

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WENDERSON FELIPE SEBA SILVA

**A APLICABILIDADE DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE
TOMADA DE DECISÕES: Um estudo de caso na Associação de Pais e
Amigos dos Excepcionais – APAE, São Luís/MA**

SÃO LUÍS

2022

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WENDERSON FELIPE SEBA SILVA

**A APLICABILIDADE DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE
TOMADA DE DECISÕES:** Um estudo de caso na Associação de Pais e
Amigos dos Excepcionais – APAE, São Luís/MA

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

SÃO LUÍS

2022

Silva, Wenderson Felipe Seba.

A aplicabilidade da Controladoria no Processo de Tomada de Decisões: Um estudo de caso na Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais APAE, São Luís/MA.

Wenderson Felipe Seba Silva. - 2022.

69 p.

Orientador(a): Poliane Mendes Gonçalves Chagas.

Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis,
Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2022.

1. Controladoria. 2. Gestão Hospitalar. 3. Tomada de Decisão. I.
Chagas, Poliane Mendes Gonçalves. II. Título.

WENDERSON FELIPE SEBA SILVA

**A APLICABILIDADE DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE
TOMADA DE DECISÕES:** Um estudo de caso na Associação de Pais e
Amigos dos Excepcionais – APAE, São Luís/MA

Monografia apresentada ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal do Maranhão
como requisito parcial para obtenção de grau de
bacharel em Ciências Contábeis

BANCA EXAMINADORA / COMISSÃO AVALIADORA

Prof. M.^a. Poliane Mendes Gonçalves Chagas
Universidade Federal do Maranhão
Orientadora

1º Examinador

2º Examinador

SÃO LUÍS
2022

Dedico esse trabalho aos meus pais, que nunca
mediram esforços para que esse momento se
realizasse.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a minha mãe, Jacilene Seba, por ter me dado todo o apoio e incentivo durante minha graduação, por ter acreditado em mim, me educado, a minha mãe, todo agradecimento do mundo.

Agradeço também ao meu pai, Wallace Sousa, por ter sido muito importante durante toda minha vida acadêmica, pelo apoio nos primeiros passos, por acreditar que eu conseguiria e por ter dado suporte durante todo esse período.

As minhas tias Suely e Jaqueline, por todo o apoio durante minha vida e me deram forças para continuar. E agradeço a toda minha família, em especial aos meus irmãos Yngrid, Wend e Breno por sempre acreditarem em mim.

Ao meu cônjuge por ter me apoiado diariamente durante minha graduação, por estar do meu lado e ter me incentivado a continuar.

Agradeço a minha orientadora Prof^a M^a Poliane Gonçalves, por ter aceitado estar junto comigo nessa caminhada e ter me instruído da melhor forma no desenvolvimento deste trabalho.

Ao corpo docente do curso de Ciências Contábeis da UFMA por terem me incentivado e me proporcionaram conhecimentos.

Agradeço aos meus amigos, que estiveram junto comigo nessa jornada acadêmica e sempre me deram forças, a Jeovania, ao Michel, a Paula, ao Lucas e a Mayara.

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo”.

(Albert Einstein)

RESUMO

A Controladoria vem se consolidando como ferramenta principal para a tomada de decisões. Nas instituições hospitalares do terceiro setor, que objetiva a prestação de serviço para o bem-estar da sociedade de forma gratuita, utilizar das ferramentas da controladoria no seu processo de tomada de decisões é essencial para alcançar seus objetivos. Diante disso, esta pesquisa tem por objetivo identificar a aplicabilidade das ferramentas da controladoria no processo de tomada de decisão na Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE, São Luís/MA. Para tanto foi realizado uma pesquisa qualitativa, com a finalidade descritiva, e foram utilizados como ferramentas de coletas de dados, o estudo de caso e a pesquisa bibliográfica, em que foram realizadas entrevista com gestores da instituição ligados ao setor da controladoria. Os resultados obtidos indicam a utilização das ferramentas da controladoria no processo de tomada de decisão, também chamado de processo de gestão. A controladoria atua como agente de apoio às decisões da instituição.

Palavras chaves: Controladoria; Gestão Hospitalar; Tomada de decisão.

ABSTRACT

The Controllershship has been consolidating itself as the main tool for decision-making. In hospital institutions in the third sector, which aim to provide services for the well-being of society for free, using controllership tools in their decision-making process is essential to achieve their goals. Therefore, this research aims to identify the applicability of controllership tools in the decision-making process at the Association of Parents and Friends of the Exceptional - APAE, São Luís/MA. For that, the methodology adopted was a research with a qualitative and descriptive approach based on bibliographic studies and a case study, in which interviews were carried out with managers of the institution linked to the controllership sector. The results obtained indicate the use of controllership tools in the decision-making process, also called management process. The controllership acts as an agent to support the institution's decisions.

Key words: Controllershship; Hospital management; decision making.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Processo de gestão.....	16
Figura 2: Estrutura da aplicação do sistema de informação para a controladoria	21
Figura 3: Posição do Controller na estrutura organizacional.....	30

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Regras para um controle interno eficiente.....	22
Quadro 2: Funções da controladoria na gestão financeira	26
Quadro 3: Vantagens do orçamento.....	28
Quadro 4: Conhecimentos necessários para um <i>controller</i>	30
Quadro 5: Classificação das funções de um hospital.....	32
Quadro 6: Classificação quanto aos tipos de administração hospitalar.....	33
Quadro 7: Diferença entre imunidade e isenção tributária.....	35
Quadro 8: Fundações e associações sem fins lucrativos segundo sua classificação.....	35
Quadro 9: Cenário do número de hospitais filantrópicos dos últimos anos no Brasil.....	36
Quadro 10: O que levou a instituição a implantar um setor de controladoria?.....	47
Quadro 11: Quais ferramentas da controladoria são utilizadas na instituição?.....	47
Quadro 12: Quais processos a controladoria tem responsabilidade direta?.....	48
Quadro 13: O nível das informações apresentadas pela controladoria é considerado satisfatório e estão adequados?.....	49
Quadro 14: De que forma os relatórios gerados pelas ferramentas da controladoria apoiam na tomada de decisão?.....	50
Quadro 15: Como é o processo de planejamento estratégico da instituição?.....	50
Quadro 16: Como é feita a análise de desempenho e controle de metas?.....	51
Quadro 17: Qual o papel da controladoria na gestão do sistema de informação?.....	52

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 Controladoria	14
2.1.1 Processo de Gestão	15
2.1.1.1 Planejamento	16
2.1.1.2 Execução.....	18
2.1.1.3 Controle.....	18
2.2 Ferramentas da Controladoria	19
2.2.1 Sistema de Informação	20
2.2.2 Controle Interno.....	21
2.2.3 <i>Balanced Scorecard</i>	23
2.2.4 Gestão estratégica de custos	24
2.2.5 Gestão Financeira	25
2.2.6 Gestão Orçamentária	27
2.3 O Controller	29
2.4 Entidades Hospitalares	31
2.4.1 Entidades Hospitalares do terceiro setor.....	34
2.5 Estudos Anteriores	37
3. METODOLOGIA	39
3.1 Delineamento da Pesquisa	39
3.2 Definição do Objeto de Pesquisa	40
3.3 Técnica de Coleta de Dados	40
3.4 Técnica de Análise de Dados	41
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADO	43
4.1 A instituição	43
4.1.1 Desafios da instituição.....	44
4.1.2 Conquistas e Oportunidades	45
4.2 Resultados e Análise da Pesquisa	46
4.2.1 Implantação e Funcionamento da Controladoria.....	46
4.2.2 Atividades da Controladoria	48
4.2.3 Aplicação das Ferramentas da Controladoria	50
4.2.3 Análise da Pesquisa	53

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS.....	56
APÊNDICES	62
ANEXOS	65

1 INTRODUÇÃO

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2016), apontou que entre os anos de 2010 e 2016 houve uma baixa significativa no número de Entidades privadas sem fins lucrativos, uma redução de 5,38%. No setor da Saúde, o cenário não é diferente, pois segundo o IBGE (2016), durante esse período, cerca de 8% das entidades encerraram suas atividades. O Conselho Nacional de Saúde – CNS (2020), segundo sua contagem, registraram entre 2010 e 2020 o fechamento de 127 hospitais filantrópicos em todo país.

O portal de notícias do IBGE em colaboração com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2019) divulgou uma matéria sobre o impacto da crise nas atividades das entidades sem fins lucrativos e constataram que durante toda a crise, entre 2013 e 2016, 38,7 mil entidades encerraram as atividades, sendo o Nordeste a região mais afetada.

Frente a esse cenário, Padoveze (2010) afirma que é papel do controller garantir a continuidade da organização, utilizando das ferramentas que a controladoria dispõe, seja ela para controle interno, análise de mercado, análise de metas e outras.

Para as entidades hospitalares do terceiro setor, que são de extrema importância para o bem-estar social e que vem se desenvolvendo durante a história tornando-se cada vez mais complexas e com demandas ainda mais específicas, utilizar das ferramentas da controladoria na tomada de decisão é essencial para garantir a continuidade e desenvolvimento saudável dessas instituições. Na pesquisa de Souza *et al.* (2018), foi analisado se as organizações hospitalares do Brasil desenvolvem e utilizam as ferramentas da controladoria no setor hospitalar. Os resultados mostraram que tais organizações não desenvolvem gestão estratégica das ferramentas da controladoria.

Nessa perspectiva, percebe-se a necessidade de identificar a utilização das ferramentas de controladoria no processo de tomada de decisões nas entidades hospitalares do terceiro setor.

Assim, este trabalho justifica-se pela notável redução no número de hospitais filantrópicos, conforme os dados apresentados. Outras justificativas são: a escassez de pesquisas de controladoria aplicada a área hospitalar, sobretudo na área do terceiro setor e a importância da controladoria nas tomadas de decisões das entidades de

terceiro setor, visto que a gestão estratégica de recursos de capitais ou humanos aumentam significativamente a performance dessas entidades, com impactos diretos na estrutura interna e externa, como abrangência das prestações de serviços a seus usuários e conseqüentemente na efetiva atuação como agentes sociais.

Portanto, apresenta-se a seguinte questão norteadora da pesquisa: A Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de São Luís/MA utiliza das ferramentas da Controladoria no seu processo de tomada de decisão?

Nesse sentido, o objetivo geral da pesquisa é identificar a aplicabilidade das ferramentas da controladoria no processo de tomada de decisão na Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE, São Luís/MA.

Para alcance do objetivo geral, a pesquisa foi traçada a partir dos seguintes objetivos específicos: compreender a controladoria e identificar quais ferramentas da controladoria são utilizados no processo de tomada de decisão; compreender as instituições hospitalares do terceiro setor; evidenciar o perfil da controladoria aplicada na organização estudada.

Este trabalho está estruturado em quatro principais capítulos:

O primeiro capítulo consiste nesta introdução, que apresenta primeiramente o cenário dos hospitais filantrópicos no Brasil, justificando a importância do trabalho e sua relevância. Apresenta também o tema da pesquisa, suas demais justificativas, o problema de pesquisa, seus objetivos gerais e específicos e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo aborda o referencial teórico que contextualiza o tema proposto a partir de pesquisas e trabalhos já realizados de outros autores com renome na área. Nesse capítulo, será contextualizado a controladoria em si, assim como o processo de gestão, também chamado de processo decisório, suas respectivas fases, as ferramentas da Controladoria e o papel do profissional da controladoria, o *controller*. Neste capítulo também será abordado a entidade hospitalar e suas especificações quando do terceiro setor e estudos anteriores.

No terceiro capítulo será apresentado a metodologia utilizada para realização desta pesquisa, abordando em seus subcapítulos o delineamento da pesquisa, definição do objeto de pesquisa, técnicas de coleta de dados e técnicas de análise de dados.

No quarto capítulo será realizado a descrição da instituição, apresentação dos dados, resultados da pesquisa e suas respectivas análises.

O quinto capítulo consiste na conclusão do trabalho, as principais considerações acerca da pesquisa e recomendações para novas pesquisas na área.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o referencial teórico utilizado sobre aplicabilidade da controladoria no processo de gestão e tomada de decisão. Primeiramente, descrevendo a controladoria, seu histórico, conceitos e aplicações, seguindo para abordagem do processo de gestão e suas ferramentas e o papel do *controller* nas instituições. Logo após, será abordado as entidades hospitalares com conceitos, afinando para particularidades importantes a essa pesquisa, assim, abordando entidades hospitalares do terceiro setor. Por fim, os estudos anteriores.

2.1 CONTROLADORIA

A preocupação das empresas em otimizar os recursos e controlar seus investimentos, levou a uma busca por alternativas que dessem suporte técnico-gereencial às necessidades enfrentadas pelos gestores. Dessas alternativas consolidou-se a, hoje conhecida, controladoria (BEUREN, 2002).

Beuren (2002, p.20), afirma que a controladoria surge da seguinte forma:

A controladoria surgiu no século XX nos Estados Unidos, com o objetivo de controlar todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiadas e/ou filiais, tendo sido seu desenvolvimento atribuído a três fatores: verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações, como o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades o que exigiu outro tipo de controle por parte da controladoria (BEUREN, 2002, p.20).

Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 1) “a origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial”. Os autores ressaltam ainda que os principais influenciadores da origem da controladoria são: o aumento em tamanho e complexidade das organizações, globalização das empresas, crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias, e aumento no número de fontes de capital.

Padoveze (2010) define que controladoria poderia ser autônoma à contabilidade e afirma que a controladoria é uma ramificação da Ciência Contábil utilizando-a como base para realização de suas atividades. Para ele Controladoria é

a unidade administrativa responsável pela gestão econômica da instituição através das ferramentas da Ciência Contábil e do sistema de informação da Controladoria.

Mosimann (1993, p. 96) ressalta que “a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos, e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-la para a eficácia”.

Padoveze (2010, p. 3) discorda ao afirmar que “a controladoria é a ciência contábil evoluída, que a controladoria faz parte do alargamento do campo de atuação da contabilidade, logo, a controladoria pode ser definida como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa”.

E assim como as diversas áreas do conhecimento a controladoria também possui função e missão. Sua função está baseada em ser uma “área administrativa capaz de buscar ao detalhamento dos problemas econômicos enfrentados e propor aos gestores de cada área soluções para enfrentar e solucionar tais problemas, coordenando o processo de planejamento e controle” (MOSIMAN; FISCH, 1999 p. 116).

Quanto a missão, Padoveze (2010, p. 27) afirma que:

A Controladoria tem o papel de apoiar os gestores da organização com as ferramentas necessárias, seja no planejamento, execução e controle, através de sistemas de informações gerenciais e análises bem definidas interna e externamente. (PADOVEZE, 2010, p. 27)

A Controladoria ocupa um espaço de suma importância dentro das organizações, como já descrito nesse trabalho. No próximo tópico será abordado o processo de gestão da controladoria dentro das organizações, suas sistemáticas e aplicações práticas.

2.1.1 Processo de Gestão

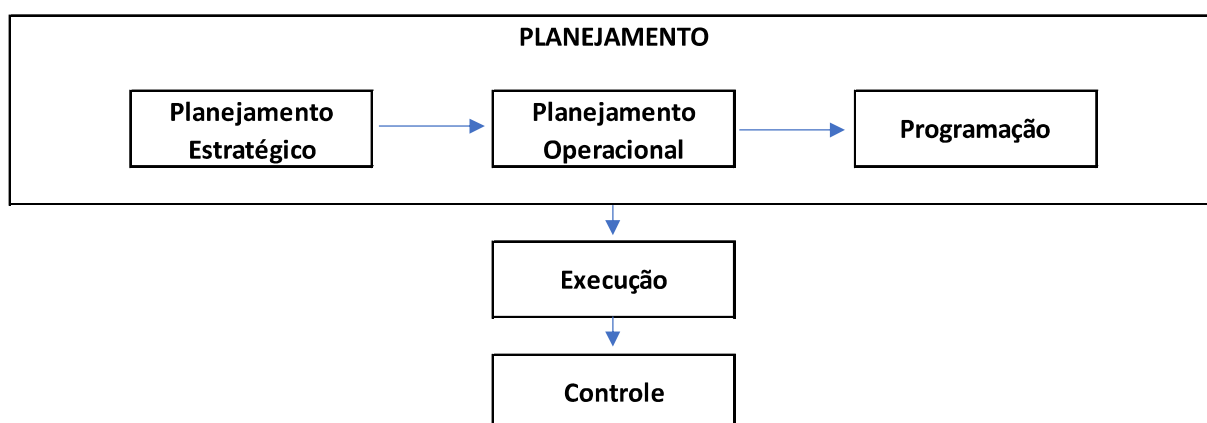
Também conhecida como processo decisório, o processo de gestão é onde ocorre as definições empresariais, com suas fases bem delimitadas e com foco no melhor desempenho da organização. Padoveze (2004, p. 26) define processo de

gestão como um conjunto de processos decisórios que compreende as fases do planejamento, execução e controle da organização, de suas áreas e atividades.

Pereira (2001) refere que o processo de gestão pode assumir diversas formas na realidade das empresas, mas deve assegurar que as decisões tomadas por essas as conduzam ao cumprimento de sua missão, garantindo sua adaptação e equilíbrio ao ambiente operacional, necessários para a sua continuidade.

Para que isso se concretize, o processo de gestão deverá ser estruturado, compondo as etapas do planejamento, sendo o estratégico, operacional e programação e as fases da execução e do controle. De forma que se faz necessário que os sistemas de informações suportem as decisões dos gestores (PADOVEZE, 2004). A estrutura do processo de gestão dá-se como mostra a figura 01 abaixo.

Figura 01. Processo de gestão



Fonte: Padoveze (2004, p. 27)

Percebe-se que o processo decisório dentro de uma organização assume papel fundamental para o encaminhamento saudável, e para compreender melhor as fases do processo de tomada de decisões, será abordado no próximo tópico as etapas do planejamento, execução e controle do processo de gestão.

2.1.1.1 Planejamento

A primeira fase do planejamento é o planejamento estratégico, em que a empresa formula ou reformula suas estratégias organizacionais dentro de uma visão específica do futuro, é a fase de definição de políticas, diretrizes e objetivos

estratégicos, e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais (PADOVEZE, 2004).

Catelli (2001), ao apresentar essa etapa, salienta que o conjunto de diretrizes estratégicas definidas tem como objetivo evitar as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos.

Em suma, entende-se que o planejamento estratégico está situado na mais alta administração da organização, onde são traçados os objetivos a longo prazo, com uma visão mais ampla de mercado, situação e posicionamento da organização.

Seguindo para a segunda fase, que seria o planejamento operacional, que funciona como um desdobramento do planejamento estratégico, onde acontece a transformação dos aspectos qualitativos das estratégias em quantitativos. Entende-se que “nessa etapa se define os planos, políticas e objetivos operacionais da organização e tem como produto o orçamento operacional” (PADOVEZE, 2004, p.27).

O planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado (CATELLI 2001). Logo, entende-se que o planejamento estratégico é a concretização do que foi planejado, é a visualização prática do que foi pensado.

Padoveze (2004) volta a colaborar, afirmando que dentro do processo de planejamento operacional, cabe a Controladoria a criação de modelos de decisão, mensuração e informação ligados à determinação das estruturas do ativo e passivo, das unidades de negócios e da empresa, bem como para as decisões posteriores da adaptação das estruturas patrimoniais.

Junior et al. (1997) diz que o planejamento operacional é função do controller desenvolver um modelo de planejamento voltado a otimização das análises, visando maior eficiência e eficácia nos projetos.

O planejamento operacional assume um papel importante na implantação de métodos e formatos de realização das atividades propostas pelo planejamento, definindo métricas de informação e metodologias para a melhor performance na operação das atividades, a fim de garantir os objetivos uma vez planejado.

Dentro da fase de planejamento operacional, agrega-se uma etapa adicional, que é a que finaliza o planejamento das operações, chamada de programação. Que segundo Padoveze (2004) é a fase do planejamento operacional em que se replaneja a curto prazo, adequando-se às expectativas, em face das alterações dos ambientes externos e internos.

Então, entende-se que a programação consiste na ordenação das necessidades, meios, recursos, ações, programas, análises e interações operacionais necessária para executar o plano operacional adotado.

A fase do planejamento no processo de gestão é um conjunto de processos decisórios que influem na construção de uma instituição com objetivos bem traçados, o que pode garantir o êxito no seu processo de execução. No próximo tópico abordam-se as especificidades da fase de execução do processo de gestão.

2.1.1.2 Execução

É nessa fase que as ações planejadas são colocadas em prática, a fim de atingir ou não as estratégias estabelecidas.

Corresponde à fase em que os recursos são consumidos e os produtos são gerados. Nesta fase ainda podem ocorrer alterações e ajustes, quando se busca a opção de alternativas operacionais, a seleção da mais adequada e a implementação dos ajustes. Catelli (2001) afirma que as ações definidas no planejamento operacional são implementadas e os recursos são consumidos.

Padoveze (2004) afirma que a atuação da Controladoria na fase de execução consiste basicamente em providenciar modelos de decisão para os eventos econômicos, para subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão das transações sendo efetivadas.

Logo, nesta fase a Controladoria atua a promover as ferramentas que deem suporte aos gestores para melhor desenvolver o plano já traçado e garantir que o planejado seja colocado em prática. E por fim, para que o ciclo do processo de gestão se complete, é preciso abordar as contribuições da fase de controle, suas particularidades e atribuições.

2.1.1.3 Controle

A fase de controle, verifica se todas as áreas da organização estão desempenhando suas atividades da forma correta, ou, se, os resultados alcançados estão de acordo com o planejamento.

Cabe a Controladoria, verificar as diferenças entre o planejado e o realizado, para identificar a localização do problema e analisar se o problema ocorrido foi

ocasionado por algum erro de gestão ou se foi alguma variável não prevista no planejamento.

Catelli (2001) afirma que o processo de controle deve ser analítico e global, perpassando por todas as áreas da organização com a finalidade de demonstrar de forma real o resultado do planejamento e da execução. Catelli (2001) diz ainda que o processo de controle deve seguir algumas etapas, sendo elas:

Prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho; reunir informações sobre o desempenho real; comparar o desempenho real com o previsto; verificar quando uma decisão foi deficiente, corrigindo o procedimento que a produziu e suas consequências. (CATELLI, 2001, p. 140).

É importante que todas as etapas anteriores ao controle tenham sido desenvolvidas de maneira a gerar informações adequadas, metas claras e passíveis de serem atingidas, para que, nessa fase, possa se assegurar que os resultados planejados sejam efetivamente alcançados. (GIONGO, 2005, p. 68).

Sabendo das fases do processo de tomada de decisões, ou, processo decisório, em seguida, será abordado as ferramentas da controladoria que são utilizadas desde a fase do planejamento até o controle.

2.2 Ferramentas da Controladoria

Percebe-se que a controladoria é a área responsável por dar suporte aos gestores da organização, no seu processo de tomada de decisão a partir de informações fidedignas à realidade interna e externa. E para que esse suporte aconteça, o *Controller* utiliza de algumas ferramentas da Controladoria que são capazes de apresentar essas informações.

Guerreiro (1996), diz que ferramentas são “as atividades, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas [...]”. Apesar de haver diversas ferramentas que podem ser empregadas pela controladoria, neste trabalho serão abordadas as seguintes: Sistema de informação, Controle interno, *Balanced Scorecard*, Gestão estratégica de custos, Gestão financeira e Gestão Orçamentária.

2.2.1 Sistema de Informação

Os sistemas de informações tornaram-se essenciais nas tomadas de decisões gerenciais, pois na grande maioria das empresas que utilizam sistemas informatizados, há dados à disposição, mas que não podem ser utilizados na tomada de decisão se não houver um processo de tratamento e transformação, para que se torne efetivamente informações (OLIVEIRA, 2008)

Para Benghi, et al. (2019, p. 13):

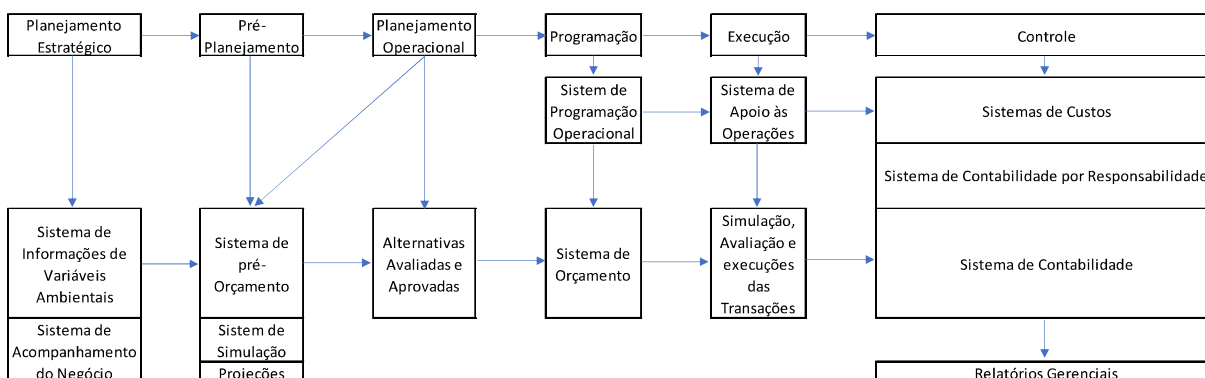
Os sistemas de informação têm por objetivo gerar informações para a tomada de decisões. Os dados são coletados, processados e transformados em informação. Sistemas de informação é uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de feedback. (BENGHI et al. 2019, p. 13)

Os fluxos de informações nas empresas ao longo dos anos tornaram-se cada vez maiores e mais complexos, tornando o sistema de informações gerenciais imprescindível para o êxito do resultado, pois através de mecanismos ágeis de sistemas de informações, é possível garantir que os gestores tenham uma visão mais ampla sobre o andamento dos objetivos atingidos, ou não, e tomar decisões mais rápidas e seguras.

O avanço dos sistemas de informações acompanha o da tecnologia, pois é através dela que os sistemas se aprimoraram e tornaram-se cada vez mais estruturado e eficaz. Hoje contamos com diversos sistemas de informações gerenciais no mercado, aplicados aos mais diversos setores das empresas, seja no estoque, no contábil, no financeiro e tantos outros.

Os sistemas de informação estão presentes em todas as fases do processo de gestão, pois tem a função de fornecer informações necessárias para auxiliar nas tomadas de decisões em cada parte do processo. É através dos sistemas de informações que a Controladoria atua no processo de gestão, como demonstra a figura 02 abaixo:

Figura 02. Estrutura da aplicação do sistema de informação para a controladoria



Fonte: Padoveze e Benedito (2003, p.4)

Padoveze (2003) apresenta de forma estruturada, como o sistema de gestão contribui de forma direta nos processos de tomada de decisão, pois para que as fases se relacionem, faz-se necessário que haja informações a serem demonstradas umas sobre as outras, efetivando a decisão mais assertiva possível.

Neste subcapítulo abordou-se uma das principais ferramentas que influem no processo de tomada de decisão, pois é através do sistema de informação que os gestores conseguem obter uma visão ampla e estruturada da real situação gerencial da instituição. No próximo tópico será abordada a ferramenta controle interno, pautando sua amplitude teórica, seus conceitos e benefícios.

2.2.2 Controle Interno

O controle interno é um dos principais pilares de suporte para o sistema de informação, pois tem o papel de minimizar os riscos e dar veracidade as informações da contabilidade, visando garantir o alcance dos objetivos da organização. Logo, podemos observar a direta relação entre a Controladoria e o Controle interno, em que controle é visto como uma ferramenta de gestão utilizada pela Controladoria nos processos organizacionais.

Oliveira (2007), entende que Controle interno seria o conhecimento da realidade e a comparação com o que deveria ser, com o objetivo de constatar o mais rápido possível as divergências e suas origens e tomar as devidas providências saneadoras.

Attie (1998, p.110) através do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, afirma o seguinte:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 1998, p.110)

O papel do controle interno é garantir que os processos da organização estejam de acordo com as políticas estabelecidas pela alta administração, através de verificações e acompanhamentos das atividades. Para garantia efetiva das normas, o controle interno conta com um conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 16.8, afirma o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos têm a finalidade de salvaguardar os ativos; dar conformidade ao registro contábil; propiciar a obtenção de informações; estimular adesão as normas e as diretrizes fixadas e contribuir para a promoção da eficiência.

Para que essas finalidades ocorram e atinjam os abjetivos, é necessário que sigam regras pré-estabelecidas e que norteiem as atividades realizadas. Sá (2012), define regras para um processo de controle interno eficiente, conforme o quadro 01 abaixo:

Quadro 01. Regras para um controle interno eficiente

REGRAS PARA UM PROCESSO DE CONTROLE INTERNO EFICIENTE
Obediência a um objetivo;
Definições de metas;
Observação das rotinas do trabalho;
Especificações de métodos, sistemas e programa a serem seguidos;
Rigorosidade nos processos.

Fonte: Elaborado a partir de dados (SÁ, 2012).

O controle interno abrange os mais diversos setores ou áreas de conhecimento da organização, moldado as particularidades de cada um, podendo ser visto como, controle de custos, controle de dados e informações, controle de procedimentos

internos, entre outros, a fim de garantir que os resultados econômicos atinjam o objetivo proposto (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

2.2.3 Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard*, também chamado de BSC, foi desenvolvido no início da década de 1990, pelos professores Robert S. Kaplan e David P. Norton, da *Harvard Business School* (EUA). Ferramenta essa capaz de traduzir a missão e a estratégia das empresas em um conjunto global de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégia da empresa (KAPLAN E NORTON, 1997).

Padoveze (2004, p. 585) define o BSC como um “sistema de informação para o gerenciamento da estratégia empresarial, que traduz a missão da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenhos financeiros e não financeiros que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.”

Crepaldi (2008) complementa ainda que o BSC serve como uma ferramenta altamente eficaz, que proporciona a tradução da visão empresarial em um conjunto de objetivos das diversas unidades ou áreas de uma mesma empresa.

Em suma, entende-se que o *Balanced Scorecard*, termo em inglês que significa “Indicadores Balanceados de Desempenho” é uma ferramenta que utiliza de metodologias de gestão estratégicas capaz de analisar o progresso de um negócio em relação às suas metas e objetivos. O BSC analisa o processo de gestão sob várias perspectivas do negócio como um todo, e não só financeiros e contábeis.

De acordo com Kaplan e Norton (1997) o BSC pode ser visto em quatro diferentes perspectivas, que contribuem para a elaboração do BSC e facilitam a elaboração de objetivos, metas, indicadores e ações, são elas:

- a) Perspectiva financeira: o enfoque principal é como a empresa é vista por seus acionistas, seus indicadores podem ser: rentabilidade, fluxo de caixa e retorno sobre o capital; essa perspectiva avalia a lucratividade da organização.
- b) Perspectiva do cliente: o enfoque é o de como a empresa é vista pelo cliente e como ela pode atendê-lo da melhor forma, seus indicadores podem ser: pontualidade na entrega de tarefas e criatividade nas atividades desenvolvidas; essa perspectiva identifica os segmentos de mercado visados e as medidas de êxito da organização nesse segmento. Os cinco

indicadores genéricos do BSC são: satisfação, fidelidade, retenção e lucratividade.

c) Perspectiva dos processos internos: o enfoque é em quais processos de negócio da organização precisa ter excelência; podem ser seus indicadores: qualidade e produtividade. Para se obter a excelência é necessário que a empresa, através de seus gestores, uma cadeia de valores completa dos processos internos que tenham início com o processo de inovação, ou seja identificar as necessidades atuais e futuras, e desenvolver novas soluções para essas necessidades.

d) Perspectiva do aprendizado e crescimento: o enfoque dessa perspectiva é a capacidade que a organização tem de melhorar continuamente e se preparar para o futuro; seus principais indicadores são: índice de renovação dos produtos, desenvolvimento de processos internos, avaliação de falhas no planejamento; essa perspectiva identifica a infraestrutura necessária para gerar o crescimento e melhorias a longo prazo da organização. (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 44)

Observa-se que o BSC é uma ferramenta que busca quantificar e medir as atividades desenvolvidas na organização, nas mais diversas perspectivas que se relacionam com a atuação da empresa, logo vê-se que o BSC está estritamente ligado com o desempenho da organização

Kaplan e Norton (1997) afirmam que existem etapas necessárias para a elaboração do BSC, sendo elas: Avaliação organizacional, identificação dos objetos estratégicos, escolha dos indicadores estratégicos e elaboração do plano de interpretação.

Existem ainda, quatro principais processos do *Balanced Scorecard*, Padoveze (2010) os definem como: tradução da visão, comunicação e comprometimento, planejamento de negócios e *feedback* e aprendizado.

Esses são os principais conceitos e aplicações do BSC, que a torna uma das principais ferramentas de gestão, pois tem benefícios direto no planejamento e resultado da organização.

2.2.4 Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos, de acordo com Hansen e Mowen (2001), é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável. Padoveze (2010) conceitua gestão estratégica de custos como:

O conjunto de diretrizes coordenadas pela alta administração da empresa, objetivando a redução permanente e geral de seus custos e despesas,

através de diversos enfoques coordenados e integrados, medidas e procedimentos específicos, para obtenção de ganhos gerais de eficiência e produtividade (PADOVEZE, 2010, p. 418)

Martins (2003) afirma que a gestão estratégica de custos sempre esteve presente nas rotinas das empresas, a preocupação com a redução de custos sempre esteve intrinsicamente na lista estratégica dos gestores, mas com o aumento da concorrência decorrente a entrada das empresas orientais no mercado na década de 70, tornou a gestão estratégica de custos ainda mais importante e necessária para a garantia da competitividade das organizações.

A gestão estratégica de custos deixa de ser simplesmente formas de reduzir custos e aumentar a margem de lucro da organização, pois com o advento da alta competitividade do mercado essa gestão passa a ter uma importância de tornar a organização mais competitiva e capaz de agregar valor aos seus usuários. Shark e Govindarajam (1995) afirmam em seus estudos a gestão estratégica de custo não configura apenas uma estratégia de redução de custo organizacionais, mas sim, uma forma de manutenção da competitividade em um mercado cada vez mais exigente.

2.2.5 Gestão Financeira

Dentre as ferramentas da Controladoria, a gestão financeira é um pilar para o desempenho das atividades nas organizações, visto que todo o processo organizacional perpassa de forma direta ou indiretamente pelas finanças, seja na sua abertura, investimento, gestão de pessoas, relação com governo e outros. Kuhn (2012) afirma que gestão financeira é qualquer ato administrativo ou de tomada de decisão que implica obtenção e/ou aplicação de recursos financeiros.

Lemes Junior, Rigo e Cherobin (2005) afirmam que a gestão financeira tem como objetivo maximizar a riqueza dos acionistas da empresa, ou aumentar o superavit da organização, sendo esse setor o principal responsável pela criação de valor. Kuhn (2012) descreve que as atividades do *controller* na gestão financeira envolvem decisões estratégicas como: a seleção de alternativas de investimentos e as decisões de financiamento de longo prazo e operações de curto prazo, seja na gestão de caixa, concessão de créditos a clientes, obtenção de crédito a fornecedores, negociação com bancos e entidades financiadoras e gerenciamento do risco.

Para Megliorini e Vallim (2009), a função da gestão financeira são atividades relacionadas à obtenção dos recursos de que a empresa necessita e sua aplicação, de maneira eficaz, no alcance de seus objetivos. Lemes Junior, Rigo e Cherobin (2005), elencam quais são as principais funções da Controladoria na gestão financeira, conforme o quadro 02 a seguir:

Quadro 02. Funções da controladoria na gestão financeira

Funções da gestão financeira
Administração de custos e preços
Auditoria Interna
Contabilidade
Patrimônio
Planejamento Tributário
Relatórios Gerenciais
Desenvolvimento e acompanhamento de sistemas de informação Financeira

Fonte: Lemes Junior; Rigo; Cherobim, 2005, p. 5.

As funções da gestão financeira podem ser funções de longo e curto prazo, Kuhn (2012) afirma que as funções de curto prazo, são relacionadas aos setores operacionais, que incluem atividades como fluxo de caixa, contas a receber e a pagar, estoques, capital de giro, tributos, salários e outros. Já para as funções de longo prazo, Vital (2010) descreve que as atividades envolvem as decisões financeiras estratégicas, tais como os investimentos de capital por meio de projetos estratégicos, a estrutura financeira ou de capital, o custo do capital, as relações com investidores, dentre outras.

O principal produto da gestão financeira, a partir dos dispostos acima, é a capacidade de gerar relatório financeiros para os gestores, relatórios esses que demonstram indicadores que são de grande importância para análise da situação econômica financeira. Por isso, a gestão financeira desempenha um papel fundamental no processo de gestão e tomada de decisões, tendo impacto direto no resultado final da organização. A ferramenta gestão financeira, atua de forma complementar à próxima ferramenta a ser abordada que é a gestão orçamentária.

2.2.6 Gestão Orçamentária

Para Araújo e Arruda (2004, p. 65), “O processo orçamentário pode ser definido como o conjunto das funções a serem cumpridas pelo orçamento em termos de planejamento, controle gerencial e controle operacional”. Para Padoveze (2003) orçamento nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje.

Padoveze (2003, p. 189) diz ainda que orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício.

O processo de gestão orçamentário acontece em duas principais etapas, a operacional e a financeira. Segundo Borinelli (2006) a etapa operacional representa os planos que viabilizam condições para estruturação de atividades da organização, integrando desta forma essas atividades as devidas operações. Já a financeira está voltada para decodificação de todas as atividades em linguagem monetária.

Lunkes (2007, p.192) descreve sobre os objetivos de um plano orçamentário, sendo eles; auxiliar no planejamento, na comunicação e coordenação, alocação de recursos, gerenciamento do desempenho financeiro e operacional, evolução e controle do desempenho e base para incentivos e remuneração variável.

Para Sanvicente (1989, p.19) “Os orçamentos elaborados fornecem direção e instruções para execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado”

A partir disso, entende-se que a gestão orçamentária é um pilar para o processo de gestão, pois é com um plano orçamentário bem elaborado que os gestores obtêm das informações necessárias para tomar decisões assertivas e é capaz de ter um controle eficaz sobre as finanças da organização. Padoveze (2003, p.191) descreve sobre as principais vantagens do uso do orçamento bem elaborado, conforme o quadro 03 a seguir:

Quadro 03. Vantagens do orçamento

Vantagens do Orçamento
A orçamentação compele os administradores a pensar à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento
A orçamentação fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente.
A orçamentação ajuda os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os objetivos da organização como um todo sejam confrontados com os objetivos de suas partes.

Fonte: Padoveze (2003, p.191)

Fica claro, que a gestão orçamentária é de grande valia para o bom desenvolvimento da organização, pois traz aos gestores uma visão ampla acerca da situação financeira a curto e longo prazo, o que impacta diretamente na tomada de decisão. Cada organização elabora seu modelo de orçamento que atende suas demandas específicas e proporciona mais eficácia.

Padoveze (2003) aborda os tipos de orçamento, fixando em dois principais tipos, o orçamento estático e o flexível. O primeiro elabora-se todas as peças orçamentárias a partir da fixação de determinado volume de produção ou vendas. Orçamento é considerado estático quando a administração do sistema não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias. Já o orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividades.

Como em qualquer outra área de gestão, no orçamento também há um processo de elaboração, Padoveze (2003) define três como os principais, sendo as etapas de previsão, reprojeção e controle. Na etapa de previsão, acontece todo o trabalho de cálculo em que se coloca no papel aquilo que a empresa espera e prevê que vá acontecer; na etapa de reprojeção, os dados orçados são submetidos a avaliação dos setores responsável e captação das críticas; já na etapa de controle analisa-se os objetivos previstos foram atingidos.

Em uma instituição hospitalar do terceiro setor, ter um plano orçamentário implica na melhor gestão dos gastos da organização, melhor projeção de superavit e conseqüentemente a garantia da continuidade dessas entidades, pois caso contrário, o uso dos recursos de forma desordenada e sem planejamento pode implicar na impossibilidade de cumprir com suas obrigações financeiras. Frente a isso é importante que haja um profissional capaz de manusear essas e outras ferramentas da Controladoria, com conhecimento técnico suficiente para aplicá-las com qualidade

e assertividade. Na próxima seção iremos abordar sobre o Controller e seu papel nas organizações.

2.3 O controller

O desenvolvimento da controladoria trouxe a necessidade de um profissional capaz de compreender e coordenar as atividades de controladoria, com um perfil mais analítico e voltado para o apoio a tomadas de decisões. Nakagawa (1993, p. 13) afirma que “o controller tem como função o controle, onde organiza e reporta dados relevantes, exercendo influência sobre as decisões tomadas pelos gestores segundo a missão e o objetivo da empresa”.

Alguns fatores foram determinantes para que a necessidade desse profissional se tornasse emergente. Siqueira e Soltelinho (2001, p.73) afirmas que:

Com o crescimento econômico as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização. Uma das decorrências de todo esse processo em uma esfera microeconômica é a presença cada vez mais marcante do profissional de controladoria nas médias, e principalmente nas grandes empresas (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001, p.73)

Para que esse profissional exerça suas funções de forma assertiva, é necessário atenda alguns pré-requisitos. Mosimann e Fisch (1999) descrevem que os principais requisitos que um controller deve ter são iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, visão para o futuro, oportunidade, liderança e ética.

Crepaldi (2004) afirma que a influência do *controller* nas tomadas de decisões dentro das organizações levanta a necessidade de algumas habilidades do profissional, como conhecer e compreender o sistema e a atividade que a organização desenvolve; conhecer a organização e sua história; conhecer o processo de produção e administração da entidade e habilidades para analisar dados contábeis e fatos econômicos.

Para Schmidt e Santos (2006), o *controller* deve conter características profissionais bem específicas, pois a função a ser exercida requer um nível de conhecimento técnico bastante elevado, dentre tantas, principalmente sobre o

mercado que a entidade está inserida. Perez e Silva (2007), salientam alguns conhecimentos necessários para um *controller*, conforme o quadro 4.

Quadro 4. Conhecimentos necessários para um controller.

Conhecimentos necessários para um controller
Contabilidade e Finanças
Sistema de Informações Gerenciais
Tecnologia da informação
Aspectos legais de negócios e visão empresarial
Métodos quantitativos
Processos informatizados da produção de bens e serviços

Fonte: Elaborados a partir dos dados (Perez e Silva, 2007)

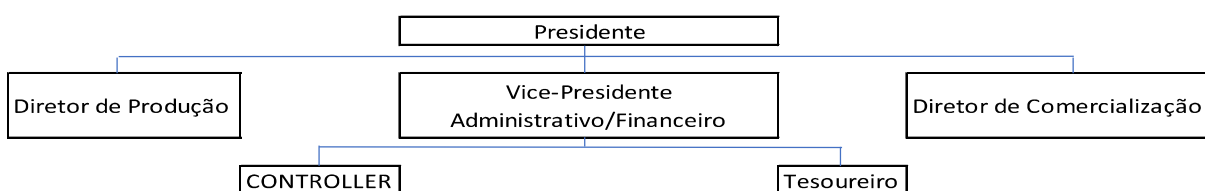
Logo, entende-se que o *controller* antes de assumir as atividades e exercer seu papel, tem que haver uma bagagem de conhecimentos necessários para que haja êxito em sua função de gestão, proporcionando um apoio que leve os gestores a tomadas de decisões que garanta a continuidade da organização.

Padoveze (2003) descreve as funções de um *controller*, que seriam: função do reporte, a função contábil, a função do planejamento e a função do controle. Peleias (1999), afirma que “hoje o *controller* é o grande responsável pela coordenação de esforços com vista na otimização de gestão de negócios das empresas e pela criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informações que deem suporte ao processo de planejamento e controle.”

Em relação a posição do *controller* na organização, Padoveze (2003) diz que o este profissional deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, e tem suas funções diferenciadas do responsável pela aplicação e captação de recursos, que denomina tesoureiro.

Na figura a seguir, pode-se visualizar a posição do controller dentro da estrutura organizacional.

Figura 03. Posição do Controller na estrutura organizacional



Fonte: Elaborado a partir de dados (PADOVEZE, 2003)

Observou-se que o *controller* é o profissional responsável por aplicar e dirigir a controladoria, que seja capaz de orientar os gestores, através de ferramentas de gestão com o objetivo garantir a continuidade da organização.

No próximo subcapítulo será abordado os históricos, conceitos, estruturas e contribuições das entidades hospitalares para a sociedade, assim como, será contextualizado as particularidades das entidades hospitalares no terceiro setor.

2.4 ENTIDADES HOSPITALARES

As entidades hospitalares são de extrema importância para o bem-estar social e contribuem de forma expoente na pesquisa e educação. Segundo a Organização Mundial da Saúde (2015) hospital é todo aquele estabelecimento básico de tratamento e diagnóstico, com equipe clínica organizada e que conte com assistência permanente de médicos. O Ministério da Saúde (1977) define hospital como:

A parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar a população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e pesquisas em saúde, bem como, de encaminhamento de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente. (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 1977 p.9).

Já Gonçalves (2006, p. 38) define a palavra hospital da seguinte forma:

A palavra hospital deriva da forma latino culta *hospitale*, que significa “relativo à hóspede ou hospitalidade”. De fato, a palavra latina *hospes*, hóspede, originou as palavras *hospitalise hospitium*, que designavam o local onde se abrigavam na antiguidade os enfermos, viajantes e peregrinos, além de significar estabelecimento que se ocupava de pobres, incuráveis e insanos, originando a palavra *hospício*. *Nosocômio*, sinônimo de hospital, tem origem na palavra grega *nosocomium*, que significa “lugar para tratar doentes, ou asilo de enfermos (GONÇALVES, 2006, p. 38).

Souza (2018) entende que hospital é toda e qualquer entidade de natureza administrativa pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, que tenha a finalidade de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa.

Assim, entende-se que o hospital não é somente um lugar onde ficam as pessoas doentes e uma instituição que atua na cura terapêutica das patologias, mas que também trabalha na formação e continuidade do estudo dos profissionais que

atuam na assistência à saúde. Quanto a classificação das funções de um hospital, o Ministério da Saúde (1997) define conforme o quadro 05 abaixo.

Quadro 05: Classificação das funções de um hospital

Função	Descrição
Preventiva	Atua na vigilância, materno-infantil; vigilância no crescimento normal da criança e adolescente; controle as doenças transmissíveis e prevenção da invalidez mental e física.
Educativa	Através da educação sanitária e prática da saúde pública visando o paciente, a família e a comunidade. Sob o ponto de vista de formação e aperfeiçoamento de profissionais da saúde, como o campo de ensino a fim de formar pessoal médico e paramédico, pois é onde se colocam em prática os conhecimentos teóricos e inovações relacionadas com a saúde e com o objetivo de melhorar o padrão de atendimento nos locais de saúde.
Pesquisa	O hospital serve de campo para pesquisa científica relacionada à saúde e outras áreas de gestão.
Reabilitação	O hospital faz através de diagnósticos precoce utilizando os cuidados clínicos, cirúrgicos e especiais por meio dos quais o paciente adquire condições de retornar ao seu meio e suas atividades.
Curativa	A função a qual o Brasil faz como função principal, tratamentos de qualquer natureza.

Fonte: Ministério da Saúde (1997)

Assim, a literatura e os órgãos de autoridade na área da saúde abordam o conceito de hospital de uma forma ampla, que vai além da sua função curativa e desempenha um papel social e educativo, visando a continuidade e evolução das atividades hospitalares, otimizando seus processos e através de pesquisas tornando suas atribuições cada vez mais eficazes.

Além da classificação das funções do hospital, Santos (2018) aborda de forma sistemática os tipos de hospitais, classificando-os como hospitais gerais e hospitais especializados.

Santos (2018) define como hospital geral, aqueles que prestam assistência as cinco grandes áreas médicas básicas, sendo elas: clínica médica, clínica cirúrgica, clínica gineco-obstetrícia e clínica pediátrica. Ramos (2020) entende que hospitais gerais são aqueles que assiste pacientes de várias especialidades, tanto clínicas quanto cirúrgicas, podendo ser limitados a grupos etários ou grupos da comunidade, ou ainda apresentar uma finalidade específica.

Enquanto que os hospitais especializados desenvolvem um papel mais pontual e direcionado a soluções específicas. Santos (2018) afirma que esses hospitais são destinados a prestar assistência especializada como maternidade, neurocirurgia, cardiologia, hematologia e outras. Ramos (2020) complementa que o hospital especializado assiste predominantemente pacientes com alguma patologia (doença) específica, entre eles estão os psiquiátricos, câncer, HIV, de órgãos etc.

Percebe-se que essa classificação de especialidades de hospitais percorre do básico ao mais complexo, um voltado para aos problemas de saúde com maior número de ocorrências e demandas das mais amplas áreas, outra, atendendo demandas mais específicas e especializadas, direcionadas a públicos mais nichados e com necessidades especiais, com maior corpo técnico e infraestrutura para atendimentos personalizados.

Os hospitais possuem ainda classificações quanto a sua administração, o Ministério da Saúde (1977), através da secretaria nacional de ações básicas de saúde, descreve essas classificações de acordo com o quadro 06.

Quadro 06. Classificação quanto aos tipos de administração hospitalar

Classificação	Descrição
Público	É o que integra o patrimônio da União, Estado, Distrito Federal e Municípios (pessoas jurídicas de direito público interno), autarquias, fundações instituídas pelo Poder Público, empresas públicas e sociedades de economia mista (pessoas jurídicas de direito privado).
Privado	É o hospital que integra o patrimônio de uma pessoa natural ou jurídica de direito privado, não instituída pelo Poder Público.
Filantrópico	É o que integra o patrimônio de pessoa jurídica de direito privado, mantido parcial ou integralmente por meio de doações, cujos membros de seus órgãos de direção e consultivos não sejam remunerados, que se proponha à prestação de serviços gratuitos à população carente em seus ambulatórios, reservando leitos, de acordo com a legislação em vigor, ao internamento gratuito, organizado e mantido pela comunidade e cujos resultados financeiros revertam exclusivamente ao custeio de despesa de administração e manutenção.

Fonte: Ministério da Saúde (1977, p 12).

Essas classificações estão inseridas, respectivamente, em três principais setores sociopolíticos, que conforme Silva (2017) o primeiro setor é o estado, o segundo é o mercado e o terceiro são as entidades sem fins lucrativos.

O primeiro setor é formado por pessoas jurídicas de direito público, controladas diretamente ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Essas organizações não têm finalidades lucrativas, tem como objetivo principal reduzir as desigualdades e garantir o bem de todos (PEYON, 2004).

Enquanto o segundo setor são entidades de direito privado, que tem como principal objetivo o lucro, sejam empresas inseridas no mercado do ramo comercial, industrial ou prestadoras de serviço. O terceiro setor também tem caráter privado, mas não tem finalidade lucrativa, tem como principal objetivo provocar mudanças sociais.

2.4.1 Entidades Hospitalares do Terceiro Setor

Os primeiros hospitais filantrópicos foram criados em meados do século XVIII, tinham caráter caritativo, ou seja, voltado à assistência aos pobres, era dirigido por religiosos e com o desenvolvimento das organizações médicas, os hospitais se tornaram grandes centros complexos da saúde (SILVA, 2003).

Monello (2008) diz que a filantropia tem a sua origem em um processo histórico por intermédio das entidades beneficentes considerando a caridade. Corroborando, Machado (2011, p. 31) afirma que “A filantropia seria a vontade do homem em fazer o bem ao outro, a benemerência, quase similar, incluiria obras, asilos e outros e a assistência significaria socorro, atendimento, onde haja uma necessidade que a pessoa não possa resolver sozinha”.

No Brasil, os primeiros tipos de serviços de assistência à saúde foram as Santas Casas, destinadas prioritariamente ao atendimento de doentes e à administração de cemitérios, como afirma Smiderle (2012).

Bettiol e Varela (2006, p. 3) ressaltam que alguns fatores tem contribuído para o surgimento de um ambiente propício ao desenvolvimento das organizações que constituem o terceiro setor, considerando: a) o desempenho do mercado; b) os sinais de esgotamento dos modelos de Estado de Bem-Estar Social; c) a disposição dos indivíduos em mobilizar-se, das formas mais diversas possíveis, com vistas a minimizar o sofrimento de camadas excluídas da população que se encontram alijadas do atendimento de necessidades básicas como saúde e educação. Essas considerações representam avanços e ganhos de natureza social que certamente impactam na evolução da sociedade.

Assim, observa-se que o terceiro setor se insere no Brasil, a partir das necessidades de saúde que não foram supridas pelos governantes. Paiva (2007),

afirma que a ineficiência do estado e uma série de fatores econômicos mundiais levou ao surgimento de sociedades civis a fim buscar soluções próprias e como consequência houve o aumento no número de organizações do terceiro setor, contemplando cada vez mais as deficiências sociais.

A partir desse histórico, o Brasil, passou a reconhecer essas entidades na sua importância, conceituando-as e criando políticas públicas para fomentar a continuidade de suas atividades.

Diante desses avanços, foi possível criar mecanismos de fomento que resultaram em certificações e benefícios, então, criou-se políticas às iniciativas privadas com finalidade pública. O CFC (2015) como órgão de regulamentação, acompanha o avanço das entidades do terceiro setor e suas conquistas e contribuem de forma direta na consolidação de leis que fomentam a continuidade das entidades sem fins lucrativos. Incentivos fiscais são muito comuns para essas entidades, seja em formato de imunidades ou isenções. Araújo (2006) descreve as principais diferenças entre esses tipos de incentivos no quadro a seguir.

Quadro 07. Diferença entre imunidade e isenção tributária

IMUNIDADE	ISENÇÃO
É quando ao setor público é vedado cobrar tributos de certa pessoa ou em determinada situação. As imunidades estão descritas na Constituição Federal, não estando sujeitas a mudanças nos Estados, DF ou Municípios, somente sendo alteradas mediante alteração na constituição.	Ocorre quando o governo decide incentivar uma atividade, deixando de exercer seu direito de tributar alguém ou alguma situação, por meio de lei ordinária. Essa vontade do Estado torna vulnerável a mudanças políticas ou administrativas, pela simples mudança da lei que instituiu a isenção.

Fonte: Araújo (2006, pag. 19)

Ainda que com diversas formas de incentivos fiscais, as ESFL do setor hospitalar têm números bastante baixos em relação as outras áreas. No último censo do IBGE em 2016, foi apontado que dentre o terceiro setor, a área da saúde representa menos de 1% de todas as organizações sem fins lucrativos. Como mostra o quadro:

Quadro 08. Fundações e associações sem fins lucrativos segundo sua classificação.

Fundações e associações sem fins lucrativos segundo sua classificação – BRASIL 2016	
Classificação	Unidades
Habitação	163
Saúde	4.721

Cultura e recreação	32.268
Educação e pesquisa	81.463
Assistência Social	24.067
Religião	83.053
Partidos políticos, sindicatos, associações patronais e profissionais.	61.730
Meio Ambiente e proteção animal	1.689
Desenvolvimento e defesa dos direitos humanos	30.266
Outras instituições privadas sem fins lucrativos	207.421
TOTAL	526.841

Fonte: IBGE (2016)

As pesquisas demonstram baixas de entidades hospitalares do terceiro setor de forma contínua. Dentre os anos de 2008 e 2016, o IBGE (2016) demonstra que se encerraram por volta de 1.026 hospitais filantrópicos, conforme o quadro 09 abaixo:

Quadro 09. Cenário do número de hospitais filantrópicos dos últimos anos no Brasil.

ANO	QUANTIDADE	ENCERRAMENTOS
2008	5.747	-
2010	5.133	614
2013	4.892	241
2016	4.721	171
TOTAL		1.026

Fonte: IBGE – Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos (2016)

De acordo com Botelho (2006), a área de saúde pública no Brasil enfrenta dificuldades relacionadas principalmente a problemas financeiros, administrativos e na estrutura organizacional. Observar-se que as organizações hospitalares públicas ou privadas filantrópicas sem fins lucrativos, em geral, não praticam uma gestão eficaz e não se servem de ferramentas para o controle, avaliação, ou planejamento adequados.

Segundo Borba (2006) estima-se que aproximadamente 30% de todo o dinheiro investido na área de saúde pública seja consumido indevidamente com desperdícios, retrabalhos, ineficiências e processos excessivamente complexos.

Fica nítido que há necessidade de um processo de gestão eficaz, que garanta a continuidade das entidades hospitalares do terceiro setor. Padoveze (2004) afirma que é missão do *controller*, através da efetiva aplicação das ferramentas da controladoria, assegurar o resultado e objetivos da entidade.

No próximo capítulo, será abordado os estudos anteriores, com a finalidade de levantar dados de outras pesquisas já realizadas no âmbito acadêmico e compreender a partir de seus resultados, como a controladoria se comporta e colabora no processo decisório em entidades hospitalares.

2.5 Estudos Anteriores

Júnior (2008), em seu estudo de caso realizado no Instituto Figueirense de Assistência Social na cidade de Florianópolis, constatou que a utilização dos artefatos da controladoria pode contribuir para organizações sem fins lucrativos, uma vez que eles facilitam a visualização das operações das organizações, dando maior transparência as contas e dando maior suporte aos gestores. A partir desse estudo, podemos visualizar os benefícios do uso das ferramentas da controladoria nas instituições hospitalares do terceiro setor.

Fernandes (2012) pesquisou a visão dos gestores em relação as contribuições das ferramentas da controladoria no processo decisório. O estudo foi realizado em uma instituição hospitalar na cidade de Criciúma, em Santa Catarina e verificou-se, diante das análises, que com a implantação da controladoria as mudanças foram positivas na visão dos gestores, pelo fato de obterem um controle mais eficiente e complexo dentro da organização, resultado de um auxílio das ferramentas de gestão utilizadas pela controladoria.

No estudo realizado por Silva (2017) buscou-se descrever como está inserida a Controladoria em um Hospital Filantrópico localizado em Dourados/MS, e quais seus impactos sobre a tomada de decisão. A controladoria inserida no hospital é responsável por gerenciar as informações que respaldam a tomada de decisão, contendo três objetivos principais: garantir que as informações usadas no processo decisório representem fidedignamente a realidade da instituição; garantir a máxima eficiência nos procedimentos internos, e a redução de custos.

Souza, Schnell e Vesco (2018) analisaram as características dos sistemas de informações e controle de um Hospital Universitário público do Paraná. E identificaram que o Sistema de Controle Gerencial (SCG), utilizado pelo Hospital Universitário (HU), demonstrou a existência de ferramentas tradicionais, orientados de forma combinada, recíproca e sequencial, as informações gerenciais são capazes de fornecer apoio ao processo de gestão, tendo como característica no conteúdo,

precisão, frequência, adequação à decisão, confiabilidade, oportunidade, entre outros fatores, contudo o Sistema de Informações Gerenciais atende de forma parcial às necessidades dos usuários do HU.

Percebe-se que no geral, as ferramentas da controladoria exercem um papel importante no processo de gestão pois os tornam sistematizados e com maior nível de transparência. Para além disso, entende-se que as ferramentas são amplas e atendem diversos setores da organização, tendo impacto direto ou indireto nas áreas estratégicas até as áreas mais operacionais. A partir desses resultados pode-se concluir que a Controladoria é fundamental para tomada de decisão, pois é a partir de suas ferramentas que as informações são coletadas, organizadas e validadas para suporte dos gestores.

3 METODOLOGIA

Para atingir os objetivos estabelecidos, algumas ferramentas devem ser definidas para serem utilizadas. Segundo Vianna (2001, p. 95), “Metodologia pode ser entendida como a ciência e a arte de como desencadear ações para atingir os objetivos de ações propostas, que devem ser definidos como pertinência, objetividade e confiabilidade.”

3.1 Delineamento da Pesquisa

Esse estudo classifica-se como uma pesquisa qualitativa, com a finalidade descritiva, e foram utilizados como ferramentas de coletas de dados, o estudo de caso e a pesquisa bibliográfica, no intuito de identificar a aplicação das ferramentas da Controladoria na tomada de decisões da Associação de Pais e Amigos dos excepcionais de São Luís.

Quanto a abordagem qualitativa da pesquisa, Denzin e Lincoln (2006), afirmam que a pesquisa qualitativa envolve uma abordagem interpretativa do mundo, o que significa que seus pesquisadores estudam as coisas em seus cenários naturais, tentando entender os fenômenos em termos dos significados que as pessoas a eles conferem. É dessa forma que iremos abordar os fenômenos gerenciais.

Oliveira (2011) destaca ainda que na pesquisa qualitativa, o vínculo do pesquisador com o ambiente natural é constante, e os dados coletados visam caracterizar detalhadamente o ambiente, enfatizando os processos e manifestações que produzem fatos e não resultados finais.

A finalidade descritiva da pesquisa é conhecida por revelar as características de uma determinada população ou fenômeno, neste caso, as características do objeto estudado, sem se comprometer a explicá-los. Conforme Marion, Dias e Traldi (2002, p. 61-62), “pesquisa descritiva objetiva descrever características de determinado fenômeno ou população, correlacionar fatos e fenômenos (variáveis) sem, no entanto, manipulá-los. Implica observação, registro e análise do objeto que está sendo estudado.”

Com relação a tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos de coleta de dados, a pesquisa, classifica-se como estudo de caso, visto que é a melhor opção

para atingir o objetivo proposto. A pesquisa é um estudo de caso, realizado na Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de São Luís.

Para Gil (1996, p. 58), o estudo de caso é “o estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante a outros.”

Por fim, outro procedimento metodológico utilizado foi a pesquisa bibliográfica, que busca a conceituação e aprofundamento por meio de livros, artigos, revistas, monografias, manuais, teses e banco de dados publicadas sobre os temas supracitados para melhor desenvolver a pesquisa.

3.2 Definição do Objeto de Pesquisa

Conforme Oliveira (2011) o objeto de estudo deve ser definido de acordo com a classificação da pesquisa, sendo a presente pesquisa um estudo de caso, o autor complementa afirmando que essa categoria de pesquisa é caracterizada pelo estudo profundo do objeto em questão, permitindo o conhecimento de sua realidade, e dos fenômenos que o cercam.

O objeto de estudo é a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE de São Luís, Maranhão. A instituição é caracterizada como Entidade Sem Fins Lucrativos, devidamente certificada com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). A entidade tem atuação nas mais amplas áreas, sendo elas: Serviço Social, Prevenção, Saúde, Reabilitação, Educação e Cultura.

Este trabalho buscou compreender as especificações da APAE sob a perspectiva da saúde, seu grande e principal objetivo de atuação, pois a pesquisa tornasse mais delimitada e direcionada. A instituição é referência em prestação de serviço em saúde para pessoas com deficiências intelectual ou múltiplas, sendo assim, necessário um enfoque especial.

3.3 Técnica de Coleta de Dados

Inicialmente houve uma busca por contato direto com os diretores da APAE e o *controller* da instituição, para ter acesso aos seus horários disponíveis e identificar seu interesse a participar da pesquisa. A solicitação foi feita através de uma conversa

informal, onde a proposta do entrevistador foi apresentada, deixando claro o objetivo da pesquisa em questão.

A solicitação de entrevista foi aceita pela diretora administrativa da instituição e pelo referido *controller*. A entrevista desse estudo é caracterizada como entrevista semiestruturada, nesse formato, o entrevistador segue um roteiro com pontos de interesse. Esses pontos devem estar ordenados e guardar relação entre si. Há abertura para falar livremente, desde que respeitados os temas propostos. Como na entrevista não diretiva, uma vez que se percebe desvio do tema original, quem realiza a entrevista orienta para a “retomada do prumo”. “Mas é preciso ter cuidado no momento de abordar a pessoa que está concedendo a entrevista para não comprometer o restante do processo, bem como manter a espontaneidade”. (DA SILVA, 2019, p.184)

Nesse sentido, a entrevista foi baseada em questionamentos objetivos quanto a aplicação das ferramentas da controladoria na entidade e como influem na tomada de decisão. Além de diagnosticar quais os métodos e ferramentas utilizadas pelos gestores da APAE. A realização das entrevistas foi aplicada com a diretora administrativa e o controller da instituição.

A cada um dos entrevistados foram aplicadas perguntas pré elaboradas quanto às atividades realizadas por eles, suas trajetórias, sobre a instituição, sua estrutura organizacional, sobre o setor de controladoria, processo decisório e ferramentas da controladoria utilizadas pela instituição. As informações foram gravadas por um aparelho de áudio para posterior análise e transcrição. A entrevista a diretora administrativa e ao controller aconteceram nas respectivas datas e locais: 15 de junho de 2022 e 16 de junho de 2022 ambas na sede da APAE, São Luís.

3.4 Técnica de Análise de dados

Após as entrevistas, os dados foram coletados, organizados e preparados para a análise, dados esses coletados através de áudios gravados no momento das entrevistas, forma transcritos para material digital e impresso, dividindo as respostas dos entrevistados por perguntas aplicadas. As principais ferramentas de organização dos dados foi o Microsoft Excel e o Microsoft Word.

O processo de análise já se iniciou durante a organização e preparação dos dados coletados, tendo em vista que é uma pesquisa descritiva, durante esse

processo o pesquisador já conseguiu ter uma visão geral dos resultados obtidos. Todo o material foi revisado e separado de acordo com a qualidade das informações e quão úteis para essa pesquisa, e devidamente relatados na apresentação e análise dos resultados de acordo com o propósito desta pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo faz-se a apresentação e análise dos dados. Inicialmente, apresenta-se a instituição objeto de análise, Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de São Luís, Maranhão. Aborda-se seu histórico, sua estrutura organizacional, desafios, oportunidades e conquistas. Em seguida, apresenta-se os dados coletados na pesquisa e suas respectivas análises.

4.1 A instituição

Diante da ineficiência do estado em promover políticas públicas sociais que garantam a inclusão das pessoas com deficiências, surgem famílias empenhadas em quebrar paradigmas e buscar soluções para que seus filhos com deficiência intelectual ou múltipla alcancem condições de serem incluídos na sociedade, com garantia de direitos como qualquer outro cidadão.

No Maranhão, a primeira Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais, foi fundada em São Luís, em 10 de março de 1971, a instituição nasce a partir de reuniões de um grupo de pais e amigos de pessoas com deficiência intelectual, que não tinham acesso a atendimentos públicos ou privados que satisfizessem suas necessidades nas áreas da educação, reabilitação médica e psicossocial.

A instituição está a mais de 40 anos atendendo pessoas com deficiência intelectual e múltiplas de São Luís e outras regiões do estado do Maranhão, promovendo a inserção cidadão e garantindo direitos dessas pessoas, através da assistência em geral e educação.

A APAE é uma entidade hospitalar com foco em assistência médica e educação, filantrópica e sem fins lucrativos, caracterização por ser uma organização social que objetiva promover a atenção integral à pessoa com deficiência, prioritariamente aquela com deficiência intelectual ou múltipla. Classificada como Entidade Beneficente de Assistência Social pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), e devidamente certificada pela Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área da Educação (CEBAS).

A entidade presta serviços para iniciativa pública, através do Sistema Único de Saúde – SUS basicamente em três principais eixos de atuação, sendo eles a área da saúde, educação e assistência social. Na área da educação a APAE atende 256

crianças, jovens e adultos, nas fases de alfabetização e profissionalização com foco no mercado de trabalho. Na saúde a instituição atende em média 900 usuários por mês, recentemente totalizou 8.000 testes do pezinho para os 217 municípios do estado do Maranhão. Calcula-se que em média mensal, a instituição realize 450 exames laboratoriais e diagnósticos por imagem, número esse igual ao de atendimentos de reabilitação. A área de assistência social, atende não só os pacientes internos da instituição, com alimentação e garantia dos direitos, mas também a comunidade em geral, promovendo ações que garantem alimentação e itens de higiene aos menos favorecidos. A APAE conta hoje com 6 assistentes sociais aplicados as essas demandas.

Com base nas informações contidas no site da APAE, São Luís/MA, a estrutura organizacional da instituição é formada por assembleia geral, conselho de administração, conselho fiscal, diretoria executiva, autodefensoria e conselho consultivo. A estrutura física da APAE, São Luís/MA conta com a Clínica Escola, onde se encontra salas de atendimento de Nutrição, Fonoaudiologia, Fisioterapia, Enfermagem. Também conta com o setor do Programa de Saúde Auditiva, que hospeda o consultório de Otorrinolaringologia, Audiometria, Serviço Social. Além desses, encontra-se também o ambulatório, teste do pezinho, laboratório de análises clínicas, psicologia, telemarketing e a escola de educação básica Eney Santana.

4.1.1 Desafios da instituição

Com mais de 50 anos desde sua abertura, a APAE de São Luís é uma instituição independente que não sofre ingerência da Federação dos Associados de Pais e Amigos dos Excepcionais do estado do Maranhão – FEAPAES e nem da Federação Nacional das Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais – FENAPAES.

Com base na entrevista realizada coma diretora administrativa, foi possível observar os desafios enfrentados pela instituição e um dos principais desafios da instituição é a captação de recursos, pois cada um de seus três eixos de atuação enfrentam dificuldades de rendimento. Para saúde, a APAE conta com convênios estaduais e municipais, com repasses baseados na tabela SUS, a mesma que não sofre reajuste desde o ano 2000, em contrapartida a APAE aumenta cada vez mais suas ofertas frente a alta demanda social, com concessões de cadeira de roda,

próteses auditivas, aumento no quadro de profissionais da saúde, como médicos, fisioterapeutas, enfermeiros, psicólogos e outros. Valores esses que contrário aos repasses do estado, sofrem alterações e para mais.

No eixo educação, a instituição recebe repasse do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, o grande desafio desse fundo é que seus repasses acontecem de forma semestral ou a cada 8 meses. Em contrapartida, os custos com folha dos professores e profissionais da educação acontecem de forma mensal. Fica claro uma desproporcionalidade entre receita e custos da instituição em relação a educação, caracterizando-se um grande desafio.

Já para a assistência social, a certificação do CEBAS permite que a entidade goze de isenções da cota patronal das contribuições sociais, como também receber transferências de recursos governamentais, porém ainda forma pontual, o que não garante uma continuidade nos projetos.

Os principais desafios enfrentados por esta instituição claramente é a captação de recursos e principalmente a falta de ajustes no repasse dos poderes públicos, pois torna-se insustentável manter uma instituição de grande porte e com crescentes números de atendimentos com rendimentos abaixo dos custos.

Pensando nisso, a instituição criou estratégias de captação de recursos de formas paralelas. Em 2017 formalizou um departamento de captação de recursos, que aumentassem a receita da instituição. As principais atribuições desse departamento são; buscar projetos de fomento junto as instituições públicas e privadas, buscar recursos da sociedade em geral através do telemarketing instalado, vendas de produtos dentro da instituição, como bolsas, camisas e outros.

4.1.2 Conquistas e Oportunidades

São inúmeras as conquistas que a APAE vem colecionando dentro dos seus 51 anos de atividade em São Luís, a grande conquista está no êxito do atendimento aos deficientes intelectuais e múltiplos a qual a instituição desde o início se propôs a fazer. A APAE chegou a públicos que antes não tinha oportunidade a assistências e acompanhamentos de profissionais especializados.

A diretora administrativa da APAE apresenta as principais conquistas da instituição nos últimos anos. A instituição hoje ocupa o primeiro lugar no *ranking* de

confiabilidade das organizações civis do Brasil, por conta da causa que abraça e o alto nível de transparência com a sociedade acerca da aplicação dos recursos, fato esse que eleva o número de doadores, seja pessoa física ou jurídica.

Com base na entrevista com a diretora administrativa foi possível identificar que o Ministério da Saúde habilitou a APAE a realizar o teste do pezinho na fase 4, que indica a grande abrangência dos possíveis diagnósticos, englobando quase todos os diagnósticos existentes hoje no catálogo do ministério.

Além disso, ao decorrer dos anos, a instituição foi obtendo conquistas como, o centro especializado em reabilitação nas áreas físicas, auditivas e intelectuais, que concede 300 aparelhos auditivos e cadeiras de rodas por mês. Durante a pandemia a instituição foi classificada como pioneira na reabilitação no pós covid-19.

A diretora ressaltou ainda uma outra grande conquista da APAE, foi o Centro de Ensino Santa Terezinha – CEST, que completa 27 anos e é referência em educação superior nos cursos de fisioterapia, terapia ocupacional e fonoaudiologia. Nasceu com o intuito de suprir a necessidade de mão de obra especializada em São Luís. Faculdade essa que além de suprir os projetos da instituição ainda gera receita para a mesma.

4.2 Resultados e Análises da Pesquisa

Observou-se que a instituição não possui um departamento de controladoria implantado internamente, os processos de controladoria acontecem através de uma empresa terceirizada de consultoria empresarial. A contratação aconteceu em 2019 e hoje essa parceria completa aproximadamente 3 (três) anos.

Destaca-se ainda que antes mesmo da contratação da controladoria terceirizada, já se utilizavam algumas ferramentas no processo de tomada de decisão, como exemplo o planejamento estratégico e *Balanced Scorecard*.

4.2.1 Implantação e Funcionamento da Controladoria

Sobre a implantação, foi questionado a diretora administrativa quais motivos levaram a instituição a implantar um setor de controladoria. As respostas obtidas foram as seguintes, apresentadas no quadro 10 abaixo:

Quadro 10 - O que levou a instituição a implantar um setor de controladoria?

Entrevistada	Comentário
Diretora Administrativa	A necessidade de um setor de controle que atuasse no controle de custos da instituição, no sistema de informação e avaliação de resultados.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

A instituição durante o ano de 2019 passou por diversas transformações e investimentos em novos projetos, aumentou o número de alunos na escola de educação básica e no Centro de Ensino Santa Terezinha – CEST. Nota-se que o principal motivo que levou a APAE a contratar um setor de controladoria foi o aperfeiçoamento do controle de custos frente a essas mudanças, pois manter o equilíbrio entre receitas e despesas durante esse período apresentava-se como um grande desafio para a instituição.

No intuito de aprofundar o conhecimento sobre essas necessidades da instituição, foi questionado ao *controller* quais as principais ferramentas da controladoria são utilizadas na APAE. Em que se obteve as seguintes colocações, conforme o quadro 11 abaixo:

Quadro 11 – Quais ferramentas da controladoria são utilizadas na instituição?

Entrevistado	Comentários
<i>Controller</i>	Sistema de Informação, Balanced Scorecard, Controle Interno (Auditoria), Gestão Orçamentária, indicadores.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Em confronto a estes questionamentos, foi perguntado à gestora quais principais ferramentas são utilizadas na instituição, dentre as citadas pelo *controller*, a gestora deu enfoque na ferramenta de controle de custos, apontou que tal ferramenta trouxe grandes benefícios à instituição e que de forma direta, influenciou no crescimento da APAE nos últimos anos. Porém, ainda ver oportunidade de aperfeiçoamento da ferramenta, pois há a necessidade de construir uma visão mais estratégica em relação aos custos. Defendeu apontando que a ferramenta ainda está em fase de implantação.

A diretora ainda deu enfoque na ferramenta sistema de informação, destacando que a atuação da controladoria provocou a instituição a integrar suas

informações, defendendo que daria uma maior veracidade e praticidade nas análises. A instituição passa hoje por um processo de instalação e treinamento de um novo sistema de informação.

Durante a entrevista com o *controller*, ele levanta que apesar de aplicar as ferramentas citadas por ele, grande parte do seu trabalho concentra-se na ferramenta de controle interno, pois efetua continuamente o processo de auditoria interna da instituição nas mais diversas áreas, sendo elas, os setores fiscais, departamento pessoal, contábil e financeiro.

4.2.2 Atividades da Controladoria

Para que possa ser entendido como funciona a controladoria na instituição estudada, faz-se necessário identificar quais setores e atividades a controladoria têm responsabilidade direta. Nesse sentido, foi questionado à diretora administrativa e ao *controller* quais os processos que a controladoria tem responsabilidade direta. As respostas foram obtidas de acordo com o quadro 12 abaixo:

Quadro 12: Quais processos a controladoria tem responsabilidade direta?

Entrevistados	Comentários
Diretora Administrativa	Processos de aquisição de bens, Auditoria de folha de pagamentos, Auditoria Financeiras, Auditoria Fiscal, Demonstrativos para alta administração.
<i>Controller</i>	Processos de controle financeiro, auditoria interna de procedimentos, viabilidade de aquisição de bens e serviços.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Os comentários se comportaram de forma complementares, já que tanto a diretora quanto o *controller* trouxeram perspectivas bastantes próximas, o que de certa forma indica um alinhamento entre essas áreas. A controladoria analisar financeiramente a viabilidade de aquisição de novos bens, tendo em vista que a instituição passa por um processo de expansão. Portanto, é importante que os novos gastos aconteçam de forma sustentável para a instituição, que não gere dificuldades financeiras futuras para seus gestores e ameasse a continuidade da mesma.

É notável que a auditoria tem uma parcela significativa na atuação da controladoria dentro da APAE, e esse fator acontecesse pelo processo de implantação do setor de controladoria que a instituição passa, sendo necessário todo um trabalho

de verificação dos procedimentos internos e externos da organização. Verificar se os processos estão acontecendo de forma alinhadas com as normas internas e se a apuração, pagamentos e declarações estão de acordo com a legislação vigente são atividades fundamentais para o processo controle interno.

No aspecto da estrutura organizacional, a diretora e o *controller* sinalizaram a proximidade da controladoria à presidência da instituição, que os apontamentos do controller tem influência direta nas tomadas de decisões feitas pela alta administração, que através dos indicadores, tem uma perspectiva mais ampla e assertiva.

Para obter-se informações sobre a visão dos gestores em relação ao nível das informações apresentadas pela controladoria, foi questionada à diretora administrativa se são satisfatórias e estão adequadas, tendo como respostas os seguintes comentários, como mostra o quadro 13:

Quadro 13: O nível das informações apresentadas pela controladoria é considerado satisfatório e estão adequados?

Entrevistada	Comentários
Diretora Administrativa	As informações são satisfatórias e adequadas, acontecem por apresentação de indicadores, balancetes e outras demonstrações contábeis.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

A diretora ressalta a periodicidade em que a controladoria apresenta essas informações, e a cada três meses acontecem reuniões para analisar a situação econômica financeira da instituição. A controladoria acompanha a relação entre receitas e despesas da entidade, que engloba nível de receitas com telemarketing, repasses públicos e privados, assim como acompanha os custos das obras de expansão, das aquisições e despesas fixas e variáveis. Também acontece com periodicidade a análise das demonstrações contábeis, estruturando indicadores que aportam as tomadas de decisões.

A partir desses comentários, pode-se observar que a controladoria atua como suporte para os gestores nas suas tomadas de decisões, pois oferece uma visão ampla e bem desenhada da situação da instituição. Para confirmar esse levantamento, foi aplicado à diretora o seguinte questionamento: De que forma os relatórios gerados pelas ferramentas da controladoria apoiam na tomada de decisão? O quadro 14 mostra como se comportou o posicionamento da diretora em relação ao questionamento.

Quadro 14: De que forma os relatórios gerados pelas ferramentas da controladoria apoiam na tomada de decisão?

Entrevistada	Comentários
Diretora Administrativa	Os relatórios atuam como norteadores para análise de viabilidade econômico financeira. Foco nas decisões prioritárias.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Aqui observa-se que de fato os relatórios gerados através das ferramentas da controladoria contribuem de forma substancial no processo decisório da instituição, pois é através desses relatórios que os gestores conseguem visualizar o cenário das demandas correntes. A diretora ressalta que a consulta à controladoria acontece de forma cotidiana e que todas as tomadas de decisões acontecem a partir das considerações do *controller*, atuando como ferramenta direcionadora à decisão mais assertiva.

Durante a entrevista, a diretora levanta um ponto bastante específico e que serve como um bom exemplo da aplicação da controladoria na tomada de decisão. Ela destaca que durante a abertura de um edital municipal, que visa instalações de centros dias na cidade, a APAE mostrou interesse e se propôs a submeter um projeto, porém antes da submissão acontecer, o edital e o projeto foram apresentados para o *controller* para que as análises de custo-benefício, viabilidade física e financeira, condições financeiras e outras análises fossem realizadas.

4.2.3 Aplicação das Ferramentas da Controladoria

Por fim, no intuito de compreender melhor os processos da controladoria na instituição, foram aplicados alguns questionamentos ao *controller* acerca da aplicação das ferramentas da controladoria. Inicialmente foi questionado como acontece o processo de planejamento estratégico, os comentários foram coletados conforme o quadro 15.

Quadro 15: Como é o processo de planejamento estratégico da instituição?

Entrevistado	Comentários
<i>Controller</i>	Anualmente, o planejamento estratégico é formulado juntamente com as coordenações, diretorias, presidência e controladoria.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

O *controller* evidenciou que algumas ferramentas de gestão estratégicas são utilizadas nesse processo, como exemplo, a análise SWOT (*Strengths, Weaknesss, Oportunities e Threats*), que traduzido para o português significa a análise das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças. Essa ferramenta é capaz de proporcionar uma visão amplas dos fatores internos e externos da instituição, pois mostra quais pontos positivos e quais pontos ainda estão a melhorar, assim como quais são as principais oportunidades e quais as possíveis ameaças que a entidade pode se deparar.

Nesse questionamento o *controller* ainda abordou a utilização da ferramenta *balanced scorecard* no processo de planejamento estratégico, nas perspectivas pessoas, processos, clientes e finanças, relacionando qual o impacto e o que é gerado em relação de um ao outro. E dessa forma concretiza-se os objetivos estratégicos de cada área da instituição, o que evidencia que para além do planejamento estratégico geral da instituição, existe o planejamento estratégico de cada setor, com seus próprios desafios.

Após isso buscou-se identificar como acontece o processo de análise de desempenho de instituição e como é feito o controle de metas dos colaboradores e suas respectivas apresentações. O questionário foi aplicado ao *controller* e os comentários se comportaram como mostra o quadro 16.

Quadro 16: Como é feito a análise de desempenho e controle de metas?

Entrevistado	Comentários
<i>Controller</i>	<ul style="list-style-type: none"> •Existe uma análise mensal de cumprimentos de metas, previamente tabeladas no planejamento estratégico. •Os indicadores de desempenho da instituição são demonstrados pela controladoria primeiramente a alta gestão, seguindo o organograma da instituição.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

A apresentação da análise de desempenho acontece com a periodicidade mensal, as informações são coletadas pela controladoria e são elaborados os gráficos de indicadores de resultado da organização, essas informações são apresentadas para o presidente e o conselho administrativo, para que as devidas considerações sejam colocadas e a partir disso tomadas de decisões sejam feitas frente a resultados positivos ou negativos.

Além dos indicadores de desempenho gerais da instituição, também são elaborados os indicadores de resultados por setor, o *controller* afirma que cada setor é visto como uma unidade de negócios e tem suas metas para bater, seja no ambulatorio uma quantidade estimada de atendimento, seja no teste do pezinho uma quantidade de testes realizados. Cada setor tem um indicador, que se divide em vermelho, amarelo e verde. Quando as metas não são atingidas o setor é classificado com a cor vermelho, quando atinge a meta a cor de classificação é a amarela, e quando ultrapassa a meta o setor recebe a classificação verde.

Quando o setor não atinge as metas estipuladas, a direção administrativa em reuniões com o setor procura entender o porquê de as metas não terem sido alcançadas, assim como obtém *feedbacks* desses setores para que possam melhorar as condições e fomentar o engajamento no setor.

Finalizando a entrevista, no intuito compreender a influência da controladoria no sistema de informação da instituição, foi questionado ao *controller* qual é o papel da controladoria na gestão do sistema de informação, o quadro 17 evidencia como se comportou os comentários.

Quadro 17: Qual o papel da controladoria na gestão do sistema de informação?

Entrevistado	Comentários
<i>Controller</i>	Avaliação do sistema de informações, verificação na qualidade de integração das informações e coleta de dados.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Antes da contratação da controladoria, a instituição utilizava um sistema de informação para cada setor, o que dificultava a integração dos dados e que afetava diretamente na qualidade da informação, por ter a necessidade de trabalhos manuais para efetuar a integração, abrindo espaço para erros humanos e retrabalhos.

Com a contratação da controladoria, foi feita a análise da qualidade da informação e constatado que a não integração geral dos dados afetava a fluidez e sinergia dos processos, com isso foi feita a contratação de um novo sistema de informações que englobava todas as áreas de atuação da instituição. Além de que é a controladoria uma das áreas interessadas nos sistemas de informações para gerar os relatórios.

4.2.4 Análise da Pesquisa

Como análise dessa pesquisa, pode-se concluir que as ferramentas da controladoria são aplicadas e influem diretamente na tomada de decisões da instituição.

Frente ao plano de expansão da APAE fez-se necessário a contratação de serviços de controladoria que fosse capaz de auxiliar primeiramente no controle de custos das obras e aquisições, serviços esses que se ampliaram e a controladoria passou a ter um papel importante para a organização, trabalhando diretamente no controle interno, com a aplicação de auditorias nos mais diversos setores da organização.

Para além do controle interno, a controladoria aplica outras ferramentas no processo de gestão da instituição, como consta no referencial, a literatura aborda as ferramentas Sistema de informação, *Balanced Scorecard*, Gestão estratégica de custos, gestão financeira e gestão orçamentária (BENGHUI, 2019; ATTIE, 1998; KAPLAN; NORTON, 1997; PADOVEZE, 2010; KUHN, 2012; ARAÚJO; ARRUDA, 2004). De todas essas ferramentas, a entidade só não aplica de forma plena a gestão estratégica de custos, mas que está no planejamento estratégico seu aperfeiçoamento.

Após a pesquisa, fica evidente que as ferramentas da controladoria fornecem muito mais que informações pertinentes para tomada de decisões, mas também trabalho no processo de gestão da instituição como um todo, comportando-se com um setor de apoio a alta administração. Dessa forma, além dos benefícios gerados para o auxílio na tomada de decisões, outros fatores puderam ser observados, como o crescimento e fortalecimento da instituição, fator esse que é composto por todos os colaboradores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Frente a um cenário de incertezas e encerramentos contínuos de entidades hospitalares do terceiro setor a nível nacional, poder contar com ferramentas que auxiliam na tomada de decisão, tornando-a mais assertiva, tem sido crucial para o desenvolvimento saudável dessas instituições. Este estudo buscou identificar a utilização das ferramentas da controladoria no processo de tomada de decisão da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais em São Luís, no Maranhão.

Dos objetivos específicos, a compreensão da controladoria aplicada ao setor hospitalar, foram alcançados a partir do segundo capítulo, em que foi abordado as conceituações da controladoria, sua estrutura e suas ferramentas, seguindo a abordagem das conceituações e características gerais de hospital e sua versão do terceiro setor e por fim os estudos anteriores. Percebe-se que a controladoria aplicada ao setor hospitalar, atua como setor importante na divulgação de informações fidedignas com a realidade, que se comporta como agente de apoio a alta administração e direcionadora às tomadas de decisões. Em contrapartida ainda é muito ampla e pouco direcionada as especificidades do setor hospitalar.

Para o segundo objetivo específico, recorreu-se a uma entrevista semiestruturada, feita com a diretora administrativa e com o *controller* da instituição. A partir da análise das respostas coletadas na pesquisa, obteve-se como resultado que a instituição utiliza de forma direta as ferramentas de controladoria e que elas influem sobre todas as decisões da instituição, indo do planejamento até o controle.

Para o terceiro e último objetivo específico, buscou-se evidenciar o perfil da controladoria na instituição estudada. Esse objetivo específico foi alcançado através da entrevista semiestruturada e da pesquisa bibliográfica situada no capítulo 2. O resultado é que o perfil da controladoria na APAE tem um perfil consultivo, de apoio nas tomadas de decisões, mas que também exerce um trabalho de controle interno massivo.

Diante disso, pôde-se alcançar o objetivo geral, e foi constatado que a instituição estudada faz uso das ferramentas da controladoria no seu processo de tomada de decisão, aplicando-as como principal aporte para direcionar a instituição para o caminho mais assertivo, que garanta sua continuidade e prestação de serviços para os excepcionais.

Após a finalização desse trabalho, pôde-se visualizar que a controladoria e suas ferramentas ainda tem muito a contribuir com as entidades hospitalares do terceiro setor.

Para trabalhos futuros, sugere-se um estudo mais aprofundado sobre a aplicação das ferramentas da controladoria para tomadas de decisões, com um número maior de entidades.

Sugere-se ainda, um estudo sobre as particularidades da controladoria aplicada ao setor hospitalar, sobretudo do terceiro setor. E ainda, um estudo que busque identificar a utilização de outras ferramentas da controladoria no processo decisório, como benchmarking, EVA e teoria das restrições.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. 1ª ed. –2. reimp. –São Paulo: Atlas, 2006.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1998.
- BENGHI, Andrêiva Fernanda Bento. **Sistemas de Informações Contábeis**. 1. ed. São Paulo: UNIASSELVI – Indaial., 2019. 293 p. v. 1. ISBN 978-85-515-0276-1.
- BETTIOL JUNIOR, Alcides; VARELA, Patrícia Siqueira. **Demonstrações contábeis para Instituições do Terceiro setor**: um estudo do *statement of financial accounting standards*. Nº. 117 (FAS 117). In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6., 2006, São Paulo. Anais...São Paulo.
- BEUREN, Ilse Maria (org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.
- BORBA, Valdir Ribeiro. **Do planejamento ao controle de gestão hospitalar**: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico. Rio de Janeiro. Qualitymark, 2006.
- BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341p. Tese (Doutorado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BOTELHO, Raquel Braz Assunção. **Cultura Alimentar e Alimentação Saudável**. Orientador: Dr. Wilma Maria Coelho Araújo. 2006. 192 f. Tese (Doutorado) - 1, Brasília, 2006
- CATELLI, Armando. Controladoria: **Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CFC -CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social. Brasília, 2015. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf. Acesso em: 30 jun. 2017.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL - CRCRS. NBCASP – **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor**

Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo. 2. ed. Porto Alegre, 2014. Disponível em: Acesso em: 21 maio 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2008

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DA SILVA, Sandra Maria Cerqueira. **Trabalho de conclusão de curso: Do planejamento a conclusão**. 1. ed. São Paulo: FEA USP, 2019. 254 p. v. 1.

DENZIN, N. K. e LINCOLN, Y. S. Introdução: **a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa**. In: DENZIN, N. K. e LINCOLN, Y. S. (Orgs.). **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006. p. 15-41.

FERNANDES, P. C. **A CONTROLADORIA NA GESTÃO HOSPITALAR: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FILANTRÓPICA DO SUL DE SANTA CATARINA**. CRICIÚMA 2012. Orientador: Esp. Everton Perin. 2012. 68 f. Monografia (Graduação) - 1, Criciúma, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996

GIONGO, Luciano. **A Participação da Controladoria no Processo de Gestão Organizacional**. Orientador: Prof. Dr. Auster Moreira Nascimento. 2005. 145 f. Dissertação (Mestrado) - UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS, São Leopoldo, 2005.

GONÇALVES, Ernesto Lima. **Gestão Hospitalar: Administrando o Hospital Moderno**. São Paulo: Saraiva, 2006.

GUERREIRO, R. Os princípios da teoria das restrições sob a ótica da mensuração econômica. Caderno de Estudos, set, 1996.

HANSEN, D. R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. *South-Western College Publications*, 2001.

SANTOS, M. **HOSPITAL: Conceito e Classificação**. Direção: Marcelo Santos. Roteiro: Marcelo Santos. Fotografia de Marcelo Santos. Gravação de Marcelo Santos. Rio de Janeiro: Enfermeiro Marcelo Santos, 2018. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=e2IHhZ6Lj_8&t=148s. Acesso em: 18 maio 2022.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (DF). **TERCEIRO SETOR: Crise Afeta terceiro setor**, SP, 31 maio 2019. Estatística Econômicas, p. 1-1. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/24161-crise-contribui-para-desativacao-de-mais-de-38-mil-organizacoes-sem-fins-lucrativos>. Acesso em: 10 jun. 2022.
IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (DF).
MINISTÉRIA DA ECONOMIA. **Fundações privadas sem fins**

lucrativos. In: Fundações privadas sem fins lucrativos. 11.10. 6916. ed. SP: Sidra, 2016. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/6916>. Acesso em: 10 jun. 2022.

RAMOS, E. **Instituição de Saúde e Tipos de Hospitais.** Mato Grosso do Sul: Rede Ceteps, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oAEAIEhqDLc>. Acesso em: 17 maio 2022.

JUNIOR, José Hernandez Perez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

JÚNIOR, Wilson Clóvis de Moraes. **Controladoria em uma Entidade do Terceiro Setor: O caso do Instituto Figueirense de Assistência Social Florianópolis 2008.** Orientador: Valdirene Gasparetto, Dra. 2008. 68 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Aluno, Florianópolis, 2008.

KAPLAN, Robert Samuel.; NORTON, David. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KUHN, Ivo Ney. **Análise financeira.** 1. ed. Ujuí: Unijuí, 2012. 86 p. v. 1. ISBN 978-85-419-0009-6.

LEMES JÚNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Cláudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. **Administração Financeira: Princípios, Fundamentos e Práticas Brasileiras.** 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005. ISBN 85-352-0904-2.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: um enfoque na tomada de decisão.** Florianópolis; VisualBooks, 2007.

MACHADO, Cristiani Vieira; LIMA, Luciana Dias; BAPTISTA, Tatiana Wargas de Faria. **Políticas de saúde no Brasil em tempos contraditórios: caminhos e tropeços na construção de um sistema universal—Caderno de Saúde Pública** 2017.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia.** São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS. Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir; VALLIM, Marco Aurélio. **Administração financeira: uma abordagem brasileira.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (Brasil). Conselho Nacional de Saúde. **Cenário do Hospitais no Brasil: 2020. Hospitais: no Brasil, Brasília - DF, 2020.** Disponível em: http://cnsaude.org.br/wpcontent/uploads/2021/05/Cenarios_Hospitais_Brasil_2020_CNSaude.pdf. Acesso em: 4 jul. 2022.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (DF). Secretaria Nacional de Ações Básicas de Saúde. **Portaria Nº30 de 11 de fevereiro de 1977. Conceitos e definições em Saúde,** Brasília, ano 70.000, 1977. Disponível em:

<https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0117conceitos.pdf>. Acesso em: 15 maio 2022.

MONELLO, Sérgio Roberto. **Entidades Benéficas**: Assistência Social, Imunidade e Direito Adquirido. 2ª ed., Paraná: Ed. Juruá, 2008

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999

MOSIMANN, Clara Pellegrino e outros. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo;NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. 2ª ed. –2. reimp. –São Paulo: Atlas, 2009

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de Informações Gerenciais: Estratégicas Táticas Operacionais**. 12.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, 299 páginas.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia Científica**: um manual para realização de pesquisa em administração. 2011, 72 f. Manual (Pós-graduação) -Universidade Federal de Goiás –UFG, Catalão, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**: Conceitos, Estrutura e Aplicação. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson, 2010. 483 p. v. 1. ISBN 85-221-0307-0.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. Cultura Organizacional: **Análise e Impactos dos Instrumentos no Processo de Gestão**. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD, 27, Atibaia, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade Gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Luís Clóvis. **Controladoria básica**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PAIVA, Kamille Simas Ebsen de. **Utilização de instrumentos de gestão contábil financeira em organizações do terceiro setor: um estudo em entidades assistenciais de Florianópolis.** 2007, 94p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia.** In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001. p. 35-80

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão contábil para o terceiro setor.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

SÁ, Antonio Lopes de. **Controladoria e contabilidade aplicada a administração.** 1 ed. -2 reimp. –Curitiba: Juruá, 2012

SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Administração financeira.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria.** São Paulo: Atlas, 2006.

SHANK, J. K; GOVINDARAJAN, V. (1995). **Gestão Estratégica de Custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva.** Rio de Janeiro: Campus.

SILVA, Marcia Zanievicz da. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz dos ABC e da UEP.** Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Florianópolis, Universidade Federal de Santa Catarina, SC, Brasil. (2006).

SILVA, Tatiana Dias. **Inovações gerenciais em organizações hospitalares privadas de salvador.** 2003. 134 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal da Bahia –UFB, Salvador, 2003. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/9407>>. Acesso em: 18 maio 2022.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, M. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA – USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.16, n. 27, p. 66 – 77, set./dez. 2001.

SMIDERLE, Fabiana Rosa Neves. **A gestão pública dos serviços de saúde e sua relação com um hospital filantrópico.** Dissertação de Mestrado –EMESCAM. Vitória, 2012.

SOUZA, Roberto Francisco; SCHNELL, Maico; DAL VESCO, Delci Grapegia. **A CONTROLADORIA NA GESTÃO HOSPITALAR: UM ESTUDO EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PÚBLICO NO PARANÁ.** Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, Belo Horizonte - MG, ano 4899, n. 10.21450, p. 01-19, 1 jul. 2018.

STAKE, R.E. 2000. Case studies. In: N.K. DENZIN e Y. LINCOLN (eds.), Handbook of qualitative. research. 2 ed. Thousand Oaks, Sage.

VIANNA, Ilca Oliveira de A. **Metodologia do Trabalho Científico**: Um Enfoque Didático da Produção Científica. São Paulo: E.P.U., 2001.

VITAL, Juliana Tatiane. **Administração Financeira I**. 1. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2010. 128 p. v. 1. ISBN: 978-85-7988-018-6.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Questionário da entrevista aplicada a diretora administrativa da instituição.

Este questionário destina-se a uma pesquisa de cunho acadêmico, cujo tema é o estudo da Aplicabilidade da Controladoria no Processo de tomada de decisão.

- 1) Poderia se apresentar e me contar um pouco sobre sua trajetória profissional?
- 2) Poderia me contar sobre a instituição? Quais principais desafios que a APAE tem enfrentado? Quais as principais conquistas e oportunidades?
- 3) Poderia descrever como acontece o processo de gestão da instituição (também chamado de processo decisório)?
- 4) Há quanto tempo a instituição possui o setor de controladoria?
- 5) O que levou a instituição a implantar um setor de controladoria?
- 6) Quais processos a controladoria tem responsabilidade direta?
- 7) O nível das informações apresentadas pela controladoria é considerado satisfatório e estão adequados?
- 8) De que forma os relatórios gerados pelas ferramentas da controladoria apoiam na tomada de decisão?

APÊNDICE B – Questionário da entrevista aplicada ao *Controller* da instituição.

Este questionário destina-se a uma pesquisa de cunho acadêmico, cujo tema é o estudo da Aplicabilidade da Controladoria no Processo de tomada de decisão.

- 1) Poderia se apresentar e me contar um pouco sobre sua trajetória profissional?
- 2) Quais ferramentas da controladoria são utilizadas na instituição?
- 3) Quais processos a controladoria tem responsabilidade direta?
- 4) Como é o processo de planejamento estratégico da instituição?
- 5) Como é feita a análise de desempenho e controle de metas?
- 6) Qual o papel da controladoria na gestão do sistema de informação?

ANEXOS

- Autorização da empresa para divulgação de trabalho de conclusão de curso

AUTORIZAÇÃO DA EMPRESA PARA DIVULGAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

O(A) ASSOCIAÇÃO DE PAIS E AMIGOS DOS EXPEPCIONAIS DE SÃO LUÍS, pessoa Jurídica, inscrita no CNPJ nº 06.048.565/0001-25, com sede na ST GRANJA BARRETO OITEIRO DA CRUZ, nº 1, SÃO LUÍS - MA, doravante denominado(a) simplesmente, APAE vem, por meio deste instrumento, **AUTORIZAR** em caráter definitivo a Universidade Federal do Maranhão, inscrito no CNPJ nº 06.279.103/0001-19, com sede AV. dos Portugueses, nº 1966, Bacanga - São Luís - MA, doravante denominada simplesmente UFMA, a atuar segundo as opções abaixo assinaladas, sobre o Trabalho de Conclusão de Curso

CONTROLADORIA E GESTÃO HOSPITALAR - UM ESTUDO DE CASO NA ASSOCIAÇÃO DE PAIS E AMIGOS DOS EXCEPCIONAIS - APAE SÃO LUÍS/MA

Título de Trabalho

De autoria dos alunos: **WENDERSON FELIPE SEBA SILVA**

A autorização das opções abaixo não implica ceder o direito autoral a UFMA, mas tão somente a autorização para a divulgação da obra, das formas assinaladas.

UTILIZAÇÃO DE DADOS DA EMPRESA

AUTORIZO a utilização de dados e informações da empresa supracitada no Trabalho de Conclusão de Curso, acima mencionado.

NÃO AUTORIZO a utilização de dados e informações da empresa supracitada no Trabalho de Conclusão de Curso, acima mencionado.

DIVULGAÇÃO DO TRABALHO

AUTORIZO a UFMA divulgar o trabalho acima mencionado INTEGRALMENTE e sem qualquer contrapartida, em meio eletrônico, no site da UFMA e em bancos de dados nacionais e internacionais de acesso público

NÃO AUTORIZO disponibilizar a obra nos sites da UFMA ou qualquer outro portal de acesso público, pelo motivo indicado a seguir: _____

A presente autorização é condicionada à aprovação do Trabalho de conclusão de curso pela banca avaliadora.

A empresa supracitada não assume nenhuma responsabilidade em virtude do uso das informações vinculadas a esta autorização.




Observações:

1.1 - A obra referida será mantida em depósito legal na Biblioteca da UFMA, a fim de registrar a produção acadêmica da Instituição e cumprir a determinação dos órgãos educacionais governamentais de comprovação da conclusão do curso, independentemente da autorização das disponibilidades acima pela empresa supracitada. Ou seja, se não assinada a autorização, a obra será armazenada apenas para fins legais em acervo fechado, mantida inacessível para consulta por usuários, sendo a mesma registrada no "Catálogo da Coleção da Biblioteca Central da UFMA".

1.2 - Nos casos em que a divulgação for autorizada, a UFMA não se responsabiliza pela utilização que será feita do conteúdo da obra pelos usuários do formato impresso ou eletrônico. Sendo assim, não é de responsabilidade desta Instituição controlar qualquer tipo de uso da referida obra.

Data 15/06/2021

ASSINATURA DOS REPRESENTANTES LEGAIS DA EMPRESA


 Nome por extenso: Christiane Silva Sousa Diniz
 Gestora APAE

ASSINATURA DOS REPRESENTANTES LEGAIS DA EMPRESA