

ZILDENE MARIA DOS SANTOS

O PAPEL DA CONTROLADORIA NO RAMO HOSPITALAR

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPR, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças -2008.

Orientação: Prof.Dr. Vicente Pacheco.

CURITIBA

2009

*Dedico este trabalho
ao meu amado esposo que me incentivou
para realização deste curso, me apoiando
sempre em todos os momentos.*

*Agradeço a Deus por me conceder
o privilegio de concluir este curso.*

1. INTRODUÇÃO	6
2. CONTROLADORIA	7
2.4. Conceito de controladoria.....	8
2.5. Responsabilidades da controladoria.....	9
2.6. Funções da controladoria e do controller.....	11
2.6.1. Subsídio ao processo de gestão	11
2.6.2. Apoio à avaliação de desempenho.....	11
2.6.3. Apoio à Avaliação de Resultado	12
2.6.4. Gerenciamento dos sistemas de informações.....	12
2.6.5. Atendimento aos agentes de mercado.....	13
3. CONTRIBUIÇÕES DO SERVIÇO DE CONTROLADORIA NA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR.....	14
3.1.1 Atividade da Controladoria no setor de Compras da Instituição Hospitalar	15
3.1.2 Atividade da Controladoria no setor de Contas da Instituição Hospitalar	16
3.1.3 Atividade da Controladoria na dispensação e almoxarifado da Instituição Hospitalar	16
3.2 O ramo do conhecimento denominado controladoria	17
3.2.1 Relação da controladoria com as demais ciências	18
3.3 Visão do controle gerencial em entidades hospitalares	19
4. INFORMAÇÃO.....	22
4.1 A importância da informação.....	22
4.2 A qualidade da informação	23
4.2.1 Sistemas de informações	23
4.2.2 Conceito	23
4.3 Classificação	24
4.4 Modelos intrínsecos ao sistema de informação.....	25
4.4.1 Modelo de decisão.....	25
4.4.2 Modelo de mensuração	26
4.4.3 Modelo de informação.....	27
5. BALANCED SCORECARD	28
5.1 O BSC como ferramenta de gestão	28
5.1.1 Perspectiva Financeira	31
5.1.2 Perspectiva do Cliente	31
5.1.3 Perspectiva dos Processos Internos	31
5.1.4 Perspectiva Aprendizado e Crescimento.....	32
5.2 Balanced Scorecard como sistema de gestão estratégica	33
5.3 O Balanced Scorecard e a sociedade do conhecimento.....	35
6. ESTRUTURA FUNCIONAL DA ÁREA	37
6.1 Missão da área	37
6.2 Função da área	38
6.2.1 Requisitos necessários ao desempenho da função.....	40

6.2.2 Planejamento de atividades para área.....	40
6.3 Controles das atividades.....	41
6.3.1 Elementos Necessários ao Controle	42
6.3.2 Requisitos para o Controle.....	43
6.3.3 Estágios do Controle.....	43
6.3.5 Processo de Controle.....	44
6.3.6 Limitação do Controle	45
7. CONCLUSÃO	47
8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49

O PAPEL DA CONTROLADORIA NO RAMO HOSPITALAR

Zildene Maria dos Santos
Profª. Vicente Pacheco

RESUMO

O constante aumento da complexidade material e tecnológica instigou nas organizações a necessidade criação do serviço de controladoria, o qual controla, verifica e avalia as informações pertinentes ao desenvolvimento sócio econômico e financeiro das organizações. Assim objetiva-se com este estudo discutir a importância do serviço de Controladoria na operacionalização bem sucedida das atividades administrativas e contábeis que envolvem a Instituição Hospitalar; descrever sobre a importância de manter na Instituição Hospitalar colaboradores participantes da equipe de Controladoria, que executem tarefas com resultados fidedignos a serem repassados aos gestores. Para isso, aborda-se num ensaio reflexivo o qual integra uma pesquisa descritiva bibliográfica. Nesta foram utilizadas idéias de autores que discutem a temática vinculada às ciências aplicadas e que estão expressos em livros, revistas e periódicos. Assim, observou-se que o controle da gestão por intermédio dos instrumentos da controladoria é como um painel de navegação, pelo qual o Comandante (gestor) com auxílio do navegador (controller) e dos mapas de navegação, conduz o hospital por rotas menos turbulentas. Portanto, através deste estudo conclui-se que os instrumentos da controladoria são mapas ou rotas para o curso da ação para gestão eficaz do hospital.

Palavras-chave: organização ; controladoria; gestor; controller; balanced scorecard.

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa tem o objetivo de aplicar e identificar os benefícios que a controladoria pode proporcionar as empresas do ramo hospitalar.

Na busca pela qualidade e produtividade nas empresas a ordem é reduzir custos e aumentar a lucratividade para financiar uma continuidade empresarial auto-sustentável. Para isso precisa-se de métodos, de tecnologias, de fontes alternativas de financiamentos e de treinamento envolvendo gestão de processos e gestão com pessoas.

A utilização dos recursos da informática é de vital importância para dar confiabilidade, velocidade e segurança na fluidez das informações para o processo de tomada de decisões.

A controladoria tem reduzido a distância entre os analistas de sistemas, os programas e os usuários, criando novos conceitos: “ERP”, “Tecnologia da Informação a serviço da gestão empresarial”, “Sistemas Integrados”, “Soluções em Gestão Empresarial” e “Sistemas de Informações e Tomada de Decisão”. É o redesenho das atividades departamentais, convertidas em processos e informatizadas, integrando todos os departamentos e setores e integralizando informações que fluem em tempo real.

O processo de gestão de um Hospital, desde o planejamento estratégico, passando pelos planos de ação, orçamentos, avaliação de performance dessas ações e conseqüente correções de seus cursos, dependem de um excelente sistema de controle gerencial, que se converge e se integra na controladoria hospitalar.

A implantação da controladoria, sob qualquer modelo, depende exclusivamente da vontade dos gestores. Este é o desafio para quem pretende estar bem posicionado com a responsabilidade empresarial e social corporativa.

2. CONTROLADORIA

De acordo com Sá (1997), a Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano.

Sá (1997, p. 20) ainda relata que:

[...] antes, pois, que o homem soubesse escrever e calcular estas manifestações já ocorriam. Algumas têm sido confundidas com manifestações artísticas, embora para historiadores famosos, como Melis, e arqueólogos consagrados como Figuiier, não tenham deixado dúvidas quanto a sua natureza contábil.

Melis (apud SÁ, 1997 p. 15), relata que “desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se, também, em “fazer as contas”, mas, em verdade, nem sempre soube, racionalmente, o que fazer com as informações que guardou”.

A história da Contabilidade, portanto, encontra suas bases nas mais remotas idades, mas sua dignidade científica só ocorreu quando as demais disciplinas também encontraram tal caminho, ou seja, há relativamente pouco tempo.

A partir de 1920 inicia-se um crescimento do conhecimento contábil tanto em auditoria como em mensuração e gestão. Kaplan e Norton (1997, p. 21) resumem em uma frase essa abordagem: “O que não pode ser mensurado não pode ser gerenciado”.

A partir de então a Controladoria surge como evolução natural da Contabilidade praticada nos dias atuais, cujo campo de atuação é as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente.

Johnson & Kaplan (apud CATELLI, 2001 p. 343), na segunda metade dos anos 80, são taxativos ao afirmarem que os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente e foram tão contundentes com tal afirmação que motivaram alguns pesquisadores a advogarem uma total ruptura com a Contabilidade.

Beuren (2002) atribui o desenvolvimento da Controladoria a três fatores: verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações, com o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades.

Na década de noventa, a Controladoria dividiu-se em duas linhas doutrinárias, sendo que de um lado estão aqueles que representam uma visão empírica, sendo ela apenas um fornecedor de informações para o gestor. De outro lado estão aqueles ligados ao modelo de gestão econômica - GECON que é um modelo gerencial pioneiro desenvolvido a partir do final dos anos 70, pelo Prof. Dr. Armando Catelli.

2.4. Conceito de controladoria

Para Benedicto e Leite (2004), a Controladoria pode ser relacionada com um sistema de informações que objetiva auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores, que são responsáveis pela direção e o controle das operações realizadas pela empresa.

Menezes (2001, p. 84-85), afirma que “para exercer de maneira correta sua função, monitorando o sistema de medição da empresa, a Controladoria deve dispor dos seguintes enfoques de responsabilidade (*accountability*):

- Contabilidade financeira – onde se buscará o custo do produto para fins de apuração de estoques e todos os elementos do sistema contábil para fins de reporte externo.
- Contabilidade gerencial – onde se buscará o controle das decisões e de seus impactos na empresa para fins de gestão do negócio.
- Contabilidade estratégica – onde se buscará o exercício da estratégia competitiva através da gestão e mensuração dos custos das atividades de produção e administração, para apoiar sinergicamente as funções que compõem a empresa, estruturada na sua gestão estratégica global.

A Controladoria deve estar sempre atenta à missão da empresa. Menezes (2001, p. 85) citando Riccio e Peters, afirma que: “a Controladoria, ao posicionar-se de maneira firme e ativa no processo de planejamento e controle, embute-se no suporte à garantia da missão da empresa”.

Menezes (2001, p. 85), complementa dizendo que cabe ainda a Controladoria o papel de “monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calçada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa”.

2.5. Responsabilidades da controladoria

As empresas têm sua missão voltada ao atendimento ao cliente, prestando-lhe um serviço ou colocando à sua disposição produtos diferenciados. Para que isto ocorra, a empresa é dividida em várias atividades, cada qual com suas atribuições ou especializações. Devido, sobretudo, ao crescimento da tecnologia, e, conseqüentemente, da evolução da ciência (geradora de conhecimento), cada vez mais as empresas estão buscando se tornar mais segmentadas.

Para identificar, registrar, comunicar, e, conseqüentemente, suportar as decisões tomadas pelo gestor tem-se o sistema de informação. Este, por sua vez, pode ser dividido em dois grandes grupos, segundo nos ensina Padoveze (2003, p. 36):

- Os sistemas de informação de apoio às operações, que privilegiam as informações necessárias ao planejamento, execução e controle das atividades operacionais;
- Os sistemas de informações de apoio à gestão, que tem por objetivo o controle econômico da empresa.

Padoveze (2003) entende que a missão da Controladoria é suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. Desta forma, a Controladoria fica incumbida de assegurar a eficácia da empresa mediante o controle de operações e de seus resultados planejados.

Segundo Perez Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 37) “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão”.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001 p.347) os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

- Promoção da eficácia organizacional;
- Viabilização da gestão econômica;
- Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

O Quadro 1 demonstra algumas ações impetradas pela Controladoria, bem como o instrumento disponibilizado para que os gestores tomem decisões mais sustentadas e, assim, otimizem os resultados da empresa.

Quadro 1 - Ação e instrumento disponibilizado

Ação	Instrumento Disponibilizado
Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de decisão
Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas.	Modelo de mensuração
Informar adequadamente os gestores	Modelo de informação

Fonte: Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.348)

Já Vieira, Raupp e Béuren (2004, p. 45), descrevem que: A Controladoria objetiva, dentre outros fatores, promover a continuidade da empresa e a maximização de seu resultado. Sendo um órgão de suporte, auxilia no controle e na definição das estratégias da organização, fornecendo informações sobre as variáveis internas e externas à empresa.

Por essa definição, os autores descrevem que a Controladoria está diretamente envolvida no processo de gestão, exercendo seu papel de apoio aos gestores no planejamento, na execução e no controle. Como fornecedora de informações, esta possui subdivisões referentes aos diversos tipos de informações que deseja fornecer. As informações podem ser de custos, de auditoria, de planejamento e controle, de contabilidade geral, dentre outras.

Por intermédio dos relatórios gerados pela Controladoria, o gestor terá como visualizar, de forma mais detalhada, como estão sendo aplicados os vários tipos

de recursos, a produtividade das atividades operacionais e a evolução do empreendimento.

Segundo Vieira, Raupp e Beuren (2004, p. 45) “a Controladoria, em conjunto com o sistema de informações gerenciais, organiza e direciona todas as informações provenientes das várias operações da empresa”.

2.6. Funções da controladoria e do controller

A Controladoria tem as seguintes funções principais, conforme Almeida, Parisi e Pereira (2001).

2.6.1. Subsídio ao processo de gestão

Esta função envolve ajudar na adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases deste processo, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A Controladoria deverá suprir os gestores - das diversas áreas – no processo de gestão, com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos. É inerente a esta função, monitorar o processo de elaboração do orçamento, e respectiva consolidação das diversas áreas de responsabilidade da empresa.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.350-351) “esta função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente”.

2.6.2. Apoio à avaliação de desempenho

Na avaliação de desempenho, seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a Controladoria estará, conforme Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 350):

- elaborando a análise de desempenho econômico das áreas;
- elaborando a análise de desempenho dos gestores;
- elaborando a análise de desempenho econômico da empresa;
- avaliando o desempenho da própria área.

2.6.3. Apoio à Avaliação de Resultado

A gestão econômica é o conjunto de decisões e ações orientado por resultados, mensurados segundo conceitos econômicos. Na gestão econômica, procura-se avaliar a forma pela qual a empresa atinge seus resultados econômicos, e tem como ponto e sustentação o planejamento e o controle. A gestão econômica consolida as demais, tendo em vista que todas as atividades em uma empresa devem estar voltadas para o resultado econômico da mesma.

De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 350) a controladoria desempenha a função de apoiar a avaliação de resultados:

- elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços;
- monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões;
- avaliando o resultado de seus serviços.

Esta função não será tratada como relevante para efeito da pesquisa, pois está diretamente ligada ao sistema de informação previsto na gestão econômica.

2.6.4. Gerenciamento dos sistemas de informações

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.350) asseveram que desempenhando a função de gerir os sistemas de informações, estará a Controladoria:

- definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão;
- elaborando modelos de decisões para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores;

- padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (Modelo de Informação).

Peleias (2002) destaca que cabe à Controladoria a função de empreender esforços para suprir os gestores com ferramentas de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão.

2.6.5. Atendimento aos agentes de mercado

À Controladoria é delegada a função de acompanhar todas as modificações legais, tendo em vista principalmente o enquadramento da empresa como um sistema aberto, que sofre interferências do mercado.

3. CONTRIBUIÇÕES DO SERVIÇO DE CONTROLADORIA NA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR

Na medida em que questões de finanças e custos interferem no procedimento dos profissionais de saúde e de apoio à saúde e, por extensão, na vida do hospital, é importante conceber uma estrutura organizacional que torne adequados os vários conceitos, antes vivenciados em ambientes industriais e de prestação de outros serviços, agora para um ambiente onde as questões da vida e da saúde de seres humanos são as essências de tudo.

Evoluindo de uma função de tesouraria em grandes corporações, no início do século XX, para consolidar e gerir os sistemas de informação, avaliação e planejamento, assessorando o processo decisório, a Controladoria se constitui, também, como depositária dos valores organizacionais defendidos pelos “donos do negócio”.

Nguyen Tung, para ilustrar o papel do profissional de controladoria e, por extensão, o próprio papel da Controladoria Hospitalar “Ao Controller não compete o comando do navio, pois essa é a tarefa do primeiro executivo, representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação”.

O navio é o hospital, os mapas de navegação são os relatórios gerenciais, que informam sobre o resultado econômico dos serviços e das áreas, além dos relatórios financeiros para os usuários externos.

Segundo Pontes e Santos (Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos, 1996), que a visão da para a Controladoria é resumida nas seguintes funções, “ Pode – se concluir que a controladoria exerce funções que estão fundamentalmente relacionadas com o processo de gestão econômica da organização , que podem assim ser sintetizadas:

- Gerir o sistema de informação econômico – financeira de modo a apoiar as diversas fases do processo de gestão, provendo as informações requeridas pelos diversos tomadores de decisão;
- Participar do processo de planejamento, garantindo a consistência e a viabilidade econômica do plano;
- Promover a interação entre as áreas, dirimindo eventuais conflitos e conduzindo á otimização do resultado do todo;

- Acompanhar continuamente o cumprimento do planejado, a fim de identificar os desvios e necessidade de ajustes;
- “Propiciar uma avaliação adequada dos resultados da empresa e do desempenho de seus gestores”.

Dentro da missão da Controladoria Hospitalar está o papel de promover a integração entre as áreas de forma que os objetivos individuais e da instituição estejam alinhados.

O papel de maior destaque para a Controladoria Hospitalar , talvez o que lhe confira um atributo especial, seja o de buscar incansavelmente ferramentas que auxiliem na gestão eficaz desses recursos escassos.

Outros aspectos que envolvem a organização hospitalar são tipos de equipamentos que devem ser adquiridos e posteriormente mantidos em condições de uso. Isto por que são muitas as especialidades e cada uma com suas especificidades o que fornece uma característica impar a Controladoria. Assim, o controller além de dominar os serviços de controladoria também deve estar ciente das demais atividades correlacionadas ao desempenho da instituição hospitalar.

Nestas atividades estão inseridas as diversas gerencias e seus respectivos serviços como: setor de contas ou faturamento, financeiro, compras, almoxarifado, lavanderia, serviço de nutrição e dietética, farmácia, bloco cirúrgico, dentre outros. Não esquecendo também que cabe ao controlador administrar as relações de trabalho com todos estes segmentos.

3.1.1 Atividade da Controladoria no setor de Compras da Instituição Hospitalar

Podemos citar algumas das atividades desempenhadas pelo setor de controladoria num hospital:

- Acompanhar constantemente a disponibilidade financeira da Instituição Hospitalar para aquisição de materiais.

- Relacionar e discutir em conjunto com as gerências solicitantes e os profissionais do setor de compras as necessidades dos materiais solicitados e sua aplicabilidade.
- Acompanhar as licitações solicitadas, bem como conhecer e estar ciente da qualidade dos materiais oferecidos, exigindo que seja feita testagem através de emissão do laudo técnico destes para avaliar sua qualidade e aplicabilidade.
- Normatizar os pedidos de compras e ou solicitações de matérias de consumo ou permanentes seguindo o fluxograma do setor.

3.1.2 Atividade da Controladoria no setor de Contas da Instituição Hospitalar

Acompanhar o faturamento das contas resultantes da concessão de crédito fornecidos pela Instituição Hospitalar a seus clientes. O maior volume de crédito oferecido, são para organizações que comercializam planos de saúde. As concessões desses créditos podem ser benéficas ou também podem colocar em risco algumas Instituições Hospitalares que deixam de fazer outros negócios, devido ao risco de inadimplência ou atraso de pagamentos de faturas. A controladoria deve valorizar as políticas de crédito e cobrança, pois dependem destas o êxito do crescimento organizacional.

3.1.3 Atividade da Controladoria na dispensação e almoxarifado da Instituição Hospitalar

Os estoques representam investimentos significativos para as Instituições Hospitalares e sua gestão adequada garante a excelência dos serviços bem como o resultado financeiro satisfatório (Martins, 1999).

Nos estoques da Instituição Hospitalar, existem dois tipos de custos: custos de manutenção de estoques, representado pelos custos e armazenamento e controle; e custos de obtenção, que são referentes as compras. Nestas prerrogativas, a controladoria está inserida desde a aquisição dos materiais e

produtos, bem como o destino destes aos setores e os estoques do setor de almoxarifado/farmácia.

3.2 O ramo do conhecimento denominado controladoria

No processo de interação da empresa com os diversos agentes, começa a surgir uma série de fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais, tecnológicos, ecológicos e regulatórios, fazendo com que as necessidades da empresa na busca de sua eficácia transcendem os conceitos oferecidos pela administração, contabilidade e economia.

Dessa forma, tornou-se necessário, para dar explicação e fornecer uma compreensão a esses fenômenos, a definição de um modelo conceitual teórico de um ramo de conhecimento denominado controladoria.

Contudo podemos fazer um breve conceito da controladoria, seguindo alguns conhecimentos de Mossimann, onde diz que, o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de administração, economia, psicologia, estatística e principalmente da contabilidade, que se ocupam de gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.

A controladoria como ramo de conhecimento, é responsável pelo 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.

Curiosamente, embora asseverando que a Controladoria constitui ramo do Conhecimento, reconhece que está apoiada na Teoria da Contabilidade, apesar de não esclarecer em qual teoria ou doutrina contábil, pois reconhecidamente há muitas, sendo, o que ainda é pior, algumas contraditórias entre si. De qualquer forma, coloca no centro das atenções os sistemas de informação e a existência de modelos ou parâmetros de gestão econômica, de maneira que aqueles

possam suprir os gestores com os elementos para a tomada de decisões corretas. A nosso ver, a obra, apesar do seu título – Controladoria –, está voltada à teoria administrativa. Mas o que interessa nos termos do presente trabalho é o fato de afirmar que a controladoria está fundamentada na Teoria da Contabilidade, embora em momento algum desenvolva, pelo menos os lineamentos da Teoria a qual está se referindo. Mais ainda, não define claramente o que é a Contabilidade, com a explicitação semasiológica do seu objeto, objetivos e métodos, o que torna inviável a sua análise como Conhecimento e a sua posição como fundamento de Controladoria.

3.2.1 Relação da controladoria com as demais ciências

A controladoria como ramo do conhecimento orienta-se nas demais ciências, Economia, Administração, Estatística, Psicologia e Contabilidade. Pode-se dizer que a sua base teórica mais importante seria a Ciência da Contabilidade, onde é responsável pela formação de conceitos relativos ao Modelo de Gestão Econômica e dos Sistemas de Informações.

Catelli enumera algumas premissas básicas que servem de base para Controladoria como Ramo do conhecimento:

- a) a empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- b) a empresa é um sistema em constante interação com seu ambiente;
- c) o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- d) o resultado econômico é a base para a tomada de decisões;

e) o Modelo de Gestão – derivado das crenças e valores – será a carta magna que corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial;

f) as atividades empresariais são conduzidas, de forma estruturada, por um Processo de Gestão que analiticamente corresponde ao Planejamento, Execução e Controle; as informações requeridas pelos Gestores são devidamente suportadas por sistemas de informações.

A controladoria, por este ângulo, estará voltada para modelar a correta mensuração da riqueza (patrimônio dos agentes econômicos), tem como objeto de estudo a estruturação do modelo de gestão empresarial - modelo de decisão, modelo de mensuração, modelo de informação – e do sistema de informações. Como ramo do conhecimento possibilita através das suas teorias, a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações.

Os modelos supra citados permitem aos gestores projetarem cenários futuros, onde diversas variáveis são abordadas, tendo como escolha a melhor alternativa. Propicia aos gestores formulações e verificações de idéias, minimizando os riscos e incertezas destas quando colocadas em prática.

3.3 Visão do controle gerencial em entidades hospitalares

O controle gerencial é compreendido como um conjunto de ações sistemáticas, coordenadas pelos gestores executivos, que cumprem o objetivo de impactar os procedimentos dos outros colaboradores da entidade, de forma que se pautem em função de diretrizes e metas previamente estabelecidas.

Na verdade, um modelo de gestão gerencial deve refletir, nos seus vários subsistemas, conceitos adequados para a mensuração de ativos, passivos, receitas, despesas e custos, produzindo informação valiosa e garantindo a continuidade da empresa.

As várias fases de um processo de gestão, desde o planejamento estratégico, passando pela formulação e execução dos orçamentos, convergindo para a avaliação das ações subseqüentes correções de rumo, dependem de um sistema de controle gerencial que faça parte da cultura organizacional; e que seja amplamente integrado e coordenado, a partir de um processo de comunicação com alcance interno e externo em relação à entidade.

Essa análise sucinta permite inferir que o controle gerencial associa coerentemente pessoas e recursos em torno de metas previamente negociadas, de forma que os resultados obtidos possam ser avaliados, gerando as condições de orientação necessárias à continuidade organizacional.

Derivada do latim *hospitale*, a palavra *hospital* denota um espaço destinado à hospedagem de pessoas doentes que necessitam de tratamento. Inicialmente, existia a preocupação em atender as pessoas carentes e soldados feridos de guerras. Essas estruturas funcionavam como verdadeiros isolamentos sociais, destinados ao recolhimento de mendigos e peregrinos.

Ainda sob uma visão predominantemente religiosa, funcionaram durante a Idade Média na Europa estabelecimentos que se destinavam ao atendimento de doentes, com base na em uma ideologia caritativa.

O hospital, portanto, estava associado ao controle social, dando uma direção que fosse aceitável, do ponto de vista religioso, para aqueles indivíduos oriundos de estratos sociais desprovidos de meios, já que o atendimento aos doentes dos estratos sociais dominantes era realizado em suas próprias casas e palácios.

Os cenários do Mercantilismo e da Revolução Industrial mudaram completamente o papel do hospital, na medida em que o aceleração do processo produtivo cobrava níveis de produtividade do trabalho cada vez maiores, ao mesmo tempo em que as precárias condições de trabalho afetavam a saúde dos trabalhadores.

O aumento dos gastos com procedimentos de saúde, a incorporação de tecnologias médicas cada vez mais caras e o domínio da indústria farmacêutica em escala global criaram as condições para colocar as entidades hospitalares no centro da perspectiva do controle gerencial.

Uma entidade hospitalar, agora concentrando os meios necessários para a produção de diagnósticos, assume uma dimensão que implica, necessariamente,

gerenciando que redunde na utilização eficaz dos recursos representados em equipamentos, infra-estrutura e conhecimentos técnico especializado.

4. INFORMAÇÃO

Uma informação é constituída por atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias ao trabalho e a gestão das atividades da empresa.

Elas são adquiridas por meio de sistemas, relatórios e até visualmente do local onde se está sendo exercida a gestão. Possui uma grande diversidade de significados, indo do uso cotidiano ao técnico. Genericamente, o conceito de informação está intimamente ligado à, comunicação, controle, dados, forma, instrução, conhecimento, noções de restrição, estímulo, padrão, percepção, representação de conhecimento e por aí vai, desde que possa fazer com que um indivíduo a utilize como por exemplo, para tomadas de decisões.

Nós usamos, assimilamos, manipulamos, transformamos, produzimos e transmitimos informação todo o tempo, seja assistindo uma televisão, lendo um livro, contando sobre um fato, ou até mesmo apreciando uma paisagem.

4.1 A importancia da informação

Os sistemas de informações de uma empresa devem ser estruturados de forma a suprir a necessidade de feedback do processo de gestão da empresa, nas fases de planejamento, execução e controle de suas atividades. Eles constituem um série de recursos tecnológicos, estes físicos ou não, e humanos que formam as bases de suporte às atividades da empresa visando alimentar os diversos usuários com as informações requeridas no tempo necessário.

Com todas as mudanças e constantes mudanças que ocorrem no mundo em que vivemos hoje, nos exige uma definição precisa do que é a informação, já que estamos entrando e podemos dizer que já entramos na era da sociedade da informação. A importância da informação em nossas vidas e a forma como a estamos encarando estão sendo modificadas, pois ela é de grande valia e importância para qualquer atividade em que um indivíduo, seja ele na vida pessoal ou profissional como a alta gerência de uma empresa, irão ministrar suas ações perante um fato, ou tomar decisões do que, quando e como fazer algo.

4.2 A qualidade da informação

Qualidade significa um grau previsível de uniformidade e confiabilidade com um custo baixo, e estando adequada ao mercado e também deve possuir uma adequação ao uso.

Geralmente nas empresas, é visto muito a qualidade dos produtos e/ou serviços, mas para que tudo obtenha êxito, deve-se obter informações adequadas de como, o que, o porque fazer algo e assim processá-las e utilizá-las da melhor forma para as tomadas de decisões.

Para se conquistar a qualidade da informação, é preciso começar pela averiguação da necessidade de se investir em inovações tecnológicas, a utilização de sistemas de informações gerenciais, implementar o processo de mudança organizacional, utilizar o conhecimento como recurso estratégico e principalmente capacitar as pessoas para adaptação à nova realidade, para que saibam aproveitar o que tem de melhor na informação fornecida e também saber filtrar o que é importante, o que irá agregar conhecimento. Assim, a mesma pode ser ainda mais valorizada e necessária no dia a dia de uma organização, por exemplo, pois se não bem utilizada, pode afetar na eficácia das atividades realizadas dentro de todos os seus processos.

4.2.1 Sistemas de informações

4.2.2 Conceito

Nakagawa (1987, p.84) aponta os principais aspectos para a importância de um sistema de informação:

- A gestão da empresa passou a ser feita sob uma abordagem sistêmica e as próprias técnicas gerenciais tiveram um avanço considerável.

- A informação passou a ser tratada como um produto de um sistema planejado, de modo a torná-lo disponível de acordo com as necessidades dos gerentes.

- Desenvolveram-se sistemas de informações que suportam os processos de planejamento e controle dos gerentes, bem como os sistemas operacionais de atividades de produção da empresa.

Os sistemas de informações possuem a principal função de tornar hábil a tomada de decisão pela precisão de seus dados, e pela facilidade de unir diversos setores em uma única proposta para que o gestor de cada área possa avaliar o andamento do decorrer do dia-a-dia, otimizando o funcionamento de cada segmento da empresa sem perdas.

4.3 Classificação

Os sistemas de informações empresariais podem ser classificados em dois grandes grupos: os sistemas de apoio às operações e os sistemas de apoio à gestão. Segundo Nakagawa (1995, p.63):

- Sistema de apoio às operações – são os que processam dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e, portanto, programáveis. Estes podem ser, ainda, subdivididos em duas categorias:

- a) sistemas que processam dados ligados a transações individualizadas, tais como compras, faturamento, contas a pagar, contas a receber, que envolvem decisões menos complexas, mas importantes como a eficiência e produtividade.

- b) Sistemas que processam dados de transações agregadas, tais como planejamento e controle da produção, custos, contabilidade, envolvendo decisões operacionais mais complexas que efetuam a eficácia da empresa;

- Sistema de apoio à gestão – são os que processam dados para a tomada de decisões e atividades de solução de problemas dos gerentes, portanto, não programáveis, tais como previsão de vendas, análise de custos, elaboração de orçamentos. Estes sistemas destinam-se a:

- a) auxiliar o processo decisório dos gerentes;
- b) dar suporte às avaliações dos gerentes;
- c) aumentar a eficácia do processo decisório.

4.4 Modelos intrínsecos ao sistema de informação

Unificados ao sistema de gestão econômica, os sistemas de informações possuem modelos de decisão, mensuração e informação, com vistas ao suporte do processo de planejamento e controle.

4.4.1 Modelo de decisão

É o instrumento utilizado pela gestão para prever as conseqüências nas alternativas disponíveis e para a escolha da melhor alternativa. Visa o futuro. Trata-se, também, do modelo que orienta a tomada de decisões no planejamento do próprio sistema de informações.

A decisão é a escolha de uma ação em um determinado momento. Sendo formada por alguns elementos:

- tomador de decisões - o indivíduo ou grupo que está tomando a decisão;
- os objetivos - fins buscados pelo tomador de decisões quando efetua sua escolha;
- o sistema de valor ou preferências - critérios utilizados quando toma as decisões;
- as estratégias - são os diversos caminhos que o indivíduo ou grupo pode escolher com base nos seus recursos;

- os estados ambientais - fatores que não estão sob o controle, mas que afetam na escolha da estratégia mais adequada;
- os resultados ou conseqüências - derivados de uma dada estratégia e de um dado estado ambiental; e
- o ponto do tempo em que a decisão foi tomada.

Masayuki Nakagawa (1995, p.96) menciona que:

As variáveis que suportam este modelo podem ser agrupadas em:

- variáveis independentes – são as que se referem às transações em geral e se caracterizam por sua especificação, quantidade e valor de referência;
- variáveis dependentes – são as que se caracterizam pelo código do produto, nº da fatura, mês do evento etc., e se referem às transações específicas realizadas pela empresa. Seus cadastros são organizados por recursos, produtos e áreas de responsabilidade.

4.4.2 Modelo de mensuração

É o instrumento utilizado para determinar como os dados serão medidos de modo a gerar informações úteis. Os principais elementos segundo Nakagawa (1995, p.96) são:

- medidas de mensuração – custo histórico, custo corrente de reposição, preço de mercado, padrão, real etc.;
- equação – são modelos matemáticos para determinar o valor e o resultado das transações.

4.4.3 Modelo de informação

É aquele que se preocupa com a obtenção de dados, para assegurar qualidade em suas decisões. As principais variáveis deste modelo, segundo Nakagawa (1995, p.96) são:

- Métodos de identificação – identifica em nível do sistema de padrões o modelo de decisão aplicável em face da transação realizada pela empresa;
- Conceitos de dados e informações – custeio variável, material, mão-de-obra, margem de contribuição, centro de resultados, centro de custos, centro de investimentos etc.;
- Métodos de classificação, acumulação e relatório:
 - a) por natureza: recursos;
 - b) por destino: áreas de responsabilidade;
 - c) por produtos: catálogo;
 - d) transação específica.

5. BALANCED SCORECARD

5.1 O BSC como ferramenta de gestão

Até o final da década de 70, o valor de uma empresa estava razoavelmente bem refletido nos seus documentos financeiros, ou seja, no seu balanço. Para se responder à pergunta “quanto vale a empresa?”, bastava consultar seu balanço para descobrir que seu valor era o valor de seus ativos. Esta visão era compartilhada também pelo mercado, tendo em vista a estreita correlação entre o valor contábil da empresa e a cotação de suas ações na bolsa de valores.

Durante as décadas de 80 e 90, houve um gradual deslocamento entre o valor contábil de uma empresa e seu valor estipulado pelo mercado (cotação em bolsa), não sendo raros os casos de empresas com cotação em bolsa dez vezes maior ou menor que seu valor contábil. Neste período, houve a valorização de ativos intangíveis, como por exemplo: qualificação da equipe, imagem da empresa, nível de atualização tecnológica, carteira de clientes e qualidade do produto. Na contabilidade tradicional, nenhuma linha do balanço contábil apresenta rubricas específicas para estes ativos intangíveis. Esses ativos, muitas vezes, fornecem maior sentimento de valor para o mercado do que os resultados financeiros efetivos (lucro líquido ou retorno), como pode ser vivenciado nos últimos 5 anos nas empresas “ponto com”.

Assim, o outro lado da moeda é a crescente importância dos ativos intangíveis e que de alguma forma devem ser monitorados pela Alta Direção, apesar de não constarem dos tradicionais relatórios de resultados financeiros.

Pensando nesse desafio, Kaplan (professor da Universidade de Harvard) e Norton (consultor associado) estruturaram um conceito de organização das informações que traduz as estratégias da empresa em um conjunto organizado de informações que são agrupadas em perspectivas financeiras, operacionais, de mercado e ligadas à infra-estrutura.

Esse modelo foi chamado de BSC – Balanced Scorecard.

O BSC equilibra as dimensões financeiras e não financeiras do negócio, permitindo à Alta Direção monitorar a organização com o balanceamento da visão financeira (normalmente defasada e que olha para trás), com a visão operacional (normalmente “on-line” e que gera resultados futuros) e com a visão de longo prazo (normalmente investimentos que vão gerar retornos a longo prazo e que, se não realizados, provavelmente vão minar a capacidade futura da organização). O Balanced Scorecard (BSC) proporciona aos gerentes um instrumento que necessitam para ter êxito competitivo futuro. As origens do BSC remontam a 1990, com o objetivo de avaliar até que ponto os executivos das empresas se sentiam seguros com os métodos existentes de avaliação do desempenho empresarial.

Também chamada nos países de língua hispânica da América do Sul de Tablero de Comando, ou Quadro de Mando Integral na Península Ibérica, o BSC tem suas origens nos EUA na década de 90, a partir do questionamento de executivos quanto à segurança e adequação dos métodos existentes para a mensuração do desempenho das corporações.

Os objetivos estratégicos de uma empresa são atingidos quando a diretoria é capaz de difundir uma visão comum e induzir ações relevantes para se atingir o sucesso empresarial. O BSC integra os três grupos de ações que conduzem a este fim: Estratégicas, Operacionais e Organizacionais, estabelecendo um processo estruturado para a criação de medidas adequadas e objetivos em todos os níveis, possibilitando a integração entre os grupos de ações e garantindo o alinhamento de toda a organização. Na figura 1 é demonstrado esse grupo de ações.

Face ao surgimento dessa necessidade num momento de grande competição e concorrência universal, um grupo de estudo foi criado com o objetivo de desenvolver um novo conceito para medição de desempenho corporativo. À frente deste trabalho estavam o professor de Harvard Business

School, Robert S. Kaplan, e o executivo David P. Norton, que constataram a incapacidade dos indicadores contábeis financeiros em medir as atividades criadoras de valor relacionadas principalmente com os ativos intangíveis como as habilidades, competências e tecnologia da informação.

Desta forma, complementando os indicadores financeiros que mensuram o desempenho passado, o BSC inova com a junção de medidores de desempenho futuro, focados estrategicamente nas perspectivas das Finanças Corporativas – resultado financeiro sob a ótica dos acionistas, dos Clientes – nossos produtos e serviços sob a ótica deles, dos Processos Internos – concentrar esforços nos processos que atendam aos acionistas e clientes e Aprendizado e Crescimento – a capacidade de mudar e melhorar continuamente. A definição e integração dos objetivos e das iniciativas dessas quatro perspectivas constituem os pilares do sistema BSC, que devem ser conectados ao pensamento estratégico da organização.



5.1.1 Perspectiva Financeira

Avalia a lucratividade da estratégia. Permite medir e avaliar resultados que o negócio proporciona e necessita para seu crescimento e desenvolvimento, assim como para satisfação dos seus acionistas. Entre os indicadores financeiros que podem ser considerados, constam retorno sobre o investimento, o valor econômico agregado, a lucratividade, o aumento de receitas, redução de custos e outros objetivos de cunho financeiro que estejam alinhados com a estratégia.

5.1.2 Perspectiva do Cliente

Identifica os segmentos de mercado visados e as medidas do êxito da empresa nesse segmento. Identificar os fatores que são importantes na concepção dos clientes é uma exigência do BSC, e a preocupação desses em geral situa-se em torno de quatro categorias: tempo, qualidade, desempenho e serviço. Em termos de indicadores considerados como essências nessa perspectiva, constam as participações de mercado, aquisição de clientes, retenção de clientes, a lucratividade dos clientes e o nível de satisfação dos consumidores.

5.1.3 Perspectiva dos Processos Internos

É elaborada após as perspectivas financeira e dos clientes, pois essas fornecem as diretrizes para seus objetivos. Os processos internos são as diversas atividades empreendidas dentro da organização que possibilitam realizar desde a identificação das necessidades até a satisfação dos clientes. Abrange os processos de inovação (criação de produtos e serviços), operacional (produção e comercialização) e de serviços pós-venda (suporte ao consumidor após as vendas). A melhoria dos processos internos no presente é um indicador-chave do sucesso financeiro no futuro.

5.1.4 Perspectiva Aprendizado e Crescimento

Oferece a base para a obtenção dos objetivos das outras perspectivas. Com ela, identifica-se a infra-estrutura necessária para propiciar o crescimento e melhorias a longo prazo, as quais provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais. Identifica também as capacidades de que a empresa deve dispor para conseguir processos internos capazes de criar valor para clientes e acionistas. Como indicadores importantes podem ser considerados: nível de satisfação dos funcionários, rotatividades dos funcionários, lucratividade por funcionário, capacitação e treinamento dos funcionários e participação dos funcionários com sugestões para redução de custos ou aumento de receitas. Essas perspectivas devem ser ligadas entre si, em relações de causa e efeito que “contam a história” da estratégia da empresa, conforme demonstrado na figura 3.

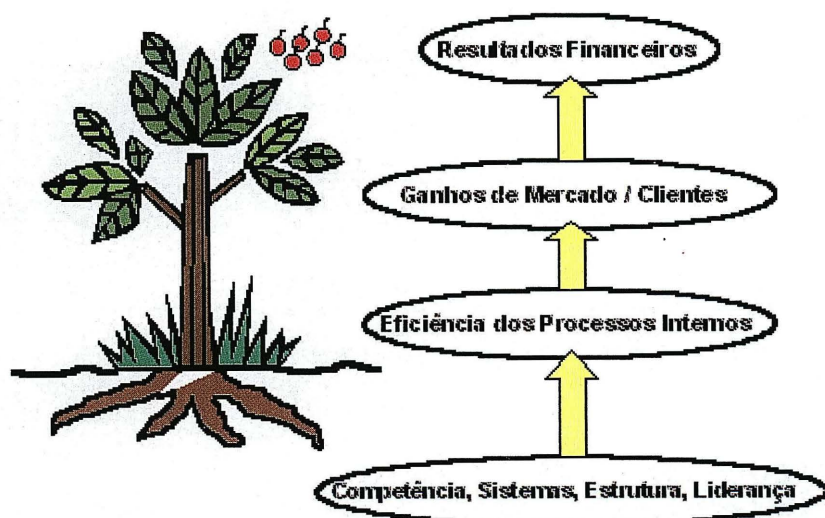


Figura 3 – Relações de Causa e Efeito entre as Perspectivas do BSC

Fonte: Lopes 2002.

O BSC é um conceito de gestão de negócio que correlaciona informações financeiras e não-financeiras num quadro de análise e medição de desempenho, facilitando a elaboração e comunicação de estratégias de negócio. Os aspectos não-financeiros são chamados de indicadores de tendência, ou seja, são informações sobre os processos internos, os clientes externos, o desenvolvimento das pessoas e o crescimento da organização.

5.2 Balanced Scorecard como sistema de gestão estratégica

As empresas que utilizam o BSC como pedra angular de um novo sistema de gerenciamento estratégico têm duas tarefas: primeiro precisam elaborar o scorecard e, depois, utilizar o scorecard.

O BSC introduz quatro novos processos que ajudam as empresas a conectar os objetivos de longo prazo às ações de curto prazo. identifiados como vetores críticos por Kaplan e Norton (2000), eles são demonstrados na figura 4.

OS VETORES CRÍTICOS DO BALANCED SCORECARD

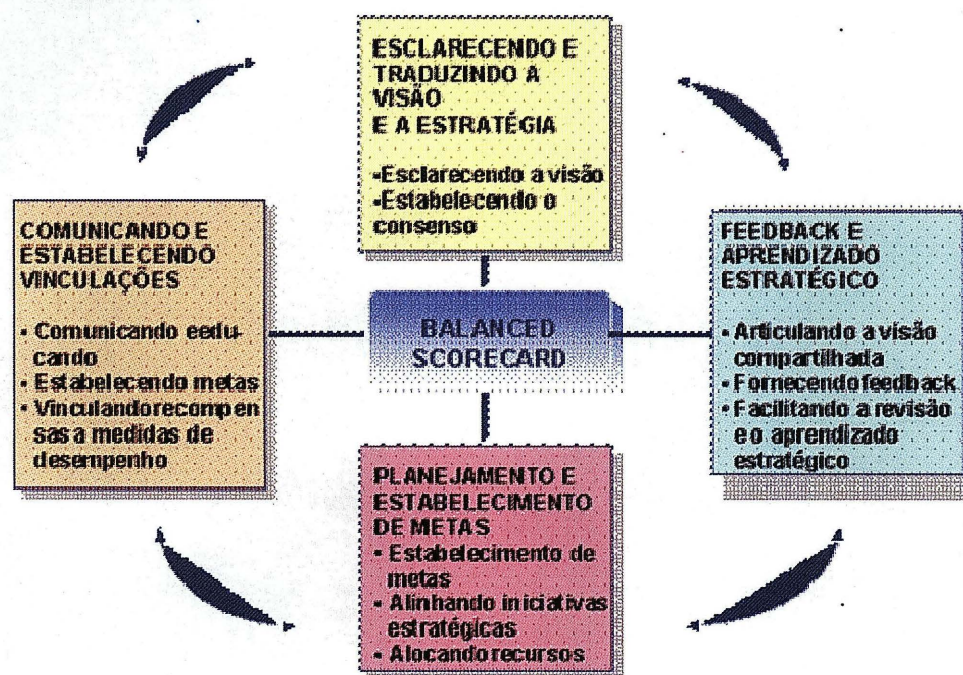


Figura 4 – Os vetores críticos do Balanced Scorecard

Fonte : Kaplan e Norton.(2000).

Os processos e suas principais funções podem ser assim sintetizados:

- tradução da visão – ajuda os gerentes a desenvolver o consenso em torno da estratégia da empresa, expressando-a em termos que orientam a ação no nível local;
- comunicação e conexão – permite que os gerentes comuniquem a estratégia para cima e para baixo na organização e a conectem às metas das unidades e dos indivíduos;
- planejamento de negócios – permite que a empresa integre o plano de negócios e o plano financeiro;
- feedback e aprendizado – proporciona à empresa a capacidade de aprendizado estratégico, que consiste em reunir feedback, testar as

hipóteses em que se baseou a estratégia e efetuar os ajustamentos necessários.

Com o BSC no centro do sistema gerencial, a empresa é capaz de monitorar os resultados de curto prazo sob as perspectivas e avaliar a estratégia à luz do desempenho recente. Assim o BSC cria condições para que as empresas modifiquem a estratégia em função do aprendizado em tempo real.

5.3 O Balanced Scorecard e a sociedade do conhecimento

O recurso fundamental de uma economia baseada no conhecimento é a capacidade que tem toda organização para gerar novo conhecimento. O principal ativo de uma sociedade baseada no conhecimento é o conjunto de pessoas que trabalham nela, seu capital intelectual ou o conhecimento e a experiência que possuem, assim como sua capacidade para compartilhar seus conhecimentos.

A gestão do conhecimento dá uma enorme importância aos ativos intangíveis e o modo de medi-los e gerenciar. Neste sentido, Tejedor (2003) diz que a gestão do conhecimento é uma filosofia que sustenta o BSC. Quando falamos de estratégia e de gestão, passamos de meios a objetivos ou finalidades, pois entramos no terreno dos resultados ou das conseqüências de ocupação ou trabalho de todos os colaboradores da organização.

As possibilidades são imensas e de grande transcendência para a gestão das empresas e das organizações de todo tipo num futuro, já que é realidade para muitos que o BSC atua na filosofia que sustenta a sociedade do conhecimento, das tecnologias da informação e das comunicações em um novo conceito de estratégia que se tem criado neste ambiente, ao considerar como vital o papel dos ativos intangíveis no processo de criação de valores.

A filosofia primária deste modelo de gestão se baseia em que só se pode gerenciar o que se pode medir e que o determinante do valor das empresas ou organizações está cada vez mais centrado nos ativos intangíveis que nos tangíveis. O outro princípio é que a medida de atuação baseada nos dados contábeis e financeiros não é suficiente, já que os aspectos financeiros a curto prazo não garantem o êxito futuro.

Atualmente, na sociedade da informação, tanto o capital intelectual como outros fatores de natureza intangível tem incluso mais valor que, por exemplo, o próprio imobilizado, razão suficiente para defender que é preciso dispor de ferramentas que permitam de alguma maneira valorizá-los.

O BSC é um modelo de gestão empresarial que atualmente vem criando prestígio nos meios empresariais preocupados com a gestão dos ativos intangíveis; é uma ferramenta de gestão com indicadores baseados em estratégias.

6. ESTRUTURA FUNCIONAL DA ÁREA

A função de apoio gerencial, própria da Controladoria, sempre será desempenhada, independentemente da forma organizacional, para funcionamento da Unidade de Controladoria.

No entanto, é possível conceber uma estrutura organizacional em que o setor de controladoria desempenha funções de linha, ou executivas. A controladoria não se pode furtar, também, as suas funções de execução das tarefas regulamentares. Assim além das funções gerencias, deve assumir as funções regulatórias, normalmente vinculadas aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal.

Para Padoveze (2002, p. 125) a estruturação da controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessários à gestão. Assim, podemos, primariamente, estruturar a controladoria em duas grandes áreas: a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle.

A área contábil e fiscal será responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários etc. A área de planejamento e controle incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos e contabilidade por responsabilidade. Utiliza-se pesadamente dos sistemas de informações de apoio às operações, e é o setor que possibilita ao controller sua efetiva participação no processo de planejamento estratégico.

6.1 Missão da área

A missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global. A controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

O objeto da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.

O objetivo maior da Controladoria é a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados. Dado este maior temos que os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão e seu objetivo maior estabelecidos, são:

- Promoção da eficácia organizacional
- Viabilização da gestão econômica
- Promoção da integração das áreas de responsabilidade

6.2 Função da área

Uma revisão da literatura e da prática empresarial, ao longo dos anos, tem indicado que as responsabilidades e as atividades básicas podem ser caracterizadas da seguinte forma:

- Planejamento: estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e longo prazo, que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação.
- Controle: desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação aos outros gestores no desempenho de suas funções, assegurando que o resultado real das atividades esteja em conformidade com os padrões estabelecidos.
- Informação: preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão, avaliar, os dados, tendo como referencia os objetivos das unidades e da companhia; preparar as informações para uso externo para que atendam as exigências do governo, ao interesses dos acionistas, das instituições financeiras, dos clientes e do público em geral.

- **Motivação:** referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.

- **Coordenação:** visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.

- **Avaliação:** com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.

- **Acompanhamento:** relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

- **Contabilidade:** delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, inclusive em todas as divisões, mantendo registros de todas as transações financeiras nos livros contábeis de acordo com os princípios de contabilidade e com finalidades de controle interno. Preparar as demonstrações financeiras externas de acordo com as exigências do governo.

- **Outras funções:** administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial, como impostos federais, estaduais e municipais, envolvendo-se ate mesmo com negociações com as autoridades fiscais, quando necessário. Manter relacionamento adequado com os auditores internos e externos; estabelecer planos de seguro; desenvolver e manter sistemas e procedimentos de registro; supervisionar a tesouraria; instituir programas de financiamento; e muitas outras atividades.

Obviamente, como as circunstancias variam, existem muitas diferenciações nessas funções básicas descritas anteriormente; entretanto, e necessário que se estabeleça, considerando que a informação ao lado dos Recursos Humanos pode ser vista como fator diferencial no resultado da empresa, que o controller tem como base direcionadora de suas funções a busca da eficácia organizacional.

6.2.1 Requisitos necessários ao desempenho da função

Para que o Controller possa desempenhar a função da Controladoria o mesmo deve possuir as seguintes qualificações:

- Entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;
- Conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;
- Entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- Entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- Habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem a base para a ação;
- Habilidade de expressar idéias claras por escrito, isto é, na linguagem adequada;
- Conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas;
- Habilidades para gerir pessoas, envolvendo-as no processo;
- Habilidades para acompanhar as mudanças do mercado, além daquelas necessárias ao desenvolvimento;
- Ter iniciativa, visão de futuro, capacidade de se comunicar, liderança, imparcialidade e ética.

6.2.2 Planejamento de atividades para área

O planejamento é a tentativa de prever as ocorrências futuras e estar preparado para agir de forma a evitar surpresas desagradáveis no funcionamento e na gestão do empreendimento.

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações da empresa. Ele pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

Embora qualquer empreendimento ofereça riscos, é possível prevenir-se contra eles através de algumas ferramentas operacionais que podem dirimir os riscos e auxiliar o administrador na tomada de decisões.

O Planejamento não está ligado a uma série de regras que devem ser seguidas para que após alguns dias se obtenha o planejado. Ele deve ser estruturado com base nas características da empresa que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico.

Nesse aspecto, o processo de planejamento conduz a um conjunto de metas e planos que são adequados e viáveis dentro de um conjunto de circunstâncias previstas. Assim, o planejamento deve estar vinculado ao cenário onde a empresa atuará no futuro.

O planejamento sozinho não alcança os objetivos da empresa. Se o planejamento realizado não for executado, acompanhado, controlado e o mais importante, corrigido se necessário, de nada adiantará realizar o planejamento.

Nós podemos dividir esse planejamento em duas etapas. A primeira, em planejamento estratégico, e a segunda, em planejamento operacional.

6.3 Controles das atividades

A principal função do controller é comparar os resultados atingidos com o planejado, para verificar se o plano traçado está atendendo as necessidades da empresa e se cada área está atingindo o objetivo proposto,

Ao avaliar esses resultados, os gestores podem tomar decisões mais adequadas, caso observem alguma falha no processo eles podem corrigir o plano original para obter melhores resultados no futuro. Todos os gestores desde a cúpula até os escalões mais inferiores que tem como sua competência a execução dos planos estabelecidos são essenciais para seu desenvolvimento e cumprimento.

A função administrativa do controller envolve a mensuração e a correção do desempenho de atividades de subordinados, para assegurar que os objetivos da organização e os planos formulados para alcançá-los estejam sendo cumpridos em todos os níveis hierárquicos da organização.

Assim o controller define o rumo da empresa, garante sua continuidade e cumprimento de sua missão.

6.3.1 Elementos Necessários ao Controle

Para que ocorra o controle, a empresa tem elementos que interagem de forma contínua:

- Gestor: que é o tomador das decisões para alcançar os objetivos planejados; Controladoria: é responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação econômica da empresa;
- O sistema de informações: fornece informações necessárias ao processo de tomada de decisões para que ocorram as devidas correções, através dos relatórios que mostram os desempenhos alcançados com o planejado.
- O manual de organização: é o instrumento que mostra detalhadamente como funciona a organização como um todo, através de organograma, missão, descrição de funções desempenhadas em cada área.

Os critérios de avaliação dos gestores: é o meio que decide como os gestores são avaliados, podem ser financeiramente com a aplicação de um centro de custo, onde se compara como alcançou o lucro planejado, através das receitas obtidas e o custo para gerar o resultado. Outra forma é o centro de investimento onde é avaliado pela maneira com que atingiu o retorno sobre o investimento para ele planejado.

6.3.2 Requisitos para o Controle

Informações que são necessárias aplicar para que haja um controle de forma globalizada:

- Deve haver controle de atividades;
- O controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa como um todo;
- Devem ser atribuídas as áreas custos e receitas sobre as quais elas tenham efetivo controle;
- Nas definições de funções devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e a eliminar "áreas cinzentas";
- Deve haver uma preocupação com a identificação e avaliação das impactações das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação, alterações/ajustes de planos, volume, eficiência).

Os objetivos da empresa devem atingir os resultados com os recursos que ela tem disponível, todos os gestores devem saber claramente os limites da sua atuação para que não ocorra de dois gestores serem responsável pela mesma atividade e evitar as áreas cinzentas, que é quando não tem um responsável.

Todas as informações devem ser úteis e confiáveis, o acesso deve ser de forma rápida e clara para que os gestores possam tomar em tempo abiu as decisões para garantir o controle eficaz.

6.3.3 Estágios do Controle

- Controle preventivo: obtém através de atividades de controle e avaliação efetuadas antes da ocorrência do evento ou fato a ser controlado, para evitar atos indesejáveis durante o seu desempenho. O modelo de gestão, o plano estratégico e os planos operacionais, principalmente os planos orçamentários, funcionam como instrumento do controle preventivo, estimulando psicologicamente e motivando os indivíduos a trabalharem eficazmente para atingir os objetivos estabelecidos.

- Controle detectivo: são atividades de controle e avaliação que verificam se o desempenho utilizado está alcançando os objetivos estabelecidos, estas ocorrem ao mesmo tempo do evento ou fato que será controlado.

- Controle corretivo: também são atividades de controle e avaliação, mas são aplicados após a ocorrência do evento ou fato a ser controlado, neste caso não é possível corrigir o desempenho realizado para obter o resultado, mas possibilita ações futuras.

6.3.5 Processo de Controle

O processo de controle abrange as seguintes atividades:

- Estabelecimento de objetivos, metas e padrões que se refletem em procedimentos, normas de conduta, ética profissional e normas de trabalho, devendo estar sempre relacionados com a perfeita compreensão dos resultados desejados. Os padrões devem ser expressos em alguma unidade de tempo, dinheiro, unidade física ou por meio de índices. As metas e os padrões devem ser introduzidos no sistema de informações.

- Observação do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos, selecionando-se o que medir e como medir, com intuito de alimentar o sistema de informações com os dados referentes às atividades realizadas.

- Comparação do desempenho real com o esperado, desde que haja limites determinados dentro dos quais essa variação pode ser aceita como normal ou excepcional e emissão de relatórios de desempenho pelo sistema de informações, contendo metas e os padrões estabelecidos, os dados sobre as atividades realizadas e as respectivas variações entre planejado, o padrão de execução e o realizado.

- Comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes. A ação subsequente escolhida poderá ter efeitos curto e a longo prazos. A eficácia das ações depende dos requisitos que devem ser preenchidos pelos relatórios enquanto instrumentos de comunicação.

- A ação corretiva correspondente às medidas ou providências adotadas para eliminar os desvios significativos detectados nos relatórios de desempenho. Esta atividade tem um papel fundamental, pois sem ela o controle torna-se um exercício sem substância. A ação corretiva pode levar à alteração dos padrões ou mesmo das metas de resultados estabelecidos para um determinado período.

- Acompanhamento da ação corretiva, pois um bom sistema de controle permite localizar possíveis dificuldades ou mostrar tendências significativas para o futuro. Essas informações alimentarão o processo de planejamento do próximo ciclo decisório, configurando o conceito de controle como um processo circular.

6.3.6 Limitação do Controle

Os seguintes fatores podem comprometer a eficácia do controle:

- A falta de complemento do sistema: o sistema de controle é desenvolvido parcialmente, isto é, falta o desenvolvimento de alguns elementos, impedindo as ações corretivas, pois o relatório não tem todas as informações necessárias para identificar onde está ocorrendo o problema.

- Discrepância de tempo: a informação chega para os gestores em atraso, com isso torna-se impossível a correção de alguma distorção no seu desempenho, esta poderá ser feita somente em processos futuros.

- Distorções em comunicação: ocorre quando a realimentação do processo de controle por meio da utilização de terceiros como canal de comunicações pode não ser eficaz se o indivíduo que representa o canal constituir-se no problema. Isso ocorre se um subordinado sentir-se prejudicado pelo seu supervisor, mas para explicar a situação ao superior do seu supervisor precisa de autorização deste.

- Detalhamento do sistema: o dimensionamento do sistema de controle deve levar em conta sua probabilidade de sucesso. A extensão desnecessária de qualquer sistema, com a introdução de mais detalhes ou passos, pode aumentar a possibilidade do sistema desenvolver problemas

e funcionar impropriamente. Certos sistemas de controle, contudo, podem tornar-se tão simplificados que se ajustem somente a condições bastante especiais, por exemplo, quando o padrão de especificação de um produto é alterado, sem gerar as correspondentes mudanças na comparação e na tomada de decisões para ações corretivas. Essa situação pode gerar um aumento significativo na quantidade produzida fora novas especificações.

É muito importante que o controle seja aplicado de forma eficiente, pois ele é um instrumento indispensável para o desenvolvimento da organização, é através dele que se monitora os procedimentos adotados para alcançar seus objetivos, tornando-se assim um meio preventivo, onde pode detectar falhas no processo podendo tomar ações corretivas antes que esta ocorra ou previna de repetir no futuro.

7. CONCLUSÃO

A proposta de controladoria técnico-operacional, em nossa concepção, não é meramente contábil-financeira, mas essencialmente de controle dos processos que possam racionalizar a prestação da assistência, reduzindo custos e melhorando a performance gerencial dos processos operativos. Ou seja, a nossa proposta de controladoria é técnica no sentido amplo de controle do processamento e diretamente envolvida na execução dos trabalhos de prestação de serviços. Na realidade é um modelo de Assistência Gerenciada integrada com a gestão de controles contábeis e financeiros

A área financeira, incluindo tesouraria, faturamento, custos e contabilidade, com a implantação da controladoria passam a ser geridas sob essa perspectiva de controle de gestão contábil-financeira que integra também a perspectiva de gestão de processos operacionais da área assistencial, tornando um modelo holístico de gestão na organização de saúde.

A controladoria hospitalar dentro dessa concepção ampla e integral das ações assistenciais e de gestão contábil e financeira, é instrumento essencial para implementação do Balanced ScoreCard - BSC, que trabalha como núcleo de informações para consecução de todas as perspectivas, integrando gestão do conhecimento e aprendizado, com gestão de processos, gestão de clientes e gestão financeira que convergem nos resultados mensurados através de indicadores e que leva ao cumprimento da missão da organização de saúde, por meio de uma visão estratégica que conduz diretamente à consecução da perspectiva social da organização.

O controller deve estar ciente de que todos os aspectos que afetam a posição presente ou futuro da organização tanto nos desgastes como nas conquistas organizacionais. Para tal, o controlador deve atuar de forma transparente, ser justo, honesto, idôneo e verdadeiro no fornecimento de informações para os diferentes tipos de usuários. Dizer a verdade de forma categórica contribui para a reputação a qual é um investimento e a integridade traz benefícios que superam custos em curto prazo. Aqueles que enxergam o

futuro têm menos problemas em comportar-se de maneira ética. Tais profissionais superam os dilemas éticos vinculados às informações distorcidas e são capazes de dizer a verdade e se beneficiam com isso.

Este aspecto demonstra o quanto se apresenta de forma abrangente o serviço de controladoria de uma organização hospitalar e conseqüentemente com todas as discussões apresentadas no decorrer desta pesquisa percebe-se que estas são possíveis de serem desenvolvidas em qualquer organização desde que o controller tenha preparo e perfil para desempenhar as funções que lhe são atribuídas. O controller pode ser considerado o staff dos gestores, e a esses compete coordenar as estratégias com tecnologia, agilidade, qualidade e desempenho para que os objetivos e a filosofia organizacional sejam alcançados com eficácia. Nesse sentido, a controladoria pode exercer um papel de destaque nas organizações hospitalares, pois objetivam apresentar os tópicos fundamentais do processo de gestão na busca da missão organizacional.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

RIBEIRO, José Francisco Filho. Controladoria Hospitalar. São Paulo: ed. Atlas. 2005

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, P. César. Controladoria: teoria e prática. 7. ed. São Paulo; Atlas, 1999.

FURASTÉ, Pedro Augusto. Normas Técnicas para o Trabalho Científico. 13ª ed. Porto Alegre: [s.ed.], 2004.

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

MENDES, Ivantidio Guimarães. Controladoria Estratégica: Sistemas de Controles Evoluem e Ganham Valor Estratégico nas Organizações. Revista FAE BUSINESS, n.4, p. 51-54, dez. 2002.

MOSSIMANN, Clara Pellegrino; FISCH, Silvio. Controladoria: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. Introdução a controladoria. São Paulo: Atlas, 1993.

MABRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. Revista do CRCPR, CRCPR: Curitiba, v. 27, n. 133, 2º quadrimestre, 2002.

KAPLAN, R. S. e NORTON, D. P. Utilizando o balanced scorecard como sistema gerencial estratégico. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KRAEMER, M. E. P. O balanced scorecard e seu impacto na contabilidade gerencial. Contabilidade Vista & Revista. Minas Gerais, n. 3, p.53-70, dez.2002.

LOPES, F. G. Balanced Scorecard e ISO 9001:2000.
<http://www.keyassociados.com.br>. Acesso em 19.06.2003.