traduzam os objetivos econômicos implícitos na estratégia empresarial.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria – um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANTONY, Robert N., GOVINDARAJIN, Vijay. **Sistema de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria [Organizadora e colaboradora]. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2.ed. – São Paulo:Atlas, 2004
- FIGUEIREDO, Sandra. Et al. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1993.
- GOLDRATT, Eliyau M., et alii. **A Meta – um processo de aprimoramento contínuo**. São Paulo: Educador, 1997.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia científica**. São Paulo, Atlas, 1993.
- MENDES, Ivantidio Guimarães. **Sistemas de Controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações**. Revista FAE Business, n.4, dez.2002
- MOSIMAN, Clara P., et al. **Controladoria – Seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MULLER, Mary Stela. **Normas e Padrões para Teses, dissertações e Monografias**.5 ed. Londrina. Ed.Eduel
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

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

PEREZ JR, José Fernandez, et al. **Controladoria de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Jessé Alencar da. **Além do planejamento: o controle**. 17/05/2005

FERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. Ed. São Paulo, Atlas, 1991.