

# PRÁTICAS DE CONTROLE GERENCIAL EM HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS FEDERAIS

## MANAGEMENT CONTROL PRACTICES IN FEDERAL TEACHING HOSPITALS

**Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo**

Universidade Federal do Paraná (UFPR), Curitiba (PR), Brasil

Data de recebimento: 31-10-2013

Data de aceite: 14-05-2015

**Henrique Portulhak**

Universidade Federal do Paraná (UFPR), Curitiba (PR), Brasil

**Daiana Bragueto Martins**

Universidade de São Paulo (USP), São Paulo (SP), Brasil

### RESUMO

Este estudo buscou investigar as práticas de controle gerencial utilizadas pelos hospitais universitários federais do Brasil, averiguando o porte como um fator explicativo do grau de adoção de tais práticas. Foi enviado um questionário a 45 hospitais ativos, construído com base nos estágios de desenvolvimento do controle gerencial apresentados pelo IFA. Empregou-se a técnica Analytic Hierarchy Process para análise dos dados, baseando-se nos escores atribuídos por Frezatti (2006; 2007) aos artefatos de controle gerencial. Nos 13 hospitais analisados verificou-se baixa aderência aos artefatos, sendo que dois informaram não utilizar qualquer ferramenta. Notou-se que as práticas mais utilizadas pelos hospitais respondentes estão relacionadas a elementos formais de planejamento estratégico e realização de análises segmentadas de receitas, custos e despesas, centros de custos e grupos de serviço. O desenvolvimento do controle gerencial foi mais avançado em dois hospitais de grande porte. Tal diagnóstico pretende despertar nos gestores públicos a percepção sobre os benefícios que tais práticas podem gerar para essas organizações, além de estimular a realização de pesquisas acadêmicas nesse tema, visto a necessidade de desenvolvimento administrativo nessas instituições.

**Palavras-chave:** Controle gerencial; artefatos de contabilidade gerencial; hospitais universitários federais.

### ABSTRACT

This research aimed to investigate the management control practices used by federal teaching hospitals in Brazil, considering the size as an explanatory factor of the degree of adoption on such practices. Questionnaire sent to 45 hospitals was based on IFA management control degrees. Analytic Hierarchy Process technique for data analysis was applied based on the Frezatti (2006, 2007) scores to artifacts of managerial control artifacts. In thirteen hospitals analyzed, there was little adherence to these artifacts, and two reported not to use any tool. It was noted that the most used practices by analyzed hospitals are related to formal elements of strategic planning and segmented analyzes of revenues, costs and expenses, cost centers and service groups. Managerial control development was more advanced in two large hospitals. Such diagnostic want to call the attention of public managers about the benefits that such practices can generate for these organizations, and encourage further academic research on this topic, considering the need for administrative development in these institutions.

**Keywords:** Management control; management accounting artifacts; teaching hospitals.

#### Endereço dos autores:

**Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo**  
marciabortolucci@ufpr.br

**Henrique Portulhak**  
henrique.portulhak@hc.ufpr.br

**Daiana Bragueto Martins**  
daianabragueto@gmail.com

## 1. INTRODUÇÃO

As instituições hospitalares públicas, bem como as sem fins lucrativos, possuem papel importante na sociedade como provedoras de serviços, sendo que, diferentemente das entidades com fins lucrativos, possuem como objetivo principal o cumprimento de sua missão social, fator este que deve refletir no *design* de seus sistemas de controle gerencial e em seus artefatos (MOORE, 2003; GRIGOROUDIS; ORFANOUDAKI; ZOPOUNIDIS, 2012).

As peculiaridades de um determinado contexto social demandam adaptações nos sistemas de controle (GOMES, 1997). As entidades hospitalares são instituições altamente complexas, formadas por diversos departamentos de alta especificidade e qualificação, com características severamente distintas que necessitam ser integradas para fornecer o tratamento mais adequado a seus usuários.

Além destas características internas, deve-se levar em consideração o aumento dos custos devido à incorporação de novas tecnologias, à ampliação da expectativa de vida da população e às crescentes pressões exercidas por fornecedores de medicamentos e equipamentos, dentre outros fatores (ROTTA, 2004). Tal complexidade acarreta dificuldades na gestão e desafios na adoção de artefatos contábeis gerenciais em entidades hospitalares comparativamente maiores do que as enfrentadas em outros tipos de empreendimento (ABERNETHY et al., 2007; LEMOS; ROCHA, 2011).

As particularidades existentes na operação de instituições hospitalares são agravadas quando estas englobam atividades ligadas ao ensino, pesquisa e extensão, como é o caso dos hospitais universitários. Tipicamente, os hospitais de ensino incorporam, além destas atividades, a incumbência de serem referências em tecnologia “de ponta”, concomitantemente com as exigências governamentais e da sociedade para a racionalização de custos e despesas, além da necessidade de realizarem prestação de contas junto aos órgãos de

controle em virtude da existência de convênios firmados com outros entes governamentais, como governos estaduais (BONACIM; ARAUJO, 2010).

Considerando o ambiente e as características de um hospital universitário, depreende-se que a composição de práticas de controle gerencial destas instituições deva estar à altura da complexidade enfrentada, para que seja possível o atendimento de sua missão social. Desta forma, pode-se atender às expectativas de todos os seus *stakeholders*, sejam estes o governo, profissionais e estudantes da área médica, entes conveniados e a própria população. Portanto, o ponto de partida desta investigação é: *quais práticas de controle gerencial são utilizadas pelos hospitais universitários federais no Brasil?*

Neste sentido, o objetivo deste trabalho é investigar as práticas de controle gerencial que são atualmente empregadas pelos hospitais universitários federais (HUFs) do país, de modo a verificar se são utilizadas práticas de excelência nestas instituições que possam servir como modelo para os hospitais públicos de ensino, visando à eficiência, eficácia e efetividade das ações de todo o sistema brasileiro de assistência à saúde. Além disso, espera-se analisar características que possam explicar o grau de adoção de práticas de controle gerencial por estas instituições, especificamente quanto ao porte, pressupondo-se que hospital de maior porte possui maior aderência aos artefatos de controle gerencial.

A importância de estudos que tratem sobre a aplicação de instrumentos gerenciais em entidades públicas de assistência da saúde é expressa por Bonacim e Araujo (2010), ao afirmarem que os desafios enfrentados por estas instituições por causa de avanços tecnológicos e escassez de recursos financeiros disponibilizados pelo Estado resultam em uma crescente demanda de gestão profissional, e a ausência da aplicação de instrumentos gerenciais adequados podem comprometer sua manutenção e sobrevivência.

Ressalta-se ainda a importância de pesquisas sobre práticas de controle gerencial nos hospitais universitários federais em virtude do papel relevante exercido por estas entidades no Sistema Único de Saúde (SUS), especialmente na realização de procedimentos de média e alta complexidade e na formação de profissionais da área da assistência à saúde (EBSERH, 2013a). Nota-se que o SUS tem sido alvo de preocupação da população brasileira quanto a seu desempenho insatisfatório no cumprimento do papel constitucional de garantia de universalização de assistência à saúde de qualidade, o que é evidenciado por meio de pesquisas de opinião e indicadores, como o Índice de Desempenho do Sistema Único de Saúde (IDSUS) (IBOPE, 2012; NALON, 2012).

Portanto, a realização desta investigação é justificável pela importância que estas instituições possuem para a melhoria da qualidade de vida da população, tanto em relação às ações de assistência à saúde ofertadas diretamente à população quanto sobre as atividades de ensino e pesquisa desenvolvidas em um cenário de alta especificidade médica e tecnológica. A utilização de práticas de controle gerencial nos hospitais universitários federais pode constituir em importante solução para a melhoria da formação de profissionais e do atendimento à população, já que há uma crescente demanda da sociedade por serviços de melhor qualidade e a necessidade de melhor uso dos escassos recursos financeiros disponíveis para possibilitar o alcance de sua missão social.

O presente trabalho possui a seguinte estrutura: na primeira seção consta a problematização, a questão de pesquisa, os objetivos e a justificativa; na seção seguinte enuncia a base teórica desta investigação; na sequência apresenta-se o *design* metodológico da pesquisa, seguido da análise dos dados obtidos e, finalmente, as considerações finais com a apresentação das principais implicações, limitações e oportunidades para pesquisas futuras.

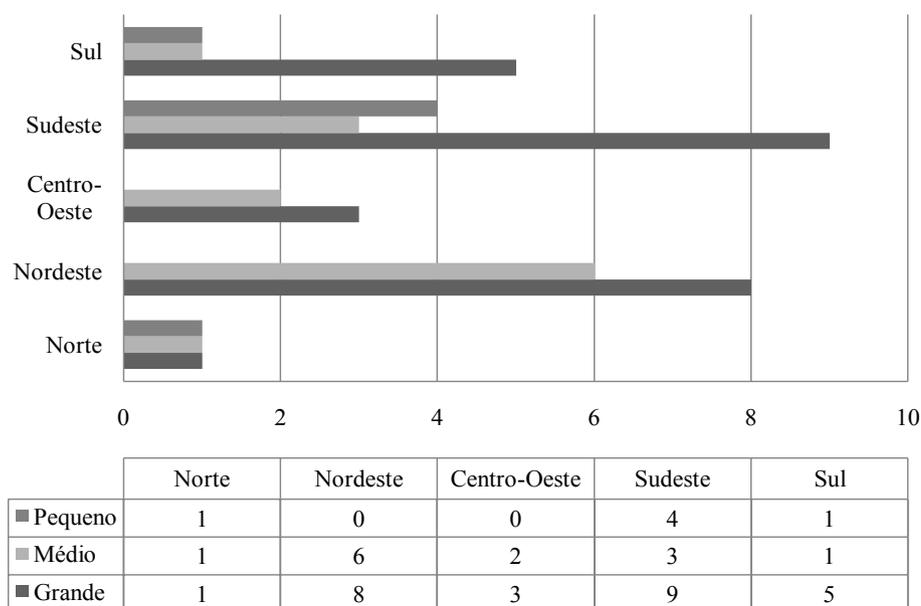
## 2. PLATAFORMA TEÓRICO-EMPÍRICA

As entidades hospitalares são consideradas como os principais estabelecimentos na assistência à saúde para a sociedade moderna, voltado a buscar soluções médicas para os indivíduos e para toda a comunidade à qual pertence. Elas incorporam conhecimentos, aptidões e tecnologias da área clínica, fornecendo serviços altamente especializados com a finalidade de assistência, ensino e pesquisa, o que leva a uma situação de grande dispersão hierárquica (RUTHES; CUNHA, 2007).

De acordo com a Federação Brasileira de Hospitais (FBH), o Brasil conta com o total de 6.690 hospitais, sendo que 68% destes estão inseridos na rede privada (com ou sem fins lucrativos) e 32% pertencem ao Estado, assim apenas 57 hospitais de um total de 2.142 instituições públicas são subordinados ao governo federal. A maioria destas instituições – 46 hospitais – são hospitais de ensino, que respondem por 47% do total de hospitais universitários do país (FBH, 2012).

Para o Conselho Federal de Medicina (CFM, 2013), “os hospitais universitários são centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde”. Segundo tal órgão, a prestação de assistência à saúde à população por meio destas entidades permite o aprimoramento do atendimento e a elaboração de protocolos técnicos para as mais diversas patologias. Hoje o país possui 45 hospitais universitários federais ativos, já que o Hospital Universitário da Universidade Federal do Piauí está atualmente em situação de provimento de vagas para início das atividades assistenciais e de ensino (EBSERH, 2013b), dispondo de 9.355 leitos em novembro de 2012 (CNES, 2012) e distribuídos nas cinco regiões geográficas brasileiras como demonstrado por meio do Gráfico 1.

A distribuição representada pelo Gráfico 1 ainda considera o porte dos hospitais que, de acordo com o Ministério da Saúde (2007), podem ser



**Gráfico 1** – Hospitais universitários federais ativos

Fonte: Adaptado de CNES, 2012 e MEC, 2012

divididos em hospitais de pequeno (até 49 leitos), médio (de 50 as 149 leitos) e grande porte (acima de 150 leitos).

Os hospitais universitários federais possuem como um dos principais fatores em comum a questão das fontes de financiamento e gerenciamento. Vinculadas ao governo federal, estas instituições são financiadas e gerenciadas pelo Ministério da Educação (MEC) e pelo Ministério da Saúde, estando ligadas a Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), com as quais ocorre uma grande afinidade já que os cargos de direção são preenchidos conforme indicações realizadas por estas instituições (MARINHO; FAÇANHA, 2001). Atualmente, os 46 hospitais universitários federais existentes estão vinculados a 31 IFES (MEC, 2012).

Para Ruthes e Cunha (2007), diante da necessidade de coordenação das atividades das organizações hospitalares para o alcance de sua missão social, os sistemas administrativos devem estar em constante evolução para que sejam capazes de atender a tais necessidades. Com isto, “a efetividade, eficiência e eficácia do hospital, somente serão

alcançadas com o emprego de tecnologia organizacional, com recursos e instrumentos da administração moderna, renovadora e inovadora [...]” (p. 95).

Souza et al. (2009) consideram que sistemas de controle gerencial são ferramentas adequadas para auxiliar as instituições hospitalares, que forneçam ao menos informações sobre o alcance de resultados, custos e preços dos serviços, além de demais informações gerenciais que possam fomentar adequadamente o processo de tomada de decisão.

Com base principalmente no International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1) (IFA, 1998), Frezatti (2005; 2006; 2007) apresenta os estágios de desenvolvimento do controle gerencial de entidades subsidiadas na presença ou não de determinados artefatos, conforme a sequência apresentada a seguir.

O estágio 1, que trata da existência de um sistema estruturado e formalizado de custeio, relaciona-se aos artefatos custo-padrão e métodos de custeio, sendo neste último inclusos o custeio por absorção, variável ou direto e Activity Based Costing (ABC). Eldenburg e Krishnan (2007)

afirmam que preocupações acerca dos altos custos relacionados aos procedimentos hospitalares impulsionaram os interesses de pesquisadores e agentes públicos sobre o comportamento dos custos hospitalares, com vistas a encontrar soluções para o controle destes custos sem comprometer a qualidade assistencial. As pesquisas relacionadas a sistemas de custeio em hospitais abordam os diversos artefatos elencados, como método ABC (RAIMUNDINI *et al.*, 2006), custeio por absorção (RAUPP; CRISPIM; ALMEIDA, 2007), custeio variável (FERREIRA, 2005) e o custeio-meta (BASTOS; ALMEIDA, 2006).

O estágio 2, para Frezatti (2007), trata da existência de plano estratégico, composto essencialmente por visão, missão, objetivos de longo prazo, estratégias e planos operacionais de longo prazo, e o orçamento é composto por elementos como premissas, plano de *marketing*, receitas, custos, recursos humanos, investimentos, recursos financeiros e demonstrações financeiras projetadas. Tais artefatos são abordados em pesquisas acadêmicas voltadas a organizações hospitalares, como o planejamento estratégico por Rizzatti, Pereira e Amaral (2012) e o orçamento por Alves Junior (2009).

Para Frezatti (2007), o estágio 3 compreende a existência de relatórios gerenciais que permitem analisar o desempenho da entidade e de suas subdivisões, como áreas, unidades, projetos, centros de custos e centros de investimentos constituindo-se como elementos de diferenciação entre organizações análise previsto *versus* realizado da demonstração de resultados, balanço patrimonial e fluxo de caixa para as subdivisões retrocitadas. Neste sentido, Souza, Amorim e Guerra (2008) buscaram analisar os sistemas de informações gerenciais existentes em quatro organizações hospitalares, expondo as dificuldades enfrentadas por hospitais filantrópicos e não filantrópicos para a implantação e utilização de sistemas de informações.

O estágio 4 de desenvolvimento da contabilidade gerencial envolve a existência de um programa de redução de desperdícios na entidade (FREZATTI, 2007). Em organizações hospitalares, observam-se experiências com a aplicação das metodologias 5S (PERTENCE; MELLEIRO, 2010), *Lean* (CUNHA; CAMPOS; RIFARACHI, 2011) e Seis Sigma (KONING *et al.*, 2006).

Já quanto ao quinto estágio, Frezatti (2007) trata sobre a existência de sistemas de gestão de valor, como o Balanced Scorecard (BSC), Activity Based Management (ABM), Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Economic Value Added (EVA) e Market Value Added (MVA). A avaliação de desempenho por meio de indicadores hospitalares é defendida por Souza *et al.* (2009), ao afirmarem que esta prática é capaz de contribuir significativamente para o alcance da eficiência da gestão por meio da associação estratégica dos diferentes recursos disponíveis pela entidade hospitalar. Para estes autores, a análise de indicadores hospitalares fornecidos por um sistema de avaliação de desempenho é fundamental para um processo adequado de tomada de decisão pelos gestores hospitalares, especialmente para fins de planejamento e controle de gestão.

### 3. DESIGN METODOLÓGICO

A pesquisa empírica realizada é de natureza descritiva, baseada em dados primários coletados por meio de um questionário autoadministrado aplicado junto aos 45 hospitais universitários federais ativos, conforme demonstrado pelo Gráfico 1. O referido questionário foi construído com base nos elementos abordados nos estágios de desenvolvimento do controle gerencial apresentados por Frezatti (2005; 2006; 2007) conforme apresentado no referencial teórico deste trabalho e aprimorado após a realização de pré-testes. O Quadro 1 demonstra os componentes considerados no questionário elaborado.

**Quadro 1** – Elementos, variáveis e componentes da contabilidade gerencial

| Elementos                            | Estágios | Variáveis                           |
|--------------------------------------|----------|-------------------------------------|
| Sistema de Apuração de Custos        | 1        | Métodos de Custeio                  |
| Planejamento Estratégico e Orçamento | 2        | Planejamento Estratégico            |
|                                      |          | Orçamento                           |
| Relatórios Gerenciais                | 3        | Análise por tipo de indicador       |
|                                      |          | Análise por área                    |
|                                      |          | Análise por elemento de informação  |
| Programas de Redução de Desperdício  | 4        | Programas de Redução de Desperdício |
| Sistema de Gestão de Valor           | 5        | Indicadores                         |

Fonte: Adaptado de Frezatti, 2005; 2006; 2007

Para cada variável foi definido os artefatos incluídos no questionário, e para cada artefato definiu-se um escore atribuído por Frezatti (2006; 2007) por meio da técnica de Analytic Hierarchy Process (AHP), em que os níveis de importância aos artefatos em cada variável foram atribuídos em função da: (i) complexidade do artefato em termos de conceito, recurso ou conceito atual; (ii) sequência cronológica; e (iii) da perspectiva conceitual que parte do mínimo exigido para o mais evoluído (FREZATTI, 2007). Os artefatos e os escores estão apresentados nas Tabelas 1 a 8 da etapa de análise de resultados.

A pesquisa de campo ocorreu no período entre dezembro de 2012 e janeiro de 2013, quando foram realizados, com base em um protocolo padronizado, contatos telefônicos para localizar o potencial respondente – preferencialmente o *controller* ou o contador responsável pela instituição lotado no hospital e, na ausência destes, o responsável pelo setor de contabilidade ou de finanças – e apresentar esta investigação e suas contribuições para estas organizações. Com a identificação do potencial indivíduo respondente pelo hospital universitário federal, o *link* para acesso do questionário elaborado na plataforma Google Docs® foi enviado via correio eletrônico.

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Ao término da realização do trabalho de campo, foram consideradas respostas fornecidas por 13 hospitais universitários federais, localizados nas cinco regiões geográficas brasileiras. Assim, apesar da proporção de respostas obtidas em face da população de instituições ativas, uma amostra de 28,9% se constitui como não aleatória e as conclusões dessa pesquisa são aplicáveis exclusivamente aos hospitais universitários federais desta amostra. Quanto ao porte 15% é composto por entidades de pequeno porte, 31% de instituições enquadradas como hospitais de médio porte e 54% como organizações de grande porte.

O perfil dos colaboradores respondentes é caracterizado por quatro contadores, três administradores, um economista, dois técnicos de contabilidade e três assistentes administrativos. Com relação ao nível de escolaridade 15,4% dos respondentes informaram possuir o título de mestre, 61,5% são especialistas e 23,1% possuem a graduação como mais alta titulação – 2/3 destes últimos alocados em hospitais de pequeno porte. Desta forma, destaca-se que todos os respondentes possuem conhecimentos sobre gestão empresarial, o que atribui maior credibilidade às respostas obtidas.

As tabelas a seguir com os resultados na coluna da esquerda apresentam o percentual de aderência dos hospitais universitários, calculado dividindo o número de hospitais que aderem por porte pelo número total de hospitais classificados em cada categoria e na coluna da direita os pontos obtidos com a multiplicação do percentual obtido pelo escore atribuído pelo método AHP. Quanto maior o percentual obtido em cada componente e quanto maior o escore, maior é a aderência dos artefatos teóricos de controle gerencial pelos hospitais universitários federais.

No tocante ao sistema de apuração de custos (Tabela 1), verificou-se que três hospitais universitários federais utilizam métodos de custeio e todos são de grande porte, sendo que o método mais

utilizado é o Custeio por Absorção. Destaca-se que os dez hospitais universitários que declararam não utilizar nenhum dos métodos de custeio pesquisados não possuem projeto para uma futura implantação de um destes sistemas de custeio.

Por outro lado, é intrigante a falta de adesão ao método ABC pelos hospitais universitários federais, tendo em vista a diversidade de pesquisas já realizadas sobre o tema em instituições semelhantes - por exemplo, Raimundini et al. (2006) e Bonacim e Araujo (2010) - e por ser considerado um dos artefatos mais avançados na contabilidade gerencial em relação aos sistemas de apuração de custos.

Por meio da Tabela 2, observa-se que as entidades pesquisadas consideradas de pequeno porte possuem maior aderência conceitual considerando os itens de planejamento estratégico, sendo este o elemento de maior aderência conceitual geral.

Em contraste 38,46% não possuem planejamento estratégico em suas organizações. O item "Montagem de Cenários Externos" apresentou apenas 23,08% de adesão total. Cabe destacar que todos os hospitais de pequeno porte utilizam

três ou mais elementos, apenas não apresentando maior nível de adesão para o item com maior escore com base na AHP, "Planos Operacionais de Longo Prazo", presente em 46,15% da amostra.

No tocante ao orçamento (Tabela 3), percebe-se que este artefato não é foco de muita atenção para as entidades pesquisadas, pois somente um HUF de pequeno porte informou adesão a todos os elementos mencionados.

O desinteresse pelo artefato notado neste levantamento pode ser explicado por conta da existência do orçamento público, originado da Lei Orçamentária Anual (LOA) e gerenciado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira e Orçamentária (SIAFI) (PASSOS; CASTRO, 2009).

A Tabela 4 destaca que os hospitais de pequeno porte obtiveram os maiores escores para esta variável e nos quatro itens em que foi observada adesão pelos hospitais, sendo que um hospital de pequeno porte é o único que apresentou análise de Fluxo de Caixa. Verificou-se, por outro lado, a aderência de 46,15% para os itens tradicionais representados pelos escores 1 e 2 da AHP.

**Tabela 1** – Sistemas de apuração de custos

| Descrição                    | Escore | Pequeno |          | Médio |          | Grande |             |
|------------------------------|--------|---------|----------|-------|----------|--------|-------------|
|                              |        | %       | Pontos   | %     | Pontos   | %      | Pontos      |
| Custeio por Absorção         | 1      | 0%      | -        | 0%    | -        | 29%    | 0,29        |
| Activity Based Costing (ABC) | 2      | 0%      | -        | 0%    | -        | 0%     | -           |
| Custeio Direto ou Variável   | 2      | 0%      | -        | 0%    | -        | 14%    | 0,28        |
| Custeio-Padrão               | 3      | 0%      | -        | 0%    | -        | 0%     | -           |
| <b>Total</b>                 |        |         | <b>0</b> |       | <b>0</b> |        | <b>0,57</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 2** – Planejamento estratégico

| Descrição                          | Escore | Pequeno |              | Médio |             | Grande |             |
|------------------------------------|--------|---------|--------------|-------|-------------|--------|-------------|
|                                    |        | %       | Pontos       | %     | Pontos      | %      | Pontos      |
| Visão                              | 1      | 100%    | 1,00         | 50%   | 0,50        | 57%    | 0,57        |
| Missão                             | 2      | 100%    | 2,00         | 50%   | 1,00        | 57%    | 1,14        |
| Montagem de Cenários Externos      | 3      | 50%     | 1,50         | 0%    | -           | 29%    | 0,87        |
| Objetivo de Longo Prazo            | 4      | 100%    | 4,00         | 50%   | 2,00        | 57%    | 2,28        |
| Planos Operacionais de Longo Prazo | 5      | 50%     | 2,50         | 25%   | 1,25        | 57%    | 2,85        |
| <b>Total</b>                       |        |         | <b>11,00</b> |       | <b>4,75</b> |        | <b>7,71</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

Informa-se adicionalmente no tocante à análise de indicadores que 38,46% dos hospitais universitários não aderem a nenhum dos itens elencados na Tabela 4, especialmente quanto ao item com maior escore pela AHP de Frezatti (2007), o Economic Value Added.

Dentre os itens apresentados na Tabela 5 sobre a análise de relatórios gerenciais por área, notou-se que a aderência aos centros de custos e aos centros de resultado é de 46,15% e 7,69% da amostra, respectivamente. Neste quesito, ao contrário do ocorrido na variável anterior, notou-se maior pontuação pelos HUFs de grande porte, sendo que o

hospital que aderiu ao centro de resultado/lucro também realiza análises por centros de custos.

Ressalta-se, ainda, que a análise por centros de investimentos, com maior escore pela AHP, não é empregada pelos hospitais respondentes, sendo que 53,85% destes não fazem uso dos itens apresentados para realização de análise por área.

Quanto à análise das informações gerenciais por elemento de informação (Tabela 6), as mais enfatizadas são: grupo de serviço com 46,15% de aderência pela amostra, projetos com 23,08%, área de negócios e clientes com 7,69%.

**Tabela 3 – Orçamento**

| Descrição                            | Escore | Pequeno |             | Médio |          | Grande |          |
|--------------------------------------|--------|---------|-------------|-------|----------|--------|----------|
|                                      |        | %       | Pontos      | %     | Pontos   | %      | Pontos   |
| Premissas                            | 1      | 50%     | 0,50        | 0%    | -        | 0%     | -        |
| Plano de Receitas de Serviços        | 2      | 50%     | 1,00        | 0%    | -        | 0%     | -        |
| Plano de Custos de Materiais         | 2      | 50%     | 1,00        | 0%    | -        | 0%     | -        |
| Plano de Recursos Humanos            | 2      | 50%     | 1,00        | 0%    | -        | 0%     | -        |
| Plano de Investimento                | 2      | 50%     | 1,00        | 0%    | -        | 0%     | -        |
| Plano de Recursos Financeiros        | 2      | 50%     | 1,00        | 0%    | -        | 0%     | -        |
| Demonstrações Financeiras Projetadas | 3      | 50%     | 1,50        | 0%    | -        | 0%     | -        |
| <b>Total</b>                         |        |         | <b>7,00</b> |       | <b>0</b> |        | <b>0</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 4 – Segmentação de análise por tipo de indicador de resultado**

| Descrição                     | Escore | Pequeno |             | Médio |             | Grande |             |
|-------------------------------|--------|---------|-------------|-------|-------------|--------|-------------|
|                               |        | %       | Pontos      | %     | Pontos      | %      | Pontos      |
| Receitas                      | 1      | 100%    | 1,00        | 50%   | 0,50        | 29%    | 0,29        |
| Custos e Despesas             | 2      | 50%     | 1,00        | 50%   | 1,00        | 43%    | 0,86        |
| Resultado (Lucro ou Prejuízo) | 3      | 50%     | 1,50        | 0%    | -           | 14%    | 0,42        |
| Fluxo de Caixa                | 3      | 50%     | 1,50        | 0%    | -           | 0%     | -           |
| Economic Value Added (EVA)    | 5      | 0%      | -           | 0%    | -           | 0%     | -           |
| <b>Total</b>                  |        |         | <b>5,00</b> |       | <b>1,50</b> |        | <b>1,57</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 5 – Segmentação de análise por área**

| Descrição                                    | Escore | Pequeno |          | Médio |             | Grande |             |
|----------------------------------------------|--------|---------|----------|-------|-------------|--------|-------------|
|                                              |        | %       | Pontos   | %     | Pontos      | %      | Pontos      |
| Centros de Custos                            | 1      | 0%      | -        | 50%   | 0,50        | 57%    | 0,57        |
| Centros de Resultados/Lucro                  | 2      | 0%      | -        | 0%    | -           | 14%    | 0,28        |
| Centros de Investimentos/Unidades de Negócio | 3      | 0%      | -        | 0%    | -           | 0%     | -           |
| <b>Total</b>                                 |        |         | <b>0</b> |       | <b>0,50</b> |        | <b>0,85</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

Os dados da Tabela 6 demonstram que os hospitais aderiram a itens mais simplificados e disseminados (escores 1 e 2) com 54% de utilização em relação a 31% da aderência aos mais atuais e/ou complexos, representados pelos escores 4 e 5 conforme a AHP. Neste contexto, observa-se que apenas um hospital realiza análise por projetos, elemento com maior escore, sendo este um hospital de grande porte.

A Tabela 7 mostra uma baixa aderência aos programas de redução de desperdício pelos hospitais universitários federais, sendo que apenas três hospitais fazem adesão, ou seja, 23% da amostra da pesquisa.

Nota-se com base na Tabela 7 que o 5S é demonstrado como um programa de redução de desperdícios mais popular dentre os HUFs e, por outro lado, não foi apontada pelos respondentes a existência de programas baseados na metodologia Seis Sigma.

Já quanto aos sistemas de gestão de valor (Tabela 8), um hospital aderiu ao BSC e outro ao ABM, ambos com maior escore neste quesito, todos hospitais de grande porte.

Diante destes resultados, destaca-se que, desta amostra, dois hospitais universitários categorizaram-se no estágio 5 do IFA (1998), sendo dois hospitais de grande porte, conforme a Tabela 9.

**Tabela 6** – Segmentação de análise por elemento de informação

| Descrição                          | Escore | Pequeno |             | Médio |             | Grande |             |
|------------------------------------|--------|---------|-------------|-------|-------------|--------|-------------|
|                                    |        | %       | Pontos      | %     | Pontos      | %      | Pontos      |
| Grupo de serviço                   | 1      | 100%    | 1,00        | 50%   | 0,50        | 29%    | 0,29        |
| Área de negócios                   | 2      | 0%      | -           | 0%    | -           | 14%    | 0,28        |
| Tipos de plano (público x privado) | 3      | 0%      | -           | 0%    | -           | 0%     | -           |
| Clientes                           | 4      | 50%     | 2,00        | 0%    | -           | 0%     | -           |
| Projetos                           | 5      | 0%      | -           | 50%   | 2,50        | 14%    | 0,70        |
| <b>Total</b>                       |        |         | <b>3,00</b> |       | <b>3,00</b> |        | <b>1,27</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 7** – Programa de redução de desperdício

| Descrição    | Escore | Pequeno |          | Médio |             | Grande |             |
|--------------|--------|---------|----------|-------|-------------|--------|-------------|
|              |        | %       | Pontos   | %     | Pontos      | %      | Pontos      |
| 5S           | 3      | 0%      | -        | 25%   | 0,75        | 14%    | 0,42        |
| Seis Sigma   | 3      | 0%      | -        | 0%    | -           | 0%     | -           |
| Lean         | 3      | 0%      | -        | 0%    | -           | 14%    | 0,42        |
| <b>Total</b> |        |         | <b>0</b> |       | <b>0,75</b> |        | <b>0,84</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 8** – Sistema de gestão de valor

| Descrição                        | Escore | Pequeno |          | Médio |          | Grande |             |
|----------------------------------|--------|---------|----------|-------|----------|--------|-------------|
|                                  |        | %       | Pontos   | %     | Pontos   | %      | Pontos      |
| Retorno sobre o Patrimônio (ROE) | 1      | 0%      | -        | 0%    | -        | 0%     | -           |
| Economic Value Added Model (EVA) | 2      | 0%      | -        | 0%    | -        | 0%     | -           |
| Balanced Scorecard (BSC)         | 4      | 0%      | -        | 0%    | -        | 14%    | 0,56        |
| Activity Based Management (ABM)  | 4      | 0%      | -        | 0%    | -        | 14%    | 0,56        |
| <b>Total</b>                     |        |         | <b>0</b> |       | <b>0</b> |        | <b>1,02</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 9** Hospitais universitários federais classificados por estágio do IFA (1998)

| Porte   | Estágios do Controle Gerencial |    |    |    |    |    | Total |
|---------|--------------------------------|----|----|----|----|----|-------|
|         | Não Possui                     | 1° | 2° | 3° | 4° | 5° |       |
| Pequeno | -                              | -  | -  | 2  | -  | -  | 2     |
| Médio   | 1                              | -  | -  | 2  | 1  | -  | 4     |
| Grande  | 1                              | -  | 1  | 2  | 1  | 2  | 7     |
| Total   | 2                              | -  | 1  | 6  | 2  | 2  | 13    |

Fonte: Elaborado pelos autores

O primeiro HUF enquadrado no 5° estágio apresentou adesão a sete das oito variáveis da pesquisa, utilizando o método de custeio variável (estágio 1), aplicando elementos de planejamento estratégico e orçamento (estágio 2), utilizando o 5S como programa de redução de desperdícios (estágio 4) e, embora não utilize o ABC, apresentou por artefato de sistema de gestão de valor o ABM. Já o segundo HUF aderiu ao BSC, apresentando ainda todos os componentes de planejamento estratégico (estágio 2), aplicando o custeio por absorção (estágio 1) e desenvolvendo a análise de informações gerenciais por centro de custos e por área de negócio (estágio 3).

No estágio 4, encontram-se dois hospitais que apresentaram programa de redução de desperdício, sendo um de médio porte e outro de grande porte. Na sequência, estão seis hospitais enquadrados no estágio 3, o que representa 46% dos respondentes e, portanto, a maior parcela da amostra. O estágio 2 engloba 8% da amostra e, por fim, dois hospitais respondentes não informaram utilização de qualquer artefato de controle gerencial considerado nesta pesquisa – um HUF de médio porte e outro de grande porte.

Verificou-se que, de todos os artefatos da contabilidade gerencial, os elementos do planejamento estratégico (visão, missão e objetivos de longo prazo) são os mais utilizados, representados por 61,54% da amostra. Na sequência, seis hospitais (46,15%) aderem aos planos operacionais de longo prazo para o elemento “planejamento estratégico”, receitas, custos e despesas para “análise

quanto ao indicador de resultado” e centros de custos e grupos de serviços no elemento “análise por elemento de informação”.

Levando em conta os resultados revelados com o apoio da técnica AHP, demonstraram-se maiores pontuações para as entidades de grande porte em quatro dos oito elementos analisados, sendo ainda três resultados mais relevantes obtidos por entidades de pequeno porte nos elementos em que se notou maior aderência conceitual geral. Além disso, verifica-se que as técnicas mais complexas e contemporâneas (escores 4 e 5) são utilizadas em maior parcela por entidades de grande porte, porém nota-se em geral que práticas mais simples e clássicas são mais adotadas (escores 1 e 2).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo realizar um diagnóstico em relação à utilização de artefatos de controle gerencial por HUFs, tendo como base os elementos elencados nas investigações realizadas por Frezatti (2005; 2006; 2007), que por sua vez teve como principal fonte o IMAP 1. Desta forma, buscou-se avaliar a aderência destas organizações pelos artefatos de controle gerencial à luz dos estágios de desenvolvimento do controle gerencial de entidades (IFA, 1998) e com enfoque no uso de práticas mais complexas e/ou contemporâneas, construídas por meio da técnica AHP.

Os resultados desta pesquisa apontam que, nos 13 hospitais universitários federais pesquisados, os

elementos de planejamento estratégico (especialmente com a presença de visão, missão e objetivos de longo prazo) são os mais utilizados, enquanto artefatos de orçamento são utilizados por apenas um hospital de pequeno porte e dois HUFs não apresentam qualquer artefato de controle gerencial. Esta baixa aderência aos artefatos pelos hospitais respondentes é justificada por Frezatti (2005) ao afirmar que a incorporação da contabilidade gerencial está ocorrendo vagarosamente nas entidades brasileiras, tendo em vista que é uma área do conhecimento que se desenvolve nas últimas décadas.

Verificou-se, também, que o desenvolvimento do controle gerencial está mais avançado em apenas dois hospitais de grande porte, por estarem classificados no estágio 5 de desenvolvimento de controle gerencial ao aderirem ao BSC e ao ABM. Nota-se, ainda, que outros desenvolvimentos recentes da área de controle gerencial, como o custo-padrão, o ABC e o EVA, apresentaram 0% de aderência, fato este que sugere um baixo nível de implantação das novas técnicas e ferramentas gerenciais pelos HUFs. Já com base nos escores obtidos pela AHP, verificou-se a prevalência de práticas relacionadas ao planejamento estratégico e análise de relatórios gerenciais de menor escore (1 ou 2), destacando-se ainda no elemento “planejamento estratégico” os itens “objetivos de longo prazo” e “planos operacionais de longo prazo” com maior escore e com adesão relevante pelas organizações (61,5% e 46,2% respectivamente).

Ao retomar o pressuposto de que as organizações com maior porte possuiriam maior aderência às práticas de controle gerencial, notou-se com base nos estágios de desenvolvimento de controle gerencial que apontaram três HUFs de grande porte e um HUF de médio porte nos estágios 4 e 5 que tal pressuposto pode ser considerado válido na

realidade observada. Em termos gerais, isso também pode ser considerado ao analisar os itens de maior escore em cada variável, ressaltando os resultados inesperados ocorridos em itens do “planejamento estratégico”, “orçamento” e “análise por indicador de resultado”.

Tendo em vista que a amostra da pesquisa se constitui como não aleatória, limitando os resultados da pesquisa apenas aos respondentes, recomenda-se em futuras pesquisas investigar outros hospitais universitários federais de modo a ampliar a coleta de dados possibilitando a realização de testes estatísticos o que poderá trazer à tona um cenário global sobre a aderência conceitual aos artefatos de controle gerencial neste setor. Sugere-se, também, a realização de um estudo de caso junto com os hospitais que se encontram no estágio 5 do IFA (1998) para evidenciar as melhorias administrativas e os benefícios emanados da adesão aos artefatos de controle gerencial, além de validar conceitualmente as práticas informadas.

Este diagnóstico pretende, portanto, despertar nos gestores públicos ligados de alguma forma aos hospitais universitários federais e organizações assemelhadas a percepção sobre os potenciais benefícios que as práticas de controle gerencial podem gerar para as organizações em seu processo decisório, com vistas a direcionar seus esforços para o cumprimento de sua missão social. Encoraja-se, ainda, a realização de novas pesquisas acadêmicas com este tema, visto que é imprescindível a necessidade de melhor gerenciamento de recursos nestas instituições, e que tais investigações possam se configurar em um poderoso meio de divulgação destes artefatos, tendo condições de influenciar este ambiente para a promoção de aplicações práticas.

## REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A. et al. Accounting and control in health care: behavioural, organisational, sociological and critical perspectives. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 2. cap. 14. p. 805-829.
- ALVES JUNIOR, A. de A. *Modelo estatístico para elaboração do orçamento da receita operacional de um hospital utilizando métodos de previsão de séries temporais*. 2009. Dissertação (Mestrado em Modelagem Matemática e Computacional) – Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009.
- BASTOS, P. S. S.; ALMEIDA, W. A. de. A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. *Pensar Contábil*, v. 8, n. 31, 2006. Não paginado.
- BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. de. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.
- BRASIL. Ministério da Educação. *Hospitais universitários*. Disponível em <[http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=13808&Itemid=513](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13808&Itemid=513)>. Acesso em 23 ago. 2012.
- BRASIL. Ministério da Saúde. *PNASS: Programa Nacional de Avaliação de Serviços de Saúde*. Brasília, 2007. Disponível em <[www.anvisa.gov.br/servicosaude/manuais/pnass.pdf](http://www.anvisa.gov.br/servicosaude/manuais/pnass.pdf)>. Acesso em 10 jan. 2013.
- \_\_\_\_\_. Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde. *Ficha de estabelecimento de saúde*. Disponível em <[http://cnes.datasus.gov.br/Lista\\_Es\\_Nome.asp](http://cnes.datasus.gov.br/Lista_Es_Nome.asp)>. Acesso em 20 dez. 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA. *Hospitais universitários*. Disponível em <[http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&id=33&Itemid=46](http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com_content&view=category&id=33&Itemid=46)>. Acesso em 19 fev. 2013.
- CUNHA, A. M. C. A. da; CAMPOS, C. E. de; RIFARACHI, H. H. C. Aplicabilidade da metodologia *lean* em uma lavanderia hospitalar. *O Mundo da Saúde*, v. 35, n. 5, p. 311-318, 2011.
- EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES – EBSEH. *Institucional*. Disponível em <<http://ebserh.mec.gov.br/a-ebserh/ebserh-institucional>>. Acesso em 20 fev. 2013.
- \_\_\_\_\_. *Processos seletivos*. Disponível em <<http://ebserh.mec.gov.br/processos-seletivos>>. Acesso em 20 fev. 2013.
- ELDENBURG, L.; KRISHNAN, R. Management accounting and control in health care: an economics perspective. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 2. cap. 16. p. 859-883.
- FERREIRA, L. N. A utilização do custeio variável como ferramenta de gestão em hospitais privados: um estudo empírico. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 25., 2005, Porto Alegre, *Anais...* Porto Alegre: ABEPRO, 2005.
- FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE HOSPITAIS – FBH. *Hospitais no país*. 2012. Disponível em <<http://fbh.com.br/2011/06/06/hospitais-no-pais/>>. Acesso em 19 fev. 2013.

## REFERÊNCIAS

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.

\_\_\_\_\_. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. *Revista de Administração*, v. 41, n. 1, p. 5-17, 2006.

\_\_\_\_\_. The "economic paradigm" in management accounting: return on equity and the use of various management accounting artifacts in a Brazilian context. *Managerial Auditing Journal*, v. 22, n. 5, p. 514-532, 2007.

GOMES, J. S. Controle gerencial na era da globalização. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 8, n. 2, p. 26-36, 1997.

GRIGOROUDIS, E.; ORFANOUDAKI, E.; ZOPOUNIDIS, C. Strategic performance measurement in a healthcare organisation: a multiple criteria approach based on balanced scorecard. *Omega*, v. 40, n. 1, p. 104-119, 2012.

IBOPE. *Em 23 anos de democracia, brasileiros mudam de opinião sobre os principais problemas do país*. Disponível em <<http://www.ibope.com.br/pt-br/noticias/Paginas/Em-23-anos-de-democracia-brasileiros-mudam-de-opinioao-sobre-os-problemas-do-Pais.aspx>>. Acesso em 30 set. 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFA. *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*. IFA: Londres, 1998.

KONING, H. de et al. Lean six sigma in healthcare. *Journal for Healthcare Quality*, v. 28, n. 2, p. 4-11, 2006.

LEMOS, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. da. A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Rio de Janeiro, *Anais...* Rio de Janeiro: FIRJAN, 2011.

MARINHO, A.; FAÇANHA, L. O. Hospitais universitários: avaliação comparativa de eficiência técnica. *Textos para discussão*, n. 805. Rio de Janeiro: IPEA, 2001.

MOORE, M. H. The public value scorecard: a rejoinder and an alternative to "strategic performance measurement and management in non-profit organizations" by Robert Kaplan. *Hauser Center for Nonprofit Organizations*, Cambridge, n. 18, mai. 2003.

NALON, T. Índice do governo dá nota 5,4 à saúde pública no Brasil. *G1 - Globo*, Rio de Janeiro, 01 mar. 2012. Ciência e Saúde. Disponível em <<http://g1.globo.com/ciencia-e-saude/noticia/2012/03/de-0-10-indice-do-governo-da-nota-54-saude-publica-no-brasil.html>>. Acesso em 01 mar. 2012.

PASSOS, A. de P. F.; CASTRO, P. de S. C. O Orçamento e a Dívida Pública Federal. In: SILVA, A. C.; CARVALHO, L. O. de; MEDEIROS, O. L. de (Org.). *Dívida Pública: a experiência brasileira*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009.

PERTENCE, P. P.; MELLEIRO, M. M. Implantação de ferramenta de gestão de qualidade em hospital universitário. *Revista da Escola de Enfermagem da USP*, v. 44, n. 4, p. 1024-1031, 2010.

RAIMUNDINI, S. L. et al. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. *Revista de Administração*, v. 41, n. 4, p. 453-465, 2006.

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, E. da S. de. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por

## REFERÊNCIAS

absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra. *Revista de Informação Contábil*, v. 2, n. 1, p. 120-133, 2007.

RIZZATTI, G.; PEREIRA, M. F.; AMARAL, H. C. M. A influência da liderança na condução do processo de implementação do planejamento estratégico: estudo de caso no hospital universitário da Universidade Federal de Santa Catarina. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, v. 11, n. 2, p. 170-196, 2012.

ROTTA, C. S. G. *Utilização de indicadores de desempenho hospitalar como instrumento gerencial*. 2004. Tese (Doutorado em Administração Hospitalar) – Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo,

2004. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/6/6131/tde-14122009-115012/>>. Acesso em 28 nov. 2012.

RUTHES, R. M.; CUNHA, I. C. K. O. Os desafios da administração hospitalar na atualidade. *Revista de Administração em Saúde*, v. 9, n. 36, p. 93-102, 2007.

SOUZA, A. A. de; AMORIM, T. L.-C. de M.; GUERRA, M.. Análise dos sistemas de informações de hospitais. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, v. 1, n. 1, p. 38-45, 2008.

\_\_\_\_\_ et al. Controle de gestão em organizações hospitalares. *Revista de Gestão USP*, v. 16, n. 3, p. 15-29, 2009.