



A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa: empresas hospitalares

*Vanessa da Costa Machado de Oliveira¹
Caroline de Oliveira Orth²
Arthur Frederico Lerner³*

Resumo: O objetivo deste estudo é identificar e descrever os principais mecanismos internos de governança corporativa empregados pela controladoria em empresas hospitalares do Rio Grande do Sul. Para tanto, procura-se responder à seguinte questão: quais os principais mecanismos internos de governança corporativa executados pela controladoria em empresas hospitalares? O método utilizado foi a observação participante e o instrumento de coleta de dados, o roteiro de entrevistas em profundidade. A análise e a interpretação qualitativa dos dados mostram que os principais mecanismos internos de governança corporativa em empresas hospitalares, que contam com a área de controladoria, são os sistemas de informações e os registros contábeis, principal ferramenta usada para aferir se as expectativas da alta administração estão se realizando ou não. Conforme os resultados da pesquisa, não obstante a necessidade de reestruturar e alinhar as atividades, as informações da controladoria contribuem para o controle e perpetuidade das organizações.

Palavras-chave: Contabilidade. Controladoria. Governança corporativa. Empresas hospitalares.

Controllership as an internal mechanism of corporate governance: hospital companies

Abstract: This study is based on a survey carried out with professionals from the Controllership area of hospital companies in Rio Grande do Sul, seeking to answer the following question: What are the main internal mechanisms of Corporate Governance performed by Controllership in Hospital companies? In order to describe the main internal mechanisms of Corporate Governance that are the responsibility of the Controllership area. The qualitative analysis and interpretation of the collected data was performed based on in-depth interviews and participant observation. The results indicate that the main internal mechanisms of Corporate Governance in Hospital companies that have the Controllership area, are the information systems and accounting records that represent the main tool used by the Controllership to gauge whether the expectations of senior management are being met or do not. It is concluded that the information reported by the Controllership contributes to the control and perpetuity of the organizations although in the three hospitals it was possible to identify that they have improvements to be implemented, such as: restructuring and aligning the activities performed in the controllership.

Keywords: Accounting. Controllership. Corporate governance. Hospital companies.

¹ Especialista em Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Analista contábil do Hospital Moinhos de Vento. E-mail: vanessamachado.v@gmail.com.

² Doutoranda em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (DCCA) e do Núcleo de Estudos em Contabilidade (NECON) da UFRGS. Pesquisadora do Grupo de Estudos em Contabilidade Societária da UFRGS. E-mail: caroline.orth@ufrgs.br.

³ Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Pesquisador do Grupo de Estudos em Contabilidade Societária da UFRGS. E-mail: arthurlerner_@hotmail.com.

1 Introdução

Nos anos mais recentes, o cenário mundial tem exigido das organizações maior empenho para a perpetuidade dos negócios. Uma ferramenta que pode auxiliar nas atividades e proteger a perenidade das empresas é o conhecimento técnico da área de controladoria. De modo geral, são os profissionais que exercem esse controle que dispõem de informações relevantes para a tomada de decisões.

Para Padoveze (2009), a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude. Atribui-se à controladoria o papel de controlar o patrimônio da organização e dar suporte ao desenvolvimento das informações econômico-financeiras da empresa.

Segundo Nascimento e Reginato (2013), a tomada de decisões leva em consideração o monitoramento na realização dos objetivos, a verificação de eventuais desvios entre resultados esperados e alcançados. Com base nisso, apontam-se os ajustes necessários para amenizar as variáveis econômicas e lograr credibilidade das informações utilizadas no processo decisório.

Nesse contexto, a área de controladoria na instituição tem o papel de apoiar e interagir no processo de decisão entre *Shareholders* (acionistas) e *Stakeholders* (partes interessadas). A transparência surge da adequada aplicação de boas práticas de governança corporativa que auxiliem a minimizar os riscos na empresa (ASSAF, 2010).

A responsabilidade da governança corporativa é constituir um grupo de mecanismos eficientes, tanto de incentivos quanto de monitoramento, para assegurar que os administradores visem da melhor forma os alinhamentos com o interesse da empresa. A governança deve garantir que os recursos sejam empregados de forma eficiente e eficaz na missão, nos objetivos e nas metas da organização para oportunizar o crescimento dos resultados. Os objetivos também fazem parte da ótica da controladoria (ANDRADE; ROSSETTI, 2012).

Com o intuito de melhor direcionar a pesquisa, procura-se responder à seguinte questão: Quais os principais mecanismos internos de governança corporativa executados pela controladoria em empresas Hospitalares? Diante do exposto, o objetivo geral deste estudo é descrever os principais mecanismos internos de governança corporativa em empresas hospitalares que são de responsabilidade da área de controladoria.

Este estudo visa contribuir tanto para o meio acadêmico como para o profissional. Primeiro, por fundamentar-se na teoria para discutir os meios comuns entre governança corporativa e controladoria; segundo, por trazer *cases* de administração e controladoria na prática de empresas hospitalares situadas em Porto Alegre; terceiro, por expandir os estudos sobre o assunto, em especial na área hospitalar.

Após essa introdução, apresentam-se as seções seguintes: a seção 2, referencial teórico, articula conceitos de autores clássicos e contemporâneos sobre a área de conhecimento em questão e outras análogas. A seção 3, metodologia de pesquisa, estabelece o método e as técnicas de coleta e de análise dos dados empregadas neste estudo. A seção 4, apresentação e análise dos resultados, satisfaz a questão de pesquisa e ao objetivo geral. Por fim, a seção 5, considerações finais, apresenta a síntese dos resultados e as sugestões para futuras investigações.

2 Referencial teórico

Nesta seção, trata-se dos aspectos relativos à fundamentação teórica sobre os meios que auxiliam na tomada de decisões para o melhor controle na gestão de instituições hospitalares. Apresentam-se as definições relativas às funções e atribuições da controladoria em instituições hospitalares, bem como outros estudos relacionados ao tema.

2.1 Governança corporativa

No cenário atual, estabelecer mecanismos internos de governança torna os negócios confiáveis e menos expostos a riscos externos ou de gestão. Conforme Andrade e Rossetti (2012), um bom sistema de governança contribui de diversas formas: fortalece as empresas; ressalta competências para enfrentar novos níveis de complexidade; reforça os indicadores estratégicos da criação de valor; é fator de compatibilização de interesses. Com os resultados corporativos menos instáveis, aumenta a confiança das partes interessadas, fortalecem-se o mercado de capitais e o crescimento econômico. Desse modo, constatada a importância das práticas de governança corporativa nas empresas, é necessário compreender as diferentes definições encontradas na literatura.

O Código das melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015) define governança corporativa como “o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios e demais partes interessadas”. No entendimento de Nascimento e Reginato (2010), governança corporativa é um conjunto de mecanismos que, por meio de controle, auxiliam o acompanhamento da gestão e o desempenho das empresas; ou, ainda, um sistema que permita a usuários internos e externos certificarem-se de que a organização consegue gerir os seus recursos com competência e transparência, devido ao fato de os gestores, diariamente, tomarem decisões sobre consumo de recursos para a formação de resultados.

Para Andrade e Rossetti (2012), a preocupação da governança corporativa é constituir um grupo de mecanismos eficientes, tanto de incentivos quanto de monitoramento, para assegurar que os administradores se comportem sempre visando o melhor alinhamento com os interesses da empresa. A governança deve garantir que os recursos sejam empregados de forma eficiente e eficaz na missão, nos objetivos e nas metas da organização para o incremento dos resultados. Tais objetivos também fazem parte do conceito de controladoria.

Segundo Nascimento e Reginato (2013), as práticas de governança corporativa devem se embasar em controles, visto que estes possibilitam aos *Stakeholders* da organização tomarem as suas decisões de forma correta diante da existência ou não de transparência dos atos administrativos. Para assegurar o alcance dos objetivos da empresa, é importante haver uma gestão diligente, na qual os variados

departamentos, mediante instrumentos eficientes, participem ativamente da gestão corporativa apresentando informações precisas e fidedignas que agreguem valor às relações com os investidores.

Nessa linha de raciocínio, os autores afirmam que contar com uma área de controladoria que interage com todas as dimensões de controle pode contribuir decisivamente para a segurança e o monitoramento de todo o processo organizacional. Entre as principais funções de quem exerce esse controle é orientar, por meio de informações de seus relatórios, todas as partes envolvidas com a empresa, com vistas à eficácia corporativa (NASCIMENTO; REGINATO, 2013).

A Prefeitura de Porto Alegre informou que o valor gasto, em 2016, foi de R\$ 672 milhões em ações e serviços públicos de saúde (SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA, 2017). Esse exemplo mostra, portanto, que as boas práticas de governança corporativa contribuem para a criação de mecanismos de monitoramento e controle. Na área da saúde, os administradores se preocupam em manter com eficiência a perenidade das organizações, visto que as mudanças normativas, aquisições, inovações tecnológicas, entre outros fatores, ocorrem com frequência. Finalmente, este estudo é relevante para que as empresas possam avaliar os desafios da área de controladoria para cumprir o seu papel, uma questão que demanda novos estudos.

2.2 Controladoria

A controladoria nas empresas tem a função de controlar e obter informações precisas de seus negócios. A análise das instituições que prestam serviços de saúde mostra que a atuação do departamento de controladoria é fundamental, devido à complexidade das informações geradas e sua influência no processo de decisão (MÜLLER; SILVA, 2016).

Atualmente, a controladoria exerce um importante papel na gestão organizacional ao se caracterizar como uma das áreas que atuam significativamente no reconhecimento de processos operacionais determinantes para obtenção de resultados e solução de problemas. Contribui ativamente também para o desenvolvimento e manutenção dos sistemas de informação e de controles internos, buscando informações seguras, úteis ao processo decisório, para divulgá-las entre as partes interessadas. Ao colaborar com as boas práticas de governança, a controladoria zela pela integridade dos recursos financeiros e físicos da instituição, tanto no que se refere à forma adequada de uso quanto à sua segurança (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Conforme Padoveze (2009), a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude. Significa, portanto, aplicar ao órgão controlador o papel de implementar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil na organização. Diante do exposto, cabe a essa área controlar o patrimônio e dar suporte ao desenvolvimento das informações econômico-financeiras da organização em que exerce controle.

Segundo Nascimento e Reginato (2013), a tomada de decisão deve considerar o monitoramento na realização dos objetivos, eventuais desvios entre resultados esperados e alcançados para, se necessário,

apontar as correções. As deliberações devem amenizar as imponderabilidades das variáveis econômicas, mediante informações antigas e atuais, bem como a devida comunicação, com vistas a garantir a credibilidade do processo decisório.

Nesse contexto, a área de controladoria na organização tem o papel de apoiar e interagir com os *Shareholders* (acionistas) e os *Stakeholders* (partes interessadas), no processo de decisão. Um elemento essencial nesse decurso é a transparência, conquistada por meio da adequada aplicação das boas práticas de governança corporativa, as quais auxiliam a minimizar os riscos e, conseqüentemente, o custo de capital da empresa (ASSAF, 2010).

É desafiador conduzir um empreendimento em um ambiente inquieto, dinâmico e incerto, como o corporativo. A concorrência, os avanços tecnológicos, os mercados globalizados, entre outros fatores, exigem das ciências administrativas uma constante verificação das filosofias que sustentam o desenvolvimento e contribuem para a manutenção das organizações (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

A controladoria deve ser organizada de forma a resolver necessidades de controle diário das atividades, bem como para servir de instrumento de monitoramento constante do processo de gerenciamento da organização (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2014). Conforme esses autores, é possível estruturar a controladoria em duas grandes áreas:

1. Contábil e fiscal: responsável pelas informações societárias, fiscais e controle patrimonial dos bens e direitos da empresa, tais como: inventários, gestão de impostos, demonstrações contábeis e outros.
2. Planejamento e controle: compreendem questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de investimentos, planejamento tributário e outros.

Entre as funções da controladoria estão: eficácia na tomada de decisões; monitoramento das atividades por meio de sistemas de informações; execução dos objetivos estabelecidos e que possibilitem o controle operacional; acompanhamento de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os planejados; indicação de correções aos gestores para evitar variáveis econômicas e manter a integridade do processo decisório (NASCIMENTO; REGINATO, 2013).

Kanitz (1977) assim resume as funções da controladoria:

- ✓ Informação: entende os sistemas contábil-financeiro-gerenciais;
- ✓ Motivação: refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
- ✓ Coordenação: visa centralizar informações com vistas à aceitação de planos. O controller toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
- ✓ Avaliação: expõe fatos, informações e relatórios e avalia os resultados por área de responsabilidade, atividades, processos e outros critérios;
- ✓ Planejamento: assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;

✓ Acompanhamento: verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados para corrigir falhas ou revisar tais planos.

A função de *controller* é necessária, portanto, para gerenciar as informações, acompanhar os planos estratégicos e avaliar o desempenho da organização (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014). Dessa forma, a controladoria é responsável pelo repasse das informações para as áreas de gestão, de forma a prover a alta administração de informações que contribuam para os processos de decisão de negócios, planejamento e controle.

2.3 Empresas hospitalares

A gestão hospitalar é um segmento que vem passando por transformações no cenário da saúde. Trata-se de mudanças que precisam ser compreendidas para a devida adequação das estruturas organizacionais às competências gerenciais. Para o bom funcionamento de um hospital é indispensável dispor de recursos financeiros suficientes tanto para as atividades como para a manutenção da operação. As condições organizacionais tornam o segmento hospitalar distinto da maior parte dos demais segmentos econômicos (TORELLY, 2016).

Diante da inestimável importância da saúde para a comunidade, a governança corporativa em hospitais sem fins lucrativos merece atenção redobrada porque essas instituições devem prestar contas dos recursos financeiros recebidos a diversas partes interessadas. Os *stakeholders* desempenham, portanto, um papel essencial e reconhecido, não somente pela sua contribuição, mas também pelo mérito e geração de valor ao processo (GADELHA, 2003; BARBOSA, 2003).

Ainda que os hospitais sem fins lucrativos não distribuam lucros, observa-se um conflito de interesses entre os *stakeholders*. Os agentes são representados pelos executivos das instituições hospitalares, os quais ditam onde e como aplicar os recursos recebidos e representados, por exemplo, pelo Ministério Público, por associações e pela população, que contribui com os tributos e usufrui dos serviços (CALVE *et al.*, 2013).

Segundo Andrade e Rossetti (2012), *stakeholders* são partes, grupos ou instituições, com interesses na continuidade das empresas que afetam ou são afetados, pelas normas definidas, ações realizadas e resultados alcançados. Possuem direitos contratuais com as sociedades, mas podem finalizar essa relação quando desejarem.

Nas organizações hospitalares, os *stakeholders* (partes interessadas) são os acionistas, colaboradores, fornecedores, corpo clínico, clientes, agências reguladoras, associações, operadoras de convênio, associações religiosas, Ministério Público, entre outros. A contribuição de cada *stakeholders* é fundamental para o equilíbrio e o direcionamento das atividades da organização, visando ao alcance dos objetivos estratégicos da empresa (MOYSÉS FILHO, 2015).

Dessa forma, as organizações hospitalares precisam se adaptar às constantes transformações, reconsiderar seus processos e atualizar seus modelos de gestão, para alcançar resultados que assegurem a sua perpetuidade no mercado (LEMOS; ROCHA, 2011). Portanto, na gestão hospitalar os

administradores devem analisar o processo decisório levando em consideração o cenário competitivo de cuidados com a saúde, seja pública ou privada, preservando os equipamentos e acompanhando os avanços da área.

2.4 Estudos relacionados

Veiga (2006) analisou a postura da área de controladoria nas empresas de países que optam por modelos de governança corporativa anglo-saxão, alemão e latino-europeu. Para tanto, cento e vinte e nove empresas, que possuem em sua estrutura a área de controladoria, foram analisadas. A amostra foi selecionada nas revistas Valor 1000 (2004) e Exame – Melhores e Maiores (2005), as quais indicam as maiores empresas do Brasil. Verificou-se que a área de controladoria pode, parcialmente, ser considerada um mecanismo interno de governança corporativa nas empresas relacionadas aos modelos anglo-saxão, alemão e latino-europeu uma vez que, em algumas delas, a Controladoria não exerce as funções pertinentes ao controle organizacional e não é independente em relação à administração local. Embora a controladoria não exerça as suas funções na totalidade das empresas, assume papel relevante, uma vez que atua nas dimensões do controle organizacional para o desenvolvimento e o crescimento das organizações.

Nascimento, Bianchi e Terra (2007) verificaram se o *controller* goza de independência em relação ao gerente geral, no processo de elaboração e divulgação das informações para a organização. A pesquisa foi realizada por meio de questionário aplicado entre executivos de 66 empresas, sendo 35 brasileiras e 31 norte-americanas que atuam no setor industrial e possuem área de controladoria, localizadas nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e São Paulo, e que aparecem na Revista Valor 1000 edição no ano de 2004. A pesquisa mostra que o *controller* tem, na maioria dos casos, condições favoráveis para executar as suas funções de forma independente da administração local. Mostra também que a função de *controller* é desempenhada com mais nitidez nas empresas norte-americanas do que nas empresas brasileiras.

Prado *et al.* (2013) investigaram as áreas de atuação da controladoria, com o objetivo de avaliar os desafios para executar um papel de destaque nas organizações. O estudo baseou-se nos desafios apresentados por profissionais atuantes durante a implementação da controladoria estratégica. Para superar os desafios e assumir um papel de destaque nas organizações, os profissionais da área devem aprimorar suas competências perante a estrutura organizacional.

Araujo (2011) revisou a influência da governança corporativa na tomada de decisão dos investidores, mediante a utilização das informações disponibilizadas pelas empresas. A pesquisa foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica e de campo. Para tanto, aplicou um questionário entre vinte e dois investidores, todos pessoas físicas. Concluiu que a governança corporativa é amplamente utilizada e de extrema importância para os investidores. O autor relata a preocupação com a falta de transparência das informações disponibilizadas pelas empresas.

Monken *et al.* (2016) buscaram identificar se os princípios de governança corporativa contribuem com a investigação da eficiência sobre os ativos dos hospitais filantrópicos integrantes da Associação

Nacional de Hospitais Privados (ANAPH), utilizando como base o indicador Giro do Ativo (GA). Para tanto, realizou-se uma pesquisa de natureza exploratória e descritiva. Os dados foram coletados via web, obtendo uma amostra de dez hospitais filantrópicos. Observou-se que 20% dos hospitais apresentaram eficiência de ativos com resultados acima de 2,05; do total, 20% obtiveram resultado satisfatório e 60% resultado abaixo do esperado. Concluiu-se que a adoção das práticas de transparência e prestação de contas definidas no Código das boas práticas da governança corporativa facilitou a investigação sobre os ativos dos hospitais.

Martins e Martins (2013) verificaram a execução das boas práticas de governança corporativa em uma fundação de serviços hospitalares brasileira (organização sem fins lucrativos). Foram realizadas uma revisão bibliográfica e a análise do caso. O método consistiu na aplicação de questionário entre os membros do conselho curador da fundação, com base nas principais normas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Os resultados demonstraram haver uma relação entre os princípios de boa governança e as práticas do conselho curador. Mostraram também que, na maioria dos aspectos em questão, ainda que de forma parcial, o conselho cumpre com a função de disseminador da governança corporativa em um setor ainda pouco estudado sob esse aspecto.

Em suma, os estudos relacionados corroboram a ideia de quão o papel da governança corporativa e do *controller* é importante para a tomada de decisões e a transparência nas organizações.

3 Procedimentos metodológicos

Conforme as definições de Roesch (2013), na pesquisa qualitativa, o pesquisador tem a finalidade de captar a perspectiva dos entrevistados, sem partir de um modelo preestabelecido. Ao lado da observação participante e do uso de diários, a entrevista em profundidade é a técnica mais utilizada nesse modelo de investigação. O objetivo principal da entrevista em profundidade é verificar de que maneira os entrevistados se referem a assuntos e situações que não foram considerados nas suposições do pesquisador. Nesse caso, recomenda-se utilizar entrevistas semiestruturadas com questões abertas, as quais permitem ao entrevistador captar e entender a perspectiva dos participantes (ROESCH, 2013).

Outro método tradicional de coleta de dados é a observação participante. Nas pesquisas em empresas, tem sido utilizada de duas maneiras: forma encoberta, quando o pesquisador se torna um empregado da empresa; forma aberta, quando o pesquisador tem permissão para observar, entrevistar e participar do ambiente de trabalho em estudo (ROESCH, 2013).

O método empregado neste estudo foi o estudo de caso e o instrumento de coleta de dados a entrevista em profundidade e a observação participante. Os dados receberam tratamento qualitativo. Quanto ao objetivo, trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva, pois visa descrever as particularidades de uma população específica, bem como desenvolver, esclarecer e modificar ideias, para formular problemas mais precisos para estudos posteriores (GIL, 2008).

O estudo foi realizado entre gestores da área de controladoria que atuam em três instituições hospitalares privadas na capital de Porto Alegre, Rio Grande do Sul. Para responder à questão de pesquisa, fez-se uma pesquisa de campo relacionada ao assunto “A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa”.

O registro das percepções dos entrevistados ocorreu mediante anotações por parte do entrevistador e gravação com duração média de quarenta e cinco minutos. A entrevista foi estruturada e seguiu um roteiro previamente estabelecido. As datas foram agendadas conforme a disponibilidade dos gestores. Os nomes dos entrevistados não serão divulgados para resguardar o sigilo profissional. Do mesmo modo, as letras A, B e C designarão as três instituições hospitalares analisadas.

4 Análise dos dados

Nesta seção, descrevem-se os seguintes elementos: perfil das empresas; perfil dos respondentes; mecanismos de governança corporativa; instrumentos utilizados pela controladoria; efeitos das práticas de governança corporativa na controladoria.

4.1 Perfil dos respondentes da pesquisa

Todos os entrevistados possuem vasta experiência em controladoria em instituições hospitalares e pós-graduação em áreas afins. O gerente geral de serviços operacionais do Hospital C cursou doutorado em gestão.

4.2 Estrutura da controladoria

Perguntado aos entrevistados dos Hospitais A, B e C de que maneira a controladoria tem participado do planejamento estratégico da organização, eles relataram que a controladoria contribui à medida que fornece informações que permitam compreender o ambiente de negócios e de resultados da organização. No Hospital A é a controladoria que “desenvolve o planejamento estratégico da organização”. No Hospital B, a “controladoria não é responsável pelo planejamento estratégico, apenas apoia nos quesitos relacionados à gestão econômica, financeira e patrimonial”. O Hospital C “participa na construção das estratégias e do plano estratégico, a controladoria tem uma função muito importante na monitorização da implementação das estratégias no sentido em que os resultados das ações estratégicas precisam ser mensurados por meio dos sistemas de informação gerencial e da avaliação de desempenho oficiais de cada entidade”. Com base nas respostas, observou-se que a controladoria nem sempre desenvolve e executa o planejamento estratégico das organizações. No Hospital B, evidenciou-se que a

controladoria deveria elaborar o planejamento estratégico, mas, no cenário atual, é outra área que desempenha essa atividade.

Em relação às áreas subordinadas à controladoria, o Hospital A relatou que, com a controladoria está a área de “custos, orçamento e sistemas de informação”. Essa estrutura tem contribuído não apenas para obter informações fidedignas, mas também para corrigir determinadas falhas desde a sua origem, condição que ajuda a agilizar o processo. No Hospital B, “a Controladoria não possui áreas subordinadas”, ou seja, depende de outras para fazer correções e obter dados fundamentais. No Hospital C, as “áreas de controle de sistemas de informação” estão vinculadas à controladoria, uma relação que facilita a rotina diária.

No questionamento sobre as funções do *controller* e o nível de subordinação na estrutura organizacional, o Hospital A relatou que “desenvolve a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), orçamento e custos”. Cabe salientar que a DRE é uma rotina que deveria ser realizada na área da contabilidade. Esse Hospital se reporta, portanto, ao *Chief Executive Officer* (CEO). O Hospital B citou: “planejamento orçamentário, controle do sistema de custeio, análise de viabilidade econômico financeira, orçamento de investimentos”. Essa instituição se refere, desse modo, à superintendência financeira. O Hospital C mencionou “o controle da verificação da aderência as normas, aspectos de *compliance*, ou seja, tem a função de apoiadora na construção, monitorização, melhoria do sistema de informação”. No Hospital C, a controladoria se reporta diretamente à Diretoria.

No quesito referente aos instrumentos utilizados para obter informações que contribuem para a tomada de decisões, visando ao controle organizacional, constatou-se, no Hospital A, a “utilização ostensiva de ferramentas de *Business Intelligence* (BI), pelo nível diretivo, superintendentes e gerências”. O entrevistado do Hospital B declarou: “A Controladoria usa alguns sistemas, mas o cerne das informações trabalhadas são as informações contábeis extraídas dos sistemas utilizados na organização. Também são usadas várias ferramentas de *Business Intelligence* (BI), que servem como mecanismos de apoio para realizar os cruzamentos de informações para chegar à veracidade dos dados extraídos”. No Hospital C, “os sistemas ideais são: sistema de informações e o sistema operacional da companhia”. Observou-se que o controle interno da área de controladoria nessas instituições é determinante para o processo diário, visto que ferramentas como *Business Intelligence* (BI), sistema de informações e outras são consideradas essenciais para as atividades desenvolvidas.

Ao questionar sobre as atribuições da controladoria que podem contribuir para as boas práticas de governança, o entrevistado do Hospital A citou: promover reuniões mensais; revisar o planejamento estratégico; publicar o balanço; organizar as informações para apresentá-las o conselho.

No Hospital B, uma das atribuições é acompanhar o planejamento orçamentário, ou seja, verificar se o planejamento está sendo efetivamente executado. Observou-se que, nessa instituição, o foco da controladoria é o orçamento. A julgar por essa constatação, as demais atividades são colocadas em segundo plano. O entrevistado do Hospital C mencionou a importância de a instituição “ter um sistema de informação bem estruturado alinhado às metas e objetivos estratégicos e operacionais que permitam a formalidade nas ações, planejamento e execuções das ações da companhia dando transparência e

socialização através dos indicadores e resultados”. Diante do exposto, vê-se que o referido Hospital vem empregando ferramentas que contribuem para a análise das informações apresentadas.

Nesse contexto, o controle organizacional é fundamental para uma boa governança corporativa. É apropriado, portanto, entender as funções da controladoria. Uma delas é manter o sistema de controle interno da empresa, ou seja, ser a base dos sistemas de informações, dos instrumentos de gestão e de controle operacional que impulsionam a eficácia institucional. Assim, contribui para a tomada de decisão equilibrada e para a salvaguarda dos ativos envolvidos nesse processo (NASCIMENTO; BIANCHI; TERRA, 2007).

4.3 Mecanismos de governança corporativa

Sobre os mecanismos internos de governança corporativa executados pela controladoria, o Hospital A mencionou “desenvolvimento de orçamento, Demonstrativo do Resultado do Exercício, geração de relatórios diários e o planejamento estratégico”. O Hospital B citou “painéis de contribuição estratégica, questões legais, programas de *compliance*, planejamento e execução do orçamento operacional, planejamento e execução do orçamento de investimentos, apoio à tesouraria no orçamento a financiamentos e orçamento de caixas, gerir o sistema de custeio, análise de viabilidade e *report*”.

Percebe-se que nem todas as atividades mencionadas fazem parte da categoria de atividades pertinentes à controladoria. A Demonstração do Resultado do Exercício, por exemplo, é de responsabilidade da contabilidade, mas no Hospital A é desenvolvida pela área de controladoria. Observa-se também que o Hospital B reconhece a importância da implementação de um programa de *compliance*, visando à segurança institucional, com base na mitigação de riscos e no mapeamento dos processos internos. No Hospital C, o entrevistado relata “a controladoria tem uma função determinante, que, em níveis de governança a instituição se preocupa com a prestação de contas, *compliance*, segurança, entre outros”, não se referindo às atividades desenvolvidas na controladoria como formas de mecanismos internos.

Ao analisar os efeitos da adesão da empresa à governança corporativa na controladoria na gestão, identificou-se que as boas práticas de governança corporativa contribuem para a transparência das informações e para a disponibilização da prestação de contas às partes interessadas. Constatou-se também que a controladoria tem um papel fundamental na implementação dessas práticas na organização. Trata-se de produzir informações de forma confiável para avaliar e medir o desempenho das operações, conforme os objetivos do planejamento estratégico. O respondente do Hospital A menciona: “O grande reflexo da adesão às práticas de governança corporativa é garantir que o dado na essência esteja certo”. No Hospital B o gestor relata que o “modelo de governança é cruzado”. Significa que as áreas se reportam a vários níveis de hierarquia. Por exemplo, a área pode receber uma demanda que não faça parte das suas atividades. Entende-se que essa prática não contribui para a eficiência operacional da controladoria, visto que interrompe o fluxo da área. Conforme o relato do Hospital C “a essência da atividade de

controladoria é trabalhar com a informação”, “à medida que existe uma boa prática de governança vai utilizar sistematicamente as informações”.

Uma das questões foi se a controladoria tem auxiliado na redução dos problemas advindos da separação entre gestão e propriedade. Ao serem indagados sobre a forma como a controladoria deve atuar para que as empresas contem com uma governança corporativa que alinhe os objetivos entre principais e agente, o entrevistado do Hospital A citou que a controladoria tem atuado na “gestão de projetos, gestão do planejamento estratégico e do mapa estratégico que é vital para garantir que as ações sejam bem estruturadas na base”. O Hospital B relata que a “controladoria tem auxiliado para reduzir os problemas, na medida em que é construído o processo orçamentário em conjunto com as áreas, também são gerados planos, projetos como ampliações de estruturas que são planejadas previamente e concatenadas com diversas outras áreas e a controladoria se responsabiliza em verificar a viabilidade econômica para atender demandas de expansão, sempre alinhada aos objetivos e estratégias, levando em consideração a orçamentação de investimentos para execução dos projetos que se alinhem com os interesses das instituições”. Já o respondente do hospital C explicou quem é o agente e o principal, não deixando claro o entendimento sobre a importância da atuação da controladoria para uma boa governança.

Com este estudo, especialmente por meio dos conhecimentos adquiridos com os referenciais teóricos, foi possível identificar os principais mecanismos internos de governança corporativa em empresas hospitalares cuja estrutura organizacional conta com a área de controladoria. Destacam-se: a) o sistema de informações e de avaliação de desempenho que amplia e facilita a disponibilidade dos dados, podendo melhorar a comunicação entre os usuários. Trata-se de um sistema de informação e de mensuração de eventos que, com base no histórico de fatos passados, torna possível delinear as ações futuras e contribuir com o processo decisório. b) os registros contábeis representam a principal ferramenta da controladoria para aferir se as expectativas da alta administração estão se realizando ou não.

Verificou-se que as instituições hospitalares em questão precisam reestruturar e alinhar as atividades da controladoria, visto que algumas delas, como o Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE) e o balanço publicado, por exemplo, não deveriam ser desenvolvidas nessa área, mas em outras. De acordo com a análise de Veiga (2006), embora não assuma a totalidade das funções, a controladoria exerce papel relevante para o crescimento das organizações. Em outro estudo, Nascimento, Bianchi e Terra (2007) demonstraram que empresas norte-americanas desempenham a função de *controller* com maior nitidez do que empresas brasileiras.

5 Considerações finais

Este estudo teve o objetivo de identificar e descrever os principais mecanismos internos de governança corporativa em empresas hospitalares que possuem controladoria, bem como verificar qual a visão dos gestores sobre os instrumentos de controle utilizados por essa área. Visando analisar os processos de controle organizacional e de tomada de decisões, buscou-se investigar os mecanismos que

contribuem para a redução de conflitos entre os gestores e os *stakeholders* e analisar os efeitos na controladoria com a adesão da empresa à governança corporativa.

Utilizar-se dos instrumentos de controladoria requer entendimento e diligência de quem exerce esse controle para assessorar os gestores na tomada de decisões. Os mecanismos internos de governança corporativa identificados foram ferramentas tais como: *Business Intelligence* (BI); análise de desempenho; informações orçamentárias, econômicas e financeiras extraídas do sistema contábil; planejamento estratégico; instrumentos utilizados para o controle da qualidade e eficácia dos processos.

A pesquisa foi realizada em três instituições hospitalares de maior reconhecimento em Porto Alegre-RS. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevista com os gestores que possuem uma vasta experiência na área de controladoria, bem como com os gestores da instituição, em que se observou o importante papel da controladoria em agregar valor, manter a sustentabilidade e a longevidade das organizações.

Percebeu-se que nem todas as atividades relatadas pelos gestores fazem parte do escopo da área de Controladoria. Por exemplo, o Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE) e a publicação do balanço patrimonial são de responsabilidade da área de contabilidade. Também se observou que a controladoria nem sempre desenvolve funções que lhe cabem, como executar o planejamento estratégico e o mapa estratégico nas organizações. Outro ponto que vale salientar é a subordinação de outras áreas à controladoria. Um exemplo é a área de sistemas de informação, que permite extrair informações fidedignas e corrigir irregularidades na origem. Sugere-se uma revisão das atividades desenvolvidas na controladoria, visando reestruturar as rotinas e, assim, melhorar o seu desempenho.

Por outro lado, identificou-se que as boas práticas de governança corporativa contribuem para a transparência das informações e da prestação de contas disponibilizadas às partes interessadas. Constatou-se também que a controladoria tem um papel fundamental no processo de implementação dessas práticas na organização, gerando as informações de forma confiável para avaliar e medir o desempenho das operações, conforme os objetivos do planejamento estratégico. Observou-se que a ação da controladoria nessas instituições é determinante no processo diário, visto que ferramentas como *Business Intelligence* (BI), sistema de informações, *compliance* e outras, são essenciais para as atividades desenvolvidas, pois servem de mecanismos de apoio ao cruzamento de informações para chegar à veracidade dos dados extraídos. O controle interno visa à segurança institucional, com base na mitigação de riscos e no mapeamento dos processos internos.

Pode-se afirmar que os objetivos definidos nesta pesquisa foram atingidos. Verificou-se que a controladoria representa um grande auxílio para a gestão na tomada de decisões. Com base na literatura específica, fez-se uma análise dos instrumentos utilizados pela controladoria e que são essenciais à administração dos negócios. Além disso, por meio da pesquisa de campo, identificou-se a visão dos respondentes sobre a importância da controladoria para a melhoria das práticas de governança corporativa e das ações realizadas para o aperfeiçoamento do processo de gestão. Dessa forma, verificou-se que as informações reportadas pela controladoria contribuem para o controle das organizações e apontam as adequações a serem promovidas. A aplicação dos princípios de governança corporativa de transparência e

prestação de contas, por parte dos hospitais, gera confiança e protege interesses dos principais *stakeholders* da saúde. Tal condição potencializa a continuidade da empresa e o bom retorno em serviços à sociedade. Por fim, conclui-se que as instituições possuem oportunidades de crescimento com a utilização da controladoria como um instrumento de gestão que garante informações adequadas ao processo decisório.

Referências

- ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ARAUJO, Juliana Gonçalves de. **Percepção dos investidores do impacto da governança corporativa para tomada de decisão**. V Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 2011.
- ASSAF, Alexandre Neto. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2010.
- BARBOSA, Antônio Pires. **Governança corporativa em hospitais sem fins lucrativos: um estudo do perfil de liderança corporativa em onze hospitais brasileiros**. Tese de Doutorado em Administração de Empresas. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2003.
- CALVE, Aloísio. et al. Um estudo de governança corporativa nos hospitais filantrópicos do Espírito Santo. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 128-143, 2013. Disponível em: <<https://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/3403/2544>>. Acesso em: 23 out. 2019.
- GADELHA, Carlos Augusto Grabois. O complexo industrial da saúde e a necessidade de um enfoque dinâmico na economia da saúde. **Ciência & saúde coletiva**, v. 8, p. 521-535, 2003. Disponível em: <https://www.scielo.org/scielo.php?pid=S1413-81232003000200015&script=sci_arttext>. Acesso em: 23 out. 2019.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo: IBGC, 2015.
- KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1977.
- LEMONS, Vanda Márcia Ferri; ROCHA, Marcius Hollanda Pereira da. A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: UFF, 2011. Disponível em: <<http://files.aluno-adm.webnode.com/200000052-cbfe9ccf65/Gest%C3%A3o%20hospitalar%20.pdf>>. Acesso em: 23 out. 2019.
- MARTINS, Mayra, MARTINS, Vidigal Fernandes. Governança corporativa em uma fundação de serviços hospitalares: um estudo de caso no Brasil. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, v. 3, n.2, p. 70-89, 2013. Disponível em: <<https://revista.ufr.br/adminrr/article/view/1243/1175>>. Acesso em: 23 out. 2019.
- MONKEN, Sonia, et al. Uma Análise da Eficiência Sobre os Ativos em Hospitais Filantrópicos e Sua Relação com a Governança Corporativa. **International Journal of Health Management Review**, v. 1,

n. 1, p. 1-12, 2016. Disponível em: <<http://ijhmreview.org/ijhmreview/article/download/83/27>>. Acesso em: 23 out. 2019.

MOYSES FILHO, Jamil. **Planejamento e gestão estratégica em organizações de saúde**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

MÜLLER, José; SILVA, Itacir Alves. A controladoria como método de gestão em uma empresa do ramo hospitalar. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG, 10., 2016, Caxias do Sul. **Anais eletrônicos...** Caxias do Sul: FSG, 2016. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/2426/1943>>. Acesso em: 23 out. 2019.

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, Márcia; TERRA, Paulo Renato Soares. A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa: evidências de uma survey comparativa entre empresas de capital brasileiro e norte-americano. **ABCustos**, v.2, n. 2, 2007. Disponível em: <<https://abet.ufjf.emnuvens.com.br/abcustos/article/download/21/454>>. Acesso em: 23 out. 2019.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 2 ed. São Paulo: Cengage, 2009.

PRADO, Eduardo Vieira do. et al. Os desafios na implementação da controladoria estratégica nas organizações. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, v. 3, n. 2, p. 14-37, 2013. Disponível em: <<http://www.cadtecempa.com.br/ojs/index.php/httpwwwcadtecempacombrosindexphp/article/viewFile/26/44>>. Acesso em: 23 out. 2019.

REVISTA EXAME MELHORES E MAIORES 2005. **As 500 maiores empresas do Brasil**. São Paulo: Abril, Julho/2005.

REVISTA VALOR 1000. **As 1000 maiores empresas**: Edição 2004. São Paulo: Valor Econômico, 2004.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. **Manual de controladoria**. Editora Atlas SA, 2014.

SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA. **Balanco das finanças públicas 2016**. Prefeitura Municipal de Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/balanco_das_financas_publicas_2016.pdf>. Acesso em: 23 out. 2019.

TORELLY, Andreatta Fernando. **O que vai diferenciar as organizações será a gestão eficiente e o modelo de governança**. Porto Alegre: Instituto de Administração Hospitalar e Ciências das Saúde, 2016.

VEIGA, Lidiane Ribeiro da. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa: um estudo envolvendo empresas de países relacionados aos modelos de governança corporativa anglo-saxão, alemão e latino-europeu.** Dissertação (Mestrado em Cportaliências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Rio Grande do Sul, 2006.

*Recebido em: 24 de março de 2020.
Aprovado em: 19 de maio de 2020.*