

Controladoria e planejamento orçamentário em organizações hospitalares: um estudo empírico.

Roberto Costa Moraes

Resumo:

A finalidade deste estudo foi investigar a existência de controladoria e o seu relacionamento com o planejamento orçamentário, tratando-se de organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba. A partir do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos: identificar na literatura existente, os instrumentos de controladoria mais empregados nas organizações hospitalares; verificar empiricamente se as organizações hospitalares da região utilizam tais instrumentos; e identificar o grau de relacionamento daquela com o planejamento orçamentário. A presente investigação foi realizada por meio de um estudo setorial, sendo definidos como elementos de observação organizações hospitalares dessa região, envolvendo os respectivos gestores. A coleta de dados utilizou fontes primárias e secundárias. Os dados primários foram coletados pelo próprio pesquisador no período de três meses, através de aplicação de questionários estruturados. A coleta de dados secundários foi realizada com base em livros, artigos de revistas, artigos eletrônicos, teses e dissertações. Para a interpretação dos dados secundários foi adotada a análise quantitativa, com a utilização do software Microsoft Excel. A análise dos dados evidenciou que a minoria das organizações possuía um sistema orçamentário totalmente implantado, havendo uma parcela importante daquelas que estavam em fase de implantação e das entidades que pretendiam implementar tal atividade. Nas organizações onde, pelo menos, o referido processo estava em andamento, percebeu-se relevante controle de discrepâncias ou desvios entre o orçado e o realizado, e ativa participação da controladoria no planejamento orçamentário.

Área temática: *Controladoria*

Controladoria e planejamento orçamentário em organizações hospitalares: um estudo empírico.

Roberto Costa Moraes (CEFET Uberaba) – rcm_professor@terra.com.br

Resumo

A finalidade deste estudo foi investigar a existência de controladoria e o seu relacionamento com o planejamento orçamentário, tratando-se de organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba. A partir do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos: identificar na literatura existente, os instrumentos de controladoria mais empregados nas organizações hospitalares; verificar empiricamente se as organizações hospitalares da região utilizam tais instrumentos; e identificar o grau de relacionamento daquela com o planejamento orçamentário. A presente investigação foi realizada por meio de um estudo setorial, sendo definidos como elementos de observação organizações hospitalares dessa região, envolvendo os respectivos gestores. A coleta de dados utilizou fontes primárias e secundárias. Os dados primários foram coletados pelo próprio pesquisador no período de três meses, através de aplicação de questionários estruturados. A coleta de dados secundários foi realizada com base em livros, artigos de revistas, artigos eletrônicos, teses e dissertações. Para a interpretação dos dados secundários foi adotada a análise quantitativa, com a utilização do software Microsoft Excel. A análise dos dados evidenciou que a minoria das organizações possuía um sistema orçamentário totalmente implantado, havendo uma parcela importante daquelas que estavam em fase de implantação e das entidades que pretendiam implementar tal atividade. Nas organizações onde, pelo menos, o referido processo estava em andamento, percebeu-se relevante controle de discrepâncias ou desvios entre o orçado e o realizado, e ativa participação da controladoria no planejamento orçamentário.

Palavras-chave: Administração Hospitalar. Controladoria. Planejamento Orçamentário.

Área Temática: Controladoria.

1 Introdução

O atual cenário econômico mundial é um desafio à gestão empresarial. Assim, as empresas buscam, de maneira intensiva, meios para se adequar e reagir às constantes mudanças ambientais. Entre outros aspectos, procuram pela otimização do desempenho e a melhoria dos seus sistemas de planejamento e controle, a fim de se manterem agregando valor a seus acionistas, clientes, fornecedores e funcionários.

Para tanto, necessitam reestruturar sua área de controladoria, de modo a alcançar um adequado controle de suas atividades estratégicas e operacionais, que lhes permita obter a desejada eficácia na gestão e, conseqüentemente, o cumprimento de sua missão.

É nessa perspectiva que o interesse pelo gerenciamento das variáveis que desempenham um papel relevante na busca de melhores resultados econômicos últimos anos, em decorrência, principalmente, das rápidas mudanças ocorridas no meio-ambiente.

Nesse contexto, insere-se esta investigação: existe uma área de controladoria nas organizações hospitalares na Mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba, e, caso positivo, qual é o nível de relacionamento com o planejamento orçamentário dessas organizações?

Este artigo está estruturado em cinco seções. Na primeira seção, delinea-se a metodologia empregada nesta investigação, caracterizando-se os aspectos norteadores do trabalho e buscando uma completa coerência com as técnicas de pesquisa amplamente divulgadas pela literatura pertinente, bem como, são apresentados os objetivos geral e específicos.

Na segunda seção, é efetuada uma revisão dos principais conceitos referentes à controladoria hospitalar e planejamento orçamentário, como forma de expor uma base conceitual adequada às necessidades do trabalho. Na terceira seção, expõem-se os resultados da análise da pesquisa empírica, tratando de um estudo acerca do grau de relacionamento entre a controladoria e o planejamento orçamentário.

Por último, são elaboradas as considerações finais.

2 Metodologia da Pesquisa

De natureza qualitativa e quantitativa, a presente investigação foi realizada por meio de um estudo setorial, sendo definidos como elementos de observação da pesquisa organizações hospitalares dessa região, envolvendo os seus respectivos gestores. A coleta de dados utilizou fontes primárias e secundárias. Os dados primários foram coletados pelo próprio pesquisador durante o terceiro trimestre de 2005, através de aplicação de questionários estruturados. Foram identificadas 96 (noventa e seis) organizações, ocorrendo o retorno de 50 (cinquenta) questionários respondidos. A coleta de dados secundários foi realizada com base em livros, artigos de revistas, artigos eletrônicos, teses e dissertações. Para a interpretação dos dados secundários foi adotada a análise quantitativa, com a utilização do software Microsoft Excel, que teve como finalidade a observação das características dos fenômenos, descrevendo as relações quantitativas entre as variáveis estudadas, procurando, também, reunir opiniões, dados e outras informações.

O objetivo geral deste estudo foi investigar a existência ou não de uma área de controladoria hospitalar em organizações hospitalares daquela região em estudo, bem como o grau de relacionamento com o planejamento orçamentário dessas organizações.

A partir do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os principais aspectos administrativos relativos às organizações hospitalares na mesorregião do triângulo Mineiro / Alto Paranaíba.
- Identificar na literatura existente os conceitos mais atualizados de controladoria e controladoria hospitalar, e planejamento orçamentário.
- Verificar empiricamente se as organizações hospitalares da região possuem ou não uma área de controladoria e, caso positivo, qual seria o nível de relacionamento com o planejamento orçamentário.

3 A controladoria e o planejamento orçamentário em organizações hospitalares.

O ambiente, em seus diversos aspectos, vem se transformando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências, estão passando por mudanças profundas, e, como não poderia deixar de acontecer, esses processos têm impactado a economia e as organizações de forma geral.

As empresas integrantes desse processo, de acordo com Catelli, Guerreiro e Pereira (1993, p.9), “tem promovido mudanças na sua forma de atuação [...] se deparam com uma nova realidade econômica que requer investimentos em tecnologia, seletividade de mercados e diversificação de suas atividades”.

Nesse intenso movimento de mudanças, a administração hospitalar não é facilitada nos contextos de baixa inflação ou estabilidade econômica. Pelo contrário, em um mundo real competitivo, o acirramento da concorrência se traduz por menores margens de retorno e por uma necessidade de maior rapidez na obtenção de resultados.

Diante das novas situações com que se deparam os gestores das organizações, no atual ambiente competitivo, de acordo com Catelli, Guerreiro e Pereira (1993, p.15), “devem procurar otimizar seus resultados, de modo que as atividades sob sua responsabilidade contribuam favoravelmente para o resultado global da empresa.”

A partir da constatação dessa realidade, o papel da controladoria passa a ter destaque nas organizações. A controladoria, no processo de gestão das organizações, tem o propósito de oferecer o devido suporte e apoio à consecução dos objetivos institucionais. Mosimann e Fisch (1999, p.88) afirmam que:

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.

A controladoria, conforme Catelli (1999), “deve atuar em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento”.

A controladoria, segundo Beuren (2002, p.20), surgiu no início do século XX, nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais.

Nessa fase, essa função era exercida por profissionais da área financeira ou contabilidade, devido às suas experiências em manipular informações econômico-financeiras, além da ampla visão sistêmica de que dispunham sobre a dinâmica empresarial.

Assim, a controladoria, cuja função básica é prover e gerenciar informações de suporte ao processo decisório, além de motivar e coordenar a ação dos diversos gestores nas tomadas de decisões, reveste-se de fundamental importância dentro do contexto de organizações.

Nessa mesma linha de raciocínio, Perez Júnior et al (1997,p.37) asseveram que o papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Cabe , neste momento, buscar uma conceituação para a controladoria, que possa servir de base para o presente estudo, de forma a subsidiar a utilização das diversas ferramentas gerenciais, como a gestão de custos e o planejamento orçamentário.

Conceituando controladoria, Mosimann e Fisch (1999, p.88) afirmam que

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

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

Na visão dos referidos autores, a controladoria constitui-se numa área do conhecimento que visa, principalmente, à otimização do resultado econômico da organização .Para atender a tal mister, ela precisa ser instrumentalizada com uma gama muito grande e diversificada de recursos epistemológicos e de tecnologia de informações .

O posicionamento da controladoria, no âmbito da ciência administrativa, encontra dois caminhos: ocupar uma função administrativa dentro do contexto da estrutura formal da organização e apresentar-se como um ramo do conhecimento (como foi caracterizado anteriormente), com todas as características das demais áreas, estabelecendo com elas inter-relações de dependência.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.88), na condição de órgão administrativo, a controladoria tem por finalidade:

garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Numa mesma linha de raciocínio, o estudo da controladoria, de acordo com Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.370-371), deve ser observado segundo dois vértices: o primeiro, como ramo do conhecimento responsável pela definição da base conceitual, e o segundo, como órgão administrativo responsável pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A controladoria, como ramo do conhecimento, permite a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e a construção dos sistemas de informações num contexto de tecnologia de gestão. Dentro de sua principal atribuição de uma unidade administrativa, a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão, além de aglutinar e direcionar os esforços dos demais gestores à otimização do resultado da organização.

Para atingir a sua missão, a controladoria é responsável pela execução das seguintes atividades: a) desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica; b) subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases, c) gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões; e d) apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 1999, p.372).

Em sua essência, a controladoria é um órgão voltado ao processo de gestão empresarial. Portanto, a controladoria nas organizações, pode ser identificada também como uma área de *staff*, que possui decisões a serem tomadas e responsabilidades a serem cobradas.

Desta forma, a controladoria reveste-se de fundamental importância ao disponibilizar instrumentos capazes de estruturar e viabilizar um processo de gestão que assegure a desejada eficácia e, conseqüentemente, a continuidade das atividades organizacionais.

Como uma unidade administrativa, responsabiliza-se pelo projeto, implementação, coordenação e disseminação de informações. A controladoria opera dentro de suas próprias concepções sobre a gestão empresarial, reunindo conceitos e métodos, além de servir como órgão integrador e coordenador da atuação eficaz dos gestores.

Assim, trata-se de um órgão dotado de missão, objetivos e metas para sua própria atuação. Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.90) citam que:

a missão da controladoria é aperfeiçoar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas [...] enfatizam que os objetivos da controladoria, tendo em vista a sua missão estabelecida, são: promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; e promoção da integração das áreas de responsabilidade.

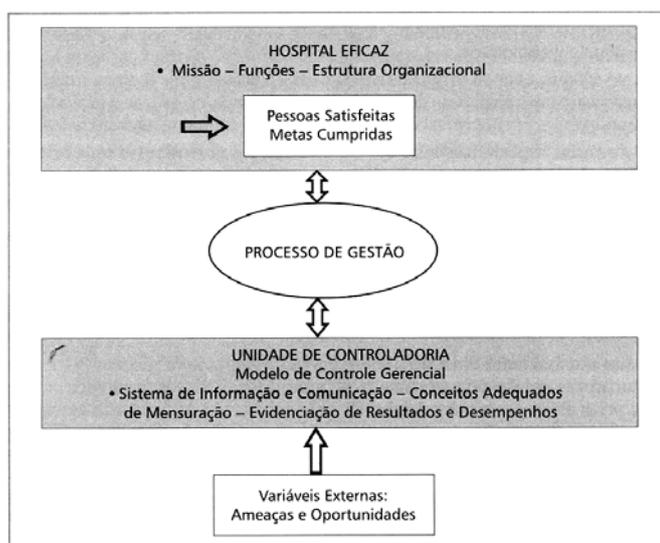
A controladoria, em decorrência da missão e objetivos estabelecidos, e para seu efetivo desempenho, terá responsabilidade e autoridade. Para Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.374), é responsabilidade da controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações, cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores.

No âmbito hospitalar, como em qualquer ambiente produtivo, o papel da controladoria, também, se faz presente. Ao disponibilizar um método de custeio que dê suporte informacional, na prestação de serviços de gestão de custos, às organizações

hospitalares, a controladoria concilia os diversos interesses e necessidades.

A preocupação encontra respaldo no fato de que, em um ambiente hospitalar, seja qual for a sua modalidade ou dimensão, encontra-se presente uma grande diversidade de materiais, equipamentos, serviços e profissionais, os quais exigem da administração a utilização de instrumentos sofisticados de gestão e agentes altamente especializados para desempenhar a administração dessa complexa organização.

Como alternativa de resposta ao grande desafio de administrar essa complexa organização, o referido autor propõe um modelo de controle gerencial adequado ao ambiente de uma organização hospitalar como resposta plausível aos desafios enfrentados pelos gestores (Figura 1).



Fonte: Ribeiro Filho (2005, p.17).

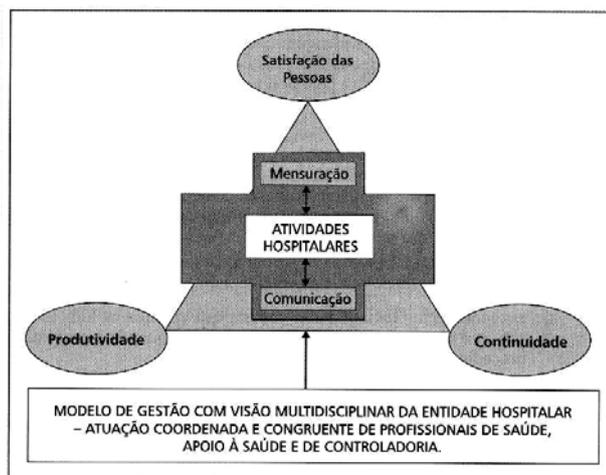
Figura 1- Perspectiva do controle gerencial no hospital

Para alcançar o *status* de Hospital Eficaz, a organização hospitalar precisa estar estruturada com uma Unidade de Controladoria que proporcionará um sistema de informação de base contábil, contribuindo para que o processo de gestão alcance a satisfação dos clientes.

O processo de gestão é permeado por um conjunto de atividades desenvolvidas desde a análise das ameaças e oportunidades, dentro de um contexto de variáveis externas, até a definição clara da missão, funções e estrutura organizacional da organização hospitalar.

O referido autor, ao trabalhar o conceito de eficácia organizacional, aborda três aspectos que considera essenciais para o alcance daquele objetivo: satisfação das pessoas, produtividade e continuidade (Figura 2).

A satisfação das pessoas está relacionada aos clientes internos e externos, à produtividade, aos processos a cargo da unidade hospitalar e à continuidade, é suportada em aperfeiçoamentos tecnológicos.



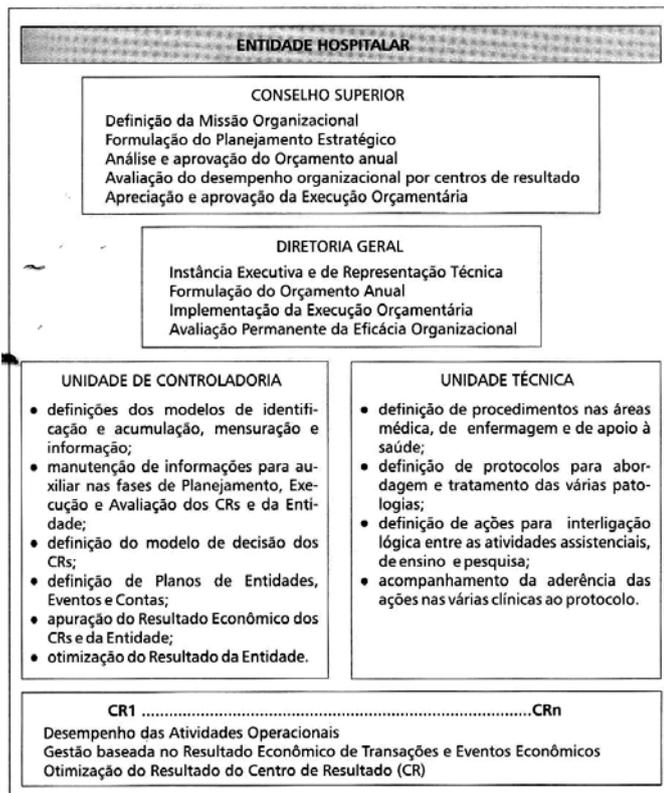
Fonte: Ribeiro Filho (2005, p.21).

Figura 2 – Dimensões da eficácia e modelo de gestão

Ao apresentar a unidade de controladoria hospitalar como elo integrador entre as diversas áreas de uma entidade hospitalar, Ribeiro Filho (2005) afirma que:

O mundo dos “aventais brancos”, também, se subordina à regra da escassez de recursos. Esta é, realmente, uma limitação infeliz, porque o que está em jogo é a saúde das pessoas, um dos bens mais preciosos do ser humano. 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 .

Assim, passa-se à concepção de um modelo de Controladoria Hospitalar (Figura 3), quando se observa a presença de Centros de Resultados (CR), formados pelas unidades funcionais da entidade hospitalar, que, além de serem estruturadas como “centros de custos”, devem proporcionar à organização hospitalar resultados econômicos satisfatórios, por meio de uma ótima conjugação de receitas, despesas, custos, ativos e passivos. Os CR funcionariam como unidades autônomas, capazes, não somente de gerar custos e despesas, mas, principalmente, de apresentar resultados, sendo considerados pela entidade como uma verdadeira organização.



Fonte: Ribeiro Filho (2005, p.27).

Figura 3 – Concepção da controladoria hospitalar

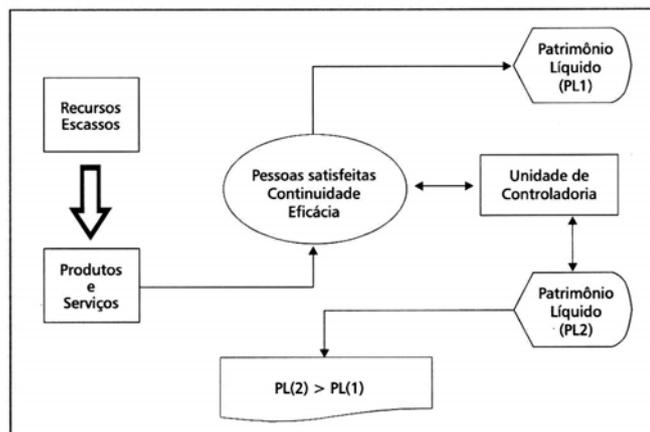
A esse respeito, Ribeiro Filho (2005, p. 28) conclui que:

Na medida em que cada CR deve buscar a otimização do seu resultado econômico, fruto da confrontação entre receitas, despesas e custos, é possível vislumbrar um papel definido para a Controladoria Hospitalar, como decorrência da manutenção e funcionamento do sistema de informações de gestão econômica: assegurar a otimização do resultado econômico global do hospital.

Dessa forma, a organização hospitalar buscará os resultados necessários à obtenção da eficácia organizacional, por meio da importante atuação da Controladoria Hospitalar.

Nesse sentido, Ribeiro Filho (2005, p.43) assevera que “A Controladoria Hospitalar busca, portanto, os meios gerenciais que sejam necessários e suficientes para assegurar o resultado (eficácia) da entidade”.

Como a obtenção de um resultado econômico positivo (lucro) contribui para o aumento do patrimônio de qualquer entidade ou organização, no caso da organização hospitalar, a atuação eficaz da controladoria, como caracterizado anteriormente, tem efeitos relevantes na agregação de valor ou riqueza para essa entidade, pois, de acordo com o autor, “a Controladoria Hospitalar atua para que o valor agregado ao Patrimônio Líquido do hospital, em uma situação de presença da unidade de Controladoria, seja maior do que um outro valor que seria obtido sem a atuação da unidade de Controladoria.” (Figura 4).



Fonte: Ribeiro Filho (2005, p.44).

Figura 4 – Contribuição da Controladoria na agregação de riqueza do hospital

Sobre a contribuição da controladoria para a agregação de riqueza da organização hospitalar, o referido autor finaliza que:

A disponibilidade de informação gerencial sobre o resultado econômico de transações, eventos, serviços, unidades e hospital como um todo propicia um ambiente decisório, onde se visualiza com clareza a opção com maior potencial de eficácia. Ofertar esse ambiente sintetiza todo o trabalho da Controladoria Hospitalar.

A busca de uma continuidade do negócio passa, necessariamente, pela obtenção de resultados positivos que somente poderão ser alcançados por meio de um processo de gestão que esteja amparado pela atuação eficiente e eficaz da área de controladoria.

Para que a controladoria possa atuar de maneira mais visível e caracterizada, dentro da organização hospitalar, há a necessidade de que seja nomeado um agente que represente o profissional encarregado em desenvolver todas aquelas atribuições necessárias para a otimização do resultado da entidade. Tal agente, nas grandes organizações, normalmente, é denominado de “controller”, sendo oportuno, neste momento, apresentar algumas características desse importante gestor.

O profissional da Controladoria Hospitalar, segundo Ribeiro Filho (2005, p.38), “é, antes de tudo, alguém que possui uma visão sistêmica da entidade onde atua.” Assim, esse agente precisa possuir formação múltipla e diferenciada para poder atuar dentro daquela visão estabelecida pelo referido autor. Desta forma, Ribeiro Filho (2005, p.38) relaciona alguns atributos referentes à atuação do *controller*, quais sejam:

1. Capacidade para supervisionar e atuar em todas as funções orçamentárias, financeiras, contábeis, e gestão dos custos hospitalares;
2. Perfil para atuar em equipes multidisciplinares, especialmente, no desenvolvimento e na manutenção de sistemas de informações gerenciais;
3. Habilidade para negociar projetos;
4. Capacidade de comunicação;
5. Liderança focada em resultados;
6. Persistência e flexibilidade;
7. Forte compromisso ético.

Todos esses atributos são o suporte para uma atuação que objetive o desenvolvimento e a eficácia dos setores e atividades a cargo da Controladoria Hospitalar, especificamente:

- a) estrutura normativa para o funcionamento do ciclo de planejamento, orçamento, avaliação de desempenhos e resultados;
- b) supervisão da preparação dos relatórios de resultados das áreas e unidades;

- c) direção e/ou orientação para a unidade de auditoria interna;
- d) visitas às unidades e serviços para assistência e orientação no que diz respeito às questões orçamentárias, financeiras, contábeis e de custos;
- e) implementação de programas de educação continuada para os colaboradores da unidade de controladoria;
- f) assessoria permanente ao dirigente máximo, com relação aos assuntos de sua especialidade.

Ainda, o referido autor comenta sobre os requisitos técnicos para uma atuação eficaz do controller, demandando forte conhecimento nas áreas de finanças, orçamento, contabilidade, tributos e sistemas de informações, além das ferramentas de apoio gerencial, como métodos quantitativos aplicados e informática.

Dessa forma, a eficácia organizacional, no âmbito de uma organização hospitalar, poderá ser alcançada por meio da estruturação de uma Controladoria Hospitalar munida de um sistema de informações gerenciais com base contábil, como suporte gerencial para o processo de tomada de decisão, tendo como agente central um profissional com características multidisciplinares, capaz de buscar a concretização dos objetivos e metas estabelecidos pela direção ou órgão superior da entidade hospitalar.

A função planejamento, no contexto da ciência administrativa, constitui-se em uma das principais ferramentas à disposição dos gestores de qualquer modalidade de organização. Ela está presente em todos os níveis de decisão e, portanto, reveste-se de uma grande importância para a concretização dos objetivos e metas previamente estabelecidos, na busca do processo de continuidade dos negócios.

Mosimann e Fisch (1999, p.42) conceituam planejamento como sendo "a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados. É a ponte que serve de elo entre o estágio onde estamos e o estágio para onde vamos".

Na mesma linha de raciocínio, Sanvicente e Santos (1995, p.16) comentam que

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades.

Dessa forma, o planejamento é permeado pelo estabelecimento de um conjunto de procedimentos com vistas à operacionalização das ações administrativas, tendo como base os objetivos a serem atingidos e a capacidade organizacional em termos de recursos disponibilizados pelo fator capital. Assim, a referida atividade precisa ser implementada por meio de técnicas e procedimentos adequados ao modelo de gestão em que os agentes estão inseridos, sempre alinhada com a missão e os valores característicos da organização .

Dentro de uma visão de emprego amplo, ou seja, envolvendo todos os níveis da atividade administrativa, a atividade de planejamento, segundo discutido pela maioria dos autores, é tratada, basicamente, em três níveis: estratégico, tático e operacional.

Segundo Welsch (1983, p. 21), "O planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração."

O autor especifica as referidas atividades da seguinte forma, assegurando que elas:

envolvem a preparação e utilização de: (1) objetivos globais e de longo prazo da empresa; (2) um plano de resultados em longo prazo; (3) um plano de resultados em curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade (divisões, produtos, projetos, etc.); e (4) um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de responsabilidades.

Desta forma, o autor coloca a administração como o principal fator de êxito da empresa em longo prazo (Welsch,1983).

O planejamento orçamentário é decorrente de uma criteriosa avaliação do ambiente (estratégico) no qual a organização se encontra, interligando as dimensões temporais (passado, presente e futuro), adequando-as às suas necessidades estratégicas, compatibilizadas com as disponibilidades de todos os seus recursos.

O acompanhamento da evolução do planejamento e controle orçamentário por meio da participação ativa da controladoria permitirá aos gestores a obtenção de maior percepção da otimização dos resultados auferidos, no objetivo maior de manter a organização em níveis satisfatórios de eficiência e eficácia, com vistas ao alcance dos seus objetivos estratégicos.

A organização hospitalar, por possuir uma grande complexidade em termos de prestação de serviços, reunir uma grande variedade de recursos materiais, humanos e tecnológicos, demanda por uma sistemática significativa de planejamento e controle de resultados, com alto grau de acuracidade.

Martins (2000, p.109) afirma que:

O orçamento oferece informações dos rendimentos e pagamentos com a antecedência que se desejar; sabe-se, assim, se o dinheiro necessário estará disponível no mês para atender às necessidades estimadas de forma que se tomem medidas corretivas antes que seja tarde demais. Com isso, os objetivos importantes do orçamento são planejar, coordenar e controlar a operação hospitalar.

O planejamento orçamentário de uma organização hospitalar, como em qualquer unidade produtiva, não é uma tarefa simples, pois envolve uma gama muito grande de informações, procedimentos sistematizados, e, em última instância, a conscientização do pessoal que labuta nas diversas áreas funcionais, fator este fundamental para o sucesso de qualquer tipo de planejamento.

4 Interpretação e análise dos resultados

De acordo com a proposta da metodologia da pesquisa já discutida, são apresentadas, nesta seção, as questões relativas aos aspectos orçamentários, que têm como objetivo identificar se a organização possuía ou não um sistema orçamentário e, principalmente, se havia, efetivamente, uma integração, em termos de informações, entre esse instrumento de gestão e o sistema de custos, como forma de proporcionar ferramentas de apoio à controladoria.

O primeiro questionamento direcionado aos gestores das unidades objeto da presente pesquisa tinha o propósito de verificar se existia, realmente, um sistema orçamentário total ou parcialmente implantado, e, caso negativo, se a organização pretendia implantá-lo.



Gráfico 1 – Sistema orçamentário

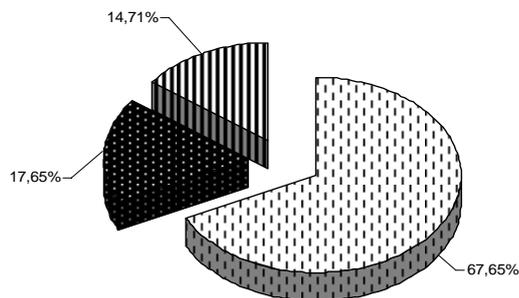
54% dos respondentes possuíam um sistema orçamentário, sendo que 28% em fase de implantação e 26% totalmente implantado. De outra forma, 42% não contavam com um sistema orçamentário, e 4% não responderam (Gráfico 1)

Ainda sobre o mesmo tema, procurou-se averiguar se existia uma área específica contemplada com o planejamento orçamentário (Gráfico 2), quando se constatou que 68% dos respondentes não possuíam uma área específica que utilizasse o sistema orçamentário, representando a maioria; 24% a possuíam, e 8% não responderam.



Gráfico 2 – Área específica que utiliza sistema orçamentário

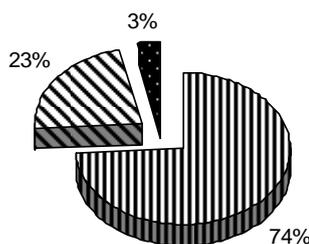
Para o caso de não existir um sistema orçamentário total ou parcialmente implantado na organização hospitalar, foi averiguado se essa entidade pretendia proceder à referida implantação (Gráfico 3), quando se apurou que 67,65% dos respondentes que não possuíam sistema orçamentário planejavam implantar a referida ferramenta gerencial; 17,65% não planejavam; e 14,71% não responderam .



□ SIM ■ NÃO ▨ NÃO RESPONDEU

Gráfico 3 – Implantação de sistema orçamentário

Ainda, interpretando os dados relativos às organizações que possuíam sistema orçamentário (54%), procurou-se verificar se existia um controle de discrepâncias entre o orçado e o realizado (Gráfico 4), observando-se que existia tal controle em 74% das organizações questionadas; as que não realizavam perfaziam 23% ; e 3% não responderam.



▨ SIM ▩ NÃO ■ NÃO RESPONDEU

Gráfico 4 - Controle de discrepâncias e desvios entre o orçado e o realizado

Ainda, dentro da mesma linha de pensamento, uma importante questão referia-se à existência ou não de uma integração entre a área de custos e o orçamento (Gráfico 5) . A interpretação dos dados obtidos demonstrou que não existia uma integração em termos de informações entre a área de custos e o orçamento da organização em 45,45% dos entrevistados; em 48,48% dos casos, existia tal fenômeno, e 6,06% não responderam.

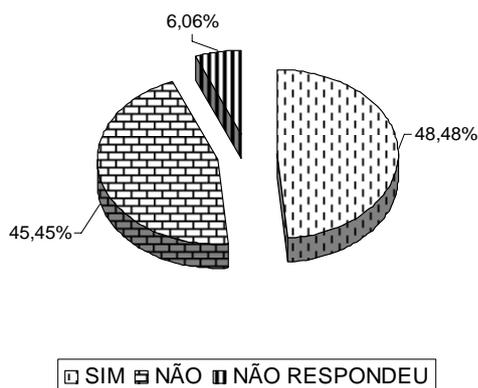


Gráfico 5 – Integração em termos de informação entre a área de custos e o orçamento da organização.

Resgatando o que foi comentado anteriormente, com o objetivo de investigar a existência ou não de uma estrutura de controladoria ou área similar, foi feito o referido questionamento às organizações hospitalares (Gráfico 6), o que resultou em 70% dos casos com resposta positiva.

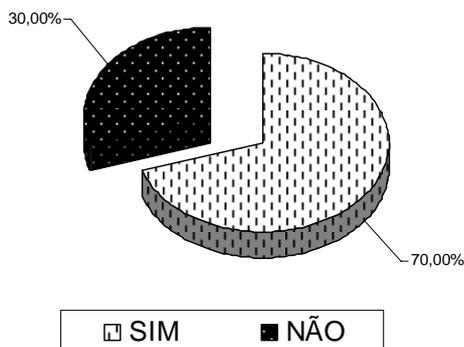


Gráfico 6 – Controladoria ou área similar

Com relação à participação ativa da controladoria ou área similar no planejamento orçamentário, 80,65% opinaram positivamente; 12,90% responderam negativamente para tal justificativa; e 6,45% não se pronunciaram (Gráfico 7).

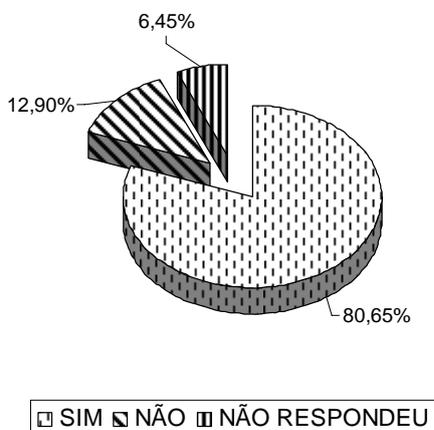


Gráfico 7 – Controladoria ou área similar e o planejamento orçamentário.

Do exposto, pode-se concluir que, em 42% das organizações não há qualquer tipo de planejamento orçamentário. O que se observa é que, em 48,48% das organizações que o possuíam (que perfaziam um total de 54% do todo), havia a integração da área de custos com o orçamentário, nos casos em que havia um planejamento orçamentário total ou parcialmente implantado. Também, nesses casos, 74 % das organizações realizavam o controle de discrepâncias e desvios entre o orçado e o realizado. Ou seja, nas organizações onde havia a conscientização e a implementação das ações relativas ao sistema orçamentário, notou-se relevante presença de instrumentos de gestão orçamentária como o controle de discrepâncias entre orçado e realizado, integração de informações entre a área de custos, e a controladoria participava ativamente do planejamento orçamentário.

Portanto, havia uma grande necessidade de conscientização dos gestores quanto à importância da implementação de um sistema orçamentário em suas organizações como forma de estabelecer, inicialmente, as diretrizes gerais e específicas das entidades, e, posteriormente, programar os planos de ação por meio de um planejamento orçamentário.

Por outro lado, nas organizações em que havia um sistema orçamentário total ou parcialmente implantado, observou-se a participação ativa da controladoria no planejamento, existia uma relativa integração entre a área de custos e o orçamento, e ocorria o controle das discrepâncias ou desvios entre o orçado e o realizado.

Assim, infere-se que as questões orçamentárias ainda não eram uma realidade presente em todas as organizações hospitalares, e os sistemas orçamentários não estavam totalmente implantados em uma grande maioria das referidas entidades em estudo, evidenciando um relativo desconhecimento quanto a esses aspectos.

5 Considerações finais

Em um ambiente de negócios, movido por constantes mudanças, as organizações têm buscado reformular permanentemente as suas estratégias de atuação, com o propósito de alcançar e manter um nível de competitividade com vistas à viabilização da conquista de resultados satisfatórios.

As organizações hospitalares, entidades destinadas à prestação de serviços na área de saúde, revestem-se de uma grande complexidade no que se refere à estrutura organizacional, mão-de-obra altamente especializada, utilização de recursos materiais e tecnológicos, que requerem investimentos de grande vulto.

Nesse contexto, essas entidades, frente às novas e desafiadoras demandas, que buscam padrões de serviços cada vez mais sofisticados, em termos de qualidade, produtividade e eficácia, tanto por parte dos usuários, como também pelos detentores do capital investido nessas organizações, têm procurado aperfeiçoar os seus modelos de gestão, em todos os níveis, de forma a manter a continuidade do empreendimento, em patamares satisfatórios.

Nesse mister, a existência e a implementação de uma função de controladoria, por meio da utilização de recursos do sistema de informações gerenciais de base contábil, contribui significativamente para que a organização cumpra com eficiência e eficácia a missão estrategicamente delineada, alcançando os resultados econômicos previamente estabelecidos.

Os questionamentos que diziam respeito às questões de orçamento hospitalar procuravam identificar se a maioria das organizações não possuía um sistema orçamentário totalmente implantado, nem tampouco havia uma total integração, em termos de informações, entre o sistema de custos e aquele.

A análise dos dados evidenciou que a minoria das organizações possuía um sistema orçamentário totalmente implantado, havendo uma parcela importante daquelas que estavam em fase de implantação e das entidades que pretendiam implementar tal atividade.

Nas organizações onde, pelo menos, o referido processo estava em andamento, percebeu-se relevante controle de discrepâncias ou desvios entre o orçado e o realizado, e ativa participação da controladoria no planejamento orçamentário.

Outrossim, reconhece-se que, por se tratar de um assunto que pode ser desdobrado em outras tantas pesquisas de interesse da academia e dos especialistas da área hospitalar, ou seja, abrir caminho para outras investigações, o trabalho não poderia e não teve a intenção de finalizar este relevante tema, mas contribuir para o *estado da arte* no sentido de apresentar um estudo setorial envolvendo as organizações hospitalares.

Referências

ALMEIDA, Lauro Brito. PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In.: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica Miglio. **O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial**. Revista Brasileira de Contabilidade, ano 21, n. 126, nov/dez. 2000.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. In: ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. São Paulo: Atlas, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo, Atlas, 2002.

_____. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Domingos. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo, Atlas: 2000.

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

OLIVEIRA, Djalma de P. R. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. São Paulo: Atlas: 2004.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo :Atlas, 1996.

RIBEIRO FILHO, José F. **Controladoria hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

SANVICENTE, Antônio Z. **Orçamento na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.