

Práticas de Controle Gerencial em Hospitais Universitários Federais

HENRIQUE PORTULHAK

Universidade Federal do Paraná - UFPR
henrique.portulhak@ufpr.br

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA
marciabortolocci@ufpr.br

DAIANA BRAGUETO MARTINS

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ -UFPR
daianabm@hotmail.com

PRÁTICAS DE CONTROLE GERENCIAL EM HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS FEDERAIS

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

As particularidades existentes na operação de instituições hospitalares são agravadas quando estas englobam atividades ligadas ao ensino, pesquisa e extensão, como é o caso dos hospitais universitários. Tipicamente, os hospitais de ensino incorporam, além destas atividades, a incumbência de serem referências em tecnologia “de ponta”, concomitantemente com as exigências governamentais e da sociedade para a racionalização de custos e despesas, além da necessidade de realizarem prestação de contas junto a órgãos de controle em virtude da existência de convênios firmados com outros entes governamentais, como governos estaduais (BONACIM; ARAUJO, 2010).

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

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

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

adequados podem comprometer sua manutenção e sobrevivência.

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

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

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

2 PLATAFORMA TEÓRICO-EMPÍRICA

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

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

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

A distribuição representada pelo Gráfico 1 ainda considera o porte dos hospitais que, de acordo com o Ministério da Saúde, podem ser divididos em hospitais de pequeno (até 49 leitos), médio (de 50 as 149 leitos) e grande porte (acima de 150 leitos) (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2007).

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

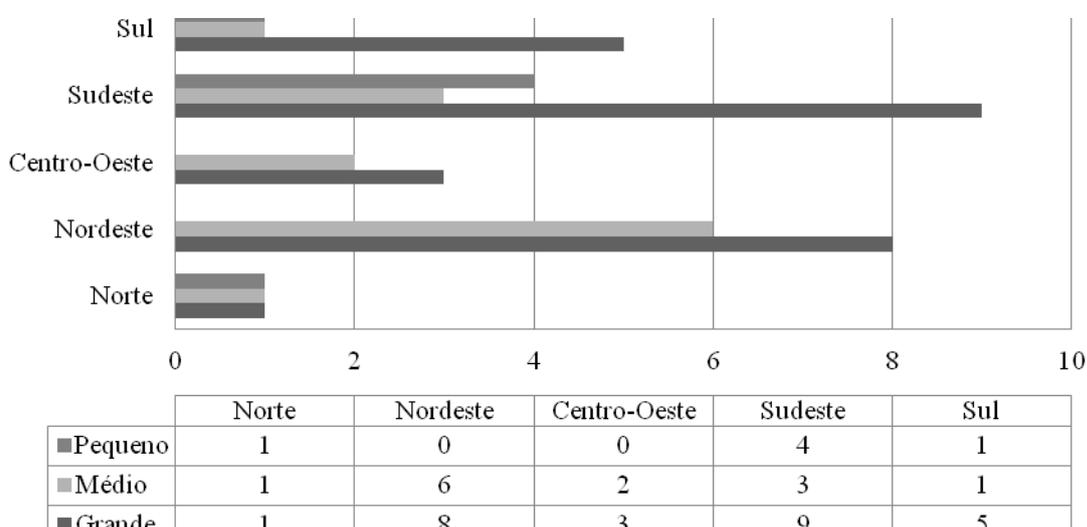


Gráfico 1 – Hospitais universitários federais ativos

Fonte: Adaptado de CNES (2012) e MEC (2012)

Para Ruthes e Cunha (2007), diante da necessidade de coordenação das atividades das organizações hospitalares para o alcance de sua missão social, os sistemas administrativos devem estar em constante evolução para que sejam capazes de atender a tais necessidades. Com isto, “a efetividade, eficiência e eficácia do hospital, somente serão alcançadas com o emprego de tecnologia organizacional, com recursos e instrumentos da administração moderna, renovadora e inovadora [...]” (RUTHES; CUNHA, 2007, p. 95).

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

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

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

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

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

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

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

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

3 DESIGN METODOLÓGICO

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

Para cada variável, foram definidos os artefatos incluídos no questionário e, para cada artefato, definiu-se um escore, que foram atribuídos por Frezatti (2006; 2007) por meio da técnica de *Analytic Hierarchy Process* (AHP), em que os níveis de importância aos artefatos em cada

variável foram atribuídos em função: (i) da complexidade do artefato em termos de conceito, recurso ou conceito atual; (ii) da sequência cronológica; e (iii) da perspectiva conceitual que parte do mínimo exigido para o mais evoluído (FREZATTI, 2007). Os artefatos e os escores estão apresentados nas Tabelas 1 a 8 da etapa de análise de resultados.

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

Quadro 1: Elementos, variáveis e componentes da contabilidade gerencial

Fonte: Adaptado de Frezatti (2005; 2006; 2007)

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

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

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

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

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

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

Tabela 1 - Sistemas de apuração de custos

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

Fonte: Elaborado pelos autores

Destaca-se que os dez hospitais universitários que declararam não utilizar nenhum dos métodos de custeio pesquisados não possuem projeto para uma futura implantação de um destes sistemas de custeio. Por outro lado, é intrigante a falta de adesão ao método ABC pelos hospitais universitários federais, tendo em vista a diversidade de pesquisas já realizadas sobre o tema em instituições semelhantes - por exemplo, Raimundini *et al.* (2006) e Bonacim e Araujo (2010) - e por ser considerado um dos artefatos mais avançados na contabilidade gerencial em relação aos sistemas de apuração de custos.

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

Em contraste, 38,46% não possuem planejamento estratégico em suas organizações. O item “montagem de cenários externos” apresentou apenas 23,08% de adesão total. Cabe destacar que todos os hospitais de pequeno porte utilizam três ou mais elementos, apenas não apresentando maior nível de adesão para o item com maior escore com base na AHP, “planos operacionais de longo prazo”, presente em 46,15% da amostra.

Tabela 2 - Planejamento estratégico

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

Fonte: Elaborado pelos autores

No tocante ao orçamento (Tabela 3), percebe-se que este artefato não é foco de muita atenção para as entidades pesquisadas, pois somente um HUF de pequeno porte informou adesão a todos os elementos mencionados. O desinteresse pelo artefato notado neste levantamento pode ser explicado por conta da existência do orçamento público, originado da Lei Orçamentária Anual (LOA) e gerenciado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira e Orçamentária (SIAFI) (PASSOS; CASTRO, 2009).

Tabela 3 - Orçamento

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

Tabela 5 - Segmentação de análise por área

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

Tabela 6 - Segmentação de análise por elemento de informação

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

Tabela 7 - Programa de redução de desperdício

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

Tabela 8 - Sistema de gestão de valor

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

Verificou-se que, de todos os artefatos da contabilidade gerencial, os elementos do planejamento estratégico (visão, missão e objetivos de longo prazo) são os mais utilizados, representados por 61,54% da amostra. Na sequência, seis hospitais (46,15%) aderem aos planos operacionais de longo prazo para o elemento “planejamento estratégico”, receitas, custos e despesas para “análise quanto ao indicador de resultado” e centros de custos e grupos de serviços no elemento “análise por elemento de informação”.

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por objetivo realizar um diagnóstico em relação à utilização de artefatos de controle gerencial por HUFs, tendo como base os elementos elencados nas investigações realizadas por Frezatti (2005; 2006; 2007), que por sua vez teve como principal fonte o IMAF 1. Desta forma, buscou-se avaliar a aderência destas organizações pelos artefatos de controle gerencial à luz dos estágios de desenvolvimento do controle gerencial de entidades (IFA, 1998) e com enfoque à utilização de práticas mais complexas e/ou contemporâneas, o que foi construído por meio da técnica AHP.

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

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

Retomando o pressuposto de que as organizações com maior porte possuiriam maior aderência às práticas de controle gerencial, notou-se, com base nos estágios de desenvolvimento de controle gerencial que apontaram três HUFs de grande porte e um HUF de médio porte nos estágios 4 e 5, tal pressuposto pode ser considerado válido na realidade observada. Em termos gerais, o mesmo pode ser considerado ao analisar os itens de maior escore em cada variável, ressaltando os resultados inesperados ocorridos em itens do “planejamento estratégico”, “orçamento” e “análise por indicador de resultado”.

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

Este diagnóstico pretende, portanto, despertar nos gestores públicos ligados de alguma forma aos hospitais universitários federais e organizações assemelhadas a percepção sobre os potenciais benefícios que as práticas de controle gerencial podem gerar para as organizações no seu processo decisório, com vistas a direcionar seus esforços para o cumprimento de sua missão social. Encoraja-se, ainda, a realização de novas pesquisas acadêmicas com este tema, visto que é imprescindível a necessidade de melhor gerenciamento de recursos nestas instituições, e tais investigações podem se configurar em um poderoso meio de divulgação destes artefatos, tendo condições de influenciar este ambiente para a promoção de aplicações práticas.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, Margaret A. *et al.* Accounting and control in health care: behavioural, organisational, sociological and critical perspectives. In.: CHAPMAN, Christopher S.;

HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. V. 2, cap. 14, p. 805-829.

ALVES JUNIOR, Antonio de Assis. **Modelo estatístico para elaboração do orçamento da receita operacional de um hospital utilizando métodos de previsão de séries temporais**. Dissertação – Mestrado em Modelagem Matemática e Computacional. Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais. Belo Horizonte: 2009.

BASTOS, Paulo Sergio Siqueira; ALMEIDA, Wagner Augusto de. A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. **Pensar Contábil**, v. 8, n. 31, 2006. Não paginado.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.

CNES – Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde. **Ficha de estabelecimento de saúde**. Disponível em <http://cnes.datasus.gov.br/Lista_Es_Nome.asp>. Acesso em 20 dez. 2012.

CFM – Conselho Federal de Medicina. **Hospitais universitários**. Disponível em <http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com_content&view=category&id=33&Itemid=46>. Acesso em 19 fev. 2013.

CUNHA, Ana Maria Campo Alves da; CAMPOS, Carlos Eduardo de; RIFARACHI, Humberto Hismon Castellon. Aplicabilidade da metodologia lean em uma lavanderia hospitalar. **O Mundo da Saúde**, v. 35, n. 5, p. 311-318, 2011.

EBSERH – Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. **Institucional**. Disponível em <<http://ebserh.mec.gov.br/a-ebserh/ebserh-institucional>>. Acesso em 20 fev. 2013.

_____. **Processos seletivos**. Disponível em <<http://ebserh.mec.gov.br/processos-seletivos>>. Acesso em 20 fev. 2013.

ELDENBURG, Leslie; KRISHNAN, Ranjani. Management accounting and control in health care: an economics perspective. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. V. 2, cap. 16, p. 859-883.

FERREIRA, Leonardo Nunes. A utilização do custeio variável como ferramenta de gestão em hospitais privados: um estudo empírico. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 25., 2005, Porto Alegre, **Anais...** Porto Alegre: ABEPRO, 2005.

FBH – Federação Brasileira de Hospitais. **Hospitais no país**. 2012. Disponível em <<http://fbh.com.br/2011/06/06/hospitais-no-pais/>>. Acesso em 19 fev. 2013.

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

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

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

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

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

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

IFA - International Federation of Accountants. **International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)**. IFA: Londres, 1998.

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

LEMOS, Vanda Márcia Ferri; ROCHA, Marcius Hollanda Pereira da. A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Rio de Janeiro, **Anais...** Rio de Janeiro: FIRJAN, 2011.

MARINHO, Alexandre; FAÇANHA, Luis Otávio. Hospitais universitários: avaliação comparativa de eficiência técnica. **Textos para discussão**, n. 805. Rio de Janeiro: IPEA, 2001.

MEC – Ministério da Educação. **Hospitais universitários**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13808&Itemid=513>. Acesso em 23 ago. 2012.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **PNASS: Programa Nacional de Avaliação de Serviços de Saúde**. Brasília, 2007. Disponível em <www.anvisa.gov.br/servicosaude/manuais/pnass.pdf>. Acesso em 10 jan. 2013.

MOORE, Mark H. The Public Value Scorecard: A Rejoinder and an Alternative to “Strategic Performance Measurement and Management in Non-Profit Organizations” by Robert Kaplan. **Hauser Center for Nonprofit Organizations**. Cambridge, n. 18, mai. 2003.

NALON, Tai. Índice do governo dá nota 5,4 à saúde pública no Brasil. **G1 - Globo**, Rio de Janeiro, 01 mar, 2012. Ciência e Saúde. Disponível em <<http://g1.globo.com/ciencia-e>>

saude/noticia/2012/03/de-0-10-indice-do-governo-da-nota-54-saude-publica-no-brasil.html>. Acesso em 01 mar. 2012.

PASSOS, Antônio de Pádua Ferreira; CASTRO, Priscila de Souza Cavalcante. O Orçamento e a Dívida Pública Federal. In.: SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavio Ladeira de (Org.). **Dívida Pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009.

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

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

RAUPP, Fabiano Maury; CRISPIM, Cláudia Hernandez; ALMEIDA, Éder da Silva de. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra. **Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 1, p. 120-133, 2007.

RIZZATTI, Giselly; PEREIRA, Mauricio Fernandes; AMARAL, Heloisa Cristina Martins. A influência da liderança na condução do processo de implementação do planejamento estratégico: estudo de caso no hospital universitário da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 11, n. 2, p. 170-196, 2012.

ROTTA, Carmen Silvia Gabriel. **Utilização de indicadores de desempenho hospitalar como instrumento gerencial**. 2004. Tese (Doutorado em Administração Hospitalar) - Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/6/6131/tde-14122009-115012/>>. Acesso em: 28 nov. 2012.

RUTHES, Rosa Maria; CUNHA, Isabel Cristina Kowal Olm. Os desafios da administração hospitalar na atualidade. **Revista de Administração em Saúde**, v. 9, n. 36, p. 93-102, 2007.

SOUZA, Antônio Artur de; AMORIM, Thaísy Las-Casas de Macedo; GUERRA, Mariana. Análise dos sistemas de informações de hospitais. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 1, n. 1, p. 38-45, 2008.

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