UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO PÚBLICA PARA O DESENVOLVIMENTO DO NORDESTE – MGP

CIMONE MORAES DOS SANTOS

O SETOR DE CONTROLADORIA NA GESTÃO DO HOSPITAL DAS CLÍNICAS, DA UFPE

Recife
2013

CIMONE MORAES DOS SANTOS

O SETOR DE CONTROLADORIA NA GESTÃO DO HOSPITAL DAS CLÍNICAS, DA UFPE

Dissertação de mestrado submetida à aprovação como requisito parcial à obtenção do grau de mestre, sob a orientação da Professora Doutora Sylvana Maria de Aguiar Brandão, e coorientação do Professor Mestre Rogério Assunção de Farias.

Recife
2013

Catalogação na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S237s Santos, Cimone Moraes dos
O setor de Controladoria na gestão do Hospital das Clínicas, da UFPE / Cimone Moraes dos Santos . - Recife : O Autor, 2013.
150 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Profa. Dra. Sylvana Maria de Aguiar Brandão e Co-orientador Prof. Ms. Rogério Assunção de Farias.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Gestão Pública, 2013.
Inclui bibliografia, apêndice e anexos.

1.Controladoria. 2. Administração pública. 3. Auditoria interna. 4. Controle. I. Brandão, Sylvana Maria de Aguiar (Orientador). II. Farias, Rogério Assunção de (Co-orientador). III. Título.

351 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2013 – 035)

Dissertação de Mestrado apresentada por **Cimone Moraes dos Santos** ao Curso de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, da Universidade Federal de Pernambuco, sob o título: **"O setor de Controladoria na gestão do Hospital das Clínicas da UFPE"**, orientada pela Professora **Sylvana Maria Brandão de Aguiar** e aprovada pela Banca Examinadora formada pelos professores doutores:

Profª. Drª. Sylvana Maria Brandão de Aguiar
Presidente

Profª. Drª. Emanuela Sousa Ribeiro
Examinadora Interna

Prof. Dr. Carlos Alberto Cunha de Miranda
Examinador Externo

Recife, 20 de fevereiro de 2013.

Profª. Drª. Alexandrina Saldanha Sobreira de Moura
Coordenadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que colaboraram, direta ou indiretamente, com a realização desta dissertação:

A Professora Doutora Sylvana Maria Brandão de Aguiar e ao Professor Rogério Assunção de Farias, pelas orientações dadas que possibilitaram a execução deste trabalho.

Aos professores do Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, que através dos seus ensinamentos interdisciplinares me possibilitaram ter melhor compreensão sobre gestão pública, e dessa forma aplicar os conhecimentos adquiridos nesta pesquisa.

A Universidade Federal de Pernambuco pelo financiamento deste mestrado, que está possibilitando minha qualificação como mestre, proporcionando adquirir conhecimentos que poderão ser aplicados na minha vida pessoal e profissional;

Aos servidores do Hospital das Clínicas pela disponibilidade apresentada na participação da pesquisa, bem como a equipe do Setor de Controladoria pela disponibilidade em prestar as informações necessárias.

À minha família, amigos, e colegas do MGP pela convivência benéfica e apoio para criação deste trabalho.

RESUMO

Essa dissertação tem como objetivo analisar o funcionamento e a estrutura do Setor de Controladoria do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco, identificando seu papel dentro da instituição. Ao longo do tempo a gestão pública passou por diversas mudanças de paradigmas. Do patrimonialismo até os dias atuais, foram observadas transformações que influenciaram o modo de gerir as instituições públicas. Fator preponderante nessas transformações foi o uso do controle, onde no patrimonialismo era praticamente inexistente, foi foco central da burocracia, e fator de extrema importância na gestão gerencial. Com o destaque dado ao controle, surgiu a Controladoria nas organizações, área em desenvolvimento. Portanto, esta pesquisa possui alta relevância na medida em que visa reforçar a literatura apresentando um estudo da realidade de uma Controladoria numa Instituição Pública, além de contribuir com o desenvolvimento do Setor no Hospital das Clínicas, que está em processo de estruturação. Para consecução do objetivo geral desse estudo, foram desprendidos quatro objetivos específicos, quais sejam: a) Sistematizar o conhecimento teórico sobre Controladoria, realizado através de pesquisa bibliográfica em obras literárias, artigos e materiais jornalísticos – tanto em meio tradicional quanto em meio eletrônico. Foram buscadas contribuições teóricas de autores advindos de várias esferas do conhecimento, como Da Silva, Martino Júnior, e Bresser Pereira na Gestão Pública; no Controle nas organizações, Chiavenato e Stoner; no controle social, Ackerman e Nakagawa; e na controladoria Pedoreze, Borinelli, Mosimann e Fisch, e Ribeiro Filho; b) Caracterização do Hospital das Clínicas, da UFPE, também composto por pesquisa bibliográfica, onde foram apresentados dados da instituição e informações quanto a sua estrutura; c) Compreender o funcionamento da Controladoria na estrutura do HC, verificando junto aos servidores do HC, ao auditor da CGU, e a equipe do Setor, qual o papel da Controladoria dentro da instituição. Essa dissertação foi realizada através de um estudo de caso que se constituiu de entrevistas com os membros do Setor de Assessoria de Controladoria, formulário enviado ao auditor da CGU, e pesquisa realizada através de questionário contendo questões abertas e fechadas relacionadas com a controladoria, enviado por meio eletrônico através da ferramenta do *Google docs* para os servidores do HC; d) por fim, o último objetivo específico foi fazer um confrontamento da pesquisa realizada com a literatura estudada, sugerindo, de acordo com a realidade verificada, ações de melhorias. Essa necessidade se deu, pois o Setor em estudo ainda está em desenvolvimento, portanto essas sugestões poderão ajudar na sua estruturação. É uma pesquisa exploratória de natureza qualitativa, bibliográfica e de campo, que se utilizou de entrevistas semiestruturadas e questionários. Foi observado que o Setor apresenta alta relevância dentro da instituição, e que os servidores participantes da pesquisa reconhecem isso. O Setor exerce duas atividades principais: acompanhamento das auditorias, que apesar de ser apontada como essencial da Controladoria do HC é pouco citada pelos autores; subsidiar a Diretoria de informações para a tomada de decisão, a função mais citada na literatura. Também foi diagnosticada a necessidade de maior divulgação do Setor dentro da Instituição.

Palavras-chave: Estrutura da Controladoria; Gestão Pública; acompanhamento das auditorias; Controle.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the functioning and organizational structure of the Comptroller Department of The Federal University of Pernambuco´s Hospital, identifying its role within the institution. Over time, public management has undergone several changes of paradigms. From Patrimonialism to the present day, it has been observed transformations that have influenced the way we manage public institutions. Major factor in these changes was the use of control, where in the patrimonialism was virtually nonexistent, was the central focus of the bureaucracy, and extremely important factor in managerial organization. With the emphasis on control, the Comptroller arose in organizations, becoming a developing area. Therefore, this research has high relevance since it aims to strengthen the literature describing a study of the reality of a Comptroller in a Public Institution, besides contributing to the development of the sector at the Hospital, which is in the process of structuring itself. To achieve the overall objective of this study, there were detached four specific objectives, which are: a) To systematize the theoretical knowledge about Comptroller, conducted through a research in literary, journalistic articles and materials - both in traditional media and in electronic media. Theoretical contributions were sought from authors coming from different spheres of knowledge, like Da Silva, Junior Martino and Bresser Pereira in the public management; in management, Chiavenato and Stoner; in social control, Ackerman and Nakagawa; in controllership, Pedoreze, Borinelli, Mosimann, Fisch, and Ribeiro Filho b) Characterization of the Hospital das Clinicas, also through literary research, where data about the institution and information about its structure were presented c) Understand the operation of the Comptroller of the structure of HC by checking with the servers, the auditor the of CGU, and staff of HC Industry, the role of the Comptroller within the institution. This was accomplished through a case study that consisted of interviews with members of the Department Advisory Controller, formulary sent to the auditor of the CGU, and research conducted through a questionnaire containing open and closed questions related to the comptroller, sent electronically via the tool Google docs for HC servers d) finally, the last specific goal was to confront the survey with the literature studied, suggesting, according to the observed reality, actions for improvement. This need occurred because the Department under study is still under development, so these suggestions may help in its structure. This dissertation is an exploratory and qualitative research, performed in the field and in the office, which used semi-structured interviews and questionnaires. It was observed that the sector has high relevance within the institution, and the research participants recognize that. The Department has two main activities: monitoring of audits, which despite being identified as essential by the HC, is cited by few authors; subsidize the Board with information for decision making, wich is the function most often cited in the literature. Was also diagnosed the need for greater disclosure for the Department within the institution.

Keywords: *Structure of the conptroller; public managemente; monitorins of audits, control.*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APEVISA – Agência Pernambucana de Vigilância Sanitária

CGU – Controladoria Geral da União

CI – Comunicação Interna

DENASUS – Departamento Nacional de Auditoria do SUS

EBSERH – Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares

GESPÚBLICA - Programa de Gestão Pública e Desburocratização

HC – Hospital das Clínicas

HUF – Hospitais Universitários Federais

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação

PPP – Plano de Providências Permanentes

REHUF – Programa de Restruturação dos Hospitais Universitários Federais

SA – Solicitação de Auditoria

SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Pessoal

SUS – Sistema Único de Saúde

TCU – Tribunal de Contas da União

UFPE – Universidade Federal de Pernambuco

UG – Unidade Gestora

UO – Unidade Orçamentária

UPAG – Unidade Pagadora

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Conceitos de Eficiência 24
Tabela 2 - Conceitos de Economicidade 24
Tabela 3 - Conceitos de Eficácia 26
Tabela 4 - Conceitos de Efetividade 27
Tabela 5 - Conceitos de Controle 32
Tabela 6 - Conceitos de Controladoria 40
Tabela 7 - Funções Controladoria/Controller 49
Tabela 8 - Equipe do Setor de Assessoria de Controladoria entrevistada 72
Tabela 9 - Constatações do Plano de Providências Permanentes 81
Tabela 10 - Respondentes da Área/Cargo Administrativo 91
Tabela 11 - Funções da Controladoria 94
Tabela 12 - Área/cargo de atuação do que responderam que já ouviram falar no setor de Controladoria do HC 95
Tabela 13 - Funções do Setor de Assessoria de Controladoria do HC 96
Tabela 14 - Visão dos servidores quanto ao Setor de Assessoria de Controladoria do HC 99
Tabela 15 - Órgãos que realizaram auditoria no setor do pesquisado 103
Tabela 16 - Mudanças ocorridas após a criação do setor de Controladoria 106

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tendências teóricas da governança eletrônica na gestão pública 29
Figura 2- A organização como um sistema 42
Figura 3 - Estrutura da Controladoria 46
Figura 4- Universidade Federal de Pernambuco (Campus Recife) 60
Figura 5- Hospital das Clínicas de Pernambuco 64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faixa etária dos pesquisados 92
Gráfico 2 - Tempo de Serviço 92
Gráfico 3 - O que é uma Controladoria e para que serve 93
Gráfico 4 - Já ouviu falar no Setor de Controladoria do HC 95
Gráfico 5 - Funções da Controladoria do HC 96
Gráfico 6 - Visão dos servidores do HC acerca da Controladoria 99
Gráfico 7 - Impacto do Setor de Controladoria no trabalho do servido do HC 101
Gráfico 8 - Estrutura do Setor de Controladoria do HC 102
Gráfico 9 - Auditoria nos setores do HC 103
Gráfico 10 - Antes da criação do Setor de Controladoria no HC 104
Gráfico 11 - Mudanças após a criação do Setor de Controladoria 105
Gráfico 12 - Mudanças na forma de fazer o trabalho 105

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo das atividades de Controladoria mais citadas, segundo literatura 55
Quadro 2 - Resumo das atividades de Controladoria menos citadas, segundo literatura. 55
Quadro 3- Composição da UFPE 60
Quadro 4 - Capacidade Física do HC/UFPE 63
Quadro 5 - Quadro do Ensino no HC 63

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 12

1.1. Objetivo Geral 16

1.2. Objetivos Específicos 17

2. ESTADO E CONTROLE: Contextualizando 18

2.1. Evolução da Administração Pública no Brasil 18

2.1.1. Eficiência, Eficácia, Efetividade e Economicidade 23

2.1.2. Governança 28

2.2. Controle nas Organizações 31

2.3. Controle Social 35

2.3.1. *Accountability* 36

2.4. Controladoria 40

2.4.1. Funções 46

3. CABEÇA DE MEDUSA: O Hospital das Clínicas e a UFPE 57

3.1. Universidade Federal de Pernambuco 58

3.2. Hospital das Clínicas de Pernambuco 61

4. ETAPAS DE PESQUISA 69

5. ANÁLISE DE RESULTADOS 75

5.1. Compreender o funcionamento da Controladoria do HC 75

5.1.1. Atividades desenvolvidas no Setor 78

5.1.2. Dificuldades 88

5.2. Visão dos servidores do HC 90

6. SUGESTÕES 107

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS 111

REFERÊNCIAS 117

APÊNDICES 126

ANEXOS 144

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa tem como objetivo compreender o funcionamento e a estrutura do Setor de Controladoria do Hospital das Clínicas, da Universidade Federal de Pernambuco, em consonância com a literatura pesquisada, identificando seu papel dentro da instituição. Para tanto se fixou em contextualizar o controle interno na Administração Pública, através da sua evolução, e seguindo essa tendência, a criação do Setor de Controladoria no Hospital, demonstrando sua estrutura e refletindo acerca da sua implementação, sob o ponto de vista da eficácia, eficiência e efetividade.

Há diversas ameaças fundamentais para a construção da boa governança, como por exemplo, a corrupção e o clientelismo. Traduzindo na utilização do cargo público para fins privados. A corrupção além de enriquecer diretamente burocratas individuais, distorce os mercados e dificulta a prestação de serviços. (ACKERMAN, 2005). A controladoria surge como forma de minimizar essas ameaças.

No contexto atual da Administração Pública é encontrado como principal modelo de gestão utilizado, o gerencial, preconizado por Bresser Pereira, onde a gestão é pautada na eficiência, na confiança e na responsabilização do Gestor Público, além do controle de resultados. (SANTOS, 2003)

É na busca desse objetivo que está situada a controladoria, um setor de assessoria e consultoria, apoiado numa visão multidisciplinar, supre as necessidades de informação dos gestores, os conduzindo na sua gestão. Além de atender as solicitações, quando requerida, a controladoria é um setor que deve ser proativo na busca de informações que possam ser úteis para os gestores, dessa forma exige que seus membros possuam um conhecimento amplo sobre a instituição. (CONSULTBR, 2001).

Com a evolução da medicina, das indústrias farmacêuticas, das tecnologias e da área da saúde, as entidades hospitalares vêm ganhando destaque no cenário do controle gerencial, essa complexidade aumenta quando falamos de hospitais

públicos, pois envolve a escassez de recursos, a obrigação de seguir leis, e a necessidade de manter um padrão de prestação de serviços ao alcance dos usuários; nessa perspectiva a implementação de uma unidade de controladoria busca viabilizar a operacionalização desse ambiente. (RIBEIRO FILHO, 2005)

As variáveis influentes nas organizações exigem concentração de esforços no contínuo aperfeiçoamento da estrutura empresarial e na eliminação de desperdícios. (FONSECA JÚNIOR, 2009, P. 17). Martin (2002, p.8) afirma que: “quanto maior for à complexidade de um ambiente, maior será o número de fatores ou variáveis independentes que, no mundo real, estarão influenciando de forma essencial o estado final das variáveis resultantes”.

O Hospital das Clínicas de Pernambuco constitui-se numa autarquia que serve a sociedade tanto na formação de profissionais, quanto no atendimento direto no campo da saúde, razão pela qual necessita buscar estratégias para promoção e otimização dos serviços prestados, com racionalização de seus custos. Assim, torna-se imprescindível a prática de métodos que controlem as atividades e os recursos públicos, por meio de uma Controladoria formalmente instituída com o intuito de atender aos requisitos da gestão pública (impessoalidade, legalidade etc.), bem como aos anseios da sociedade (transparência, *accountability*, controle social) com o apoio de um sistema de controle interno, primordial para o alcance de resultados (eficiência, eficácia, efetividade e economicidade) da gestão.

O HC vivencia atualmente importantes mudanças organizacionais, dentre elas, destacam-se: os investimentos em infraestrutura e renovação tecnológica por meio do Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF), a adesão ao Programa de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública) para a melhoria da prestação do serviço público, o ingresso de novos servidores, substituindo funções antes terceirizadas, e a possível adesão a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares S.A.(*EBSERH*). Essas transformações que estão ocorrendo no Hospital trazem consigo uma redefinição dos seus princípios norteadores, trazendo para sua estrutura a prática do controle interno.

Com as mudanças trazidas pela Reestruturação dos Hospitais Universitários, o REHUF, o HC aos poucos está se tornando independente da Universidade em alguns aspectos, resultando na transferência de atividades antes desenvolvidas pela Reitoria para o Hospital, e assim trazendo a atenção dos órgãos de controle para o HC. Diante desse novo cenário foi identificada a necessidade de um setor que auxiliasse a diretoria na fiscalização das práticas desenvolvidas pelo Hospital, assim foi criado o Setor de Controladoria, sendo um setor de consultoria e assessoria, com a finalidade de assessorar a Diretoria no seu processo decisório, fazer um controle acerca dos contratos de serviço da instituição (em especial os de terceirização), e acompanhar os processos de auditorias internas e externas que começaram a ocorrer no HC, devido à autonomia cada dia maior que este vem adquirindo.

As mudanças organizacionais que vêm ocorrendo no Hospital das Clínicas influenciam diretamente a cultura organizacional da instituição, pois implica na execução das atividades que sofre influencia direta das crenças e valores implícitos nas regras, atitudes, comportamentos, hábitos e costumes que caracterizam as relações humanas. (CROZATTI, 1998)

Foi nesse contexto que o Setor de Controladoria do HC/UFPE foi escolhido para ser objeto desta análise, pois além de apresentar alta relevância na estrutura administrativa da instituição, na busca pelo desenvolvimento das atividades em conformidade com a legalidade, é uma área que está em expansão na Gestão Pública Brasileira. Isto pode ser evidenciado por meio do histórico do controle no Brasil após a Constituição de 1988, com a criação de maiores e melhores mecanismos de *accountability*, a exemplo da Controladoria Geral da União (CGU) em 2003, e da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2001 (que destaca a preocupação com o gasto público, dedicando um capítulo ao controle, fiscalização e transparência) etc.

Dentro da estrutura do HC, o Setor de Controladoria vem ganhando destaque, portanto a realização de uma pesquisa na área não é só importante para diagnosticar a situação do Setor, como também para identificar os pontos que merecem ajustes, contribuindo para o crescimento do mesmo. Para se ter uma

compreensão realista e atual da situação, o período de pesquisa teve como base o ano de criação do Setor e o prazo final para elaboração dessa dissertação, portanto as informações foram colhidas do ano de 2009 a 2012.

Primeiramente a pesquisa focou a importância do controle e seu estudo como paradigma da atual gestão pública, para tanto foi feita uma introdução aos modelos de Gestão já implantados no Brasil, destacando a importância da eficiência, eficácia, efetividade e governança, posteriormente foi realizado um estudo acerca do controle nas organizações e controle social, sendo enfatizado o papel da controladoria, conceitos e funções, após o estudo da literatura, partiu-se para a verificação da realidade da instituição através de uma pesquisa de campo com os membros da controladoria, servidores lotados no HC e auditor da CGU, para melhor compreender a estrutura do Setor e a sua participação nos processos, identificando as funções realizadas, seu papel, e seu desenvolvimento.

A literatura selecionada para este estudo reuniu contribuições de diversos autores, tais quais: na gestão pública, autores como Da Silva, Martino Júnior, Bresser Pereira; no Controle nas organizações, Chiavenato e Stoner; no controle social, Ackerman e Nakagawa; e na controladoria Pedoreze, Borinelli, Mosimann e Fisch e Ribeiro Filho, dentre outros. A importância desse levantamento bibliográfico é primordial para o estudo, como afirma Borinelli (2006, p. 14) “(...) não se pode querer entender algo em sua abordagem realista se não com base em um referencial teórico”.

A pesquisa ficou restrita ao Hospital das Clínicas de Pernambuco, não abordando o restante da Universidade. Também foram apresentadas as mudanças estruturais ocorridas no HC, porém de forma secundária, para facilitar a compreensão do leitor na lógica de implementação do Setor.

É primordial que um trabalho desta natureza apresente justificativas quanto a sua realização, Lakatos e Marconi (1991, p. 219) definem justificativa como uma “[...] exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa.”

Assim, podemos identificar três tipos de justificativas para a realização dessa dissertação, a pessoal, a acadêmica e a social. Primeiramente esta pesquisa é fruto de um trabalho final para conclusão do curso de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, que visa aplicar os conhecimentos adquiridos no decorrer das aulas. A aluna do Mestrado, e então pesquisadora, é servidora da Universidade Federal de Pernambuco e atualmente está lotada no Setor de Assessoria de Controladoria do Hospital das Clínicas de Pernambuco, portanto o tema foi escolhido, visando contribuir com o desenvolvimento da unidade, que ainda está em processo de estruturação.

Ambiciona-se com este trabalho que sua importância não se restrinja apenas a instituição em estudo, o Hospital das Clínicas, mas também para o meio acadêmico, pois o tema controladoria conforme afirma Borinelli (2006, p.14) "é uma teoria em desenvolvimento e discrepante em vários de seus aspectos", Oliveira et*. al*. (2010, p.5) ratifica essa informação: "(...) ainda não há nítida e marcante definição das funções e atividades da controladoria e do *controller*". Portanto esta pesquisa busca através de uma análise do Setor de Assessoria de Controladoria do HC, demonstrar o que está acontecendo na prática de uma organização, e ajudar a reforçar a literatura, que de acordo com Borinelli (2006) é possivelmente frágil. Outro ponto a ressaltar, é que os estudos concentram-se na área privada, recentemente isso vem se estendendo a iniciativa pública, portanto os estudos empíricos nessa área são ainda escassos, demonstrando ainda mais a importância da pesquisa.

Dessa forma, procura-se nesta dissertação atingir os seguintes objetivos:

1.1. Objetivo Geral

- Analisar o funcionamento e a estrutura do Setor de Controladoria do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco, identificando seu papel dentro da instituição.

1.2. Objetivos Específicos

- Sistematizar o conhecimento teórico sobre controladoria;
- Caracterizar o Hospital das Clínicas da UFPE;
- Compreender o funcionamento da Controladoria na estrutura do HC, verificando junto aos servidores do HC, a equipe do setor, e o Auditor da CGU, qual o papel da Controladoria no HC;
- Fazer um confrontamento da pesquisa realizada com a literatura estudada, sugerindo, de acordo com a realidade verificada, ações de melhorias.

2. ESTADO E CONTROLE: Contextualizando

Dado que o tema estudado é interdisciplinar, optou-se por fazer convergir autores advindos de várias esferas do conhecimento, quais sejam: gestão pública, controle nas organizações, controle social, controladoria etc.

2.1. Evolução da Administração Pública no Brasil

A Administração Pública no Brasil já esteve sob a influência de diversos pensamentos que constituíram os paradigmas da Gestão Pública brasileira, tais paradigmas não são cronologicamente sequenciais, mas até certo ponto contemporâneos, tendo havido em determinados períodos predominância de um sobre o outro, fruto do modo como as sociedades, os pensadores e gestores públicos se posicionavam, ou melhor, percebiam o serviço público. (PEREGRINO, 2009)

Na Administração Pública Patrimonialista, não havia distinção entre o que era público e o que era particular, o Estado funcionava como uma extensão do poder do soberano, que distribuía cargos públicos, transformando-os em prebendas. Já a Administração Pública Burocrática surgiu como forma de combater a corrupção e o nepotismo que existia no patrimonialismo, com implementação de procedimentos rígidos, impessoalidade e formalismo, convertendo o controle para si mesmo e esquecendo-se da principal função do Estado, que é servir a sociedade. Na Gestão Gerencial preconizada por Bresser Pereira, foi inserida uma visão direcionada para a sociedade, e não mais para os processos burocráticos, instalando uma autonomia da Administração para atingir os resultados voltados para o social. (OLIVEIRA, 2007)

No Brasil Imperial era a elite política letrada e conservadora que detinha o poder, utilizando-o de forma autoritária ou oligárquica, havia uma distancia social e educacional imensa entre a elite política e o resto da população, as eleições existiam, mas era uma farsa, e entre essas classes existiam os funcionários públicos apadrinhados pelo Estado Patrimonial que garantia emprego e sobrevivência a eles

(BRESSER PEREIRA, 2001)

Da Silva (2011) afirma que a Administração Pública no Brasil começou na fase patrimonial com o advento do Estado Patrimonialista, quando os comandados pelo Soberano passaram a gerir o Estado e responsabilizar-se pela justiça e leis. Esse modelo vai do descobrimento do Brasil até a revolução de 1930, quando através do processo de industrialização o Brasil adota o modelo burocrático-legal.

> Uma iniciativa das mais marcantes desse novo período de reforma do Estado foi à criação do Conselho Federal do Serviço Público, em 1936, sendo transformado pelo Decreto-Lei n.579 de 30 de julho de 1938, no Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), órgão que ficou responsável pela concepção, condução e execução das mudanças pretendidas, o que representou a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica. Via DASP os conhecimentos relativos à ciência da Administração foram introduzidos na gestão pública. Ou seja, a profissionalização das máquinas estatais com vistas a atenuar as influências de interesses políticos vinculados às práticas de não distinção entre o que seria público e privado. (DA SILVA, 2011, p.140)

Segundo Bresser Pereira (2001) entre a independência do Brasil em 1822 e a revolução do Estado Novo, em 1930, a sociedade não tinha acesso à intervenção no Estado, assim teria sido uma época marcada por características Patrimonialistas. Ainda para o autor, o Estado fundado pela Revolução de 1930 ainda conservou elementos da velha aristocracia, porém tornou-se um Estado autoritário e burocrático, voltado para modernização do país através da industrialização. Bresser descreve as principais realizações do DASP:

> Ingresso no serviço público por concurso, critérios gerais e uniformes de classificação de cargos, organização dos serviços de pessoal e de seu aperfeiçoamento sistemático, administração orçamentária, padronização das compras do Estado, racionalização geral de métodos. Além disso, o DASP cooperou no estabelecimento de uma série de órgãos reguladores da época (conselhos, comissões e institutos), nas áreas econômica e social. A partir destes foi criado, entre os anos 30 e os anos 50, um pequeno grupo de empresas estatais, que se constituíram no núcleo do desenvolvimento industrial por substituição de importações. (2001, p. 11)

> O DASP sustentou um processo de centralização sem precedentes no país. As Comissões de Eficiência estavam instaladas em todos os Ministérios, mas se reportavam diretamente ao DASP. Praticamente todas as medidas legais importantes lançadas por decreto do ditador eram analisadas pelo Departamento, seja como resposta à legislação originada nos Ministérios ou como iniciativa do próprio DASP. Estas outras funções desempenhadas pelo departamento permitiram identificá-lo, no período democrático subsequente,

> como um rebento da ditadura, o que resultou em seu ocaso depois da redemocratização em 1945. (NUNES, 1997, p. 54)

Através do decreto-lei nº 200 de 1967 os militares tentaram realizar uma reforma na administração pioneira, de caráter gerencial, instituindo um controle de resultados na administração pública federal, porém a concepção deste controle sob a inspiração da doutrina weberiana ficou distante do modelo gerencial que conhecemos hoje (MARTINO JUNIOR, 2010)

Para Catelli e Santos (2002) a administração burocrática logra sucesso desde a revolução industrial, quando substituiu o governo da nobreza por uma racionalidade técnica. No entanto com o tempo o modelo burocrático começou a sofrer fortes críticas, como: ineficiência, morosidade, rigidez de procedimentos e padronizações, apego às regras, distanciamento das necessidades dos cidadãos etc. E em resposta a isso houve a Reforma Administrativa do Aparelho do Estado.

Fernando Henrique Cardoso ao assumir a presidência em 1995, encontrou uma crise do Estado burocrático desenvolvimentista, mas não havia proposta para substituir esse modelo, a não ser as ideias globalistas, foi assim que o então presidente nomeou Bresser Pereira como Ministro do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), através do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, definiu-se as instituições e estabeleceu-se as diretrizes para implantação da Administração Pública Gerencial no país. (BRESSER PEREIRA, 2011)

Bresser Pereira falou sobre essa transição:

> O Estado brasileiro, no início do século XX, era um Estado oligárquico e patrimonial, no seio de uma economia agrícola mercantil e de uma sociedade de classes mal saída do escravismo. Cem anos depois, é hoje um Estado democrático, entre burocrático e gerencial, presidindo sobre uma economia capitalista globalizada e uma sociedade que não é mais principalmente de classes, mas de estratos: uma sociedade pós-industrial. (2001, p.01)

Da Silva afirma que:

> A reforma institucional, de cunho gerencialista, orientou-se por tornar a gestão pública mais efetiva em termos dos resultados das políticas, bem como os gestores mais responsivos perante a sociedade. Em especial podemos destacar a estruturação da carreira das agências reguladoras e o fortalecimento do quadro de pessoal. (2011, p. 142)

A Administração Pública Gerencial constitui um avanço, e até certo ponto, um rompimento com a Administração Pública Burocrática. Isso não significa, entretanto, que negue todos os seus princípios. Pelo contrário, a Administração Pública Gerencial está apoiada na anterior, a qual conserva, embora flexibilizando, alguns de seus princípios fundamentais, como a admissão segundo rígidos critérios de mérito, a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração, as carreiras, a avaliação constante de desempenho, o treinamento sistemático. (CULLIGAN, DEAKISNS,YOUNG, 1988)

Com a Reforma do Estado e a implementação da Gestão Gerencial, foi inserida uma visão direcionada para a sociedade, e não mais para os processos burocráticos, instalando uma autonomia da Administração para atingir os resultados voltados para o social. Porém pode-se perceber que dentro desse novo modelo ainda está presente elementos patrimonialistas e principalmente burocráticos. A Reforma Administrativa se orientou para uma gestão voltada para a responsabilização do Gestor Público, o controle de resultados, a eficiência etc., assumindo obrigações perante os cidadãos. (ALBELO, 2007)

Segundo Mafra Filho (2005) a Administração Gerencial considera o Estado uma grande empresa e os cidadãos clientes dela, tendo como base a eficiência dos seus serviços, a avaliação de desempenho e o controle de resultados. Ainda segundo o autor, o controle não é realizado passo a passo, mas sim nos resultados, transformando a desconfiança total numa confiança limitada em relação aos funcionários e dirigentes, e aberta ao controle social.

A Constituição Federal de 1988 foi determinante para o início dessa nova gestão, pois incluiu aspectos de controle na Administração Pública, refletindo os interesses da sociedade, porém para Martino Júnior (2010) possuía muitas imperfeições devido ao seu caráter eminentemente patrimonialista. Os avanços que Martino percebeu foram: “ampliação da abrangência do controle, inclusão do

controle social e avaliação do cumprimento das metas do governo" (2010, p. 8). A Emenda Constitucional nº 19 de 1998 que introduziu o enfoque gerencial, foi fator decisivo na gestão gerencial.

A Constituição Federal assegura a sociedade o direito de participação na gestão pública, o que permite sua participação na formulação das políticas e fiscalização na aplicação dos recursos.

Com a Reforma Gerencial foram introduzidos no ordenamento jurídicos vários dispositivos legais com o objetivo de aperfeiçoar os mecanismos de *Accountability*, impondo maior eficiência, transparência e controle dos gastos públicos, através da inclusão do princípio da eficiência nos deveres da Administração Pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a criação de mecanismos que envolvem a participação da sociedade civil no controle dos gastos público. (MARTINO JÚNIOR, 2010)

Com todo esse processo de transformação, com uma nova realidade social, econômica e política, a sociedade também vem se desenvolvendo e exigindo mais dos seus governantes. Tornando essencial a prévia definição de regras, transparência, a constituição de ambiente legal e a participação da sociedade. (ALBELO, 2007)

Além das transições dos modelos de administração, em 1964, foi criada a Lei nº 4.320 que instituiu normas de direito financeiro para elaboração de controle dos orçamentos e balanços. Em 1967, surgiu o Decreto-Lei nº 200, que regulamentou o Orçamento-programa; Em 1986, foi criado o STN – Secretaria do Tesouro Nacional, e no ano seguinte criou-se o SIAFI – Sistema integrado de Administração Financeira do Governo Federal, o que possibilitou maior controle das finanças públicas. Finalmente em 1995 foi introduzida a Administração Gerencial através do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado - PDRAE (ALBELO, 2007)

Seria necessário alterar a estrutura e o funcionamento do setor público, sendo introduzidas práticas típicas do mercado na Administração pública, o que incorreria numa maior autonomia e eficiência na consecução dos resultados, necessitando de

um maior controle por parte da sociedade. (MARTINO JÚNIOR, 2010)

Bresser Pereira (2001) acredita que as transições ocorridas no Brasil foram rápidas, porém ele salta etapas e permanece subdesenvolvido, se moderniza e continua atrasado, porque é um país injusto e dual.

> Com a implantação da Reforma Gerencial, o controle passou a integrar os mecanismos de funcionamento da máquina administrativa, com a finalidade de assegurar que os resultados do que foi planejado e organizado se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. Neste contexto, o controle engloba as concepções econômicas de avaliação e não apenas o aspecto mecanicista-legal de Max Weber (MARTINO JUNIOR, 2010, P. 5)

Para Freitas

> Em nome dos princípios de eficácia e eficiência, as gestões entre 1992 e 2002 mudaram a configuração do Estado Brasileiro com base em um trinômio: desmonte da máquina pública com desvalorização do servidor/serviço público; privatização com dilapidação do patrimônio público e terceirização. (2008, p. 92)

2.1.1. Eficiência, Eficácia, Efetividade e Economicidade

Para Dropa a Administração Gerencial:

> Procura sem se afastar do estado de direito, adequar as organizações públicas às contingências específicas de lugar e momento, emprestando-lhes, sobretudo maior agilidade e eficiência; prioriza, portanto, os resultados. Tenta igualmente recuperar a identificação dos cidadãos com o Estado, voltando-o a eles. Faz da transparência e do controle cidadão alavancas para a eficácia dessas organizações. Introduz também mecanismos de quase-mercado ou concorrência administrada com vistas a aprofundar os ganhos de eficiência. (2004, p. 2)

Nessa gestão contemporânea, focada no cliente/cidadão e na qualidade do serviço, há princípios que são à base de toda ação, são eles: a eficiência, a eficácia e a efetividade.

Tabela 1 - Conceitos de Eficiência

AUTOR	CONCEITO DE EFICIÊNCIA
Megginson et al (apud CASTRO, 2006, p. 4)	É a capacidade de 'fazer as coisas direito' (...) quando minimiza os custos dos recursos usados para atingir determinado fim.
Ribeiro Filho (2005, p.58)	Traduz uma medida de economicidade do processo produtivo, sugerindo a visão de produzir mais com menos recursos. Enfoca, assim, apenas o aspecto quantitativo do processo.
Pedoreze (2010, p.16)	A eficiência está relacionada com a otimização do uso dos recursos.
França (2000 apud VETTORATO, 2001, p. 01)	O princípio da eficiência administrativa estabelece o seguinte: toda ação administrava deve ser orientada para concretização material e efetiva da finalidade posta pela lei, segundo os cânones jurídico-administrativo.
Moraes (1999 apud VETTORATO, 2001, p. 01)	Assim, princípio da eficiência é o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, rimando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social.
Castro (2006, p.3)	A eficiência não se preocupa com os fins, mas apenas com os meios, (...).
Martino Júnior (2010)	A eficiência também pode ser entendida como uma avaliação econômica de que se os custos satisfazem as necessidades públicas, verificando-se importância do controle.

Pode-se perceber que os conceitos de eficiência não são únicos, alguns autores utilizam aspectos quantitativos, como: "[...] minimizar os custos dos recursos [...]" (Megginson et al), "[...] medida de economicidade do processo produtivo [...] apenas o aspecto quantitativo do processo" (Ribeiro Filho, 2005) e "[...] otimização do uso dos recursos" (Pedoreze, 2010), confundindo-se o conceito com o da economicidade.

Tabela 2 - Conceitos de Economicidade

AUTOR	CONCEITO DE ECONOMICIDADE
Citadini, 1989	A economicidade é, pois, a técnica econômica aplicada no tratamento do fato ou dado econômico, o qual se insere na técnica legislativa, tendo como objetivo a realização do justo socioeconômico. É ainda a técnica economicidade que imprime à vontade política da justiça os limites racionalmente factíveis e previsíveis de sua efetivação no plano de necessidades e aspirações pessoais e coletivas do Homem.

AUTOR	CONCEITO DE ECONOMICIDADE
Oliveira, 1990, p. 94	‘economicidade diz respeito a se saber se foi obtida a melhor proposta para a efetuação da despesa pública, isto é, se o caminho perseguido foi o melhor e mais amplo, para chegar-se à despesa e se ela fez-se com modicidade, dentro da equação custo-benefício. ’
Torres, 1991, p.37/44	Conceito de economicidade, originário da linguagem dos economistas, corresponde, no discurso jurídico, ao de justiça.'' Implica ‘‘na eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação''. Por fim, conclui que é, ‘‘sobretudo, a justa adequação e equilíbrio entre as duas vertentes das finanças públicas.

Economicidade é um conceito de fundamental importância na gestão, que está previsto na Constituição Federal:

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (1988)

Para Araújo (2011) os procedimentos de contratação possuem exemplos de economicidade, ele afirma que a solicitação de contratação deve conter:

> Análise da economicidade, que é a verificação da capacidade da contratação em resolver problemas e necessidades reais do contratante, da capacidade dos benefícios futuros decorrentes da contratação compensarem os seus custos e a demonstração de ser a alternativa escolhida a que traz o melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico. Essa análise é bastante conhecida como análise custo/benefício (2011, p.1).

Já para outros estudiosos, a eficiência tem outra conotação, não visando apenas os meios, como por exemplo, “[...] toda ação administrativa deve ser orientada para concretização material e efetiva da finalidade posta pela Lei [...]” (França, 2000) e “[...] a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências[...]” (Moraes, 1999). Castro (2006) se restringe a explicar que a eficiência se refere aos meios.

Para Martino Júnior (2010), a eficiência também pode ser entendida como uma avaliação econômica de que se os custos satisfazem as necessidades públicas, verificando-se importância do controle.

No entanto, Martino Junior (2010) afirma que o conceito de eficiência possui sentidos diferentes, quando empregados no sentido econômico, esta tem por objetivo a alocação de recursos de modo a aumentar o “bem-estar” de determinado grupo, sem diminuir o de outros; já na Administração Publica, a eficiência se dá pelo melhor emprego dos recursos (humanos, materiais, institucionais) para satisfazer as necessidades coletivas. (MARTINO JUNIOR, 2010) Portanto seguindo sua linha de raciocínio os conceitos empregados pelos diversos autores poderia ser enquadrados em dois sentidos da palavra eficiência.

O principio da eficiência no ordenamento jurídico foi incluído na administração publica através da Emenda Constitucional nº 19, que alterou a redação da Constituição no seu artigo 37.

> No Brasil, a avaliação de desempenho no serviço público, o estabelecimento de metas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a proliferação de conselhos com cadeiras para a sociedade civil na fiscalização de verbas públicas (Conselho do FUNDEB, Merenda Escolar, PNATE e outros) são alguns exemplos da nova dinâmica da gestão pública com vistas a alcançar maior eficiência. (MARTINO JUNIOR, 2010, P. 6)

Tabela 3 - Conceitos de Eficácia

AUTOR	CONCEITO DE EFICÁCIA
Ribeiro Filho (2005, p.58)	Traduz uma medida de atingimento de metas previamente estabelecidas
Valeriano (2001, p.24, apud SILVA, 2005)	Capacidade de alcançar um objetivo
Castro (2006, p.3)	(...) quem se preocupa com os fins, em atingir os objetivos é a eficácia.
Pedoreze (2010, p.16)	A eficácia está relacionada com o elemento objetivo do sistema empresa
Mosimann e Fisch (2009, p. 71)	A eficácia de um gestor está fortemente ligada ao impacto causado pelo relacionamento com seus subordinados, isto é, o processo de controle exercido.

Quanto aos conceitos de eficácia foi verificada uma homogeneidade, onde todos os autores apontam para o alcance dos objetivos/metas estabelecidos.

Tabela 4 - Conceitos de Efetividade

AUTOR	CONCEITO DE EFETIVIDADE
CASTRO, 2006, p.5	A efetividade, na área pública, afere em que medida os resultados de uma ação trazem benefícios à população. Ou seja, ela é mais abrangente que a eficácia, na medida em que esta indica se o objetivo foi atingido, enquanto a efetividade mostra se aquele objetivo trouxe melhorias para a população visada.
Ribeiro Filho (2005, p.58)	Traduz o grau de satisfação de usuários/clientes com relação a produtos e serviços colocados à sua disposição
Torres (apud CASTRO, 2006, p.6)	Efetividade se concentra na qualidade do resultado e na própria necessidade de certas ações públicas
Araújo, 2004, (apud SILVA, 2005)	Efetividade – é a soma da eficiência e da eficácia ao longo do tempo

A efetividade inicialmente pode ser confundida com a eficácia, porém ao observarmos os conceitos trazidos pelos autores na tabela acima, conclui-se que a efetividade tem um sentido mais amplo, não tratando apenas do alcance do objetivo, mas a qualidade do resultado, os benefícios à população, o grau de satisfação de usuários/clientes. A única diferença encontrada entre os conceitos apresentados é o de Araújo (2004), que conceitua a efetividade como “é a soma da eficiência e da eficácia ao longo do tempo”, ou seja, a continuidade da junção desses dois elementos.

De acordo com os conceitos mencionados acima, a eficiência seria gerir os recursos de forma econômica, não somente os recursos financeiros, mas também os recursos humanos, materiais, intelectuais etc., recursos tangíveis e intangíveis. Todavia na nova administração pública como em qualquer outro modelo, não basta apenas ser eficiente, precisa-se ser eficaz, pois em determinados momentos os resultados são considerados únicos parâmetros de avaliação de um sistema administrativo no capitalismo no qual estamos inseridos.

Ser eficaz é tão importante quanto ser eficiente. Ser eficiente tem haver, com economicidade na utilização dos recursos, e a eficácia com as metas, os objetivos e os resultados, que devem ser de qualidade comprovada. Para Mosimann e Fisch (2009, p. 71): “A eficácia de um gestor está fortemente ligada ao impacto causado pelo relacionamento com seus subordinados, isto é, o processo de controle exercido”.

A tendência é a procura de qualidade de vida, de proteção ao meio ambiente, ganho social e valor público das instituições, através de gestões públicas eficientes e eficazes, nas quais todos ganhem, e haja um efetivo desenvolvimento econômico e social. Assim, não se deve esquecer o princípio da efetividade, que está relacionado tanto à eficiência quanto com a eficácia, sendo mais abrangente que eficácia, pois não só indica se o objetivo foi atingido, mas também se esse objetivo trouxe melhorias para a população. (CASTRO, 2006)

Em países marcados pelas desigualdades sociais, como é o caso do Brasil, deve-se conhecer o retorno em termos econômicos (eficiência) e a qualidade dos serviços prestados (efetividade). (MARTINO JÚNIOR, 2010)

Daí a tamanha importância da avaliação e do controle, pois esses elementos possibilitam melhorar a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das ações governamentais.

2.1.2. Governança

Todos esses elementos são indispensáveis à Governança Pública, cuja autoridade é o Estado, o governo ou o setor público, e se refere ao processo pelo qual a sociedade administra e organiza os seus assuntos (MELLO, 2009).

Rosenau distingue governança de governo:

> A governança não é sinônimo de governo, que ambos se referem ao comportamento intencional, atividades orientadas para as metas e a sistemas de regras, mas o governo sugere atividades apoiadas pela autoridade formal, por parte dos poderes de polícia, para assegurar a implementação de políticas devidamente constituídas, enquanto a governança se refere às atividades apoiadas por objetivos comuns, que podem ou não derivarem de responsabilidade legais e formalmente prescritas e, necessariamente, não confiam nos poderes de polícia para superar insubordinação e atingir a conformidade (1992, p.4 apud MELLO 2009, p. 14)

Streit e Klering apresentaram um conceito simplificado para governança pública:

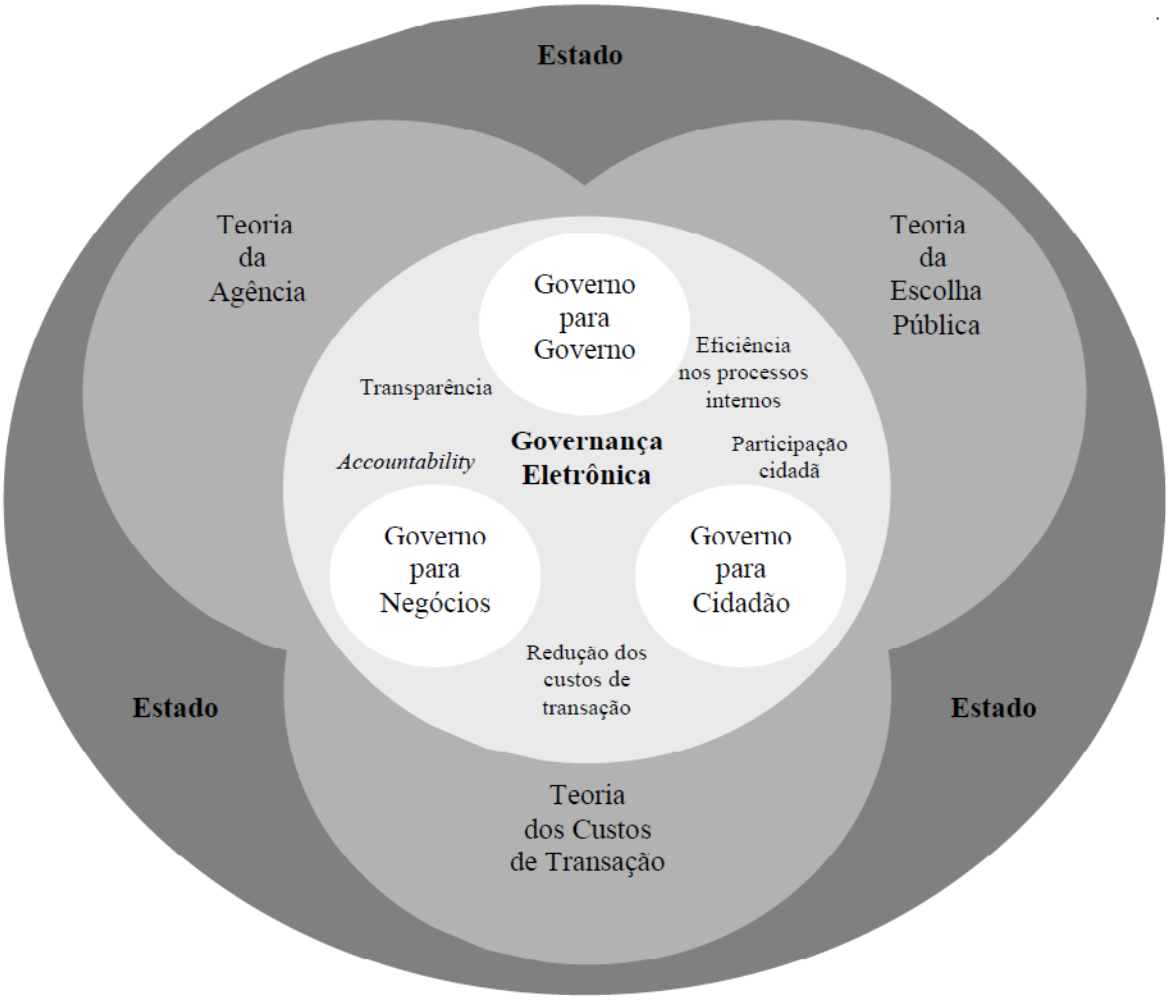
> Governo visando objetivos coletivos de uma sociedade, com enfoque para a coordenação autônoma, interdependente e responsável de diferentes

> instituições, redes e atores sociais, utilizando estruturas, mecanismos e regulações justas, coerentes, consistentes e aceitas pela respectiva sociedade. (2004, p. 4-5)

A Governança pública deve primar não só pela busca dos objetivos, mas também pela eficiência na utilização dos recursos, e a participação da população, que deve ter canais diretos de interferir na gestão.

A boa governança é de extrema importância para o desenvolvimento social e econômico de um país (STREIT; KLERING, 2004) Dessa boa governança pode-se inferir a relevância da governança eletrônica nos dias atuais, que promove maior eficiência nos processos, transparência, *accountability*, qualidade nos serviços, participação popular (MELLO, 2009) para melhor entendimento a figura abaixo demonstra como ocorre à governança eletrônica.

Figura 1 - Tendências teóricas da governança eletrônica na gestão pública



Fonte: MELLO (2009, P. 24)

A teoria da agencia pública presente na figura acima, é entendida por Rozo como:

> A teoria da agencia trata de problemas resultantes dos conflitos de interesse que emergem numa relação de contrato, formal ou informal, quando as partes contratantes possuem informação assimétrica ou há presença de interesse. O principal objetivo dessa teoria é explicar como as partes contratantes efetuam seus contratos de forma a minimizar os custos associados aos problemas de informação assimétrica e incerteza. A teoria da agência também ressalta a existência do mercado e de mecanismos institucionais capazes de completar os contratos para reduzir aqueles problemas. (2003, p. 23)

Slomski (1999, p.27) afirma que ao observar o Estado e suas entidades sob o conjunto de contratos que representam, percebe-se uma relação de agencia, devendo as entidades públicas ser vistas sob a perspectiva da teoria da agência.

Já a teoria da escolha também presente na figura, Samuelson e Nordhaus (1993) afirma que a teoria da escolha pública se trata de como os governos tomam suas decisões acerca das despesas, impostos etc., destacando que o que rege a tomada de decisões políticas é um conjunto de regras, e essas decisões são tomadas pelos representantes eleitos, os quais as direciona para a maximização de votos, visando à probabilidade de sua eleição, o que diferencial das empresas cujo objetivo é o lucro. Ou seja, a teoria da escolha pública estuda a forma como o governo toma as decisões, levando em conta as preferencias individuais.

Para Nordhaus (1993) as escolhas podem ser de três tipos, as prejudiciais, as redistributivas (tirar de uns para beneficiar outros) e as eficientes (que levam a satisfação de todos)

Por fim a teoria dos custos de transação, que é definida por Faguntes (1997, p.11) como: “busca de formas de minimizar os custos de transação, através da procura de mecanismos contratuais – formais ou não – que desestimulem conflitos e, caso estes surjam, os resolvam rapidamente”.

Dentro da governança, o governo eletrônico tem papel fundamental, para Georgescu (2008) citado por Mello (2009, p. 45), a definição de governo eletrônico é

“o uso das tecnologias digitais para transformar as operações do governo, a fim de melhorar a eficácia, eficiência e a prestação de serviços. Esse mecanismo permite que a sociedade participe da gestão, tendo acesso a informações permitindo interações entre o governo e a sociedade, o que permite o desenvolvimento das boas práticas da governança. O governo eletrônico pode ser uma ferramenta para o alcance da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade em um governo

2.2. Controle nas Organizações

Muitos são os conceitos dados à arte de administrar, mas o mundo está em constante transformação, fazendo com que o ambiente organizacional também sofra alterações, mudando consequentemente as teorias administrativas.

As funções da Administração foram idealizadas por H. Fayol (prever, planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar), e seus ensinamentos permanecem sendo aplicados na administração moderna até hoje, fato comprovado nos estudos de diversos autores, como por exemplo, para Stoner (2010), que afirma:

> A Administração é o processo de planejar, organizar, liderar e controlar os esforços realizados pelos membros da organização e o uso de todos os outros recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos. (STONER, 2010, p. 4)

Idalberto Chiavenato (2004) corrobora com essa afirmação, para ele as funções da administração são: planejar, organizar, dirigir e controlar. Nesse trabalho será focada a função de controlar, que é um dos principais paradigmas da atual Gestão Pública, e uma área que dá suporte a todas as outras.

Stoner (2010) apontou quatro processos na definição de administração: planejar (que é o ato de estabelecer previamente objetivos, ações, métodos e procedimentos para realizar ações futuras), organizar (que é o processo de alocar os recursos, o trabalho e a autoridade em uma organização), liderar (Dirigir, influenciar e motivar os membros da organização) e controlar (Certificação de que os atos dos funcionários estão de acordo com os objetivos estabelecidos).

O planejamento, a organização e a liderança repercutem diretamente na atividade do controle, que é utilizada como meio de regulação para assegurar que essas atividades se ajustem ao máximo aos objetivos previamente estabelecidos dentro da organização, além de manter seus membros dentro dos padrões desejados, evitando desvios.

O processo de gestão deve ser definido com base nos elementos de planejamento, execução, controle e avaliação, com o objetivo de orientar o processo decisório. Nesse processo deve-se ter como requisitos a eficiência, a eficácia e a efetividade. (RIBEIRO FILHO 2005).

O processo de controle depende das informações que recebe, permitindo uma comparação entre o que foi preestabelecido e os resultados dos objetivos, políticas, planos, procedimentos etc. Desse ponto de vista é notado que o controle está presente em quase todas as ações e níveis organizacionais, sendo um dos mecanismos mais utilizados na prática gerencial.

Albêlo na sua dissertação afirma que:

> Não existe um marco histórico que identifique quando e onde começou o processo de controle interno nas organizações, porém, existem evidências históricas do surgimento de registros formais nas civilizações mais antigas da humanidade. (2007, p.23)

A prática do controle é muito comum, em todos os ramos da vida, podemos evidenciar sua presença, sendo de extrema importância para que o planejado se realize, assim desde os primórdios da nossa evolução podemos perceber a sua existência.

Tabela 5 - Conceitos de Controle

AUTOR	CONCEITO DE CONTROLE
Chiavenato (2004, p.145)	Controle como função restritiva e coercitiva: Utilizado no sentido de coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceitos. Neste sentido o controle apresenta um caráter negativo e limitativo, sendo muitas vezes interpretado como coerção, delimitação, inibição e manipulação. É o chamado controle social aplicado nas organizações e na sociedade para inibir o individualismo e a liberdade das pessoas;

AUTOR	CONCEITO DE CONTROLE
Chiavenato (2004, p.145)	Controle como sistema automático de regulação: Utilizado no sentido de manter automaticamente um grau constante de fluxo ou funcionamento de um sistema, como o controle automático de refinarias de petróleo, indústrias químicas de processamento continuo e automático. O controle detecta desvios e proporciona automaticamente ação corretiva para voltar à normalidade. Quando algo está sob controle significa que esta dentro do normal
Chiavenato (2004, p.145)	Controle como função administrativa: É o controle como parte do processo administrativo, como planejamento, a organização e a direção.
Oliveira *et. al* (2010, p. 7)	Entende-se por controle 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.
Anthony (apud Mosimann e Fisch 2009, p.71)	Para Anthony o controle é definido como um processo pelo qual a organização segue os planos e as políticas da administração. [...]
Koontz, O´Donnell e Weihrich (apud Mosimann e Fisch 2009, p.71)	Koontz, O´Donnell e Weihrich salientam que a função administrativa de controle envolve a mensuração e a correção do desempenho de atividades de subordinados, pra assegurar que os objetivos da organização e os planos formulados para alcançá-los estejam sendo cumpridos em todos os níveis hierárquicos da organização. [...]
Gibson, Ivancevitch e Donnelly (apud Mosimann e Fisch 2009, p.71)	Para Gibson, Ivancevitch e Donnelly, a função de controle abrange as atividades desenvolvidas pelos administradores para adequar os resultados reais e os planejados. [...]
Mosimann e Fisch (2009, p. 70)	A função de controle configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho
Hofstede (apud Mosimann e Fisch 2009, p.71)	[…] Hofstede define, o controle como um processo pelo qual um elemento (individuo, grupo, máquina, instituição ou norma) afeta intencionalmente as ações de outro elemento.

Chiavenato (2004) apresenta três tipos de controle, como função restritiva e coercitiva, como sistema automático de regulação e como função administrativa. O primeiro teria um caráter negativo e limitativo, o segundo o controle detecta desvios e proporciona automaticamente ação corretiva, e o último faz parte do processo administrativo. Outros autores, como Oliveira et. al., Anthony, Koontz, O'Donnel e Weihrich, e Gibson, Ivancevitch e Donnelly, conceituam o controle como um meio de interligar o planejado com os resultados reais. Já Mosimann e Fisch acredita que o controle é indispensável nas organizações devido a crescente complexidade encontrada, e Hofstede apresenta o controle como o elemento que afeta intencionalmente as ações de outro elemento.

O conceito de controle é compartilhado por diversos autores, sendo notadas apenas algumas diferenças que acabam se complementando. Assim, podemos inferir o seguinte conceito para controle: Processo pelo qual um elemento afeta as ações de outro elemento, para que os planos e as políticas administrativas sejam seguidas, mensurando e corrigindo o desempenho das atividades para adequar os resultados reais aos planejados.

Para Holanda:

> Os setores públicos e privados têm, ao longo do tempo, procurado incorporar mecanismos para melhorar os seus sistemas de controles, assim, mais recentemente, tem-se utilizado o conceito de governança para se referir à interação entre o processo de comando e o controle da entidade via informação, transparência e a necessidade de prestação de contas de forma mais ampla, envolvendo todas as partes interessadas. (2002, p.124)

Os recursos de Tecnologia da informação são de extrema importância para o gerenciamento e controle do setor público, interferindo diretamente na qualidade dos serviços prestados ao cidadão, para o alcance de tal objetivo a internet é fundamental, principalmente na área organizacional. (MELLO, 2009)

Para Mello (2009) A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei complementar 101, de 04 de maio de 2000) tem como objetivo fortalecer os principais eixos da administração, que para Santos (2002, p.53) são: “o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos e prestação de contas”.

Outro instrumento de controle nas instituições é a Lei das Licitações (Lei 8666/93) que conforme Art. 1º e o parágrafo único do mesmo artigo estabelece:

> *Art. 1°Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*
> *Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.[...]*

A necessidade de haver um controle gerencial deriva da importância de minimizar os riscos que é inerente ao processo decisório, produzindo informações que garantam a continuidade da entidade, isso depende em muito da aderência desse controle a cultura organizacional. (RIBEIRO FILHO, 2005)

2.3. Controle Social

O site Portal da Transparência, que é um meio de controle social, define:

> As ideias de participação e controle social estão intimamente relacionadas: por meio da participação na gestão pública, os cidadãos podem intervir na tomada da decisão administrativa, orientando a Administração para que adote medidas que realmente atendam ao interesse público e, ao mesmo tempo, podem exercer controle sobre a ação do Estado, exigindo que o gestor público preste contas de sua atuação. (http://www.portaltransparencia.gov.br/controleSocial/)

Ainda no site é explicitado que a participação cidadã não está restrita a escolha dos seus governantes, mas também de acompanhar a tomada de decisões administrativas, exercendo controle social do gasto do dinheiro público. O Portal da transparência alerta que apesar da Controladoria-Geral da União (CGU) controlar a correta aplicação dos recursos federais repassados a estados e municípios e Distrito federal, o Brasil tem dimensões gigantescas, sendo necessária a participação do cidadão para que o controle dos recursos seja feito de maneira mais eficaz.

Seja formalmente ou informalmente durante quase toda nossa vida fazemos parte de alguma organização, e administrá-las é sempre um desafio que envolve diversos elementos. Há séculos as organizações formais (empresas privadas, repartições públicas, organizações religiosas etc.) são objeto de estudo dos teóricos, devido a sua importância na sociedade, já que proporcionam bens e/ou serviços aos clientes, funcionam como fonte de renda, refletem valores culturalmente aceitos etc.

Segundo Martino Junior (2010) o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado estabeleceu três orientações básicas:

> 1. Orientação técnica: o controle de resultados assume o lugar do controle dos procedimentos, evidenciando a mudança de foco do modelo burocrático

> para o gerencial. 2. Orientação econômica: implementa-se instrumentos de administração gerencial na gestão do gasto público. 3. Orientação política: estímulo aos mecanismos de controle exercido pela sociedade civil, com o aperfeiçoamento da *accountability*. (2010, p. 12)

2.3.1. *Accountability*

Uma dos conceitos atualmente muito presentes na gestão pública é o de accountabilitty, muito discutido em ambientes acadêmicos, tem grande importância nas relações sociais, políticas e econômicas entre os indivíduos e agentes. (NAKAGAWA, 2010).

Nakagawa conceitua *accountability* como sendo “a obrigação de se prestar contas de resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder” (2010, p.17). Para Mosimann e Fisch (2009, p. 75) o *accountability* é a “obrigação de se reportar os resultados obtidos”.

Atualmente o termo *accountability* esta entre os mais utilizados na gestão pública. Em termos gerais seu significado refere-se à ideia de responsabilização, controle e fiscalização dos agentes públicos, porém ainda não há um consenso sobre sua tradução. O que se percebe é que seu conceito não é utilizado apenas para referir-se ao controle dos órgãos públicos, mas também da sociedade.

Richard Mulgan (Apud ACKERMAN, 2005) introduz um elemento crucial para a discussão: "autoridade superior", ele enfatiza a natureza externa da relação de responsabilidade. De acordo com o autor, prestação de contas implica necessariamente poder. Somente quando o observador está acima do observado podemos falar de responsabilidade. Na verdade, seguindo essa linha de pensamento, outros autores argumentam que a responsabilidade só pode existir como um elemento de uma "relação principal-agente" (MORENO; CRISP; SHUGART, 2003, apud ACKERMAN, 2005).

Ackerman (2005) afirma que apesar da exterioridade e autoridade superior serem elementos importantes das relações de prestação de contas, eles não são meios necessários para que a responsabilidade exista. Para ele, as relações de

prestação de contas internas são comuns, como por exemplo, dentro de uma equipe esportiva, onde o treinador avalia o desempenho de cada jogador e recompensa ou pune, dependendo dos resultados; uma agência governamental, que possuem auditorias internas e muitas vezes punem a si próprias; e até mesmo um único indivíduo, que é responsável por suas ações, punindo a si mesmo se não consegue viver de acordo com seus próprios padrões de desempenho.

O *Accountability* pode ser situado de duas formas: o *accountability* horizontal, que segundo O'Donnell é:

> A existência de agências estatais que estão legalmente capacitadas e autorizadas, e realmente dispostas e aptas, a tomar ações que ultrapassem da vigilância rotineira a sanção criminal ou impedimento em relação às ações ou omissões por outros agentes ou agências do estado que podem ser qualificadas como ilegais... pois este tipo de *accountability* para ser efetivo precisa ter agências que são autorizadas e dispostas a vigiar, controlar, corrigir e/ou punir ações ilegais de outras agências estatais (apud DALIA, 2007, p.10).

E o *accountability* vertical que se refere à fiscalização dos atores da sociedade sobre o Estado, através das eleições, imprensa, mobilizações públicas, entre outros.

É importante entender que a prestação de contas não é um estado, mas sim um processo, e para "ser" responsável deve-se ter proatividade e não esperar pelos acontecimentos. Alguns estudiosos como Adam Przeworski e Susan Stokes, afirmam que é muito diferente ser responsavel e responder às demandas dos cidadãos. Assim, *accountability* é definido como um processo pró-ativo pelos quais os funcionários públicos informam e justificam seus planos de ação, seu comportamento e resultados e são responsabilizados de acordo com essas prerrogativas. (ACKERMAN, 2005)

A realização de eleições livres e justas é uma condição necessária, mas não suficiente para o estabelecimento da boa governança e Estado de Direito. A democracia precisa ser complementada com mecanismos explicitamente destinados a melhorar a responsabilização do governo.

Alguns mecanismos são utilizados na busca pela obtenção do *accountability*, como por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal e os meios eletrônicos como forma de promoção a transparência.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, foi criada com o intuito de regular a gestão pública fiscal e assim dispõem de diversos instrumentos e princípios, indispensáveis à consecução desse objetivo.

A LRF não substitui nem revoga a Lei nº 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no País há mais de 40 anos, mais apenas regulamenta a Constituição Federal. Essa lei foi criada com o intuito de minimizar os desmandos que os governantes faziam com o dinheiro público, impondo agora limites e normas que promovem a transparência dos gastos públicos, transformando assim a concepção de orçamento, como dispõe o Art. 1°, parágrafo 1º:

> Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.
> § 1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas e resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.
> […]

Um dos princípios da LRF é a transparência, explicitado no Capítulo IX, seção I da referida Lei, que enfatiza a divulgação dos instrumentos de transparência através de meios eletrônicos e o incentivo a participação popular. Neste contexto podemos perceber que é cada dia mais comum à divulgação das informações públicas, principalmente dos planos orçamentários financeiros, através dos meios eletrônicos, em especial pela internet.

Vivemos um momento em que o cidadão tem a possibilidade de constante interatividade com o seu representante eleito, através de sites governamentais que

publicam as contas da administração na rede, disponibilizando um canal de comunicação com a população.

Um exemplo de site governamental é o Portal da Transparência do Governo Federal, que foi lançado em 2004, e é uma iniciativa da Controladoria-Geral da União (CGU), que tem como objetivo que o cidadão acompanhe como o dinheiro público está sendo empregado e assim ajude a fiscalizar. (www.portaldatransparencia.gov.br).

O mais importante a destacar na nova gestão pública é a existência de uma preocupação em buscar a responsabilidade dos governantes, mas apesar de haver um controle externo e interno no Estado, várias vezes nos deparamos com situações que fogem da correta prestação de contas à sociedade. Portanto o *accountability* já é uma realidade na administração do Estado, mas ainda falta muito para que seja atingido completamente seu objetivo de acabar com os desmandos dos governantes. (DÁLIA, 2007).

Conforme CATELLI

> Independente dos principais objetivos a que se propõe operar uma empresa haverá sempre a preocupação com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica, a fim de que a mesma possa operar sem desajuste dos recursos, evitando, ao Máximo possível, problemas econômicos, humanos, sociais etc. (1972 apud NAKAGAWA, 2010, P. 28).

Essa afirmação de Castelli remete a eficácia da empresa, associando diretamente a ideia de resultados no atingimento dos seus objetivos. E dentro dessa perspectiva o *controller* torna-se o principal executor nesse sistema, participando do planejamento, da execução e do controle das atividades desempenhadas pela instituição. (NAKAGAWA, 2010)

Para Nakagawa (2010) o *controller* é fundamental para o processo de accountabilitty da empresa, tornando-se o responsável pelo projeto, implementação e manutenção do sistema integrado de informações para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da *accountability* da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

2.4. Controladoria

Martins (2005) afirma que no final do século XIX, um grande número de empresas começou a se fundir, se transformando em grandes empresas, surgindo à necessidade de haver um controle central, foi assim que no século XX foi criada a controladoria nas corporações norte-americanas, com o objetivo de ter controle sobre todos os negócios da empresa.

Tabela 6 - Conceitos de Controladoria

AUTOR	DEFINIÇÃO DE CONTROLADORIA
Almeida et al. (in CATELLI, 2011)	Apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
Garcia (2003, p. 67-68, apud Borinelli, 2006, p. 102)	Apoia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.
Mosimann e Fisch (1999, p. 88)	Corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica.
Pereira (1991, p. 51, apud Borinelli, 2006, p. 102)	Conjunto organizado de conhecimentos que possibilita o exercício do controle de uma entidade, a identificação de suas metas e dos caminhos econômicos a serem seguidos para atingi-los.
Fiske (1940, p. 232, apud Borinelli, 2006, p. 194)	É uma função informativa e analítica que acumula, analisa e informa à administração, investidores-proprietários e outros acionistas essenciais, dados financeiros e estatísticos.
Anderson (1944, p. 63, apud Borinelli, 2006, p. 194)	Função que compreende o registro e utilização de todos os fatos pertinentes a um negócio.
Brink (1950, p. 251, apud Borinelli, 2006, p. 194)	Atividade que torna possível a utilização ótima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para propósitos de gerenciamento.
Yoshitake (1982, p. 247, apud Borinelli, 2006, p. 194)	Sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.
Peixe (1996, p. 67, apud Borinelli, 2008, p. 194)	Serve como órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre a mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.

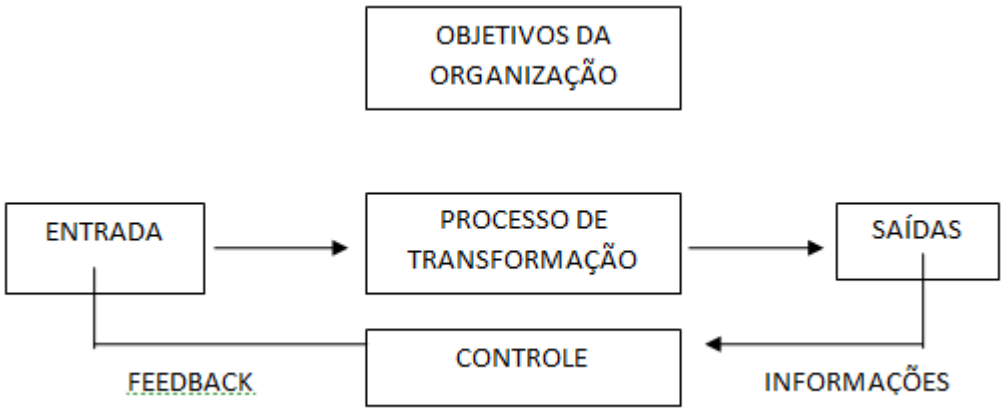
AUTOR	DEFINIÇÃO DE CONTROLADORIA
Fernandes (2000, p. 169)	A atividade de controladoria é um serviço de informação econômica voltado para a gestão da empresa.
Oliveira et al. (2010, p.5)	O departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da Contabilidade.
Johnsson (2002, p.59)	A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os conduzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas. Estas necessidades informativas são a cada dia maiores, exigindo que a Controladoria deva agir de forma proativa em relação a estas necessidades, o que exige dos profissionais desta área uma formação bastante sólida em termos de conhecimentos relativos ao processo de gestão organizacional.

Os conceitos relatados na tabela acima demonstra a diversidade da Controladoria, onde os autores defendem vertentes na área contábil, econômica, de gestão, multidisciplinar, entre outras. A definição utilizada nesta dissertação é a de Johnsson, que se aproxima mais dos conceitos estudados:

> A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os conduzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas. Estas necessidades informativas são a cada dia maiores, exigindo que a Controladoria deva agir de forma proativa em relação a estas necessidades, o que exige dos profissionais desta área uma formação bastante sólida em termos de conhecimentos relativos ao processo de gestão organizacional. (2002, p.59)

A Controladoria que teve surgimento na contabilidade, hoje é considerada multidisciplinar, ou seja, engloba diversos ramos como direito, administração, contabilidade, psicologia etc. Quem trabalha nesse setor deve ter conhecimento amplo, não só sobre a organização, como também quanto ao ambiente que a cerca, afinal as organizações são sistemas abertos e que estão em constante troca com o ambiente, conforme figura.

Figura 2- A organização como um sistema



Fonte: JOHNSSON, Marcelo Evandro. **Controladoria**. In. Coleção Gestão Empresarial. Gazeta do Povo: 2002 Curitiba.

Através da figura acima se pode ter uma visão de como o controle tem participação direta no ambiente organizacional, devendo o controlador ter amplo conhecimento acerca da empresa, para poder atuar em todas as áreas, provendo os gestores de informações.

Para Ribeiro Filho (2005) o profissional de uma controladoria hospitalar deve possuir uma visão sistêmica da instituição, portanto é fundamental o compromisso com a atividade-fim, bem como com a atividade de apoio gerencial, numa perspectiva de atuação interdisciplinar para o sistema de informações gerenciais. Para ele, o assessoramento da unidade não se restringe apenas ao executivo chefe, mas para todos os gestores, sem responsabilidade de execução direta, cabendo ao gestor chefe à responsabilidade do que foi executado, porém mesmo nessa perspectiva, deve fazer valer as orientações e indicações da controladoria.

O *controller* deve demandar conhecimento nas áreas de finanças, orçamento, contabilidade, tributos e sistemas de informações, além de ferramentas de apoio gerencial. O autor também afirma que o *controller* de um hospital pode ser um medico ou um profissional da área de finanças, porém nos dois casos ele deve ter uma especialização na área de controladoria hospitalar. (RIBEIRO FILHO, 2005)

Assim, o autor mostra a flexibilidade na escolha do *controller*, pois afirma que pode ser uma pessoa ligada à área fim da instituição, o médico, ou alguém da área econômica, fazendo diferença à especialização na área. É claramente perceptível que o enfoque dado pelo Professor Ribeiro Filho à controladoria é voltado para a gestão econômica da entidade, mesmo considerando o setor uma unidade administrativa.

Afirma Catelli:

> Muito mais do que fórmulas mágicas para resolver problemas, as empresas necessitam de uma abordagem "holística" para fazer em face de seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização, no modelo de gestão, no sistema de gestão, no sistema de informação, nos processos operacionais e fundamentalmente fomentar a competência das pessoas e estimulá-las ao atingimento dos objetivos da empresa. (2011, p. 29-30)

Para Slomsk (2007) não dá para dissociar a controladoria de um sistema de informação estruturado capaz de responder sobre toda organização. Para ele os recursos humanos, financeiros e físicos são elementos indissociáveis pelo *controller,* porém ele afirma que o recurso humano, ou seja, os servidores são os recursos mais relevantes, pois sem ele o gestor não poderá atingir o objetivo de produzir o bem comum, no entanto sem os recursos financeiros também não poderá haver a gestão de pessoas nem a prestação de serviços.

Slomsk ressalta que a contabilidade de custo é um instrumento essência para a administração publica, além de ser uma imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu artigo 50, inciso VI, parágrafo 3°, diz: "a Administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária financeira e patrimonial". Para o autor é tarefa do *Controller* estimular os gestores a implantarem isso, ele também expõe que o *controller* deve expor a sociedade o qual o resultado econômico produzido com os gastos da entidade.

Na gestão pública é essência ter como pressupostos a transparência, a equidade, a prestação de contas (*accountability*) e a responsabilidade corporativa. "Prestar contas é um dos princípios das boas praticas da governança corporativa" (SLOMSK, 2007).

“A unidade de controladoria deve estruturar, em forma de um sistema de informações gerenciais, os conceitos e ideias contidos nos modelos de decisão, mensuração e comunicação”. (RIBEIRO FILHO, 2005, p.43)

Segundo Mosimann e Fisch (2009), a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, podendo ser visualizada sob dois enfoques, como um órgão administrativo ou como área do conhecimento Humano.

Considerando a controladoria um órgão administrativo, está terá como objetivo conferir informações adequadas ao processo decisório, colaborando assim para a obtenção da eficácia organizacional. Já como área de conhecimento humano, segundo Mosimann e Fisch (2009), a controladoria é um conjunto de princípios, procedimentos e métodos com origem nas ciências administrativas, econômicas, psicológicas, estatísticas, e principalmente da contabilidade, que atua na gestão econômica das empresas, com o objetivo de orientá-las para a eficácia.

Catelli (2011) também aponta essas duas vértices da controladoria, como ramo do conhecimento, e como órgão administrativo. A primeira apoiada na Teoria da contabilidade e numa visão multidisciplinar, e a segunda como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

Slomski (2007) compara a controladoria com um concerto musical, afirmando que é o departamento responsável por orquestrar todos os instrumentos para que a junção do individual forme uma sinfonia. E para isso é necessário que o ente público conheça sua estrutura e recursos.

Nakagawa (2010) defende em seu livro que a controladoria não é órgão, departamento ou função, mas sim um corpo coerente e consistente de conhecimentos, o que requer profundas mudanças na cultura organizacional da

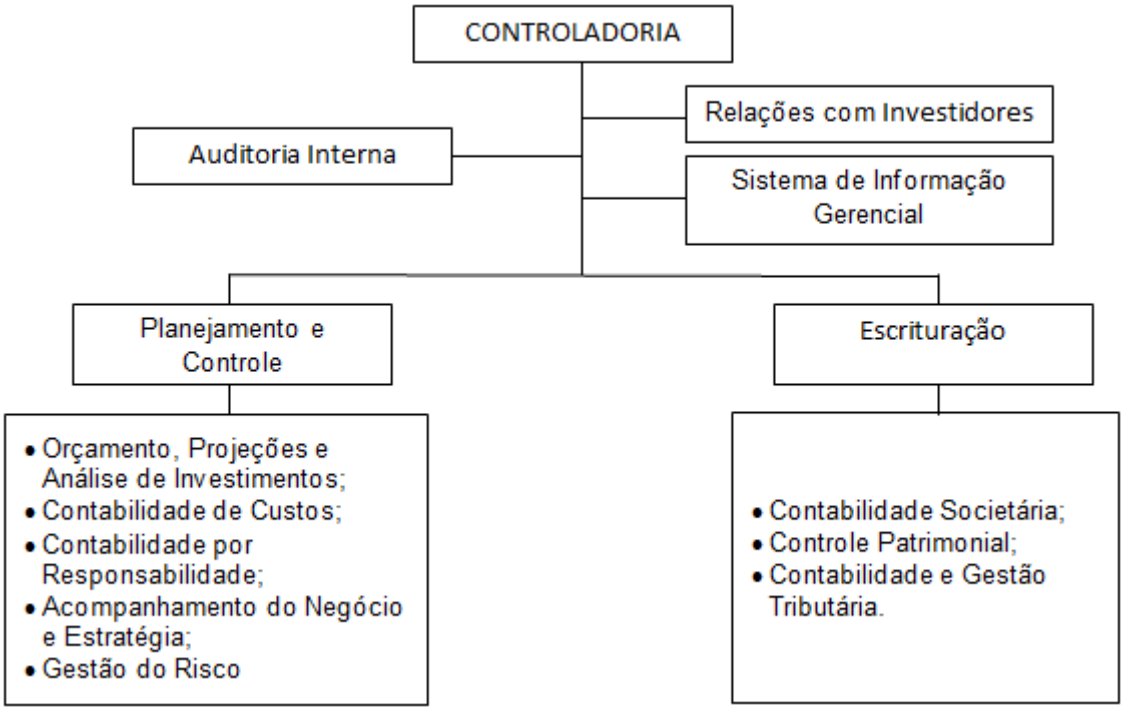
empresa, nas crenças, valores, atitudes etc., para implementação bem sucedida de um modelo de controladoria.

O autor descreve um passo a passo para a implementação de uma controladoria. Primeiramente é importante fazer uma palestra para apresentar o que uma controladoria, seus objetivos, conceitos-chave e princípios. Em um segundo momento ele aponta a necessidade de se fazer um diagnostico sobre a situação da empresa, fazendo um levantamento de sua estrutura organizacional, seus processos operacionais, seu sistema de informação e comunicação existente, etc.. Por fim o autor explicita a necessidade de um plano de implementação, com etapas de curto, médio e longo prazo (NAKAGAWA, 2010).

De acordo com Oliveira et. al. (2010, p. 7) a controladoria deve ser bem estruturada para atender as necessidades de controles nas atividades rotineiras e no processo de gerenciamento da empresa, para tanto a controladoria deve ter acesso direto aos sistemas de informações necessárias à gestão.

Pedoreze (2010) afirma que a estrutura da controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessários a gestão, e estrutura a controladoria em duas áreas: a área contábil e a de planejamento e controle, conforme figura abaixo:

Figura 3 - Estrutura da Controladoria



Fonte: PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Cengage Learning, 2010, p. 35.

A missão da Controladoria é garantir a continuidade da organização e o cumprimento da sua missão, para tanto seu papel é coordenar os esforços para conseguir um resultado superior à soma dos resultados de cada área. (MOSIMANN; FISCH, 2009). Assim para Catelli os objetivos da Controladoria são: “promoção da eficácia organizacional, viabilização da gestão econômica, promoção da integração das áreas de responsabilidade.” (2011, p.347).

2.4.1. Funções

Cabe à controladoria otimizar seus esforços para aproveitar oportunidades, evitando ou minimizando ameaças. Para tanto, é importante saber como a controladoria atua na instituição. Mambrini et. al. (2002, p.42) afirma que: “[...] por ser uma abordagem relativamente contemporânea nas empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da controladoria no processo de gestão [...]”.

Foi observado na literatura estudada que os autores utilizam diversas nomenclaturas para estabelecer as funções da Controladoria, tais quais: funções, responsabilidades, atribuições, atividades etc.

De acordo com Borinelli. (2006, p.135-138), a área de controladoria desempenha na organização funções típicas, como relacionado abaixo:

- ✓ Função contábil: compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da contabilidade societária, como, por exemplo, proceder à análise das demonstrações contábeis, gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis, elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (*stakeholders*) em suas demandas informacionais, e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle;

- ✓ Função gerencial-estratégica: compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, econômica, patrimonial, financeira e não financeira ao processo de gestão auxiliando os gestores no processo de tomada de decisões gerenciais e estratégicas, além disso, coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha a sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais. Nessa função enquadrasse as atividades de prever, coordenar assessorar, acompanhar os planos e decisões tomadas definir métodos e processos de medição de desempenho etc.;

- ✓ Função custos: compreende as atividades de registrar, controlar, mensurar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes a produtos e serviços;

- ✓ Função tributária: compreende as atividades relativas à contabilidade tributária, atendendo as obrigações fiscais, legais e acessórias previstas em leis e normas tributárias;

- ✓ Função de proteção e controle de ativos: compreende as atividades

referentes a prover proteção aos ativos, como: selecionar, analisar e contratar opções de seguros, controlar ativos e registrar e controlar todos os bens da organização;

- ✓ Função de controle interno: compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno, com o propósito de proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade;

- ✓ Função de controle de riscos: compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos e seus possíveis efeitos envolvidos no negócio;

- ✓ Função de gestão da informação: compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Borinelli (2006) acredita que a controladoria apresenta uma grande diversidade de ideias em vários dos seus aspectos, portanto a tarefa de estudar sua estrutura teórica sobre funções não é nada fácil. O autor apresenta diversos autores que corroboram com sua teoria, como:

> Como explica Fiske (1940, p. 232), "Uma recente investigação mostrou uma grande diferença nas atividades de um grupo de *controllers* departamentais indicando a falta de alguma definição clara da função." De forma semelhante, muito tempo depois, Yoshitake (1982, p. 33-34) registrou "[...] a falta de um consenso comum sobre as reais funções do *Controller*, no que diz respeito às suas responsabilidades, atribuições e posição hierárquica [...]" Trilhando o mesmo caminho, Horngren et al. (2004, p. 14) explicam que "A posição de *controller* varia em estatura e responsabilidade de empresa para empresa." (BORINELLI, 2006, p. 97-98)

Willson et al. (1995, p. 21 apud BORINELLI) afirma que a função de *controller* pode variar de empresa para empresa, porém eles chegam a um conceito comum:

> Na maioria das empresas, o *controller* é visto como o chefe contábil que supervisiona e mantém os registros financeiros da empresa. Ele é considerado como o executivo responsável pela contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos e, talvez, seguros e estatísticas. (WILLSON et al., apud BORINELLI, p. 100).

Mosimann e Fisch (2009) acreditam que o Órgão Controladoria dentro da organização exerce tanto a função de um órgão de linha quanto à de staff, pois é de sua competência buscar informações de ordem econômica, propor soluções aos gestores sobre os problemas encontrados nas suas áreas, e coordenar o planejamento e o controle dentro da organização.

Oliveira et. al. (2010, p. 6) afirma que: “é a atribuição da Controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com vista em assegurar o conjunto de interesses da empresa”.

As funções e atividades da Controladoria variam de acordo com as características da empresa, se pública ou privada, de produção de serviços ou produtos, porte, nível de centralização da administração etc. (OLIVEIRA, 1998).

É natural que ainda pairem dúvidas sobre as atividades da controladoria, pois se tratar de um ramo relativamente novo no Brasil. Como órgão administrativo, a controladoria, pode desempenhar diversas funções, conforme seu enfoque na organização que está inserida. Dentre as funções da controladoria:

Tabela 7 - Funções Controladoria/Controller

AUTOR	FUNÇÕES/ATIVIDADES
Oliveira et. al. (2010, p. 7)	a) Escrituração contábil e fiscal b) Geração de informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimento da fiscalização e auditoria. c) Controle patrimonial dos bens da empresa d) Conciliações das contas contábeis e) Apurações e controle dos custos para fins contábeis e fiscais f) Controle físico dos itens de estoque e imobiliário g) Apuração e gestão dos impostos h) Gestão orçamentária, projeções e simulações. i) Aspectos estratégicos da apuração j) Analise de custos k) Contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidade l) Planejamento tributário.

AUTOR	FUNÇÕES/ATIVIDADES
Dale dickey, 1967, p. 421 (apud Mosimann; Fisch, 2009, p. 90-91)	a) Fornecer a informação básica para controle gerencial por meio da formulação de políticas de contabilidade e de custos, procedimentos e padrões, preparação de demonstrações financeiras e manutenção dos livros contábeis, direção da auditoria interna e controles de custos; b) Orçamentar e controlar operações e resultados c) Atividades específicas de controle de: d) Contas gerais, subtítulos e desdobramentos: delinear verificações sobre finanças da empresa e salvaguardar seus ativos; verificar faturas, contas a receber e a pagar, controle de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento, benefícios adicionais dos empregados; registros de instalações e equipamentos; atividades da contabilidade de custos das varias funções administrativas. • Estoque • Estatísticas; e • Impostos e) Preparar e interpretar demonstrações financeiras e relatórios contábeis regulares f) Fazer auditoria interna g) Interpretar dados de controle
Kalife (apud Mello, 2009, p. 69).	a) Prestação de contas apresentadas anualmente pelo Governo ao Poder Legislativo; servir de instrumento de auxílio no processo decisório; b) Produzir avanços no uso dos sistemas tradicionais de controles orçamentários, financeiro e patrimonial, estabelecendo indicadores financeiros, econômicos e sociais que permitam a melhoria do processo decisório.
Pedoreze (2010, p.35)	a) Relações com investidores b) Sistema de informação gerencial c) Auditoria Interna d) Orçamento, projeções e análise de investimentos. e) Contabilidade de custos f) Contabilidade por responsabilidades g) Acompanhamento do negocio e estratégia h) Gestão do risco i) Contabilidade societária j) Controle patrimonial k) Contabilidade e gestão tributária
Almeida et. al. (in Catelli, 2011, p. 350-351)	a) Subsidiar o processo de gestão b) Apoiar a avaliação de desempenho c) Apoiar a avaliação do resultado d) Gerir os sistemas de informação e) Atender aos agentes do mercado
Pontes e Santos nos Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos de 1996 (Ribeiro Filho, 2005, p.26).	a) Gerir o sistema de informações econômico-financeiras de modo a apoiar as diversas fases do processo de gestão, provendo as informações requeridas pelos diversos tomadores de decisão; b) Participar do processo de planejamento, garantindo a consistência e a viabilidade econômica do plano; c) Promover a interação entre as áreas, dirimindo eventuais conflitos e conduzindo à otimização do resultado do todo; d) Acompanhar continuamente o cumprimento do planejado, a fim de identificar os desvios e necessidades de ajustes; e) Propiciar uma avaliação adequada dos resultados da empresa e do desempenho de seus gestores.
Financial Executive Institute (apud Oliveira et. al. (2010, p. 9).	a) Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações; b) Medir a *performance* entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;

AUTOR	FUNÇÕES/ATIVIDADES
	c) Medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos; d) Prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros; e) Analisar a eficiência dos sistemas operacionais; f) Sugerir melhorias para a redução de custos; g) Verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização; h) Analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle; i) Analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização; j) Em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.
Kanitiz, (1976, p. 9)	a) Contabilidade Geral; b) Demonstrativos financeiros c) Cobrança, pagamentos, folha de pagamentos; d) Ativo fixo, patrimônio depreciação; e) Procedimentos contábeis, plano de contas; f) Impostos; g) Contabilidade de Custos; h) Custeio-padrão; i) Análise de custos; j) Elaboração e revisão de padrões k) Estudos especiais l) Auditoria Interna m) Análise do controle interno n) Assessoria a Auditoria externa o) Análise de projetos p) Seleção e alocação de recursos q) Acompanhamento e investimentos em andamento r) Orçamentos de capital e operacional s) Assessoria da preparação dos orçamentos t) Comparação com o real acompanhamento u) Análise das variações e estudos especiais v) Implantação de sistema revisão e controle w) Análise de sistemas de computação x) Programação y) Estatísticas e analise

AUTOR	FUNÇÕES/ATIVIDADES
Mosimann; Fisch, 2009, p. 93-94)	a) Responsabilidade pelo Conjunto dos sistemas contábeis empregados na empresa b) Auditoria interna c) Analise financeiras d) Manutenção dos contratos celebrados pela empresa com terceiros e) Administração das questões fiscais e tributárias f) Estabelecimento, coordenação e administração de um plano adequado para o controle das operações empresariais. g) Fiscalização dos objetivos, efetivação das políticas, processos e estrutura organizacional da empresa estabelecidos em conjunto com os demais gestores. h) Coordenação e preparação da informação para auditoria externa, bem como ser o elo da empresa com os auditores independentes. i) Proteção dos ativos da empresa j) Estudos econômico-financeiros, incluindo as influências de forças econômicas e sociais e do governo sobre o resultado econômico das atividades da empresa. k) Aprovação do pagamento e assinatura de títulos de crédito em consonância com o tesoureiro l) Aplicação de regulamentos da empresa quanto às cauções prestadas e ações emitidas pela empresa m) Preparação e aprovação de normas internas elaboradas para o cumprimento de decisões administrativas tomadas pelo acionista controlador ou por acordo de acionistas, ou ainda, para o cumprimento de dispositivos legais ou exigências governamentais, quando se tratar de assunto que diga respeito à gestão econômica,. n) Assessoramento aos demais gestores para correção dos desvios entre o planejamento e a execução o) Gerenciamento do sistema de informações que dá suporte ao processo decisório da gestão econômica p) Preparação de informações de ordem econômico-financeira para as entidades governamentais, acionistas controladores ou a quem, por acordos, tem negócios com a empresa. q) Gerenciamento da área controladoria.
Heckert; Wilson, 1963, p. 13-14 (apud Mosimann; Fisch, 2009, p. 91-92)	a) A função de planejamento, que inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testados e revisados, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos; b) A função de controle, que inclui o desenvolvimento, o teste e a revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais se deve medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões. c) A função de relatar, que inclui preparação, analise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração, envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências externas e preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, publico em geral, conforme suas exigências; d) A função contábil, que inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos da fabrica, da divisão e da empresa como um todo, juntamente com os sistemas e métodos referentes ao projeto, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos.

AUTOR	FUNÇÕES/ATIVIDADES
Ribeiro Filho (2005, p.28)	a) Capacidade para supervisionar e atuar em todas as funções orçamentárias, financeiras, contábeis e gestão dos custos hospitalares. b) Perfil para atuar em equipes multidisciplinares, especialmente no desenvolvimento e na manutenção de sistemas de informações gerenciais. c) Habilidades para negociar projetos d) Capacidade de comunicação e) Liderança focada em resultados f) Persistência e flexibilidade g) Forte compromisso ético

Nas funções citadas pelos autores foi observada uma grande variedade de atividades, e enfoques. Alguns estudiosos enquadram a controladoria basicamente em atividades contábeis, como é o caso de Oliveira et. al., Dale Dicket, Kalife e Pedoreze. Já outros dão enfoque à área de gestão, como é o caso de Almeida et. al. e Pontes e Santos. No entanto, há autores que ampliam a atuação da controladoria para diversas áreas da organização, o *Financial Executive Institute* cita atividades nas duas áreas de conhecimento, tanto na de gestão quanto na contábil, porém de forma harmônica.

Oliveira et. al. também aponta uma diversidade do trabalho da Controladoria:

> A Controladoria deve exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle e das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas, tributárias etc., por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades. (2010, p. 6)

Autores como Kanitiz e Mosimann e Fisch cita funções em diversas áreas da empresa, como contabilidade, auditoria, controle interno, assessoria, acompanhamento de investimentos, análise de sistemas de computação, estatísticas etc., essa generalização pode sobrecarregar a Controladoria, fazendo com que a mesma perca o foco das suas atividades principais. Heckert e Wilson apresentam quatro funções básicas, quais sejam: planejamento, controle, relatar e contábil, das quais decorrem as outras.

Kanitz (1976, p. 8) explicitou qual o papel da controladoria na punição: [...] Não cabe ao controlador, por exemplo, ditar medidas de correção a um operário de linha. “Isso é tarefa para o seu superior imediato” [...] “O controlador, para poder

desempenhar bem o seu papel, deve se manter neutro, evitando aplicar, ele mesmo, as medidas corretivas emanadas do seu departamento".

Pedoreze (2010, p.37) afirma que: "A função da Controladoria é de apoio, mas não da responsabilidade final pela obtenção dos resultados setoriais, podendo dizer, então, que a Controladoria não toma decisões operacionais, exceto as necessárias para a condução de sua área de atividades".

O autor Ribeiro Filho (2005) apresenta características inerentes ao *Controller,* ligadas à área contábil, de relacionamento, liderança, ética, negociação, entre outros. Algumas funções apontadas foram referindo-se ao Controller, porém pode-se estender essas atividades/características a área de controladoria, já que ele é o responsável pela controladoria, quando vista como unidade organizacional (BORINELLI, 2006).

Conforme afirma Catelli:

> A controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. (2011, p.346).

Oliveira et. al. (2010, p.6) afirma que "é a atribuição da Controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com vista em assegurar o conjunto de interesses da empresa". Kanitz (1976) também compartilha da mesma teoria, para ele, o controlador não controla de fato, mas sim presta assessoria a Direção na tarefa de controlar a empresa, ele presta serviço de informação e análise.

Borinelli (2006) em sua tese fez um estudo amplo sobre as atividades de Controladoria, e optou por apresentar quadros sintetizando os enfoques dados pelos pesquisadores, dividindo-os em 28 (vinte e oito) brasileiros, e 19 (dezenove) estrangeiros. Os quadros completos estão no anexo 1 (um) desta dissertação, abaixo estão apresentados os dois quadros de resumo das atividades de Controladoria apresentados pelo autor, o primeiro com as mais citadas, e o segundo

com as menos citadas na literatura estudada.

Quadro 1 - Resumo das atividades de Controladoria mais citadas, segundo literatura

ATIVIDADES	AUTORES (EM %)	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Gerenciar o Departamento de Contabilidade.	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis.	21	58
Elaborar demonstrações contábeis.	25	58
Atender aos agentes de mercado (preparar informações).	36	47
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.	29	42
Realizar auditoria interna.	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	82	11
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	79	63
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	39	11
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupadas).	36	32
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas).	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento (agrupadas).	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	11	37

Fonte: BORINELLI, 2006, p. 133.

Quadro 2 - Resumo das atividades de Controladoria menos citadas, segundo literatura.

ATIVIDADES	QUANTIDADE DE CITAÇÕES	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis	0	4
Relacionar-se com agentes de mercado	1	1
Assessorar a auditoria externa	1	2
Acompanhar o mercado (analisar oportunidades e ameaças)	2	2
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos	4	2
Gerenciar o sistema de preços de transferência	0	2
Analisar, financeiramente, processos organizacionais.	0	1
Realizar análises financeiras (risco e retorno)	2	2

ATIVIDADES	QUANTIDADE DE CITAÇÕES	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica	1	0
Proceder à avaliação econômica	1	0
Responsabilizar-se pela gestão econômica	1	0
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas	0	3

Fonte: BORINELLI, 2006, p. 134

Já o quadro apresentado por Borinelli (2006) apresenta atividades em várias áreas, sendo as mais citadas principalmente na área contábil, apesar das mais defendidas pelos autores nacionais serem na área de gestão, desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais e prover ao processo de gestão, com informações, já o quadro que apresenta as funções menos citadas pelos autores a maioria relacionasse com a área financeira.

3. CABEÇA DE MEDUSA: O Hospital das Clínicas e a UFPE

Faz-se mister incluir na discussão o tema instituição, para que se tenha maior clareza no que está sendo exposto.

Quintaneiro (2000) diz que instituição é um sinônimo de regulação social, e a Sociologia é a ciência dos fatos sociais. Powell e DiMaggio (1991), afirma que a instituição é comumente visto como regra da sociedade, um padrão social. Assim os ambientes organizacionais seriam socialmente construídos.

Segundo essa análise pode-se caracterizar a universidade como uma instituição. Para Freitas:

> A universidade pública deve ter um caráter solidário e todas as suas atividades de ensino, pesquisa e extensão precisam estar voltadas para o beneficio de toda a sociedade que a mantem, e não apenas para pequenos segmentos sociais internos ou externos que possam vender e comprar os seus produtos e serviços, respectivamente. (2008, p 95)

Para Hall e Taylor (2003) o termo “neo-institucionalismo" não constitui uma corrente de pensamento unificada, possuindo pelo menos três métodos de análise diferentes, o institucionalismo histórico, o institucionalismo da escolha racional e o institucionalismo sociológico. Para os autores esses três pensamentos buscam elucidar o papel desempenhado pelas instituições na determinação de resultados sociais e políticos.

Os teóricos da corrente do institucionalismo histórico utilizam enfoques o "calculador" e o "culturalista" e por evidenciar os dois enfoques dedicou menos atenção do que as outras escolas de pensamento a compreensão de como as instituições afetam o comportamento, seus teóricos defendem que o que estrutura o comportamento coletivo é a organização institucional da comunidade política, deixando de considerar características sociais e psicológicas. (HALL E TAYLOR, 2003).

Já o institucionalismo racional, desenvolveu uma concepção mais precisa das

relações entre as instituições e o comportamento, assim os indivíduos buscam suas satisfações pessoais e esquecem o coletivo, utilizando estratégias racionais para tanto. No institucionalismo sociológico o indivíduo usa modelos disponíveis de acordo com o contexto institucional. (HALL E TAYLOR, 2003).

A complexidade do mercado é cada dia maior, dessa forma, é fundamental ter uma visão do conjunto da instituição e do ambiente em que ela está inserida. Muitos fatores afetam as interações dentro de uma organização, como tamanho, complexidade administrativa, comunicação, sistemas de informação etc., o que repercute diretamente na eficácia e eficiência dos processos.

Para realização das mudanças organizacionais e da implementação de novas práticas, como é o caso do controle, é necessário um comprometimento organizacional por parte das pessoas, que para Borges-Andrade (1993, p.50), é o "grau em que os empregados se identificam com suas organizações empregadoras e estão dispostos a defendê-las e nelas permanecer".

3.1. Universidade Federal de Pernambuco

A Universidade Federal de Pernambuco foi criada pelo Decreto-Lei da Presidência da República n°. 9.388, de 20 de junho de 1946, com data de fundação de 11 de agosto de 1946, eram compostas pela Faculdade de Direito do Recife, a Faculdade de Medicina do Recife. A Escola de Engenharia de Pernambuco, a Escola de Belas Artes de Pernambuco, a Faculdade de Filosofia do Recife e as escolas anexas de Odontologia e Farmácia. (www.ufpe.br, 2012)

A Universidade foi crescendo e ampliando, então em 1959 iniciou a construção da Cidade Universitária em uma área de 156 hectares, as mudanças estruturais foram realizadas para atender as determinações da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, do estatuto do Magistério Superior e das Leis de reestruturação universitária. (FARIAS, 2010)

A partir desse ano, 1946, a Universidade Federal de Pernambuco não parou

de crescer, foram acrescentadas mais trezes Faculdades e escolar e três cursos autônomos em regime especial de administração; institutos centrais e especializados, centros de treinamentos, instituições complementares, o Hospital das Clínicas vinculado a Faculdade de Medicina, e o Ginásio de Aplicação vinculado a Faculdade de Filosofia. (REIS, 1969)

O Estatuto vigente da Universidade data de 03 de setembro de 1974, e estabelece em seus artigos 1°, 2° e 3°:

> Art. 1º A Universidade Federal de Pernambuco, autarquia educacional, vinculada ao Ministério da Educação Decreto-lei nº. 9388, de 20/06/45, Decreto nº 62493, de 01/04/68 e Decretos-lei nºs. 53, de 18.11.66 e 252, de 28.02.67) é instituição de ensino superior e de pesquisa, com sede da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco.
> Art. 2º A Universidade Federal de Pernambuco, com autonomia didática, administrativa, financeira e disciplinar, reger-se-á pela Legislação Federal que lhe for pertinente, pelo presente Estatuto pelo Regimento Geral e pelas resoluções dos seus órgãos colegiados superiores.
> Art. 3º A Universidade Federal de Pernambuco, que tem como objetivo fundamental cultivar em todas as áreas do conhecimento puro e aplicado incube:
> a) ministrar o ensino em grau superior, realizar pesquisa e estimular atividades criadoras no campo das ciências, das letras, ampliando os campos do conhecimento humano;
> b) estender o ensino e a pesquisa à comunidade, mediante cursos ou serviços especiais;
> c) aplicar-se ao estudo da realidade brasileira e colaborar no desenvolvimento do País, e do Nordeste em particular, articulando-se com os poderes públicos e a iniciativas privadas;
> d) realizar intercâmbio cientifico e cultural, bem como participar de programas especiais de cooperação nacional e internacional;
> e) complementar a formação cultural, moral e cívica do seu corpo discente e proporcionar-lhe educação física e adequada assistência social e material.

Figura 4- Universidade Federal de Pernambuco (Campus Recife)

Fonte: Silva (2009, p. 23)

A Reitoria e o Conselho Universitário, que é “grupo formado por outros dois conselhos específicos, o de Administração e o Coordenador de Ensino, Pesquisa e Extensão” (UFPE, 2012), exercem conjuntamente a Administração da Universidade.

Quadro 3- Composição da UFPE

UFPE EM NÚMERO
03 campi (Recife, Caruaru e Vitória de Santo Antão);
12 Centros Acadêmicos;
93 cursos de graduação presenciais: 78 cursos de graduação no campus Recife, 10 em Caruaru e 05 em Vitória de Santo Antão;
03 cursos de graduação à distância: Licenciatura em Língua Portuguesa, Licenciatura em Letras/Espanhol e Licenciatura em Matemática;
116 cursos de pós-graduação stricto sensu, sendo 65 Mestrados Acadêmicos, 06 Mestrados Profissionais e 45 Doutorados. Um terço desses cursos recebeu os conceitos 5 e 6 – entre os mais altos da Avaliação Capes;
64 cursos de pós-graduação lato sensu (especializações);
464 grupos de pesquisa na Universidade (dados de 2009);
216 projetos de extensão com a participação de 485 docentes e 1.071 alunos até dezembro de 2008;
26.696 alunos nos cursos de graduação - dados do semestre 2012.1, sendo 22.517 no Campus Recife, 1.036 alunos no Centro Acadêmico de Vitória, 3.143 alunos no Centro Acadêmico do Agreste;
3.943 alunos nos cursos de Mestrado Acadêmico (dados relativos a 2011);
355 alunos em Mestrados Profissionais;

UFPE EM NÚMERO
50 alunos nos cursos de Mestrado Interinstitucional (Minter);
2.506 alunos em doutorados;
92 alunos em Doutorado Interinstitucional (Dinter);
1.500 alunos nos cursos de especialização;
430 alunos do Colégio de Aplicação (ensinos fundamental e médio) - dados de 2010;
168 estudantes da UFPE fazendo intercâmbio no exterior no semestre 2012.1 (Alemanha, Argentina, Bélgica, Canadá, Espanha, EUA, Finlândia, França, Holanda, Itália, Portugal). A UFPE recebeu no semestre 2012.1 um total de 53 alunos intercambistas oriundos da Alemanha, Canadá, Colômbia, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, EUA, França, Itália, Moçambique, Portugal;
2.528 professores, sendo 2.194 do Campus Recife, 142 do Centro Acadêmico de Vitória e 192 do Centro Acadêmico do Agreste (dados de maio de 2012);
58 professores do Colégio de Aplicação, sendo 14 doutores (24%), 22 mestres (38%), 12 especialistas (21%), 8 graduados (14%) e 2 substitutos (3%) - dados de julho de 2011;
3.893 servidores técnico-administrativos, nos três campi, incluindo o Hospital das Clínicas - dados de julho de 2011.

Tabela 01 – UFPE em números
Fonte: UFPE, 2012

Segue no anexo 2 (dois) desta dissertação, o organograma da universidade, cuja missão é: “Promover um ambiente adequado ao desenvolvimento de pessoas e à construção de conhecimentos e competências que contribuam para a sustentabilidade da sociedade, através do ensino, pesquisa, extensão e gestão.“ (UFPE, 2012).

3.2. Hospital das Clínicas de Pernambuco

De acordo com Ribeiro Filho:

> Derivada do latim hospitale, a palavra hospital denota um espaço destinado à hospedagem de pessoas doentes que necessitam de tratamento. Inicialmente, existia a preocupação em atender as pessoas carentes e soldados feridos de guerras. Essas estruturas funcionavam como verdadeiros isolamentos sociais, destinados ao recolhimento de mendigos e peregrinos. (2005, p. 16)

Medici define o Hospital Universitário como:

> A concepção tradicional define um hospital universitário (HU) como uma instituição que se caracteriza: (a) por ser um prolongamento de um estabelecimento de ensino em saúde (de uma faculdade de medicina, por exemplo); (b) por prover treinamento universitário na área de saúde; (c) por ser reconhecido oficialmente como hospital de ensino, estando submetido à supervisão das autoridades competentes; (d) por propiciar atendimento

> médico de maior complexidade (nível terciário) a uma parcela da população. (2001, p. 149-150)

Freitas descreve os hospitais universitários como:

> São unidades de ensino, pesquisa, extensão e assistência das universidades federais, que executam ações e prestam serviços de saúde. São importantes centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de ciência e tecnologia para a área de saúde, e seus programas de educação continuada oferecem oportunidades de atualização aos profissionais de todo o sistema de saúde. (2008, p. 96)

Os conceitos de hospitais universitários demonstram a diversidade de funções ligadas a eles, sendo importantes não só no atendimento no serviço de saúde, como também no desenvolvimento de pesquisa clínica associada ao mercado, formação de especialistas, professores, pesquisadores entre outros. Esse tipo de hospital, por ter também como objetivo o ensino, segue a tendência de atendimento de casos de alta complexidade, tratamentos prolongados que exijam alta densidade tecnológica, pacientes graves etc., proporcionando experiências a esses alunos.

Sendo a saúde direito constitucional do estado e direito social do cidadão, a busca na diminuição da natalidade, aumento da expectativa de vida, redução de doenças, desenvolvimento de tratamentos, tecnologias aplicadas entre outros, impõe às universidades a necessidade de alto grau de ensino.

Para Freitas (2008) o fato de a saúde, apesar de ser direito constitucional, não ser uma função exclusiva do estado, ou seja, regulada pelo mercado, cria a necessidade dos HU's se adequarem a esse mercado.

Ferraro (2008) acredita que a natureza mista dos HU's, envolvendo ensino, pesquisa, extensão e assistência, requer um modelo de gestão diferenciada com maior flexibilidade e agilidade, porém sem deixar de lado nos processos de trabalho os rígidos padrões de qualidade.

Segue abaixo dados do HC da Universidade Federal de Pernambuco.

Quadro 4 - Capacidade Física do HC/UFPE

CAPACIDADE FÍSICA	
Área física construída	64 mil m2
Total de leitos	478
Unidade de Tratamento Intensivo (adulto)	11 leitos
Unidade de Tratamento Intensivo (neonatal)	8 leitos
Centro Cirúrgico	10 salas
Centro Cirúrgico Ambulatorial	7 salas
Centro Obstétrico	4 salas
Centro Dialítico	20 hemodialisadores
Salas de Procedimentos	40
Atendimento Ambulatorial	142 consultórios
Salas de Aula	19
Anfiteatros	5
Pontos de Acesso a Portais	66

Fonte: Rehuf (2011, apud Planejamento Estratégico 2011 – 2016 do Hospital das Clínicas)[1].

Quadro 5 - Quadro do Ensino no HC

QUADRO DO ENSINO	
Docentes	229
Estudantes (ensino médio)	227
Estudantes (graduação)	962
Estudantes (especialização, mestrado e doutorado).	250
Residentes	293

Fonte: Rehuf (2011, apud Planejamento Estratégico 2011 – 2016 do Hospital das Clínicas)[1].

As obras de construção do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco iniciaram na década de 1950, porém enfrentou diversos problemas que levaram a conclusão das obras apenas na década de 1970. Em 14 de setembro de 1979 foi feita a transferência da unidade hospitalar do então Hospital Pedro II, como era conhecido, para o prédio localizado na Cidade Universitária, onde é localizado até hoje, essa data ficou marcada com a fundação do HC. (www.ufpe.br/hc, 2012)

Atualmente a Diretoria do HC é composta da seguinte maneira:

- ✓ Diretor Superintendente;
- ✓ Diretora técnica;
- ✓ Diretor de ensino, pesquisa e extensão;
- ✓ Diretor Administrativo e de Controladoria.

Figura 5- Hospital das Clínicas de Pernambuco

Fonte: <www.ufpe.br/hc>. Acesso em:

Desde sua inauguração, o Hospital das Cínicas de Pernambuco foi administrado por diversos Diretores Superintendentes, evidenciando no transcorrer do tempo, uma formação de cultura organizacional. Em 2009, o Hospital das Clínicas completou 30 anos de fundação, e passou a vivenciar importantes mudanças organizacionais. Dentre elas, destacam-se: os investimentos em infraestrutura e renovação tecnológica por meio do Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF), a adesão ao Programa de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública) para a melhoria da prestação do serviço público, o ingresso de servidores, substituindo funções antes terceirizadas e recentemente a possibilidade de ser administrado por uma empresa pública criada pelo Governo, a EBSERH (Empresa brasileira de serviços hospitalares).

O REHUF - Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais foi instituído pelo decreto nº 7.082, de 27 de janeiro de 2010, através do qual o governo federal dispõe sobre o financiamento compartilhado dos hospitais universitários federais entre as áreas da educação e da saúde e disciplinou o regime da pactuação global com esses hospitais, concedendo maior autonomia na sua administração. Dessa forma os processos administrativos do

hospital que antes se concentravam na Reitoria da Universidade, aos poucos estão sendo direcionados para o próprio HC, necessitando assim de uma reestruturação para que comporte tais procedimentos.

Segundo dados do jornal Diário de Pernambuco (2012), o REHUF foi criado pelo Governo Federal para ajudar 44 (quarenta e quatro) Hospitais Universitários do país, e os repasses para essas unidades totalizaram R$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta milhões), sendo desses cerca de R$ 9.000,00 (nove milhões) destinados ao Hospital da UFPE.

O Gespública – Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – foi instituído pelo decreto n° 5.378 de 23 de fevereiro de 2005 e é resultado da busca por construir organizações públicas orientadas para resultados com foco no cidadão, e tem por finalidade contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados e para o aumento da competitividade do país, mediante melhoria contínua da gestão, no rumo da excelência. O Gespública começou a ser implantado no Hospital no ano de 2010, apoiado por um consultor da Petrobras.

A adesão ao GesPública tem trazido novas práticas administrativas para a instituição, com a atuação voluntária de vários servidores, buscando implementar projetos para a melhoria do funcionamento do Hospital.

A EBSERH – Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – foi criada pela Lei n°. 12.550, sancionada pela presidenta Dilma Rousseff no final de 2011. Segundo cartilha do Ministério da Educação, é dotada de personalidade jurídica de direito privado e patrimônio próprio; pretendendo modernizar a gestão dos Hospitais universitários, reestruturar a força de trabalho, o espaço físico e a tecnologia empregada, qualificar a gestão financeira e orçamentária, e assistir de excelência a saúde com profissionais de alto nível.

A adesão a EBSERH que em primeiro momento é opcional, parece inevitável ao hospital das clinicas da UFPE, como é explicitado na própria cartilha do ministério da educação:

> As universidades federais que não aderirem à EBSERH continuarão recebendo recursos do REHUF. Entretanto, na medida em que a solução apontada pelo Governo Federal para a recomposição da força de trabalho dos HUF foi à criação da EBSERH, as universidades que não aderirem à empresa não terão condições de cumprir o acórdão do TCU na substituição do pessoal terceirizado, considerado irregular, que absorve mais de 50% dos recursos destinados à manutenção da maioria dos hospitais. (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2012, p. 4).

Há muita resistência por parte dos servidores e alunos do HC de Pernambuco em aderir a EBSERH, pois a mesma é vista como o início da privatização dos Hospitais Universitários, e muitas mobilizações já foram realizadas com o intuito de inibir a assinatura da adesão a EBSERH.

No entanto em 2008 no I fórum sobre instituições Federais de Ensino Superior do Tribunal de Contas da União, através de autores como Freitas e Ferraro defenderam um modelo de gestão diferenciado para os HU's devido à natureza mista desse tipo de instituição e de dividir sua função de assistência à saúde com o mercado privado. Ferraro afirmou que:

> O fato de exercer atividade de natureza não-exclusiva de estado, explorada por entidades da sociedade civil e do mercado, exige que os hospitais universitários possam dispor de um regime administrativo similar, dotado de maior flexibilidade no que se refere a incentivos, contratação, remuneração e demissão (2008, p.104).

Talvez essa afirmação de Ferraro seja um prenuncio a criação da EBSERH em 2011.

Essas propostas inovadoras visam à qualidade no atendimento e um futuro promissor da instituição; o que certamente é um grande desafio para a atual gestão, lidar com estas mudanças, reflexo direto do seu ambiente externo em razão das negociações políticas entre Ministérios da Educação (MEC) e da Saúde (MS) e os Hospitais Universitários Federais (HU's) do país.

Na análise de modelos de gestão se faz mister observar as características de uma organização burocrática profissional que é um hospital, na qual a complexidade está tanto em sua tecnologia mecânica como no seu corpo intelectual extremamente especializado. Não se pode deixar de destacar que os adventos do avanço

tecnológico, da informatização, da modernização administrativa e da gestão de recursos humanos não vêm sendo acompanhados pelos serviços públicos, por falta de gestão capaz, eficiente, moderna e humana. A capacitação profissional para gerir a complexidade de um sistema hospitalar fortemente marcado pela inovação tecnológica e práticas empreendedoras é um dos grandes desafios da gestão pública atual.

Mesmo diante das mudanças organizacionais citadas, o HC enfrenta diversos problemas estruturais. No ano de 2012 foi alvo de reportagens que evidenciaram a situação precária que se encontra sua estrutura. Segundo notícia do Diário de Pernambuco datada de 11 de abril de 2012, entre os problemas enfrentados pelo HC estão: elevadores quebrados, falta de local para acomodar os acompanhantes de pacientes, goteiras, buracos no teto, sujeiras, falta de iluminação etc.

O Diretor Superintendente do HC, Professor George Telles, afirmou que os problemas de infraestrutura que o Hospital enfrenta, decorre do prédio ser antigo, porém o mesmo aponta algumas soluções adotadas pela sua gestão, como a modernização dos elevadores com recurso destinado de um milhão para isso, a compra de poltronas para os acompanhantes dos pacientes etc. (Diário de Pernambuco, 2012).

Nesse mesmo ano foi evidenciada na mídia a precária situação dos elevadores do HC, que quebram frequentemente, dificultando a vida de todos que ali transitam como servidores, pacientes, acompanhantes etc. Essa situação foi justificada pelos diretores da instituição, devido os elevadores terem sido instalados a mais de 30 anos, não possuindo atualmente peças para os mesmos, e que o processo de licitação de modernização continua em andamento.

Dentro de um ambiente complexo, onde estão reunidos objetivos como saúde e educação, e para tanto é necessário uma gestão administrativa eficiente, o saber médico, não pode ser considerado o único meio de alcance dos fins organizacionais. O desafio da gestão hospitalar passa pela dificuldade informacional e o desalinhamento de objetivos entre colaboradores e gestor, onde prevalece o poder

dos médicos em vários níveis, mas onde há a necessidade de complementação de outras ferramentas de decisão, como da área de controladoria. (RIBEIRO FILHO, 2005).

Assim, afirma Ribeiro Filho:

> De um lado, as concepções terapêuticas, a oferta de exames complementares, baseados em tecnologias avançadas e a disponibilidade de medicamentos “de ponta”, e, de outro lado, a necessidade do equilíbrio financeiro dos contratos e das próprias entidades mantenedoras tem forçado os profissionais médicos e não médicos, incluindo aqueles da controladoria, a buscarem uma aprendizagem mútua, a partir de um olhar mais compreensivo e integrador de áreas de conhecimentos, aparentemente, equidistantes. (2005, p.24)

Segundo Ribeiro Filho (2005) a principal função da controladoria hospitalar é produzir informações gerenciais tempestivas, que possam ajudar no cumprimento da missão hospitalar. E diante de todas as mudanças que vem ocorrendo na instituição e problemas enfrentados, a controladoria diante da função apontada por Ribeiro Filho é essencial na sua estrutura.

4. ETAPAS DE PESQUISA

Este capítulo tem como objetivo expor a metodologia empregada na realização desta pesquisa. Sendo esse momento fundamental para a construção do trabalho, devido à necessidade de identificar o método específico para alcançar o que foi planejado, para tanto foi tomado como base conceitos de Sylvia Constant Vergara para fundamentar esta metodologia.

A autora em questão define método como: “É o caminho, uma forma, uma lógica de pensamento.” (2010, p. 3). Já para Lakatos e Marconi método:

> É o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimento válido e verdadeiro – traçando o caminho a ser perseguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista, (1991, p. 83).

Vergara (2010) argumenta que os tipos de pesquisas podem ser divididos em função dos fins e dos meios a que se destinam. Quanto aos meios, está pesquisa pode ser enquadrada como pesquisa bibliográfica e de campo.

Para o desenvolvimento do estudo, em um primeiro momento foi realizada uma pesquisa bibliográfica em obras literárias, artigos e materiais jornalísticos – tanto em meio tradicional quanto em meio eletrônico – que compôs o referencial teórico e conduziu à execução do enfoque prático do tema; o que o enquadra em pesquisa bibliográfica, já que esse tipo é conceituado por Vergara (2010, p.43) como: “O estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

Para fomentar a pesquisa, foi feito um confrontamento, do embasamento teórico adquirido através da pesquisa bibliográfica, com uma pesquisa de campo realizada na instituição com o objetivo de conseguir informações acerca do assunto em questão. O estudo de caso constituiu-se em pesquisa realizada através de questionário contendo questões abertas e fechadas relacionadas com a controladoria, enviado por meio eletrônico (e-mail) através da ferramenta do *Google*

docs para os servidores do HC, além de entrevista realizada com os membros do Setor de Assessoria de Controladoria, e pesquisa com o auditor da CGU.

Por pesquisa de campo entende-se: “Investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não.” (VERGARA, 2010, p.43).

A pesquisa aplicada aos servidores do HC foi analisada quantitativamente, enquanto a entrevista realizada com a equipe do setor, e o formulário respondido pelo Auditor da CGU, foi analisada qualitativamente.

A pesquisa quantitativa utiliza uma amostra representativa do universo que está sendo estudado, servindo para análises estatísticas, tendo como objetivo na maioria das vezes confirmar ou não o que foi diagnosticado na pesquisa qualitativa, oferecendo informações mais objetivas, o instrumento utilizado para a coleta de dados é um questionário com questões fechadas e/ou abertas. (POTENCIAL PESQUISAS, 2012)

Algumas características podem ser atribuídas à pesquisa quantitativa, como: a obediência a um plano preestabelecido, a utilização da teoria para desenvolver o seu desenvolvimento, utiliza métodos estatístico para analisar os dados, utiliza questionário aplicado por meio convencional (impresso) ou eletrônico. (TERENCE; ESCRIVÃO FILHO, 2006).

Já a pesquisa qualitativa é utilizada pequenas amostras, tentando compreender a realidade através de opiniões e relatos. (POTENCIAL PESQUISAS, 2012)

> A pesquisa qualitativa, utilizada para interpretar fenômenos, ocorre por meio da interação constante entre a observação e a formulação conceitual, entre a pesquisa empírica e o desenvolvimento teórico, entre a percepção e a explicação (BULMER, 1977) se apresenta como uma dentre as diversas possibilidades de investigação. (TERENCE E ESCREIVÃO FILHO, 2006).

Já quanto aos fins está dissertação é enquadrada em investigação exploratória e pesquisa intervencionista. O conceito de investigação exploratória é: “A investigação exploratória, que não deve ser confundida com leitura exploratória, é

realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado.” (VERGARA, 2010, p. 43). Essa identificação é condizente com a realidade, na medida em que, não há registro de pesquisa realizada na controladoria do HC, além do assunto ser ainda pouco explorado.

No final da pesquisa, com base no material estudado e nas pesquisas realizadas, propusemos sugestões para o setor pesquisado, dessa forma, esta dissertação se enquadra como pesquisa intervencionista, pois não se satisfaz em apenas explicar, tendo como objetivo interferir na realidade estudada, para modificá-la (VERGARA, 2010, p.43).

Os meios utilizados na coleta de dados para o referencial teórico foram informações advindas de diversas publicações, assim como: artigos, livros, dissertações, teses, entre outros.

Quanto ao estudo de caso, foram levantados dados com base em anotações e o acompanhamento dos trabalhos desenvolvidos no Setor de Controladoria do Hospital, além da realização de entrevistas e pesquisas com os membros do setor e envolvidos que irão poder demonstrar sua visão acerca do setor e a importância que atribuem à área.

Segundo Lakatos e Marconi:

> A observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se desejam estudar. (1991, p.190)

Como a observação se deu por a pesquisadora fazer parte do setor em estudo, à observação caracterizou-se participante natural, ou seja, “o observador pertence à mesma comunidade ou grupo que investiga”. (LAKATOS E MARCONI, 1991, p.194)

A pesquisa de campo foi dividida em três partes, a primeira foi uma entrevista baseada em um formulário contendo questões abertas, que foi aplicado aos membros do Setor de Controladoria, permitindo que o entrevistado se manifestasse

sobre o assunto de maneira que considerasse mais relevante. A entrevista ocorreu no próprio Setor que está em análise, durante o expediente de trabalho. Por entrevista Lakatos e Marconi entende por “um encontro entre duas pessoa, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional” (1991, p.195).

Do Universo de quatro servidores membros da equipe de Controladoria do HC, foi realizada entrevista com três, sendo o 4° integrante, o próprio pesquisador desta dissertação, com a finalidade de entender o funcionamento da Controladoria, e buscar informações acerca do mesmo. Segue os dados das entrevistas:

Tabela 8 - Equipe do Setor de Assessoria de Controladoria entrevistada

ENTREVISTADOS	CARGO	FUNÇÃO	DATA
Funcionário A	Assistente em Administração	Chefe do Setor	09/10/2012
Funcionário B	Assistente em Administração	Membro da equipe	09/10/2012
Funcionário C	Assistente em Administração	Membro da equipe	10/10/2012

Segundo Manzini (2007) a entrevista possui três fases, a primeira é a elaboração do roteiro, a segunda é a entrevista propriamente dita, e a terceira é o processo de transcrição. As entrevistas desta dissertação foram registradas através de gravador de áudio, permitindo sua transcrição posteriormente pelo pesquisador. Tentou-se realizar uma transcrição fidedigna das palavras utilizadas pelos entrevistados, porém por um documento escrito ser inerte e estático, dificulta esse processo.

A gravação foi ouvida diversas vezes, sendo corrigidos os erros e tentando ao máximo replicar o que foi dito pelo entrevistado, no final do processo, ao analisar as respostas, foram destacados os trechos/palavras de maior destaque possibilitando rápida visualização da resposta dada, a transcrição de todas as perguntas e respostas encontra-se no apêndice 1 (um) desta dissertação.

A segunda etapa da pesquisa de campo foi o envio de formulário para o auditor da CGU, enviado através de abertura de processo junto ao mencionado

órgão, tendo sido respondido através de ofício, cujas perguntas e respostas encontram-se no apêndice 3 (três) desta dissertação, verificando qual sua visão perante o Setor em estudo.

A terceira e última parte consistiu em fazer uma pesquisa através de um formulário semiestruturado construído através da ferramenta do *google docs,* que encontra-se no apêndice 2 (dois) desta dissertação, e enviado através de e-mail, preservando assim a identidade dos participantes, para verificar a visão dos servidores do HC acerca do Setor de Controladoria do HC.

Foi criado um formulário de pesquisa através da ferramenta do *google docs* (Apêndice dois), com o objetivo de identificar o conhecimento e a visão das pessoas acerca do Setor de Assessoria de Controladoria do HC, o formulário foi enviado por meio eletrônico para o e-mail de mais de mil servidores do Hospital das Clínicas, tendo retorno de 77 pessoas.

Por questionário Vergara entende:

> O questionário caracteriza-se por uma série de questões apresentadas ao respondente, por escrito, de forma impressa ou digital. (...). O questionário pode ser aberto, pouco ou não estruturado, ou fechado, estruturado. No questionário aberto, as respostas livres são dadas pelos respondentes; no fechado, o respondente faz escolhas, ou pondera, diante de alternativas apresentadas. (2010, p.52)

Já no formulário quem assinala as respostas é o entrevistador com base nas respostas dadas, esse foi o método aplicado aos servidores do setor de Controladoria. Já para o Auditor da CGU foi necessário enviar o formulário de forma impressa a Controladoria Geral da União a fim de solicitar autorização para que o auditor o respondesse, após resposta afirmativa de autorização, o questionário também foi enviado através de e-mail, sendo assim respondido pelo auditor.

Após a coleta dos dados obtidos, foram feitas análises detalhadas, para que servisse de orientação, de acordo com a literatura arquivada. Os resultados obtidos foram apresentados através de uma síntese das respostas oferecidas e de suas análises, acompanhados de gráficos e tabelas demonstrativas, para que juntamente com a teoria estudada pudesse responder o problema de pesquisa proposto.

É necessário estabelecer indicadores que visem o alcance dos objetivos pretendidos. Para Catelli e Santos:

> Quase toda a literatura voltada à mensuração de desempenho e resultados da gestão pública utiliza indicadores físicos ou qualitativos para identificar os benefícios que constituem os objetivos e metas das políticas avaliadas. (2002, p. 8).

Dessa forma, deverão ser utilizados indicadores qualitativos para construção da pesquisa. Por indicadores Minayo (2008, p.84) entende:

> [...] Parâmetros quantitativos e qualitativos que servem para detalhar se os objetivos de uma proposta estão sendo bem conduzidos (avaliações de processo) ou foram alcançados (avaliação de resultados). Como uma espécie de sinalizadores da realidade, a maioria dos indicadores dão ênfase ao sentido de medida e balizamento de processos de construção da realidade ou de elaboração de investigações avaliativas. (2002, p.430)

Para que os indicadores sejam adequados à busca de resultados da pesquisa, eles devem ser claros e compreensíveis. Portanto dentro do estudo em questão foram avaliados quais indicadores se enquadram nessas características e são necessários para a busca do objetivo.

Dessa forma, os indicadores que foram utilizados para consecução do objetivo foram:

- Avaliação do conhecimento que as pessoas possuem acerca das funções de uma controladoria;
- Identificação do conhecimento dos servidores acerca da existência do setor;
- Funções do setor;
- Visão dos envolvidos sobre o Setor de Assessoria de Controladoria do HC,
- Importância do Setor no trabalho das outras áreas e na gestão da instituição,
- Descrição da estrutura do setor;
- Identificação das dificuldades encontradas;
- Participação da Controladoria nas auditoria;
- Visão do auditor da CGU.

5. ANÁLISE DE RESULTADOS

Para Lakatos (1991, p. 167) análise “É a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores”. Portanto nesse capítulo será realizada uma análise da pesquisa de campo.

5.1. Compreender o funcionamento da Controladoria do HC

O Hospital das Clínicas – HC, até o ano de 2008, subordinava-se plenamente ao comando da UFPE, sob os aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial. Com a edição da Portaria SPO/MEC nº 4/2008, estabeleceu-se cronograma para a gestão semiautônoma dos Hospitais de Ensino, com a instituição de UG específica aos Hospitais de Ensino vinculados ao MEC (art. 1º, § 1º), a partir de 1/06/2008, para execução das despesas de custeio (art. 1º, caput, observadas as exceções do § 3º – pessoal e encargos sociais e contratos globais), de UPAG no SIAPE (art. 2º), até 02/07/2008 (60 dias a partir da publicação), e de UO para a previsão orçamentária de 2009 (art. 3º).

Assim, a partir de 2009 a gestão dos recursos capitaneados foi paulatinamente sendo conferida ao HC, em especial as transferências provenientes do Ministério da Saúde e da Secretaria Estadual de Saúde, na qualidade de unidade de produção ambulatorial do Sistema Único de Saúde.

A necessidade de um Setor de Controladoria dentro do Hospital das Clínicas tornou-se cada dia mais latente, e dessa forma começou a tomar forma. O chefe da Assessoria de Controladoria descreveu em entrevista como foi à criação do Setor:

> A controladoria eu participei desde o inicio, quando eu vim aqui trabalhar no Hospital eu era da Auditoria Interna do gabinete do reitor ai fui nomeado para gerenciar o serviço de compras do HC, passei dois anos gerenciando e depois quando eu resolvi retornar para a reitoria, o diretor da época me convidou para participar da fundação do Setor de Controle Interno, eu prontamente coloquei as minhas razões de retorno à reitoria e quando eu ouvi a proposta dele achei interessante, um setor fundamental para o hospital, e assim eu comecei a traçar como seria o controle interno do Hospital das Clinicas, como estava no final de gestão e tinha que arrumar

> sala, outras coisas mais, e equipe, não deu pra fazer muito com o atual diretor, aí houve a mudança da administração e começou a estruturar o setor, mas acontece que no meio teve uma reforma da área administrativa e ai eu fiquei literalmente, não tinha equipe nem também lugar para trabalhar, aí fiquei em alguns lugares, aí foi praticamente quase um ano em reforma e mais uma vez o Setor de Controle Interno ficou em segundo plano.
> A gestão que assumiu também tinha interesse de ter um setor de controle interno, mas tinha outras prioridades, e ai foi passando o tempo e não foi possível de entrar o controle interno, quando teve outra mudança de administração foi que o diretor administrativo deu ênfase ao controle interno, aí me chamou, me deu sala para trabalhar, ai começou a formar a equipe, incialmente foi eu mais uma outra pessoa cedida do ministério da saúde, que era da área de saúde com formação em enfermagem, começamos montar o setor de Controladoria no Hospital, passou a ser mais assim verificado os recursos humanos, que faltava muita gente, ai teve um concurso foi de onde que pode-se concluir a equipe da Controladoria que hoje é formada por 3 pessoas, comigo são 4, são 3 pessoas, dois assistentes administrativos e uma com a função administradora, que é formada logicamente em administração de empresa, e os outros dois funcionários que trabalham que são da área de direito uma com pós-graduação em gestão publica, eu também sou pós-graduado em contabilidade publica e controladoria governamental e foi nessa época, começamos a nos estruturar em 2009 e em 2010 a equipe foi composta, e que foi da onde que começamos a trabalhar desenvolvendo os trabalhos de controle interno no hospital das clinicas. (2012).

O quadro funcional é composto da seguinte maneira:

✓ **Chefe - Assessor da Diretoria Administrativa e de Controladoria**

Funcionário A

- Cargo: Assistente em Administração
- Formação Acadêmica:

  Bacharel em Ciências Econômicas

  Pós Graduado em Contabilidade Pública e Controladoria Governamental

Equipe:

✓ **Funcionário B**

- Cargo: Assistente em Administração
- Formação Acadêmica:

  Bacharel em Administração e Direito

  Pós Graduado em Administração Hospitalar

✓ **Funcionário C**

- Cargo: Assistente em Administração
- Formação Acadêmica:

Bacharel em Direito

Pós Graduada em Direito Público

- ✓ **Funcionário D (pesquisadora).**
- Cargo: Administradora
- Formação Acadêmica:

  Bacharel em Administração

  Pós Graduada em Direito Administrativo

O chefe da Controladoria também informou que não há um documento formal criando o Setor, ele só existe na prática, a única formalização é uma FG (função Gratificada) a qual é dada o nome de Assessor da Diretoria. Essa falta de formalização pode comprometer a credibilidade do Setor perante os outros. Esse fato também foi citado pelo auditor da CGU (2013): "(...) Ainda no tocante à organização do setor, vale salientar o fato de que as suas atribuições não estão descritas no Regimento Interno da Entidade.".

Quanto à estrutura foi questionado aos três servidores que compõe a equipe, se o Setor está bem estruturado fisicamente e/ou tecnicamente. O funcionário A informou que:

> O Setor precisa desenvolver assim, precisa ser mais conhecido e os outros setores do hospital enxergar o setor como um apoio e não como assim um setor de policiamento, de imposição, um setor que ta aqui para ajudar, para evitar constatações das auditorias interna ou externa. Ele precisa melhorar assim, precisa os funcionários ser mais assim, ter capacitação de controle interno, a sala não está ideal, falta uma estrutura, melhor distribuição, para ter mais motivação e espaço físico para arquivos, então precisa melhorar um pouco, e outra também ser mais divulgado no órgão. (2012).

Conforme afirma Mosimann e Fisch (2009, p. 73) "[...] os conceitos inerentes à Controladoria devem ser difundidos por toda a empresa e absorvidos pelos gestores de todas as áreas", o que aponta realmente a necessidade de divulgação do setor pela instituição.

> Acredito que o setor ta bem estruturado fisicamente, melhorou muito em termos de mobiliário e material, e tecnicamente os servidores que trabalham aqui são bons, são todos de nível superior formados com pós graduação, mas acredito que esta faltando uma capacitação na área de controladoria para os servidores que aqui estão. (Funcionário B, 2012)

Já os outros dois membros da equipe, afirmaram que o mesmo está bem estruturado fisicamente, pois dispõe dos equipamentos necessários para trabalhar, porém tecnicamente, apesar de os servidores serem de bom nível, todos pós-graduados, existe uma lacuna de capacitação na área de controle, havendo a necessidade de um aprimoramento.

A Assessoria de Controladoria do HC está situado em uma sala do térreo do Hospital, no corredor administrativo, a sala possui: quatro birôs grandes equipados com computador, dois armários para armazenamento de documentos, uma multifuncional (impressora, digitadora e copiadora), um fax e dois telefones que fazem ligação local, entre ramais, e para outras localidades fora da cidade. Os computadores têm acesso à internet, porém algumas páginas são bloqueadas para evitar congestionamento na rede, também possui instalado sistema Master tools que permite acesso a relatórios de diversas áreas da organização, como compras, licitações, contratos, empenhos, vencimento dos medicamentos, entre outros.

A descrição acima demonstra que o Setor possui boa estrutura física, permitindo o desenvolvimento das atividades. Portanto a deficiência maior é a de capacitação da equipe, pois de acordo com Pedoreze (2010) a estrutura da Controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias a gestão, sendo estruturada em duas áreas: contábil, e de planejamento e controle. Dessa forma, pode-se notar que além de capacitação na área de controladoria e controle é necessário que a equipe possua conhecimento também na área contábil.

5.1.1. Atividades desenvolvidas no Setor

As funções e atividades da Controladoria variam de acordo com as características da empresa, se pública ou privada, de produção de serviços ou produtos, porte, nível de centralização da administração etc. (OLIVEIRA, 1998).

Ao analisar a Controladoria do HC, o Chefe da controladoria afirmou que não há uma rotina definida no Setor, a equipe busca atender a demanda, que é intensa

devido às auditorias que ocorrem na instituição, ele disse que a busca por informações é grande, além do acompanhamento que tem que ser constante, tentando assim corrigir as impropriedades apontadas pelos auditores.

> Por falta de determinação legal a gente não tem assim uma rotina, a gente tenta criar e atender a demanda, porque um trabalho de fiscalização do Tribunal de Contas ou da CGU, que a CGU faz duas auditorias, já gera uma enorme demanda, um volume grande de informações que a gente tem que ir atrás, procurar se tão seguindo as determinações das constatações, corrigindo as impropriedades encontradas pelos auditores. (Funcionário A, 2012)

Foi observado um consenso entre os membros da equipe quanto a principal atividade da Controladoria, o acompanhamento e suporte dado nas auditorias que ocorrem na instituição, sendo apontados os seguintes órgãos promotores dessas auditorias:

- Controladoria Geral da União (CGU)
- Tribunal de Contas da União (TCU)
- Agência Pernambucana de Vigilância Sanitária (APEVISA)
- Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS)
- Auditoria Interna da UFPE

> A Controladoria no Hospital das Clínicas, ela desenvolve, a principal função dela hoje é dar apoio aos serviços dos órgãos de Controle Interno e Externo, ou seja, fiscalização da CGU, do tribunal de contas, bem como também da área de saúde, auditoria do DENASUS, a gente dá todo apoio necessário e também a assessoria ao superintendente do hospital e sua respostas a esses órgãos. (Funcionário A, 2012)

“A principal atividade desenvolvida pelo setor até então tem sido acompanhar as auditorias que acontecem durante o ano, no caso dos órgãos de controle interno e externo e demais órgãos que fazem fiscalização (...)” (Funcionário B, 2012). “Bem a principal atividade da controladoria é dar suporte as auditorias dos órgãos internos e externos, ultimamente a gente tem respondido relatórios da auditoria interna da UFPE e também da CGU do DENASUS do tribunal TCU (...)” (Funcionário C, 2012).

As Auditorias realizadas no Hospital das Clínicas vêm crescendo no decorrer do tempo, apenas no ano de 2012 a instituição recebeu auditoria da Controladoria

Geral da União, do Tribunal de Contas da União, da Auditoria Interna da UFPE, da APEVISA e do DENASUS, em diversas áreas da instituição. Algumas dessas auditorias são realizadas especificamente em uma área como, por exemplo: fisioterapia, hemodiálise, UTI, e assim são enumeradas as irregularidades encontradas e feito relatório para que seja respondido quanto as justificativas e medidas a serem adotadas para saná-las.

Foi questionado ao funcionário A sobre a realização dessas auditorias antes e depois da criação do setor de controladoria:

> No Hospital das Clinicas parte do poder executivo nunca teve auditoria assim de acompanhamento e avaliação da gestão havia auditoria só se houvesse alguma denuncia, as auditorias eram feitas todas na reitoria porque ate que no passado essas auditorias eram feitas buscando examinar papel sobre o cumprimento das normas, enquanto que hoje mudou-se o foco, hoje procurasse o resultado, então quando ver o resultado os auditores vem no local pra ver a finalidade se ta cumprindo a sua função fim aí depois é que ele vai verificar a documentação, então antes eles não viam aqui, a exceção que tinha auditoria era a ANVISA, o ministério da saúde, a secretaria de saúde, que vinha pra ver se tava realizando os procedimentos, atendendo a demanda do sus, mas não tinha nenhum setor responsável pra prestar as informações.(2012)

Ele também falou se essas auditorias são constantes ou apenas pontuais:

> A CGU ela vem acompanhando, ela faz durante o exercício ela chama de acompanhamento da gestão, no encerramento do exercício, no ano seguinte logo nos primeiros meses ela vem e faz a avaliação de gestão para elaborar um relatório que é enviado ao tribunal de contas junto com o relatório de gestão do reitor, o TCU, a CGU já faz esse trabalho pra o TCU, o TCU vem dentro da programação dele, mas ele não tem assim especifico na área do hospital, agora a secretaria de saúde e o SUS através do DENASUS eles vem especifico, vem fazer auditoria em alta complexidade, média complexidade, pra ver se o hospital ta cumprindo a função fim, então ele vem faz essas auditorias dentro do programa de trabalho deles e também para atender alguma denuncia, alguma demanda, do ministério publico, certo, ou alguma denuncia de órgão de conselho, assim por exemplo, CREMEPE, ou conselho de fisioterapeuta, fisioterapia, conselho de enfermagem, ai eles vem e faz essa auditoria que é pontual, mas eles tem lá seu programa de trabalho, pra ver que o hospital é um prestador de serviço do SUS, então como tal ele é fiscalizado. (2012)

No caso das auditorias realizadas em áreas da saúde, a Controladoria não acompanha os trabalhos in loco, muitas vezes sendo necessária alguém da área técnica, porém em todos os casos de auditoria a Controladoria analisa o relatório e encaminha aos setores responsáveis CI's (comunicação interna) visando buscar

respostas para as constatações feitas pelos auditores, posteriormente o Setor elabora e envia ao órgão que efetuou a auditoria.

O fluxo das atividades desenvolvidas durante a auditoria da CGU pode ser descrita da seguinte forma: o auditor manda a SA para a Assessoria de Controladoria, nele é feito uma triagem para identificar o setor responsável por responder determinado questionamento ou apresentar documentação, a partir desse momentos a controladoria coordena as respostas, e elabora oficio que é assinado pelos diretores do hospital com as devidas respostas. (Funcionário A., 2012).

Além das atividades desenvolvidas durante o processo de auditoria, também é realizada respostas aos relatórios e acompanhamento das providencias estabelecidas. Segue em apêndice 4 (três) fluxograma do papel da controladoria na Auditoria da CGU, que ilustra bem como é desenvolvido esse trabalho no setor em analise.

Ao final de cada auditoria a CGU elabora o PPP com a constatação e suas recomendações e solicita à instituição que preencha as providências que serão adotadas e o prazo para sua implementação. Analisando os PPP's das gestões 2009, 2010 e 2011 foi observado que o número de constatações feitas pela Controladoria Geral da União teve uma diminuição gradativa, conforme planilha abaixo:

Tabela 9 - Constatações do Plano de Providências Permanentes

PPP	Nº DE CONSTATAÇÕES	DIMINUIÇÃO (%)
2010	51	
2011	33	35,29
2012	13	60,61

Fonte: CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO.

Para o chefe da controladoria o PPP é: "(...) a execução que a CGU chama no final do relatório que é o Plano de Providências Permanente, que é o PPP, de onde ele diz que constatou tal ocorrência, diz o que o gestor vai fazer e quando ele vai cumprir (...)".

> Eu tinha até isso anotado o percentual ta mais ou menos dentro aí, mas parece que foi primeiro reduziu de 30 a 40%, hoje o ultimo PPP parece que nós temos uma redução de 70% das constatações, isso aí pode-se ser colocado como o orgulho da assessoria de controladoria porque ela que coordenou e esteve a frente desse trabalho aí, porque o trabalho dos auditores a medida que eles foram constatando isso ai, a gente já foi distribuindo CI's, informando os setores como devem trabalhar para evitar essas constatações, então houve assim foi um trabalho que pode a controladoria pode se assegurar disso, ou melhor, a assessoria, pode assegurar que ela teve uma participação grande nisso aí, sem contar que mais os setores que entenderam o trabalho e se enquadraram dentro das normas do serviço público, mas a controladoria que coordenou e acompanhou essas respostas e tem participação grande nessa redução. (Funcionário A, 2012)

O funcionário A descreveu essa diminuição como sendo o orgulho do Setor de Controladoria do HC, segundo ele o setor que coordenou e esteve à frente desse trabalho, pois à medida que eram apontadas as constatações, o setor informava as outras áreas como deveriam trabalhar para evitar essas constatações, e a partir daí os setores que absorviam as informações e se adequavam, dessa forma a diminuição foi ocorrendo.

A funcionária C corroborou com essa informação:

> (...) a Controladoria quem elabora as respostas, pega as informações dos setores e assim com o trabalho desenvolvido no dia a dia, ate um trabalho preventivo, de informação como deve proceder, essas constatações vem diminuindo, então eu acho assim, que um dos papeis mais importantes da controladoria foi esse na historia da assessoria, demonstrar isso com a diminuição dessas constatações. (2012)

A participação do Setor nas resoluções dos problemas e diminuição das constatações, também foi comentada pelo funcionário B.:

> (...) isso foi bem demonstrado e percebido por mim desde que entrei aqui em 2009, ate hoje eu tenho notado que tanto as constatações quanto o numero de SA's que são fornecidas pelos auditores tem diminuído bastante, então isso eu acredito que seja do nosso trabalho realmente, e não só isso ate em conversas com os auditores a gente tem indagado e eles realmente dizem que não só durante as auditoria, mas que as providencias que são postas após as auditorias tem sido melhor trabalhadas e no final tem chegada a soluções daquelas constatações que foram feitas, então eu acredito que o trabalho de auditoria, de controle tem sido bom nesse sentido. (2012)

Nas entrevistas foi notado grande empenho da equipe em dar suporte nas auditorias, realizadas na instituição visando diminuir as constatações encontradas.

Ao ser questionado sobre essa diminuição das constatações, o auditor da CGU, afirmou que não é possível correlacionar essa diminuição com a atuação do Setor, como se segue:

> Não é possível correlacionar a redução no número de constatações com a atuação do Setor de Controladoria do Hospital das Clínicas das UFPE. É importante esclarecer que vários fatores podem contribuir para a diminuição do número de achados de auditoria, alguns deles alheios ao próprio órgão auditado. (Auditor CGU, 2013)

No entanto, o auditor descreveu em todo o questionário que a Assessoria de Controladoria facilita seu trabalho:

> O Setor de Controladoria articula o contato com a equipe de auditoria da CGU com as demais áreas do Hospital, principalmente com os setores administrativo e financeiro. Complementarmente atua no esclarecimento de questões relativas à atuação da entidade. (AUDITOR DA CGU, 2013)

Ele também afirmou que o Setor tem participação na resolução dos problemas: “Sim, tendo em vista a título de exemplo, a participação dos servidores do setor em trabalhos que visam atender as recomendações expedidas.”

Apesar de ser apontada como a principal atividade do setor de Assessoria de Controladoria do HC, essa função é pouco citada entre os estudiosos da área, dentre os autores estrangeiro foi citada duas vezes, conforme quadro 1 (um) de Borinelli (2006) e dentre os autores nacionais foi citado apenas por um autor, Kanitz (1976).

> Tem, tem outras atividades que a gente tenta fazer um trabalho de controladoria nos contratos de prestação de serviço que são os mais representativos do Hospital, mas também não deixa de dar apoio nos de material de consumo e outros, e demais e também a gente dá o apoio na parte de fechamento do almoxarifado, quando, na parte de contabilização, nas informações para a contabilidade, quando tem alguma dúvida do sistema de administração do Hospital que é administração hospitalar, que o controle de gestão de materiais, e compras, se tiver algum problema na sua contabilização no seu registro, algum erro no sistema, a Assessoria de Controladoria presta as informações necessárias, orienta o lançamento dos dados corretos, e busca as soluções para os registros de entrada e saída de material. (Funcionário A, 2012)

Além do acompanhamento e suporte dado nas Auditorias, os servidores entrevistados apontaram outras atividades que fazem parte da rotina do Setor, como:

- ✓ **O apoio no fechamento do almoxarifado, que é realizado no final do ano por uma comissão designada pela Direção do Hospital;**

Oliveira et. al. (2010) citou como uma das funções da Controladoria o Controle físico dos itens de estoque e imobiliário, portanto essa atividade apesar de não ser típica, também está presente na ampla gama de funções relatadas por diversos autores.

- ✓ **Prestação de informações quanto ao sistema de Administração do Hospital, o Master tools, orientando o lançamento dos dados corretos e buscando soluções para os registros de entrada e saída de material;**

O Master Tools é um sistema integrado de administração hospitalar, um software de gestão que tem como objetivo automatizar as operações do hospital e fornecer informações que permitam o monitoramento e controle destas operações (http://www.aptools.com.br/produtos/master-tools.html, 2013).

Conforme citado por Oliveira et. al. (2010) e Pedoreze (2010), é fundamental o acesso do Setor aos Sistemas de Informação. O Master Tools é um sistema contratado através de inexigibilidade, o sistema está presente em diversas áreas do hospital, onde os funcionários são habilitados para acessar os módulos que fazem parte das atividades do seu setor, no entanto a equipe de controladoria tem acesso a todos os módulos, possibilitando o acompanhamento das informações e a geração de relatórios etc.

- ✓ **Dar suporte a Diretoria nas questões burocráticas, através de pareceres;**

- ✓ **Suporte dado ao Superintendente e suas respostas às auditorias;**

- ✓ **Presta informações a Diretoria**, conforme explicitou a funcionária C:

> (...) quando a gente ver questões que podem ser objeto de auditoria futuras, a gente procura sempre coletar as informações procura resolver, isso através de parecer que é encaminhado a diretoria, CI's, para que sejam tomada alguma providencias, um exemplo disso foi o relatório de vale transporte que nós fizemos uma pesquisa de todas as pessoas que recebem vale auxilio transporte interestadual e intermunicipal pra que fosse comprovado que realmente elas precisam daquele valor recebido, então é mais ou menos isso. (2012).

O tema do relatório que foi exemplificado pela funcionária C., auxílio transporte, foi alvo de duas constatações de auditoria da Controladoria Geral da União, no Plano de Providências Permanentes da gestão 2009 e 2010. Portanto foi identificado um assunto em potencial, que provavelmente seria abordado em outras auditorias e foi realizado um relatório pelo setor, buscando diagnosticar os problemas e sana-los, evitando que o tema seja novamente alvo de constatações.

No quadro 1 (um) prover suporte ao processo de gestão, com informações, foi a função mais apresentada pelos autores, 79 (setenta e nove) brasileiros, e 63 (sessenta e três) estrangeiros. Essa atividade também foi apontada pela equipe da controladoria como uma das principais, justificada também pelo nome do setor que apresenta o nome Assessoria.

- ✓ **Acompanhamento de audiências trabalhistas**, conforme descreveu a funcionaria C.:

> (...) as demandas trabalhistas que chegam ao hospital que normalmente são dos terceirizados que colocam a Universidade na justiça, a gente faz uma triagem manda para o setor responsável para que o setor colha as informações necessárias daquele funcionário pra posteriormente esses dados serem encaminhados para a procuradoria para que o procurador faça a defesa na hora da audiência (...). (2012)

Dentre as atividades da Controladoria citadas pelos autores em estudo presentes na tabela _ e nos quadros _ e _, não foi observada menção a essa função relatada pela funcionária C, sendo portanto uma atividade específica desenvolvida no Setor em estudo.

- ✓ **O acompanhamento e suporte dado aos contratos do Hospital**, principalmente os de serviço.

O funcionário B foi ainda mais pontual, ao afirmar que: “(...) o acompanhamento dos contratos de serviço, é principalmente na área das empresas terceirizadas também faz um trabalho junto com os gestores de contratos de serviço, orientando (...)”

Para realizar a sua atividade fim, o Hospital das Clínicas/UFPE possui vários contratos com terceiros no fornecimento de bens e serviços. Dentre esses contratos, merecem controle especial aqueles cujos objetos são serviços continuados, tendo em vista que a sua interrupção pode afetar setores essenciais do Hospital.

Dentre outras atividades a controladoria, elabora, mensalmente, relatórios que são entregues à Diretoria Administrativa do HC, especificando a data de vencimento dos contratos de serviço; dá apoio aos gestores e fiscais dos contratos, orientando-os como executar o objeto contratado em obediência às normas estabelecidas para os contratos administrativos. Para tanto todos os servidores do setor já realizaram curso de capacitação na área de gestão e fiscalização de contratos com o intuito de adquirir mais conhecimento para a orientação aos gestores, que na maioria das vezes não dispõe de tempo para a participação desse tipo de curso.

No decorrer do tempo muitos gestores procuram o setor de controladoria buscando sanar dúvidas na gestão dos contratos, o que é esclarecido pela equipe, sempre que possível.

Em 2010 foi criado no Hospital o setor de Gestão de Contratos, que iria ficar responsável pelos contratos de consumo e de serviço, assim as atividades relacionadas à rotina dos contratos de serviço, como por exemplo, seu cadastro no sistema do HC, o Master tools, antes desenvolvidas na controladoria iria aos poucos passar para tal setor, porém com o decorrer do tempo foi diagnosticado que o setor recém-criado não possuía estrutura suficiente para abarcar tantas atividades, desse modo algumas atividades foram transferidas para o setor de gestão de contratos como a renovação dos contratos, e outras continuaram a ser desenvolvidas pela controladoria, como o cadastro citado anteriormente.

Devido à área de contratos administrativos de serviço ser uma área critica que merece atenção, e com a finalidade do aprimorar e melhorar a qualidade dos processos de controle interno, o Setor de Controladoria realizou, no ano de 2011, um estudo com os cinco contratos de terceirização de empresas que prestavam serviços ao Hospital das Clínicas na época, buscando a correta aplicação da legislação vigente, a fim de melhorar o sistema de informações e a execução desses contratos. Este relatório teve como objetivo apresentar os resultados de pesquisa realizadas com os gestores, apontando as falhas encontradas e recomendando a melhor forma de saná-las.

As medidas tomadas acerca dos contratos de serviço visam minimizar os problemas que decorrem desse segmento, pois é uma área crítica que merece atenção por parte da administração por se tratar de serviços continuados que comprometem o bom funcionamento do Hospital.

Acompanhar a gestão dos contratos de serviço do HC pôde ser identificada como uma das atividades mais importantes do Setor, analisando as outras, chega-se a conclusão que é a terceira de maior importância, no entanto essa função foi mencionada apenas por um dos autores estudados, Mosimann e Fisch (2009) acreditam que a gestão dos contratos de serviço é uma atividade da Controladoria.

Na tabela 5 (cinco) desta dissertação foram apresentadas as funções da controladoria citadas por diversos autores. Fazendo um paralelo com as atividades relatadas pela equipe da Controladoria do HC não foi possível enquadrar as funções desenvolvidas plenamente em nenhum dos autores citados. As atividades relatadas são citadas por estudiosos diferentes, tendo a controladoria do HC seu próprio rol de funções não se enquadrando em nenhum perfil apresentado.

> Com certeza há mais funções que poderiam ser desenvolvidas, a gente tem ciência disso, mas o setor ainda esta sendo, na verdade, pensado acredito pela, por parte da diretoria porque não nos foi dada ainda outras demandas, mas o setor tem feito um trabalho bom de controle interno de acompanhamento nessas áreas que eu falei de matérias e compras e também na área de inventario, inventario de almoxarifado e farmácia. (Funcionário B, 2012)

5.1.2. Dificuldades

Nas entrevistas foi bastante enfatizado que a Controladoria depende muito das outras áreas do Hospital, desse modo, a maior dificuldade encontrada pela equipe do Setor é o acesso a elas.

O funcionário A falou que é difícil avaliar o grau de comprometimento dos outros setores, pois quando as respostas são positivas, entende-se como apoio, no entanto quando é necessário aprofundar mais os assuntos, há uma resistência e um pensamento difícil de avaliar de que é a Controladoria que está cobrando e não os auditores. Ele informou que já pesquisou sobre a resistência que as áreas de controle interno sofrem dentro das organizações e acredita que ocorre o mesmo no HC, complementou ainda que as pessoas parecem ter medo de responder a auditor, de ter feito algo fora das normas e ser punido por isso, mas o chefe da Controladoria acredita que não deve haver esse medo, pois quando os fins são alcançados (eficácia), e os meios foram realizados na legalidade (eficiência) não há motivo para temer.

A funcionária C explicou que:

> Depende, algumas áreas dão mais apoio, a gente vê pessoa que são mais comprometidas que procuram responder no prazo que procuram a solução junto com a diretoria, outras ficam mais receosas ou ficam protelando, é relativo, depende da área. (2012)

Além disso, C apontou outras dificuldades, como: Pouca autonomia do Setor de Assessoria de Controladoria, dependendo muito da Direção do Hospital, e Falta de conhecimento por parte das pessoas, sobre o que é o Setor, pois assim poderiam colaborar mais na prestação das informações.

Sobre a autonomia, o funcionário A afirmou que:

> Bom, o próprio nome de assessoria já indica, “assessor”, só aponta, dá assessoria, não tem imposição, só recomenda, mostra os procedimentos corretos, fazendo relatórios comunicações internas orientando os setores busca aplicar as normas publicas na execução da despesa, execução

> orçamentaria, mas autonomia assim, não é o modo, não é um setor autônomo, é um setor de assessoria que presta as informações. (2012)

O funcionário B discorreu sobre algumas dificuldades encontradas:

> Olha, a primeira dificuldade que encontramos é que os prazos de resposta durante as auditorias são muito curtos, então os setores eles já tem as tarefas deles, o trabalho deles do dia a dia, e a própria burocracia de solicitação das respostas, de documentação, os arquivos que o Hospital ainda não tem, os arquivos de toda documentação de pregões, de processos, são todos fora do Hospital, ou na reitoria ou DLC, então isso aí dificulta bastante, as repostas e a documentação. (2012)

As dificuldades apontadas pelos servidores devem ser analisadas, para a busca de soluções. A questão da autonomia é encarada por diversos autores da mesma forma que o funcionário A, a Controladoria não é um setor autônomo para a maioria dos autores, mas sim apenas um meio de dar suporte à tomada de decisão que deve ocorrer na Direção.

Informação corroborada por Oliveira et. al. (2010, p. 6): “é a atribuição da Controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com vista em assegurar o conjunto de interesses da empresa”.

O Auditor da CGU ao ser questionado se o Setor possuía organização suficiente para dar suporte necessário às auditorias, respondeu que:

> Parcialmente, tendo em vista que o mesmo não dispõe de informações suficientes acerca da área técnica do hospital. Ainda no tocante à organização do setor, vale salientar o fato de que as suas atribuições não estão descritas no Regimento Interno da Entidade. (2013)

Os pontos levantados pelo auditor, primeiramente pode ter relação com a dificuldade com as outras áreas da instituição, e nesse caso especifico citado, a área técnica, ou mesmo a falta de conhecimento por parte da equipe referente aos dados do HC; e em segundo a já citada falta de oficialização do Setor, que não está previsto no regimento da instituição e nem no seu organograma, dificultando a definição de tarefas.

Portanto seriam pontos a solucionar: a falta de divulgação do Setor, conforme afirma Mosimann e Fisch (2009, p. 73) “[...] os conceitos inerentes à Controladoria devem ser difundidos por toda a empresa e absorvidos pelos gestores de todas as áreas”, o que aponta realmente a necessidade de divulgação pela instituição; a deficiência na capacitação da equipe; bem como também a falta oficialização do Setor; e o armazenamento de arquivos no Hospital para facilitar a busca de informações.

5.2. Visão dos servidores do HC

Em pesquisa aplicada no período de 02 de outubro de 2012 a 31 de outubro de 2012 através da ferramenta do *google docs*, aos servidores do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco, foram recebidos 77 (setenta e sete) formulários respondidos. Número aparentemente pequeno em relação ao universo de mais de mil servidores que foram convidados através de e-mail a responder a pesquisa, porém devido à instituição pesquisada ser de grande porte, unindo profissionais de diversas áreas, verificou-se a maior participação dos servidores da área administrativa, e uma dificuldade de que profissionais da área de saúde respondessem o questionário enviado.

Diversos autores associam a controladoria à contabilidade e a trabalhos financeiros, porém foi observado *in loco* e nas entrevistas que o Setor de Assessoria de Controladoria do HC não desenvolve atividades nessas áreas, portanto o formulário de pesquisa foi desenvolvido com base nessa realidade. Para possibilitar uma melhor interpretação e compreensão das inter-relações verificadas, foi realizado uma disposição dos dados em tabelas e gráficos.

Inicialmente foi identificado o perfil dos respondentes, para tanto foi questionado área/cargo de atuação, idade, sexo e tempo de serviço.

Tabela 10 - Respondentes da Área/Cargo Administrativo

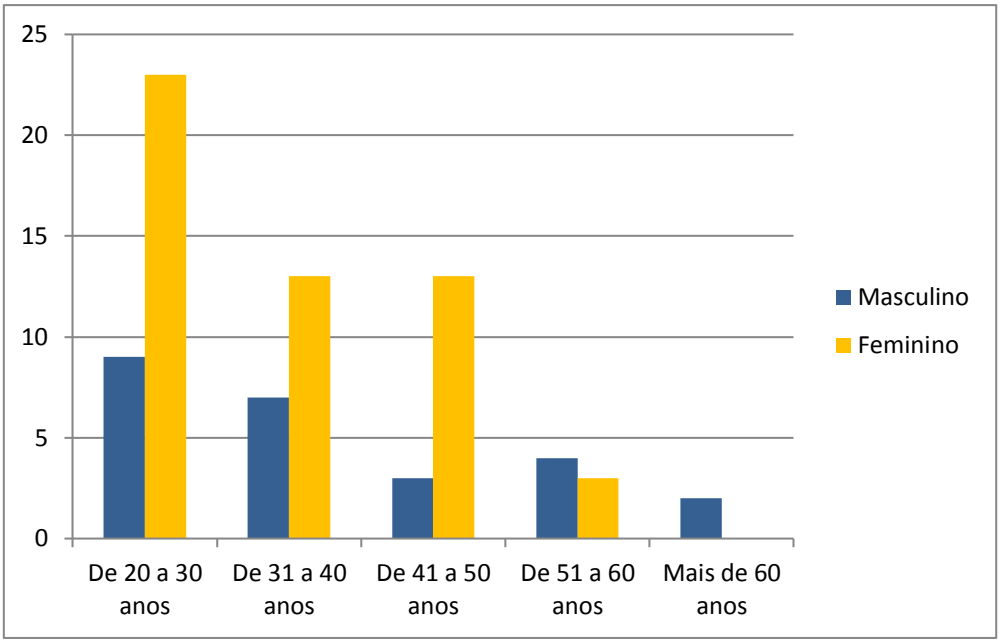
CARGO/SETOR	CONTAGEM	ÁREA ADMINISTRATIVA
Armazenista	1	1
Assistente Administrativo	34	34
Auxiliar Administrativo	9	9
Auxiliar de Enfermagem	4	
Auxiliar de Laboratório	2	
Enfermeiro (a)	5	
Educação Permanente	1	1
Hemoterapia	1	
OBSTETRÍCIA	1	
Unidade neonatal	1	
UTI	1	
Farmacêutico (a)	1	
Médico (a)	4	
Operador de Caldeira	1	
Manutenção do HC	1	1
Secretário (a)	3	3
Técnico Administrativo	1	1
Técnico de Laboratório	3	
Hemoterapia	1	
Informática	1	1
Laboratório	1	
Técnico em Contabilidade	1	1
Técnico em Enfermagem	4	
Técnico em Radiologia	1	
Técnico em TI	2	2
Tecnóloga em Assuntos Educacionais	1	1
Total Geral	**77**	**55**

Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

De acordo com a tabela acima, foi identificado mais de 50 profissionais que são da área administrativa, essa identificação se deu pelo cargo da pessoa ou pela área de atuação dela, podendo assim demonstrar a maior participação de respondentes dessa área, cerca de 70%.

Quanto à faixa etária e sexo dos pesquisados, foi encontrado o seguinte resultado:

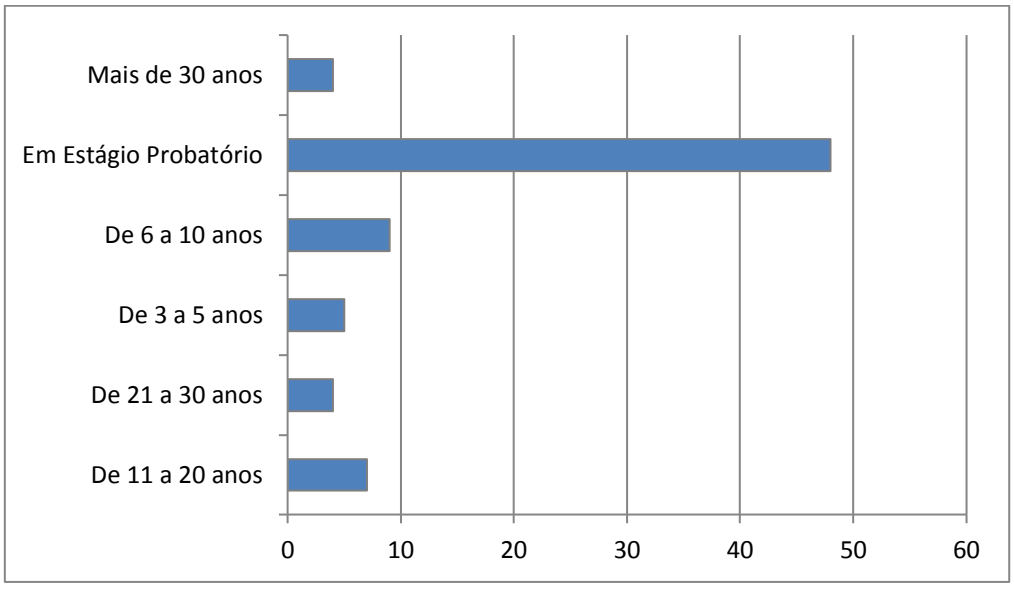
Gráfico 1 - Faixa etária dos pesquisados



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

No total participaram da pesquisa 52 (cinquenta e duas) mulheres e 25 (vinte e cinco) homens, com faixa etária predominante de 20 a 30 anos, 42%, 26% entre 31 e 40 anos, 21% de 41 a 50 anos, 9% entre 51 a 60 anos, e 3% com mais de 60 anos.

Gráfico 2 - Tempo de Serviço

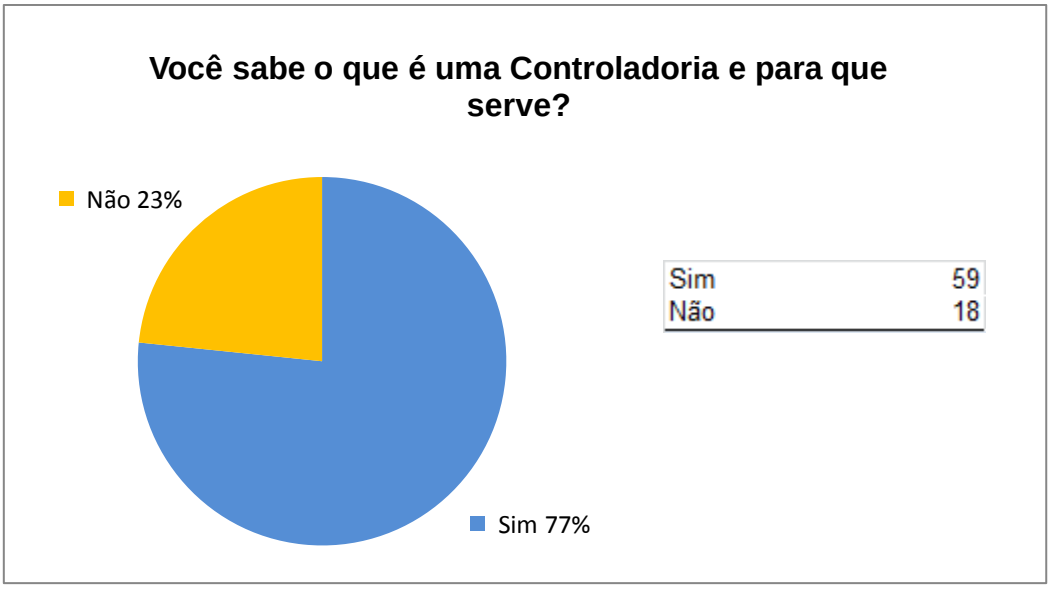


Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

O alto número de servidores ainda em estágio probatório, 62%, pode ser atribuído a grande chegada de servidores recém-concursados, com a finalidade de substituir funções antes terceirizadas, esse processo começou a ocorrer em 2010, dessa forma muito dos atuais servidores ainda estão em estágio probatório, que corresponde a um período de três anos conforme estabelece a Lei n° 8112/1990. Atualmente o HC não possui nenhum contrato ou parceria de terceirizados irregulares, havendo apenas terceirização de cargos que não fazem parte do quadro da instituição, tais como: limpeza, copa, transporte etc., não foram convidados a responder a pesquisa.

A pesquisa inicialmente buscou verificar o conhecimento das pessoas acerca da Controladoria, e dessa forma foi questionado se o respondente sabia o que era uma controladoria em termos gerais e quais as funções atribuídas a essa área.

Gráfico 3 - O que é uma Controladoria e para que serve



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

59 (cinquenta e nove) pessoas responderam que já ouviram falar em controladoria, enquanto 18 (dezoito) afirmaram nunca ter ouvido falar. Tal questionamento é muito importante para verificar o quanto a área de controladoria está sendo divulgada, e a compreensão das pessoas acerca do assunto.

Tabela 11 - Funções da Controladoria

FUNÇÕES DE UMA CONTROLADORIA	RESPOSTAS	%
Fiscalizar o trabalho realizado na instituição	44	80
Passar informações para a Diretoria	38	69
Realizar Auditorias	32	58
Realizar a gestão dos contratos da instituição	17	31
Dar apoio a todos	16	29
Outro	9	16
Punir as infrações	5	9
Não sabe	1	2

Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

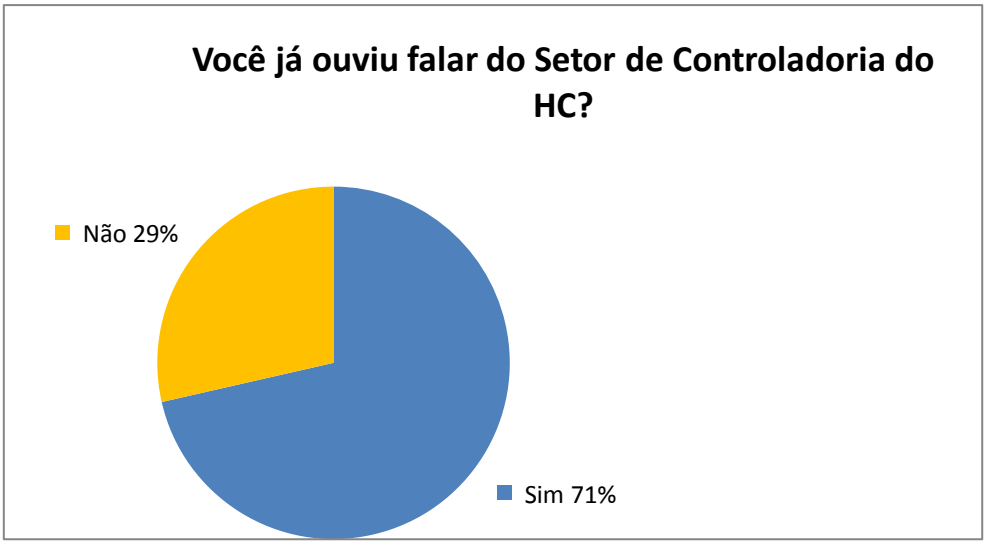
Na tabela acima a soma do percentual passa de 100%, devido à possibilidade de a pessoa marcar mais de uma alternativa.

A função mais citada pelos respondentes, de fiscalizar o trabalho na instituição, é uma demonstração que as pessoas possuem conhecimento que a Controladoria deve observar as outras áreas com a finalidade de cumprir a segunda função mais citada, de passar as informações para a Diretoria, que no quadro 1 (UM) de Borinelle também foi a segunda função mais citada pelos autores.

A realização de auditoria também possui a indicação de muitos autores, como por exemplo: Kanitiz, Mosimann e Fisch, Dale Dickey e Pedoreze. A gestão de contratos foi uma das funções menos citadas, onde apenas Mosimann e Fisch apresentou essa função. A controladoria é uma área de apoio , portanto não se restringe apenas a fiscalizar mais como também apoiar quando necessário.

Depois de identificar o perfil do pesquisado, e seu conhecimento acerca da área de Controladoria, foram elaboradas diversas perguntas com a finalidade de analisar o conhecimento que as pessoas possuem sobre a Controladoria do HC, no entanto para extrair respostas realistas, foi necessário questionar se o pesquisado já havia ouvido falar do Setor, assim, os que responderam sim 55 (cinquenta e cinco) pessoas, continuaram a pesquisa e os que assinalaram não, 22 (vinte e dois), foram direcionados ao final do formulário.

Gráfico 4 - Já ouviu falar no Setor de Controladoria do HC



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012.

Foi verificado que o desconhecimento do setor ainda é bastante significativo dentre os servidores do Hospital das Clínicas, essa interpretação tornasse mais clara ao analisarmos os cargos dos que afirmaram já ter ouvido falar no setor de Controladoria do HC. Conforme demonstrado na tabela abaixo, ocupam predominantemente cargos da área administrativa, ficando claro que o setor ainda é pouco conhecido nas outras áreas do hospital.

Tabela 12 - Área/cargo de atuação do que responderam que já ouviram falar no setor de Controladoria do HC

ÁREA/CARGO DE ATUAÇÃO	SIM
Armazenista	1
Assistente Administrativo	32
Auxiliar Administrativo	8
Enfermeiro (a)	4
Farmacêutico (a)	1
Secretário (a)	3
Técnico Administrativo	1
Técnico de Laboratório	1
Técnico em Contabilidade	1
Técnico em Enfermagem	1
Técnico em TI	1
Tecnóloga em Assuntos Educacionais	1
Total Geral	**55**

Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

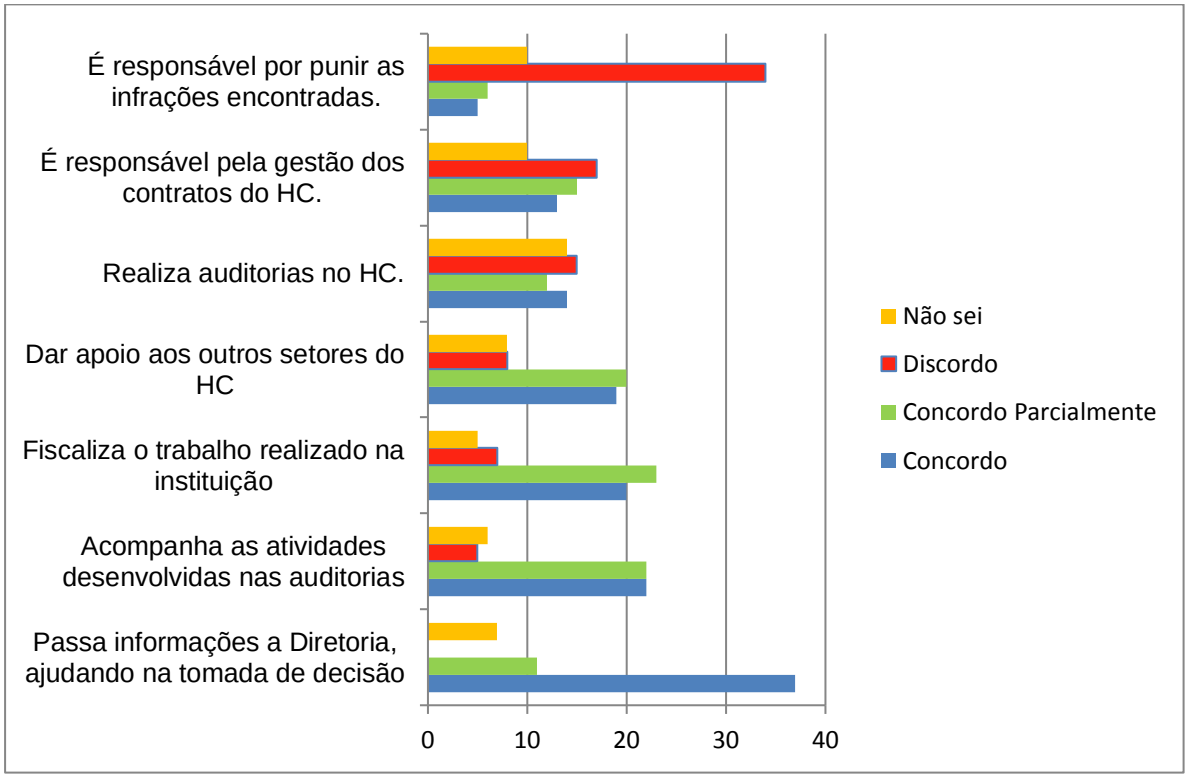
Essa situação demonstra a necessidade apontada pelos servidores membros da equipe de controladoria, de maior divulgação da área. Dessa forma 55 (cinquenta e cinco) pessoas foram direcionadas a outra fase da pesquisa, enquanto 22 (vinte e duas) finalizaram sua participação.

Tabela 13 - Funções do Setor de Assessoria de Controladoria do HC

PERGUNTA	CONCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	DISCORDO	NÃO SEI
Passa informações a Diretoria, ajudando na tomada de decisão.	67%	20%	0%	13%
Acompanha as atividades desenvolvidas nas auditorias	40%	40%	9%	11%
Fiscaliza o trabalho realizado na instituição	36%	42%	13%	9%
Dar apoio aos outros setores do HC	35%	36%	15%	15%
Realiza auditorias no HC.	25%	22%	27%	25%
É responsável pela gestão dos contratos do HC.	24%	27%	31%	18%
É responsável por punir as infrações encontradas.	9%	11%	62%	18%

Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

Gráfico 5 - Funções da Controladoria do HC



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

Nessa etapa da pesquisa objetivou-se verificar o conhecimento dos servidores do HC quanto às funções desenvolvidas na Assessoria de Controladoria da instituição. A atividade que teve praticamente um consenso entre os respondentes foi a de passar as informações para a Diretoria do HC, visando ajudar no processo decisório, 67% afirmaram concordar com essa função, e 20% concordou parcialmente, totalizando 87% de pessoas que visualizam essa atividade como realizada pelo Setor em estudo. Vale ressaltar que analisando a tabela 12, 69% das pessoas apontaram essa atividade como sendo função de uma controladoria.

Os servidores da equipe da Controladoria também apontaram passar as informações a Diretoria como uma das principais funções do Setor. Esse resultado é corroborado por Oliveira *et. al.* (2010, p.6) que afirma que “é a atribuição da Controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com vista em assegurar o conjunto de interesses da empresa”.

Kanitz (1976) também compartilha da mesma teoria, para ele, o controlador não controla de fato, mas sim presta assessoria a Direção na tarefa de controlar a empresa, ele presta serviço de informação e análise.

Acompanhar as atividades desenvolvidas nas auditorias também apresentou algo grau de concordância, com 80% de respostas “concordo e concordo parcialmente”. A equipe do Setor apontou essa como a principal atividade, apesar de ter sido pouco apresentada pelos autores em estudo, conforme tabela 5 (cinco) e quadros 1 (um) e 2 (dois) desta dissertação. Segundo quadro 2 (dois) de Borinelli apenas foi apresentado um autor brasileiro e dois estrangeiros, já entre os autores estudados na tabela 5 (cinco) desta dissertação apenas Kanitz a citou.

Outras atividades, mesmo tendo alguns discordantes, apresentaram alto percentual de concordância, como: fiscaliza o trabalho realizado na instituição, com 78%; e dar apoio aos outros setores, que apontou 71% de respostas “concordo e concordo parcialmente”.

Essas atividades demonstram a necessidade de conhecimento sobre toda instituição pelos membros da equipe do Setor, pois atuam em diversas áreas da instituição. Oliveira et. al. também aponta essa diversidade do trabalho da Controladoria:

> A Controladoria deve exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle e das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas, tributárias etc., por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades. (2010, p. 6)

As atividades de: realizar auditorias e ser responsável pela gestão de contratos do HC apresentou o maior equilíbrio de respostas, onde em torno de 50% das pessoas concordaram, e os outros 50% discordaram ou não souberam responder. Na tabela 12, viu-se que 51% dos respondentes afirmaram que realizar auditorias é função de uma controladoria e 31% disseram que a gestão de contratos faz parte das funções de uma controladoria.

Analisando a tabela 5 (cinco) e o quadro 1 (um), foi notado que a realização de auditorias internas foi citada por diversos autores como sendo uma função da Controladoria, 25 (vinte e cinco) autores brasileiros e 26 (vinte e seis) autores estrangeiros, no entanto, foi entendido que não é uma atividade desempenhada pela Assessoria de Controladoria do HC, isso pode decorrer da recente estruturação do Setor e falta de pessoa capacitada na área contábil.

A punição de infrações apresentou o maior percentual de discordantes, 62%, condizente com os 9% apenas que apontaram essa como uma das funções do setor de controladoria, conforme a tabela 9 (nove). Kanitz (1976, p. 8) explicitou de forma bastante clara qual o papel da controladoria na punição: [...] Não cabe ao controlador, por exemplo, ditar medidas de correção a um operário de linha. “Isso é tarefa para o seu superior imediato” [...] “O controlador, para poder desempenhar bem o seu papel, deve se manter neutro, evitando aplicar, ele mesmo, as medidas corretivas emanadas do seu departamento”.

Pedoreze (2010, p.37) afirma que: “A função da Controladoria é de apoio, mas não da responsabilidade final pela obtenção dos resultados setoriais, podendo dizer,

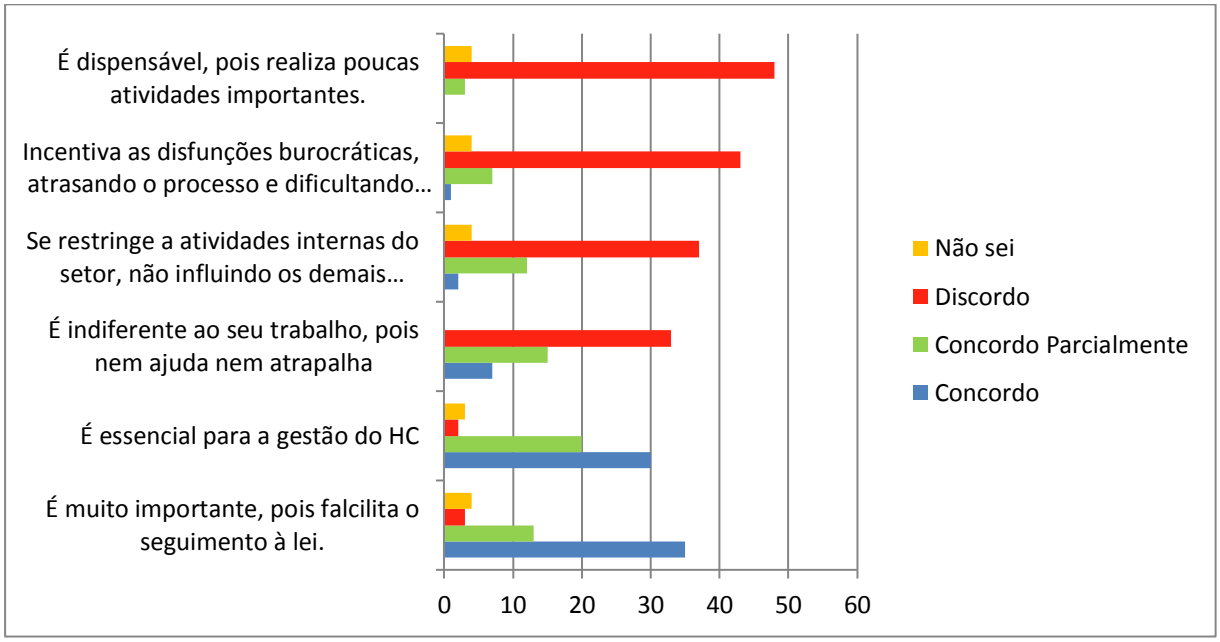
então, que a Controladoria não toma decisões operacionais, exceto as necessárias para a condução de sua área de atividades".

Tabela 14 - Visão dos servidores quanto ao Setor de Assessoria de Controladoria do HC

Pergunta	Concordo	Concordo Parcialmente	Discordo	Não sei
É muito importante, pois facilita o seguimento à lei.	64%	24%	5%	7%
É essencial para a gestão do HC	55%	36%	4%	5%
É indiferente ao seu trabalho, pois nem ajuda nem atrapalha.	13%	27%	60%	0%
Restringe-se a atividades internas do setor, não influindo os demais setores.	4%	22%	67%	7%
Incentiva as disfunções burocráticas, atrasando o processo e dificultando o trabalho dos outros setores.	2%	13%	78%	7%
É dispensável, pois realiza poucas atividades importantes.	0%	5%	87%	7%

Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

Gráfico 6 - Visão dos servidores do HC acerca da Controladoria



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

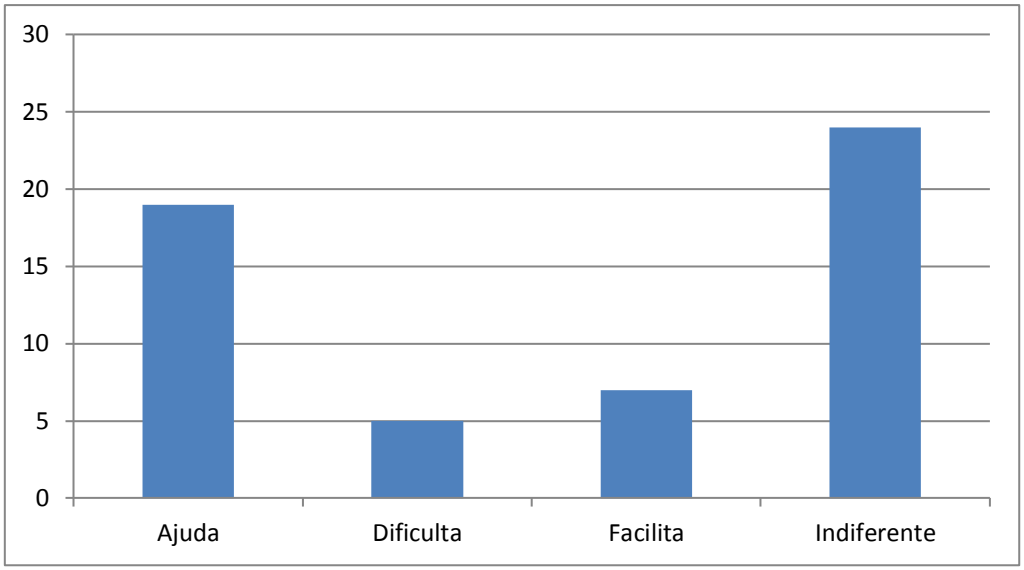
Nessa etapa foi possível perceber que a maioria dos entrevistados atribui grande importância ao Setor dentro da estrutura do HC, em torno de 90% das

pessoas afirmaram concordar ou concordar parcialmente que o setor é muito importante, pois facilita o seguimento a lei, e é essencial para a gestão do HC, seguindo esse mesmo raciocínio 78% e 87%, respectivamente, discordaram que a Assessoria de Controladoria incentiva às disfunções burocráticas, atrasando o processo e dificultando o trabalho, e é dispensável, realizando poucas atividades importantes.

60% discordaram que a Controladoria é indiferente ao seu trabalho, quando 40% concordaram ou concordaram parcialmente com isso. Corroborando com a afirmativa de que o setor dá apoio aos outros setores do HC, 67% discordaram da afirmação que o Setor se restringe a atividades internas, não influindo nos demais setores, demonstrando coerência entre as respostas dadas.

Foi questionado aos servidores qual é o impacto da Assessoria de Controladoria no seu trabalho, 44% disse ser indiferente, dos restantes 56%, 9% afirmaram dificultar, enquanto 13% disseram que facilita, e 35% que o setor ajuda seu trabalho. Esses percentuais são um pouco preocupantes ao analisarmos que o trabalho da controladoria é diretamente ligado as outras áreas, seja na tarefa de fiscalizar, seja na de dar apoio. Assim sendo, o percentual de quase 50% dos servidores afirmarem que a controladoria é indiferente ao seu trabalho, é alarmante no sentido de amplitude do trabalho do Setor, no entanto também pode ser demonstrado que ao atingir a área, a Controladoria facilita e ajuda o trabalho, totalizando 48% dos respondentes.

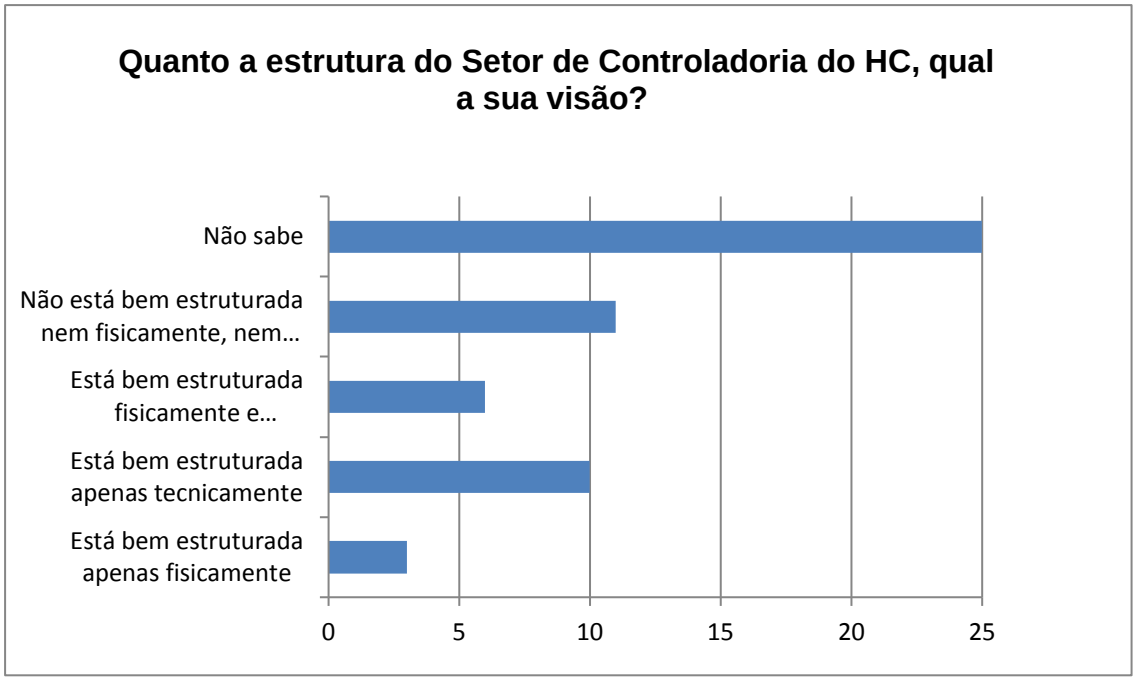
Gráfico 7 - Impacto do Setor de Controladoria no trabalho do servido do HC



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

De acordo com Oliveira et. al. (2010, p. 7) a controladoria deve ser bem estruturada para atender as necessidades de controles nas atividades rotineiras e no processo de gerenciamento da empresa, para tanto a controladoria deve ter acesso direto aos sistemas de informações necessárias à gestão. Para saber qual a visão das pessoas quanto à estrutura do Setor, foi feita a mesma pergunta realizada com a equipe de controladoria: onde foi percebido que há uma boa estrutura física, com os equipamentos necessários e acesso aos sistemas de informação, no entanto foi constatada a necessidade de maior capacitação das pessoas em diversas áreas, e principalmente na área de controle.

Gráfico 8 - Estrutura do Setor de Controladoria do HC



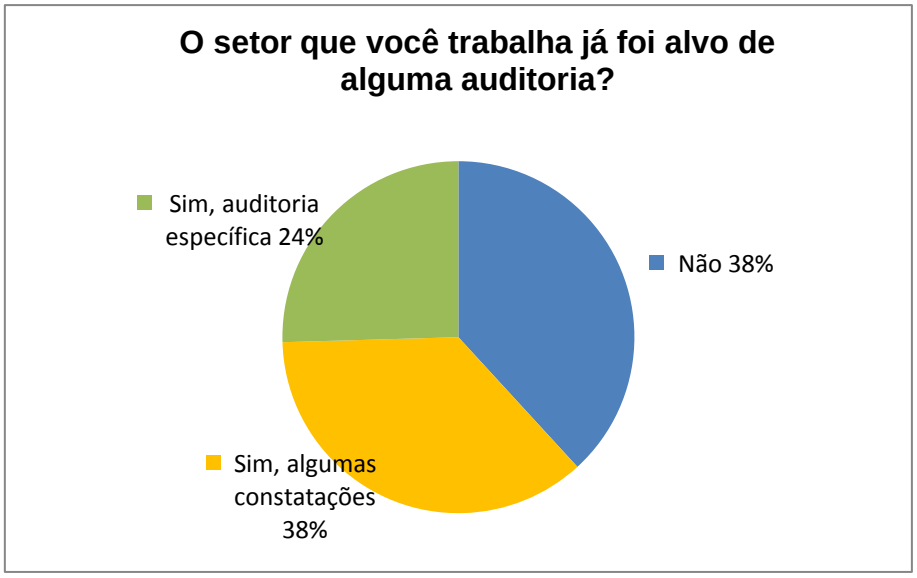
Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

Nesse caso consideramos estrutura física, instalações, disponibilidade de equipamentos, como computador, impressora, digitalizador, telefone, ou seja, toda estrutura necessária para se realizar o trabalho. Já como estrutura técnica, entendemos a preparação dos profissionais, area de capacitação etc.

45% dos servidores que participaram da pesquisa afirmaram não saber qual a situação fisica e tecnica do Setor, 20% acham que não está bem estruturado fisicamente e nem tecnicamente, 18% afirmaram que a Assessoria de Controladoria está bem estruturada apenas tecnicamente, enquanto 5% optaram por apenas fisicamente, e 11% afirmaram que o Setor está bem estruturado tanto fisicamente quanto tecnicamente. Foi demonstrado que grande parcela não conhece bem a controladoria, pois quase a metade não sabia responder qual atua situação física e técnica.

Como a principal atividade da Assessoria de Controladoria é o suporte e acompanhamento dado nas auditorias realizadas no HC, de acordo com as informações prestadas pelos membros da equipe da controladoria, com base nisso foi perguntado os pesquisados se o setor que ele trabalha já foi alvo de alguma auditoria.

Gráfico 9 - Auditoria nos setores do HC



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

62% afirmaram que a área onde trabalha já sofreu alguma auditoria, 24% se referiu a auditorias específicas, quando o auditor analisa apenas aquela área, e 38% disseram que houveram constatações que se referiam ao setor. Os que responderam sim, foram convidados a dizer quais os orgaos que realizaram auditoria no seu setor.

Tabela 15 - Órgãos que realizaram auditoria no setor do pesquisado

ÓRGÃOS DE AUDITORIA	RESPOSTAS	%
Controladoria Geral da União (CGU)	26	76
Tribunal de Contas da União (TCU)	21	62
Auditoria Interna da UFPE	17	50
Agência Pernambucana de Vigilância Sanitária (APEVISA)	6	18
Outros	4	12
Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS)	2	6

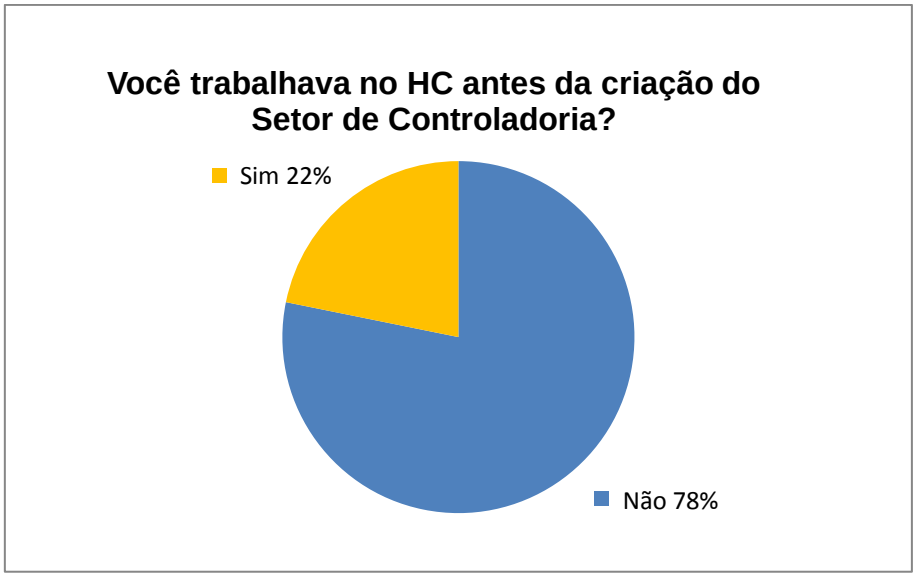
Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

Conforme foi explicitado pela equipe da controladoria, a CGU é o órgão mais atuante nas auditorias realizadas no HC, isso se deve a já possuir uma agenda periódica de visitação ao Hospital, e também ter grande enfoque na área administrativa (área da maioria dos respondentes), mas também se estende a áreas da saúde. O TCU só realizou uma auditoria na instituição, porém conseguiu englobar diversas áreas do Hospital, tanto na adminsitrativa quando na técnica. A Auditoria

Interna da UFPE, geralmente realiza auditorias pontuais e na área administrativa. Já a APEVISA e a DENASUS, como explicitado anteriormente, são auditorias em áreas da saúde específicas, e como a maioria dos respondentes foram da area administrativa justifica terem sido pouco citadas.

Também foi questionado ao respondente se ele já trabalhava no HC antes da implementação da Assessoria de controladoria, visando ter uma visão de qual impacto da criação do Setor dentro do HC.

Gráfico 10 - Antes da criação do Setor de Controladoria no HC

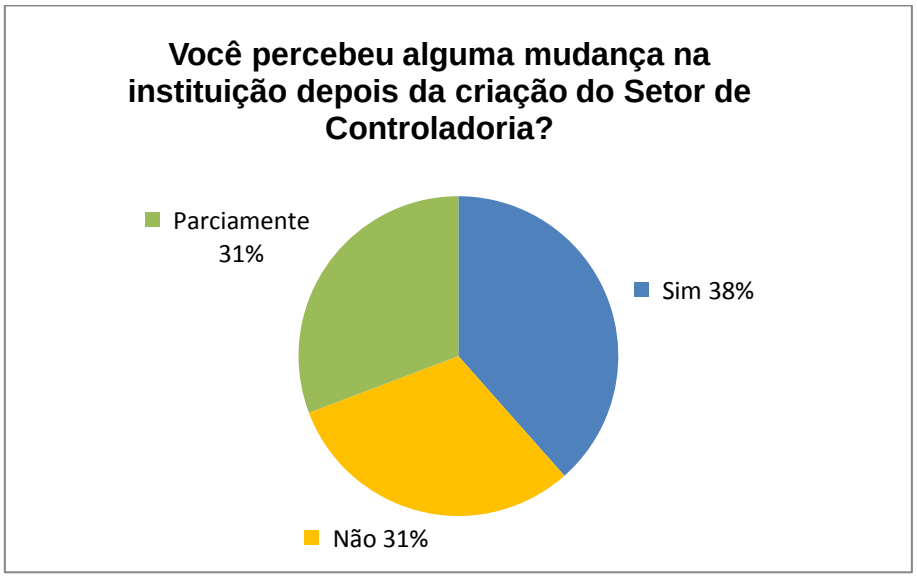


Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

O resultado de 78% dos que responderam a pesquisa não terem trabalhado no HC antes da criação do setor se deve a como explicitado anteriormente, no gráfico 2 (dois), a maioria dos respondentes ainda estarem em estágio probatório.

O expressivo número de recém-chegados dificulta a avaliação pretendida de saber quais os impactos causados pela controladoria no dia-a-dia das outras áreas e na gestão do HC.

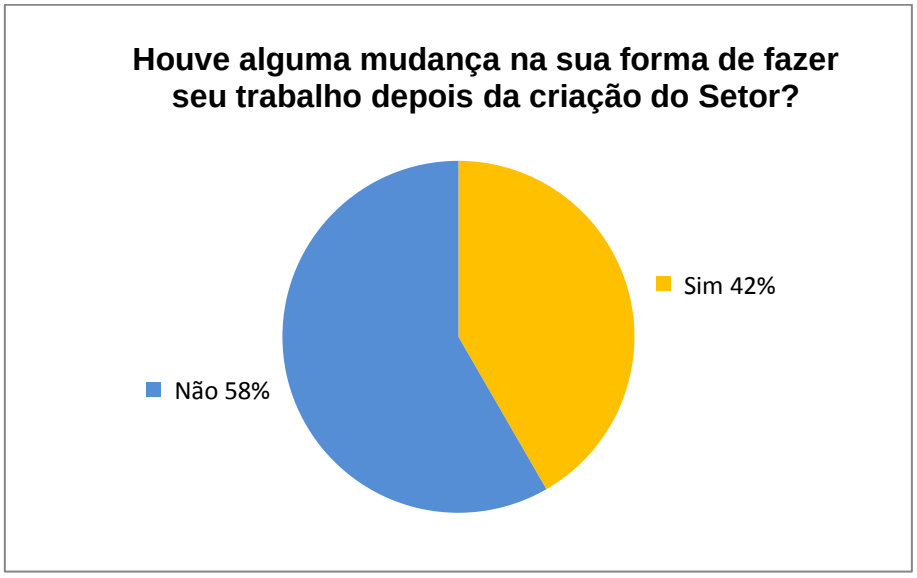
Gráfico 11 - Mudanças após a criação do Setor de Controladoria



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

A maioria dos servidores que já trabalhavam no Hospital antes da criação da Assessoria de Controladoria, 69%, afirmaram que houve mudanças na instituição, enquanto 31% não observaram mudanças.

Gráfico 12 - Mudanças na forma de fazer o trabalho



Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

Também foi perguntado se houve mudanças no seu trabalho especificamente, ficando os respondentes divididos, onde em media a metade sentiu mudanças e a outra, não. Quatro dos que afirmaram ter percebido mudanças descreveram quais mudanças foram essas:

Tabela 16 - Mudanças ocorridas após a criação do setor de Controladoria

Servidor	Mudanças ocorridas
1	Mais atenção na execução dos processos. Melhoria na análise das propostas das empresas. Mais rigor na verificação da documentação contratual das empresas. Documentar (oficializar) as informações internas e externas. Executar de uma forma mais efetiva a gestão dos contratos. Prestar informações precisas aos órgãos fiscalizadores.
2	Maior cuidado na obediência as recomendações dos órgãos de controle durante o processo de execução.
3	Mais cuidado nas atividades e atos observando as normas e Leis. Apoio da controladoria visando à legalidade dos atos.
4	Aumento da informatização nos diversos setores do HC

Fonte: Instrumento de pesquisa, 2012

As mudanças citadas pelos quatro respondentes apontam que as atividades desenvolvidas pela Assessoria de Controladoria do HC têm trazido resultados positivos para a instituição, demonstrando que os outros setores estão colocando em prática as recomendações da controladoria.

Fato relevante nessas mudanças citadas é o apoio da controladoria nas auditorias que ocorrem na instituição, tão citadas pela equipe do setor, fica evidente que o trabalho desenvolvido pela Assessoria de Controladoria do HC está dando resultado e é esse resultado que trazem as melhorias que foram apontadas pela equipe na diminuição das constatações da CGU, por exemplo.

Antes da centralização das informações prestadas aos auditores, no Setor em análise, ocorria uma fragmentação dos trabalhos, onde os auditores tinham que provocar cada setor analisado, após o funcionamento da controladoria, isso foi alterado concentrando na controladoria todas as indagações dos auditores, e o Setor ficando responsável por colher as informações junto as áreas questionadas

6. SUGESTÕES

Este capítulo é destinado a apresentar, de acordo com a literatura estudada, sugestões que podem ser utilizadas na estrutura da Assessoria de Controladoria do HC. Para criação de um setor como uma Controladoria muitas vezes envolve a necessidade de mudanças culturais na organização, o que requer um processo continuo na implementação das novas práticas.

Primeiramente verificou-se a necessidade da realização de um diagnóstico da situação e um mapeamento da organização com a definição da estrutura organizacional, os processos operacionais, identificação dos sistemas de informação e relatórios e práticas gerenciais, visando ter um conhecimento global sobre a organização. Após isso, far-se-ia uma análise dos dados e informações obtidas para estabelecer as funções e o papel do setor dentro da estrutura do HC.

Devido ao Setor no Hospital ser recente, seria importante uma busca de informações em outras organizações públicas que possuam a Controladoria na sua estrutura organizacional há mais tempo. Podendo assim fazer um mapeamento de como as outras instituições agem e estudar a viabilidade de aplicar no HC.

Nagawaka (2009) apresentou um guia de implementação de um modelo de Controladoria, e dele pôde-se inferir algumas sugestões. Segundo Nagawaka (2009) o primeiro passo é promover uma palestra sobre a controladoria para a administração da empresa, tendo como meta apresentar os objetivos, conceito-chave e princípios, para ele essa palestra deveria ocorrer antes da implementação da controladoria, porém como o Setor já foi implementado no HC, sugere-se que seja feita uma palestra apresentando o setor primeiramente para os Gestores da área administrativa do hospital e posteriormente para os demais servidores.

Em entrevista foi questionado aos membros da equipe da Assessoria de Controladoria o que poderia ser feito para melhorar os trabalhos realizados no Setor. O chefe da Controladoria citou os seguintes passos que poderiam ser dados pela

Direção do HC: maior espaço na agenda da direção para atender a Controladoria, facilitando a troca de informações, e maior divulgação do Setor.

> Deveria ter assim, abrir mais o espaço na agenda para o assessor ou po setor, do jeito de pegar as informações como andam as respostas, as auditorias, e que ele abrisse do espaço e que desse o apoio que divulgasse mais o setor e o trabalho, sempre, não esquecer que é um órgão de assessor, que é uma assessoria que ta para ajudar e mostrar o caminho e reduzir o máximo as constatações dos órgãos de controle interno, então deveriam ter, abrir mais espaço na agenda, ter mais assim tipo reuniões, ou informações e divulgação junto aos demais setores do Hospital, e também, sempre abrindo também recursos para cursos de atualizações nessa área de controle, capacitando os servidores, porque a equipe da controladoria hoje é assim uma equipe bem informada mas que deveria ser mais especializada, mais capacitada nessa área de controle interno público, eu acho que, acho não, penso que devido a vários problemas do Hospital, que é um Hospital Público, que aqui as coisas são tudo de imediato, então ocupa muito espaço dele, talvez não tem isso, então deveria abrir um espaço dando esse apoio, e ouvir a assessoria, porque a assessoria está aqui para ajudar e contribuir. (Funcionário A, 2012)

Para funcionária C a Diretoria deveria divulgar mais o setor, dar maior autonomia, e principalmente oficializa-lo. Para o funcionário B deveria ser investido mais em capacitação, ele falou que nos quatro anos que está no setor nunca fez um curso na área de Controle, o que para ele é essencial para melhorar os trabalhos, B também citou a necessidade de maior autonomia.

Funcionário B (2012):

> Como eu falei eu acho que deveria ser investido mais em capacitação dos servidores da controladoria, eu estou aqui ha 4 anos e não fiz ainda um curso ligado a área de controladoria, fez curso de gestão de contratos, que eu participei e somente. Eu acredito que a partir do momento que eles começarem a investir mais nos cursos na área controladoria, de controle interno eu acho que vai melhorar muito, porque a equipe já e boa, os servidores são todos pós graduados, agora e fundamental que se tenha uma capacitação na área de controle interno, que e uma área bastante especifica e com isso deve melhorar muito.
> E bom ressaltar também que é notado pelo menos da minha parte que o setor tem pouca autonomia, e trabalha mais assessorando do que fazendo propriamente o trabalho de controle, então eu acho que não que o trabalho de assessoria seja, não seja de um setor de assessoria de controladoria, mas acho que deveria o setor ter mais autonomia para desempenhar o seu papel melhor.

Funcionário C (2012):

> Eu acho que a gestão pra contribuir é basicamente isso eu que deveria ser feito um trabalho de informação, de divulgação, e quem sabe delegar algumas atividades, na verdade não é nem delegar, na realidade é dar mais autonomia e principalmente oficializar o setor de controladoria, que hoje a assessoria de controladoria não está no estatuto não é contemplada no estatuto do hospital, então eu acho que o primeiro passo talvez fosse esse, oficializar o setor.

Foi relatado por toda a equipe a falta de autonomia do setor, porém essa é uma característica da controladoria, que de acordo com inúmeros autores apresentados nesta dissertação, deve passar as informações para a Diretoria não sendo responsável por tomar as decisões.

Ficou evidente a necessidade de maior divulgação da Assessoria de Controladoria na instituição, porém para que a divulgação seja bem feita é necessário que primeiramente o Setor seja bem estruturado, sendo fundamental sua oficialização, e a definição clara das responsabilidades, para que posteriormente seja realizada palestra para sua divulgação perante todos os servidores do Hospital das Clínicas.

Outro ponto bastante citado é a falta de capacitação na área, para que as funções sejam bem desempenhadas é necessário capacitar a equipe nas áreas de atuação da Controladoria, portanto sugere-se que todos os servidores da Controladoria sejam capacitados na área de controle, e também nas áreas correlatas, cujo setor seja responsável pelo acompanhamento, como por exemplo, orçamento, recursos humanos etc.

A maioria dos autores relaciona a controladoria à área contábil, porém a Assessoria de Controladoria do HC não apresentou atividade nessa área, sendo toda equipe administrativa não possuindo nenhum profissional da área contábil, portanto foi diagnosticada a necessidade de um profissional capacitado na área, podendo ser um próprio membro da equipe, ou um novo membro que tenha como formação a contabilidade, podendo assim avaliar os balanços contábeis da instituição.

Nas atividades já desenvolvidas no Setor, sugere-se que sejam aumentadas as informações repassadas para a Diretoria, através de acompanhamento de forma

mais efetiva da produção do hospital nas suas finalidades, utilização do Master tools na busca de informações, estabelecimento de tarefas rotineiras visando controlar o que ocorre no HC, analisando as causas dos problemas e sugerindo soluções.

Toda mudança requer tempo e planejamento, portanto as sugestões aqui citadas, devem ser avaliadas, e assim estudada a viabilidade e forma de implementação.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ideia de realizar esse estudo sobre a Controladoria do Hospital das Clínicas se deu por ser um setor em construção, e pela importância crescente dentro da estrutura da instituição, além do que existem poucos estudos sobre Controladoria no Setor Público, portanto é de extrema relevância para desenvolvimento da área e da equipe que ali trabalha.

Primeiramente é necessário destacar algumas limitações existentes nesta pesquisa: como a deficiência nos dados coletados para a evidenciação empírica, pela não participação de profissionais da área de saúde, pois apresentariam a visão dos profissionais de outras áreas sobre a Controladoria, e também a participação em massa de servidores que não estavam presente no HC antes da criação da Controladoria, dificultando a percepção das mudanças implementadas pelo Setor.

A implementação do Setor de Controladoria no HC pode ser enquadrada como uma mudança organizacional, que seria a dissolução e reconstituição dos limites organizacionais através de processos. (LLEWELLYN, 1998 apud FONSECA JUNIOR, 2009). Tais mudanças podem gerar resistências, que é conceituada por Hernandes e Caldas (2001, p. 33) como: “a resistência à mudança seria o resultado da tendência de um individuo ou de um grupo a se opor às forças sociais que objetivam conduzir o sistema para um novo patamar de equilíbrio”.

Esses conceitos levam a reflexão das limitações encontradas, pois houve pouca participação daqueles que estão há mais tempo na instituição, demonstrando a dificuldade que as pessoas apresentam de incorporar mudanças, bem como a resistência dos profissionais da área de saúde em se dispor a participar de algo fora de sua área de atuação.

Este capítulo destina-se a verificar se os objetivos estabelecidos neste trabalho foram atingidos, e apresentar as últimas considerações. Foram definidos quatro objetivos específicos visando à consecução do objetivo geral, que foi: Analisar o funcionamento e a estrutura do Setor de Controladoria do Hospital das

Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco, identificando seu papel dentro da instituição.

Para o alcance desse objetivo, o estudo foi organizado em quatro linhas de investigação:

- ✓ Utilizando a pesquisa bibliográfica buscou sistematizar o conhecimento teórico sobre a Controladoria;
- ✓ Caracterizou-se o Hospital das Clínicas, proporcionando maior entendimento da instituição pesquisada;
- ✓ Foi realizada entrevistas e pesquisas semiestruturadas junto aos servidores do HC, da equipe do Setor de Controladoria, e do Auditor da CGU, respectivamente, visando compreender o funcionamento da Controladoria na estrutura do HC, e verificar se a ação do setor influencia na melhoria dos processos administrativos;
- ✓ Por fim, depois de identificar a literatura sobre o assunto e verificar a realidade, fez-se necessário à apresentação de sugestões que pudessem ser aplicadas ao Setor, visando sua melhoria.

Esses objetivos específicos foram abordados para conduzir a consecução do objetivo geral, assim às conclusões começarão por demonstrar o cumprimento dos objetivos específico e, consequentemente, o objetivo geral.

O primeiro objetivo específico, que consistiu em sistematizar o conhecimento teórico sobre controladoria; foi abordado no capítulo dois desta dissertação, denominado Estado e Controle: contextualizando. Inicialmente foi feita uma introdução ao assunto desde o Patrimonialismo no Brasil até os dias atuais, abordando os conceitos de eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, governança, entre outros, falou-se sobre o controle nas organizações e o controle social, onde se conceituou o *Accountability,* muito importante na gestão pública atualmente, posteriormente chegou-se ao assunto principal desta dissertação, a Controladoria, onde foram apresentadas diversas teorias sobre o assunto e o ponto de vista de autores como: Pedoreze, Borinelli, Mosimann e Fisch, Slomski e Ribeiro

Filho, ainda nesse tópico foi elaborada uma tabela com as funções da controladoria apontadas pelos autores, e apresentados quadros elaborados por Borinelli (2006) em sua tese, tudo isso visando deixar o leitor confortável com o assunto.

O segundo objetivo especifico, foi abordado no capítulo três, que visou caracterizar o Hospital das Clínicas da UFPE, onde foi feita uma discussão acerca do tema instituição, logo em seguida foi apresentada a Universidade Federal de Pernambuco, cujo Hospital das Clínicas faz parte, e finalmente foi caracterizado o HC apresentando sua estrutura, um resumo da sua história e as mudanças organizacionais que vem ocorrendo no mesmo, ambientalizando a organização em estudo, para se ter conhecimento acerca da sua estrutura, e assim facilitar o entendimento do objetivo geral da pesquisa.

Já o terceiro objetivo especifico, representa a essência da pesquisa, pois se trata do estudo empírico da dissertação, buscando entender a estrutura do Setor em estudo, verificando a visão dos que ali trabalham, do auditor da CGU (tão presente nas atividades da Controladora), e dos servidores da instituição sobre o papel da Assessoria de Controladoria no HC. Dessa forma foi possível estabelecer um paralelo da realidade verificada com a literatura apresentada.

Visando ter uma visão interna do Setor, foram realizadas entrevistas com toda equipe, de onde foram extraídas informações sobre funções, estrutura, sugestões e dificuldades encontradas. Onde foi possível verificar que a atividade principal da Controladoria é o apoio dado nas auditorias realizadas na instituição, apesar de ser uma atividade pouco citada na literatura estudada, e a função típica de uma Controladoria, que muito é citada pelos autores, o suporte dado a Diretoria no processo decisório, apareceu com sendo também uma atividade de suma importância para o Setor, que funciona também como uma Assessoria.

A equipe entrevistada demonstrou que é necessário um programa de capacitação na área de controle e áreas correlatas, para se ter um melhor desenvolvimento dos trabalhos.

Na pesquisa com o auditor da CGU, foi evidenciado que a controladoria do HC ajuda no trabalho realizado na instituição, e também tem influencia na resolução dos problemas, porém ao analisar o número de constatações, o auditor foi enfático ao afirmar que isso não depende do setor, e em muitos casos não depende nem da própria instituição.

Essa interpretação do Auditor pode ser questionada quando analisamos não só a influência direta da controladoria na execução das atividades, mas também a disseminação da cultura do controle na instituição. A partir do momento que é criado um setor de controladoria também é disseminada práticas de controle que atingem toda a organização, mesmo que indiretamente, sendo possível associar o setor com a diminuição de constatações em áreas que não foram alvo de auditoria anteriormente.

Essa disseminação da cultura do controle não é algo instantâneo, pois como já foi dito anteriormente, muitas vezes a resistência à mudança é uma barreira difícil de transpassar, pois tais mudanças influem diretamente na cultura organizacional, porem mesmo com a morosidade na incorporação de novos conceitos, aos poucos essa cultura do controle vai se expandido na instituição, o que acarreta na diminuição das constatações. Portanto a opinião do Auditor da CGU pode ser considerada relativa dentro da atual realidade verificada no HC, porém esse assunto não foi abordado na pesquisa, sendo uma sugestão para novos trabalhos.

A outra parte foi à realização de uma pesquisa com os servidores do HC, onde foi demonstrado que o Setor de Assessoria de Controladoria ainda é pouco conhecido, pois quase a metade dos respondentes não sabia qual a estrutura do Setor. Porém foi atribuída grande importância a controladoria.

Passar informações a Diretoria, ajudando no processo decisório foi uma das funções mais apontadas na pesquisa, além de ser uma atividade essencial de uma controladoria como relatado por diversos autores, também é fundamental no Setor de Controladoria do HC, por se tratar de uma Assessoria de Controladoria, portanto informar os gestores é papel preponderante dentro de sua estrutura, não cabendo,

tomar as providencias para sanar os problemas, mas apenas apontá-los para que os tomadores de decisão o execute. Isso pareceu claro para os respondentes da pesquisa, pois punir foi à função menos apontada.

Outra atividade bastante citada foi a de acompanhar as auditorias, também citada pela equipe, porém pouco presente na literatura. Foi dito por diversos autores que a controladoria é uma área multidisciplinar, pois envolve diversas áreas do conhecimento, fato corroborado quando analisamos que o Setor de Controladoria tem dentre as suas funções dar apoio à outros setores e fiscalizar as atividades desenvolvidas na instituição, o que requer conhecimento por parte da equipe em diversas áreas.

Portanto ficou clara a importância do setor dentro da instituição, e que isso é reconhecido pela maioria dos que tem conhecimento da existência dele, necessitando de maior divulgação da área para que todos tenham ciência do que é desenvolvido, e que possam contribuir para que o setor cresça cada dia mais, e possa ajudar a gestão do Hospital a tomar as melhores decisões.

O quarto e último objetivo específico foi fazer um confrontamento da pesquisa realizada com a literatura estudada, sugerindo, de acordo com a realidade verificada, ações de melhorias, o que foi abordado no capitulo seis, apresentando sugestões de como a controladoria poderia buscar melhorias para o seu desenvolvimento, através de comparação com outras instituições públicas, da oficialização do setor, da sua divulgação, da capacitação da sua equipe, entre outras alternativas.

Portanto, após apresentar as conclusões dos quatro objetivos específicos, pode-se concluir que o objetivo geral desta dissertação foi atingido, ou seja, foi identificado o papel que a Controladoria tem dentro do Hospital das Clínicas de Pernambuco, e apresentada sua estrutura.

Com relação às contribuições do estudo, identificaram-se as seguintes:

- Dar destaque ao tema, pois demonstra a importância da controladoria na gestão publica;
- Disponibilizar uma estrutura teórica sobre a controladoria e seu contexto;
- Demonstrar a visão dos servidores que trabalham no Setor;
- Demonstrar a visão dos que estão em outras áreas da instituição;
- Demonstrar a visão do auditor que se relaciona diretamente com a Controladoria na realização das auditorias;
- Apresentar sugestões que possam melhorar o Setor.

No capítulo três fez-se uma analogia do Hospital com a cabeça de medusa, a medusa possui cobras no lugar dos cabelos e não adianta cortar que elas crescem novamente, as cobras no hospital seriam os problemas, que por mais que se tente saná-los eles estão lá. A controladoria luta contra essa proliferação de problemas dentro do HC, porém para lutar é necessário conhecer, e esse se torna um dos maiores problemas, já que como um dos entrevistados falou, as demandas de auditorias são grandes, e as atividades são realizadas por demanda, o que dificulta atividades rotineiras de fiscalizar, identificar os problemas, para tentar encontrar soluções para saná-los.

Um Hospital é um ambiente complexo que requer atenção e cuidado ao geri-lo, e quando se trata de um hospital universitário esse cuidado deve ser redobrado, pois envolve além de assistência a saúde, a formação de profissionais. Conforme afirma Ferraro (2008, p. 105): “O trabalho em saúde exige, de modo intenso, não apenas excelente formação técnica e disposição para árduas jornadas em plantões, mas padrão ético no relacionamento com pessoas e habilidades para atuação em equipe.” Dessa forma, a Controladoria de uma instituição dessa natureza também deve possuir peculiaridades que satisfaçam a complexidade organizacional encontrada, pois ela terá o dever não só de prezar pelos processos administrativos como também pelo desenvolvimento das funções fins da instituição, o que requer maior grau de conhecimento em todas as áreas.

REFERÊNCIAS

ACKERMAN, John M. **Social Accountability in the public sector: A conceptual discussion**. Social development papers: participation and civic engagement. Paper No. 82 / March 2005.

ALBÊLO, Ricardo Turíbio Mota. **Controle interno na Administração Pública Municipal: Estudo de caso da prefeitura de Panelas-PE.** Recife: MPANE, 2007.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. *In*: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: Uma abordagem da Gestão Econômica GECON. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

APTOOLS Assessoria e Sistemas. **Master Tools**. Fortaleza. Disponível em: < http://www.aptools.com.br/produtos/master-tools.html>. Acesso em 10 de fevereiro de 2013.

ARAÚJO, Eugênio Rosa. **Princípio da economicidade**. São Paulo, 2011. Disponível em: <http://www.direitolegal.org/artigos/principio-da-economicidade/>. Acesso em: 31 de agosto de 2012

BORGES-ANDRADE, J.E. Comprometimento Organizacional na Administração Pública e em seus segmentos meio e fim. In: **Reunião Anual de Psicologia**, 23, Ribeirão Preto, Resumos de Comunicação Científica..., Ribeirão Preto: USP/FFCLRP, 1993, 508p, p.50.

BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado; 1988.

BRASIL. **Lei n° 8112**, 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das Autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8112cons.htm> Acesso em: 01 de dezembro de 2012.

BRASIL. **Lei n° 8.666**, de 21 de junho de 1993.Lei de licitações e contratos da Administração Pública, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm >. acesso em 05 de maio de 2012.

BRASIL. Lei complementar nº 101, 04 de maio de 2011. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Ministério da Educação. **Perguntas e respostas sobre a empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH)**. Disponível em: <http://www.huufma.br/site/arquivos/perguntas_respostas_ebserh_250512%5B1%5D_oficial.pdf>. *Acesso em 08 de julho de 2012.*

BRASIL. **Sobre o Portal da Transparência**. Disponível em Acesso em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/>. Acesso em: 23 de maio de 2011.

BRASIL: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão**. Instrução Normativa nº 02 de 30 de abril de 2008.** Brasília: MPOG, 2008.

BRASIL: Tribunal de Contas da União**. Licitações e contratos: orientações básicas**. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Interno, 3 ed. 2006.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Do Estado Patrimonial ao Gerencial**. In Pinheiro, Wilheim e Sachs (orgs.), *Brasil: Um Século de Transformações*. São Paulo: Cia. Das Letras, 2001: 222-259. Disponível em: <http://www.plataformademocratica.org/Publicacoes/Publicacao_7556_em_23_05_2011_15_11_05.pdf>>. Acesso em 25 de dezembro de 2012

CASTELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. **Mensurando a criação de valor na gestão pública**. In: 13th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues. Rio de Janeiro, 2002.

CASTRO, Rodrigo Batista. **Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública.** XXX encontro da Anpad, Salvador, BA, 2006. Disponível em: <www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf> Acesso em: 19 de maio de 2011.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações: edição compactada**. 3 ed. Rev. e atualizada. Rio de Janeiro, editora Elsevier, 2004.

CITADINI, Antônio Roque. **A economicidade nos gastos públicos**. In: Jornal O Estado de S. Paulo. São Paulo, 1989. Disponível em: <http://www.citadini.com.br/artigos/oesp8904.htm>. Acesso em: 31 de agosto de 2012.

CONSULTBR. **Controladoria**. Disponível em: <http://www.consultbr.com.br/controladoria.html>. Acesso em: 19 de setembro de 2011.

CROZATTI, Jaime. **Modelo de gestão e cultura organizacional : conceitos e interações**. Cad. estud. no.18 São Paulo May/Aug. 1998. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000200004&script=sci_arttext>. Acesso em: 04 de março de 2013.

CULLIGAN, Matthew J;DEAKISNS,C Suzane;YOUNG, Arthur H.. **Administração de volta as origens**, Editora Best Seller, São Paulo, 1988.

DA SILVA, Celso Fraga. **Accountability e Controle Social**. *In*: CONGRESSO NACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, VIII, 2011, São Paulo: Instituto Nacional de Administração 2011.

DÁLIA, Juliana Jucene Sotero. **Participação política no sistema representativo democrático: uma reflexão sobre o processo de accountability**. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1440, 11 jun. 2007. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/9991>. Acesso em: 23 maio 2011.

DROPA, Romualdo Flávio. **Estado gerencial e controle social**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 17, 31/05/2004 [Internet]. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3877>. Acesso em 25 de março de 2012.

FAGUNDES, Jorge. **Economia Institucional**: custos de transação e impactos sobre política de defesa da concorrência. Texto para Discussão, número 407, IE/UFRJ. 1997. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/grc/pdfs/custos_de_transacao_e_impactos_sobre_politica_de_defesa_da_concorrencia.pdf >. Acesso em: 09 de fevereiro de 2013.

FERNANDES, Francisco Carlos. **Uma contribuição à estrutura da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERRARO, José Roberto. **Hospitais Universitários**. *In*: I Fórum sobre as Instituições Federais de Ensino Superior: O TCU promove a busca de soluções. Brasília: TCU, 2008.

FONSECA JUNIOR, João Carlos da. **Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controladoria:** Um estudo multicasos em empresas pernambucanas. Recife, 2009. Dissertação (Mestrado acadêmico em contabilidade) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco.

FREITAS, Nelson Luiz Oliveira de. **Gestão de pessoas, papel do Estado e o modelo da (in)competência administrativa no processo de terceirização.** *In*: I Fórum sobre as Instituições Federais de Ensino Superior: O TCU promove a busca de soluções. Brasília: TCU, 2008.

HOLANDA, Victor Branco de. **Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico** – uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. São Paulo, 2002. Tese (doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HERNANDEZ , José Mauro da Costa. CALDAS, Miguel P. **Resistência à mudança**: uma visão crítica RAE – Revista de Administração de Empresas. v.41, n.02, 2001.

JOHNSSON, Marcelo Evandro; FRANCISCO FILHO, Valter Pereira. **Controladoria**. In: FAE Centro Universitário. Coleção Gestão Empresarial. Curitiba: Gazeta do Povo, 2002.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1991

MAFRA FILHO, Francisco de Salles Almeida. **Administração pública burocrática e gerencial**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 21, 2005 [Internet]. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=503>. Acesso em: 25 de março de 2012.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, n. 133, ano 27, p. 41-50, 2. quadrimestre de 2002.

MANZINI, Eduardo José. **Considerações sobre a transcrição de entrevistas.** In: A entrevista como Instrumento de pesquisa em Educação e Educação Especial: uso e processo de análise. 2007. (Relatório de pesquisa). Disponível em:<http://www.oneesp.ufscar.br/texto_orientacao_transcricao_entrevista**>.** Acesso em: 29 de janeiro de 2013

MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria**: A evolução Necessária. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n. 28, 2002.

MARTINO JÚNOR, Randolpho. **A Reforma Gerencial e o Controle Externo da Eficiência dos Gastos Públicos**. In: Martino & Gomes advogados. Viçosa, 2010. Disponível em: <http://www.martinoegomes.com.br/site/uploads/bd6b3526-2032-ebb3.pdf>. Acesso em: 26 de março de 2012

MARTINS, Orleans Silva. **O planejamento em micro e pequenas empresas comerciais: Planejamento através da controladoria**. Campina Grande: Universidade Estadual da Paraíba, 2005. Disponível em: <http://br.monografias.com/trabalhos/planejamento-empresas/planejamento-empresas.shtml#bibl>. Acesso em: 19 de setembro de 2011

MEDICI, A.C. **Hospitais universitários**: passado, presente e futuro. *Rev. Assoc. Med. Bras.*, Jun 2001, vol.47, no.2. Disponível em: <

http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-42302001000200034&script=sci_arttext>. Acesso em: 01 de junho de 2012.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Estudo das práticas de governança eletrônica:** instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão dos estados brasileiros. São Paulo, 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Construção de Indicadores Qualitativos para Avaliação de Mudanças.** In: Revista brasileira de educação médica. Rio de Janeiro: Revista brasileira de educação médica, 2008

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NUNES, Edson. **A gramática política do Brasil:** clientelismo e insulamento burocrático. Rio de Janeiro – Brasília: Jorge Zahar – Enap,1997.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de HORVATH, Estevão; e TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. **Manual de Direito Financeiro.** Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1990.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Luciano. **Evolução da Administração Pública no Brasil**. São Paulo: Ferreira, 2007). Disponível em: <http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/luciano_toq27.pdf>. Acesso em: 19 de maio de 2011.

PEDOREZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. 2ª Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PEREGRINO, Fernando Otávio de Freitas. **A nova administração pública no Brasil (1995/2009): Uma avaliação do modelo de organização social na área da ciência & tecnologia**. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em <http://cbpfindex.cbpf.br/publication_pdfs/TESE060809-vF.2009_11_05_18_30_30.pdf>. Acesso em 19 de maio de 2011

POTENCIAL PESQUISAS. **Metodologia de pesquisa**. Disponível em: <http://www.potencialpesquisas.com/metodologias.asp>. Acesso em: 20 de dezembro de 2012.

POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul. **The new Institucionalism in Organizational Analysis**. University of Chicago Press, 1991.

QUINTANEIRO, Tania. **Èmile Durkheim**. *In*: Um toque de clássicos: Durkheim, Marx e Weber, 2ª edição revista e ampliada. Belo Horizonte: UFMG, 2000.

RIBEIRO FILHO, J. F.. **Controladoria Hospitalar**. 1ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005. v. 1.

ROZO, José Danúbio. **Relação entre mecanismos de governa corporativa e medidas de performance econômica das empresas brasileiras integrantes do Índice Brasil da Bolsa de Valores de São Paulo**. São Paulo, 2003. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia**. 13 ed. São Paulo: McGRAW-HILL, 1993. Traduzido por Elsa Nobre Fontana e Jorge Pires Gomes.

SANTOS, A. C. M.. **Administração Pública Gerencial.** 2003 (Autor). Disponível em: <http://www.scp.rs.gov.br/upload/AdministracaoPublicaGerencial.pdf>. Acesso em: 30 de dezembro de 2011

SANTOS, Lourival Nery. **Princípios de governança corporativa**: aplicabilidade na gestão pública. Rio de Janeiro: ESG, 2002.

SILVA, Leonardo Peter da. **Princípios fundamentais da administração judiciária.** Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 886, 6 de dez 2005. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/7666>. Acesso em: 19 de maio de 2011.

SILVA, Nadja Medeiros Justino da. **Análise da eficácia dos serviços prestados pelo NTI, como gestor de TI, à UFPE**. Recife, 2009. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

STONER, James A. F., Freeman, R. Edward. **Administração**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010.

STREIT, Rosalvo Ermes; KLERING, Luís Roque. **Governança pública sob a perspectiva dos sistemas complexos**. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – EnAPG, 2004, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: EnAPG, 2004.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. **Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais**. XXVI ENEGEP - Fortaleza, CE, Brasil, 9 a 11 de Outubro de 2006. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006_TR540368_8017.pdf>. Acesso em 20 de dezembro de 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade**. In: Revista do TCE/RJ, nº 22. Rio de Janeiro, 1991.

UFPE - UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO. **Estatuto e Regimento Geral da Universidade Federal de Pernambuco**. UFPE, 1974. Disponível em: http://www.ufpe.br/ufpenova/index.php?option=com_content&view=article&id=48&Itemid=179. Acesso em: 09 de fevereiro de 2013.

UFPE – UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO. [2012]. Disponível em: http://www.ufpe.br/ufpenova/index.php?option=com_content&view=article&id=99&Itemid=178. Acesso em: 11 de outubro de 2012.

UFPE - UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO. **Hospital das Clínicas**. [2012]. Disponível em: http://www.ufpe.br/hc/index.php?option=com_content&view=article&id=78&Itemid=71 . Acesso em: 11 de outubro de 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 12ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VETTORATO, Gustavo. O conceito jurídico do princípio da eficiência da Administração Pública. Diferenças com os princípios do bom administrador, razoabilidade e moralidade. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 176, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/4369>. Acesso em: 24 jul. 2012.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – TABELA COM PERGUNTAS E RESPOSTAS DAS ENTREVISTAS COM OS MEMBROS DA EQUIPE DA ASSESSORIA DE CONTROLADORIA DO HC

APÊNDICE 2 – TABELA COM PERGUNTAS E RESPOSTAS DA PESQUISA REALIZADA COM O AUDITOR DA CGU

APÊNDICE 3 – FORMULÁRIO CONSTRUÍDO NO *GOOGLE DOCS* ENVIADO AOS SERVIDORES DO HC

APÊNDICE 4 – FLUXOGRAMA CONTROLADORIA/AUDITORIA CGU

APÊNDICE 1 – TABELA COM PERGUNTAS E RESPOSTAS DAS ENTREVISTAS COM OS MEMBROS DA EQUIPE DA ASSESSORIA DE CONTROLADORIA DO HC

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO A
Você participou da criação desse setor de assessoria de controladoria aqui no HC, teve alguma participação?	Sim, a controladoria **eu participei desde o inicio**, quando eu vim aqui trabalhar no Hospital eu era da auditoria interna do gabinete do reitor ai fui nomeado para gerenciar o serviço de compras do HC, passei dois anos gerenciando e depois quando eu resolvi retornar para a reitoria o diretor da época me convidou-se para participar da fundação do setor de controle interno, e eu prontamente coloquei as minhas razões do retorno à reitoria e quando eu ouvi a proposta dele achei interessante, e um setor fundamental para o Hospital, e assim eu comecei já traçar como seria o controle interno no Hospital das Clínicas, como estava no final de gestão tinha que arrumar sala, outras coisas mais e equipe, não deu pra fazer muito com o atual diretor aí houve a mudança da administração e começou-se a estruturar o setor, mas acontece que no meio teve uma reforma da área administrativa e aí eu fiquei literalmente, não tinha equipe nem também lugar para trabalhar, aí fiquei em alguns lugares, aí foi praticamente quase um ano em reforma e mais uma vez o setor de controle interno ficou em segundo plano. A gestão que assumiu também tinha interesse de ter um controle interno, mas tinha outras prioridades, e ai foi passando o tempo e não foi possível de entrar o controle interno, quando teve outra **mudança de administração** foi que o diretor administrativo deu **ênfase ao controle interno,** aí me chamou, me deu sala para trabalhar, ai **começou a se formar a equipe**, incialmente foi eu mais uma outra pessoa cedida do Ministério da Saúde, que era da área de saúde, da formação de enfermagem, aí começamos montar o setor de controladoria e o Hospital passou a ser mais assim e, verificando os recursos humanos, que faltava muita gente e tudo, ai teve um concurso foi de onde que pode-se concluir a **equipe de controladoria, que hoje é formada por 3 pessoas, comigo são 4 né?**, são 3 pessoas, **dois assistentes administrativos e uma com a função administradora**, que é formada né? logicamente em administração de empresa, e os outros dois funcionários que trabalha, são de formação da área de direito também tem pos, uma com pós graduação de direito de gestão pública, eu também sou pós graduado em diretoria, desculpa, eu **sou pós-graduado em contabilidade publica e controladoria governamental**, e foi nessa época, **começamos a estruturar em 2009 e em 2010 a equipe foi composta** e foi de onde que começamos a trabalhar e desenvolver os trabalhos de controle interno no Hospital das Clínicas.
Mas o setor oficialmente ele existe?	**Não**, o Setor hoje ele só ta na pratica, **oficialmente ele não existe** não existe um documento formal criando esse Setor de Assessoria de Controladoria, o que **existe** é apenas é o **cargo de FG** de onde que é dado o nome de assessor, Assessor de Diretoria, Controladoria oficialmente não existe no Hospital das Clinicas.

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO A
Quais são atividades que Assessoria de Controladoria desenvolve?	A controladoria no Hospital das Clínicas, ela desenvolve, a principal função dela hoje é **dar apoio aos serviços dos órgãos de Controle Interno e Externo**, ou seja, fiscalização da CGU, do Tribunal de Contas, bem como também da área de saúde, auditoria do DENASUS, a gente **dá** todo **apoio** necessário **e** também a **assessoria ao superintendente do hospital** e sua respostas a esses órgãos.
E fora essas atividades de auditoria, tem outras atividades também, ou só quando há auditorias no Hospital que a controladoria exerce essas atividades, normalmente há outras atividades?	Tem, tem outras atividades que a gente tenta fazer um **trabalho de controladoria nos contratos de prestação de serviço** que são os mais representativos do Hospital, mas também não deixa de dar apoio nos de material de consumo e outros, e demais e também a gente dá o **apóio** na parte de **fechamento do almoxarifado**, quando, na parte de **contabilização,** nas informações para a contabilidade, quando tem alguma **dúvida do sistema** de administração do Hospital que é administração hospitalar, que o controle de gestão de materiais, e compras, se tiver algum problema na sua contabilização no seu registro, algum erro no sistema, a Assessoria de Controladoria presta as informações necessárias, **orienta o lançamento dos dados** corretos, e busca as soluções para os registros de entrada e saída de material.
E o Setor tem autonomia para resolver esses problemas ou ele apenas informa a direção para que ela tome as providências?	Bom, o próprio nome de assessoria já indica assessor, **só aponta,** da **assessoria não tem imposição**, **só recomenda né?**, mostra os procedimentos corretos, fazendo relatórios, Comunicações Internas, orientando os setores busca aplicar as normas públicas na execução da despesa né?, na execução orçamentaria, mas autonomia assim, não é o modo, **não é um setor autônomo**, é um setor de assessoria que presta as informações.
Então as atividades que o Setor desenvolve são sob demanda, quando há demanda que feitas as atividades ou já tem atividades rotineiras?	Por falta de determinação legal a gente **não tem assim uma rotina**, a gente tenta criar e **atender a demanda**, porque um trabalho de fiscalização do Tribunal de Contas ou da CGU, que a CGU faz duas auditorias, já gera uma enorme demanda, um volume grande de informações que a gente tem que ir atrás, procurar se tão seguindo as determinações das constatações, corrigindo as impropriedades encontradas pelos auditores.
Você acha que o setor hoje ele ta bem estruturado fisicamente, tecnicamente, esta num nível ideal de controladoria, precisa ainda desenvolver, como você acha que esta hoje o setor?	O Setor precisa desenvolver assim, precisa ser mais conhecido e os outros setores do Hospital é... enxergar o **setor** como um **apoio** e **não** como assim um... setor de **policiamento,** de imposição, que um setor que ta aqui para ajudar, para evitar constatações das auditorias né? interna ou externa. Ele precisa melhorar assim, precisa os **funcionários** ser mais assim, **ter capacitação né? de controle interno**, a **sala não está ideal né?**, falta uma estrutura, melhor distribuição, para ter mais motivação e **espaço físico para arquivos né?**, então precisa melhorar um pouco, e outra também ser mais divulgado no órgão.

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO A
Certo. Você mencionou as constatações das auditorias, essas constatações, o setor ele busca apenas informações ou ele alguma participação para resolver também esses problemas que são demonstrados nas constatações das auditorias?	Pra resolver, não tem muito porque é um órgão, como diz é um setor de assessoria, **quem ta para resolver e seguir as recomendações da CGU é o setor que foi auditado**.
Então mas não há nada que o Setor faça que busque a resolução desses problemas?	Não, tem, o setor faz, lembrando, o local, lembrando ao setor que foi registrada a constatação como deve seguir e não esquecer de cumprir as recomendações dos órgãos de controle interno e externo, então a Assessoria de Controladoria procura sempre ta **acompanhando essas recomendações**, ou seja, a execução que a CGU chama no final do relatório que é o Plano de Providências Permanentes, que é o PPP, de onde ele diz que constatou tal ocorrência, diz o quê que o gestor vai fazer e quando ele vai cumprir então a assessoria acompanha e sempre **alerta os setores** que deve ser cumprida de modo a evitar a não aprovação das contas do gestor publico
Antes da criação do setor de controladoria havia auditorias no Hospital, já havia realização dessas auditorias, ou só foi a partir da criação do setor que começaram a ocorrer essas auditorias?	No Hospital das Clínicas parte do poder executivo nunca teve auditoria assim de acompanhamento e avaliação da gestão, havia auditoria **só se houvesse alguma denuncia**, as auditorias eram **feitas** todas **na reitoria** porque ate que **no passado essas auditorias eram feitas assim buscando examinar papel sobre o cumprimento das normas**, enquanto que **hoje** mudou-se o foco, hoje **procurasse o resultado**, então quando ver o resultado os auditores vem no local pra ver a finalidade se ta cumprindo a sua função fim aí depois é que ele vai verificar a documentação, então antes eles não viam aqui, a exceção que **tinha auditoria era a ANVISA, o Ministério da Saúde, a secretaria de saúde,** que vinha pra ver se tava realizando os procedimentos, atendendo a demanda do sus, mas não tinha nenhum setor responsável pra prestar as informações

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO A
Esses órgãos, eles fazem auditoria regularmente, ou são só pontuais, tem algum que faça regularmente auditoria na instituição do HC?	Olha, a **CGU ela vem acompanhando**, ela faz durante o exercício ela chama de acompanhamento da gestão, no encerramento do exercício, no ano seguinte logo nos primeiros meses ela vem e faz a avaliação de gestão para elaborar um relatório que é enviado ao Tribunal de Contas junto com o relatório de gestão do reitor, o TCU, a CGU já faz esse trabalho pra o TCU, o **TCU vem dentro da programação dele**, mas ele não tem assim específico na área do Hospital, agora **a secretaria de saúde e o SUS através do DENASUS eles vem específico**, vem fazer auditoria em alta complexidade, média complexidade, pra ver se o Hospital ta cumprindo a função fim, então ele vem faz essas auditorias dentro do programa de trabalho deles e também para atender alguma denúncia, alguma demanda, do Ministério Público, certo, ou alguma denuncia de órgão de conselho, assim por exemplo, CREMEPE, ou do Conselho de Fisioterapeuta, fisioterapia, Conselho de enfermagem, aí eles vem e faz essa auditoria que é pontual, mas eles tem lá seu programa de trabalho, pra ver que o Hospital é um prestador de serviço do SUS, então como tal ele é fiscalizado.
Então a principal auditoria é a da CGU?	A **CGU** que **é administrativamente**, que **é a principal**, que se chama a execução da despesa, que ele tem que acompanhar para anexar junto ao relatório de prestação de contas do reitor.
E como a Assessoria de Controladoria atua nessas auditorias, qual a participação dela, quais atividades que o setor desenvolve para acompanhar a auditoria?	Para acompanhar, ele **atende as solicitações de auditoria**, o auditor manda o documento que chama SA que é a Solicitação de auditoria, que é uma ordem de serviço, ai de posse dessa SA a Assessoria de Controladoria **faz a seleção das resposta** e ver os questionamentos qual os setores responsáveis para apresentar a documentação ou responder o que o auditor está indagando, aí a gente faz, a Assessoria de Controladoria faz a seleção e **encaminha para o setor responsável** e coordena essas respostas apresentando-se ao auditor, o trabalho efetuado pelo setor.
Observando esses PPP de 2009 a 2011 teve uma diminuição gradativa das constatações, já com o setor de assessoria implementado, você acha que o setor tem alguma participação nessa diminuição de constatações que foi gradativo, em 2009 em torne do 50, depois em 2010 em torno de 30 e agora em media umas 12 constatações em 2011? Analisando o PPP	Eu tinha até isso anotado o percentual ta mais ou menos dentro aí, mas parece que foi primeiro reduziu de 30 a 40%, hoje o ultimo PPP parece que nós temos uma redução de 70% das constatações, isso aí pode-se ser colocado como o **orgulho da assessoria de controladoria** porque ela que coordenou e esteve a frente desse trabalho aí, porque o trabalho dos auditores a medida que eles foram constatando isso ai, a gente já foi distribuindo CI's, informando os setores como devem trabalhar para evitar essas constatações, então houve assim foi um trabalho que pode a controladoria pode se assegurar disso, ou melhor, a assessoria, pode assegurar que ela teve uma participação grande nisso aí, sem contar que mais os setores que entenderam o trabalho e se enquadraram dentro das normas do serviço público, mas **a controladoria que coordenou e acompanhou essas respostas** e tem participação grande nessa redução.

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO A
E o setor ele encontra apoio na outras áreas, que ele busca essas informações, ele encontra apoio?	Olha, encontra, assim, fica difícil de avaliar porque **quando ta tudo bem**, aí **a gente entende como apoio**, **mas quando começa a aprofundar nas respostas**, nas outras assim, **o setor já vê a gente** com o olho meio assim de longe, enxerga a gente **assim de longe**, ai fica difícil avaliar o que é ne, porque ele ta fazendo um trabalho entre a auditoria e o setor, então **o setor acha que é a assessoria que ta cobrando**, mas aí a gente ainda como diz assim, fica meio em reticência em avaliar isso aí, poderia dizer que o setor tal, mas fica em meio a reticência.
Então essa é uma dificuldade que o setor encontra?	Não só, todo setor de controle interno, eu já tive pesquisando por aí, pegando as informações, **todo setor de controle interno** é visto pelo setor que foi registrado a constatações, tem essa visão então assim não é um privilégio da Assessoria do Hospital das Clínicas, de todo serviço de controle interno, os setores ficam olhando assim meio né?, como diz assim de lado, meio assim com ressalva.
E tem outras dificuldades também que você como membro da controladoria encontra?	A dificuldade é essa, o pessoal tem às vezes **medo de responder auditor**, as vezes assim, tem medo que eu sinto de **dizer a verdade**, porque se eu fiz assim assim e tal, eu não sinto o setor, assim alguns meio inseguros de dar essas informações, porque as vezes pode ter alguma coisa que ele não fez de acordo com a norma, mas se ele trabalhou, ele tem que pensar qual o resultado daquela constatação, se foi um resultado positivo, que ele atendeu aos pacientes do SUS, acho que não tem nenhum problema de ele relatar, mas eles ficam sempre, tem medo de dar as respostas, o que eu sinto é isso.
O que você acha que a gestão do Hospital, a direção, eles poderiam fazer para melhorar o trabalho da controladoria?	Deveria ter assim, **abrir mais o espaço na agenda para o** assessor ou po **setor,** do jeito de pegar as informações como andam as respostas, as auditorias, e que ele abrisse do espaço e que desse o apoio que **divulgasse mais** o setor e o trabalho, sempre, não esquecer que é um órgão de assessor, que é uma assessoria que ta para ajudar e mostrar o caminho e reduzir o máximo as constatações dos órgãos de controle interno, então deveriam ter, abrir mais espaço na agenda, ter mais assim tipo reuniões, ou informações e divulgação junto aos demais setores do Hospital, e também, sempre abrindo também recursos para cursos de atualizações nessa área de controle, **capacitando os servidores**, porque a equipe da controladoria hoje é assim uma equipe bem informada mas que deveria ser mais especializada, mais capacitada nessa **área de controle interno público**, eu acho que, acho não, penso que devido a vários problemas do Hospital, que é um Hospital Público, que aqui as coisas são tudo de imediato, então ocupa muito espaço dele, talvez não tem isso, então deveria abrir um espaço dando esse apoio, e ouvir a assessoria, porque a assessoria está aqui para ajudar e contribuir.

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO B
Você participou da criação do setor de assessoria de controladoria no HC?	Não, **eu vim pra cá em 2009**, **o setor já havia sido criado** e trabalhavam dois servidores o chefe Arimathea e Vanda Targino, então eu fui convidado pelo então diretor administrativo e de controladoria, marcos Alberto para fazer parte da equipe.
Você hoje acredita que está bem estruturado, fisicamente e tecnicamente?	Acredito que o setor **ta bem estruturado fisicamente**, melhorou muito em termos de mobiliário e material, e tecnicamente os servidores que trabalham aqui são bons, são todos de nível superior formados com pós graduação, mas acredito que **esta faltando uma capacitação na área de controladoria** para os servidores que aqui estão.
E quais são as atividades que são desenvolvidas aqui no setor?	A **principal atividade** desenvolvida pelo setor ate então tem sido **acompanhar as auditorias** que acontecem durante o ano, no caso dos órgãos de controle interno e externo e demais órgãos que fazem fiscalização, agora, o setor desenvolve outras atividades como: o **acompanhamento dos contratos de serviço** e principalmente na área das empresas terceirizadas também faz um trabalho junto com os gestores de contratos de serviço, orientando e também fazendo o **acompanhamento de algumas audiências trabalhistas** que acontecem entre essas empresas terceirizadas e a universidade caso o Hospital sendo um dos autores, alias quando réus nessas audiências.
Essas atividades que vocês desenvolvem são apenas sob demanda, quando surgi alguma coisa, ou vocês também tem atividades rotineiras?	Não, essas atividades são atividades que vem por demanda no caso do acompanhamento de contratos de serviço, e outros serviços da área de controle interno que fazemos acompanhamento, principalmente nos setores, alguns setores fundamentais como a área de materiais e de compras ai essas ai são trabalhos rotineiros, mas na questão de **acompanhamento de auditoria e de audiências trabalhistas são demandas**, sob demandas.
E você levando em consideração essas atividades você acha q elas representam bem as funções de uma controladoria ou você acha q há funções ainda a serem desenvolvidas no setor?	Com certeza **há mais funções que poderiam ser desenvolvidas**, a gente tem ciência disso, mas o setor ainda esta sendo, na verdade, pensado acredito pela, por parte da diretoria porque não nos foi dada ainda outras demandas, mas o setor tem **feito um trabalho bom de controle interno de acompanhamento** nessas áreas que eu falei de matérias e compras e também na área de inventario, inventario de almoxarifado e farmácia.
E você mencionou que a principal atividade e o acompanhamento das auditorias, você acha q vocês, o setor, tem participação também nos problemas apontados pelas auditorias?	Sim, com certeza isso foi bem demonstrado e percebido por mim desde que entrei aqui em 2009, ate hoje eu tenho notado que tanto as constatações quanto o numero de SA's que são fornecidas pelos auditores tem diminuído bastante, então isso eu acredito que seja do nosso trabalho realmente, e não só isso ate em conversas com os auditores a gente tem indagado e eles realmente dizem que não só durante as auditoria, mas que **as providencias que são postas após as auditorias tem sido melhor trabalhadas e no final tem chegada a soluções** daquelas constatações que foram feitas, então eu acredito que o trabalho de auditoria, de controle tem sido bom nesse sentido.

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO B
E você teria como dizer quais são essas atividades que promovem a solução dos problemas, que fazem com q diminuam essas constatações?	Olhe, apesar de **ainda haver resistência** por parte de alguns setores em responder **tem melhorado** um pouco, e também por parte de nossa experiência de responder, dar as respostas com mais eficácia, eu acredito que tenha sido mais também por causa disso e acho também que pode melhorar muito, e isso aí a partir do momento que começarmos a sermos capacitados na área isso vai melhorar ainda muito mais.
Você mencionou então alguma dificuldade com as outras áreas, vocês buscam informação com essas outras áreas e você mencionou alguma dificuldade com essas áreas, quais seriam essas dificuldades?	Olha, a primeira dificuldade que encontramos é que os **prazos de resposta durante as auditorias são muito curtos**, então os setores eles já tem as tarefas deles, o trabalho deles do dia a dia, e a própria burocracia de solicitação das respostas, de documentação, os **arquivos que o Hospital ainda não tem**, os arquivos de toda documentação de pregões, de processos, são todos fora do Hospital, ou na reitoria ou DLC, então isso aí dificulta bastante, as repostas e a documentação, acredito que seja por aí.
E o q você acredita q poderia ser feito pela gestão do HC, direção. O q poderia ser feito para desenvolver melhor o setor?	Como eu falei eu acho que deveria ser **investido mais em capacitação** dos servidores da controladoria, eu estou aqui ha 4 anos e não fiz ainda um curso ligado a área de controladoria, fez curso de gestão de contratos, que eu participei e somente. Eu acredito que a partir do momento que eles começarem a investir mais nos cursos na área controladoria, de controle interno eu acho que vai melhorar muito, porque a equipe já e boa, os servidores são todos pos graduados, agora e fundamental que se tenha uma capacitação na área de controle interno, que e uma área bastante especifica e com isso deve melhorar muito. E bom ressaltar também que é notado pelo menos da minha parte que o setor tem **pouca autonomia**, e **trabalha mais assessorando do que fazendo propriamente o trabalho de controle**, então eu acho que não que o trabalho de assessoria seja, não seja de um setor de assessoria de controladoria, mas acho que deveria o setor ter mais autonomia para desempenhar o seu papel melhor.

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO C
Você participou da criação do setor de assessoria de controladoria no HC?	Não, quando eu cheguei controladoria **já estava formada**
Você acha que o setor de controladoria está bem estruturado, fisicamente e tecnicamente?	Bem eu acho que **fisicamente sim**, pq a gente dispõe dos equipamentos necessários para trabalhar, tecnicamente eu acho que os membros da controladoria são de um bom nível mas eu acho que seria necessário talvez um aprimoramento desses conhecimentos, talvez uns cursos especializados para cada vez mais o setor possa desempenhar melhor suas atividades, apesar dos seus membros são pessoas com qualificação muito boa todos tem nível superior eu acho assim que deveria haver esse aprimoramento com a **participação em cursos específicos.**
Quais são atividades que vocês desenvolvem no setor?	Bem a **principal atividade** da controladoria é **dar suporte as auditorias dos órgãos internos e externos**, ultimamente a gente tem respondido relatórios da auditoria interna da UFPE e também da CGU do DENASUS do tribunal TCU além disso a gente **dar suporte a diretoria** nas questões burocráticas, dando pareceres, é também faz um **acompanhamento nos contratos do Hospital**, principalmente nos contratos de serviço, e também as **demandas trabalhistas** que chegam no hospital que normalmente são dos terceirizados que colocam a universidade na justiça, a gente faz uma triagem manda para o setor responsável para que o setor colha as informações necessárias daquele funcionário pra posteriormente esses dados serem encaminhados para a procuradoria para que o procurador faça a defesa na hora da audiência, e também informações a gente procura sempre informar, quando a gente ver questões que podem ser objeto de auditoria futuras a gente procura sempre **coletar as informações procura resolver**, isso **através de parecer que é encaminhado a diretoria,** CI's, para que sejam tomada alguma providencias, um exemplo disso foi o relatório de vale transporte que nos fizemos uma pesquisa de todas as pessoas que recebem vale auxilio transporte interestadual e intermunicipal pra que fosse comprovado que realmente elas precisam daquele valor recebido, então é mais ou menos isso.
Você acha que o setor participa na resolução dos problemas apontados nas constatações feitas nas Auditorias?	Eu acho que participar em si para resolver, oferecer a solução, é isso que você quer saber

PERGUNTAS	RESPOSTAS FUNCIONÁRIO C
A CGU tem o plano de providências Permanentes e todo ano e observei que de 2009 a 2011 teve uma diminuição gradativa das constatações, já com o setor de assessoria implementado, você acha que o setor de alguma participação nessa diminuição de constatações que foi gradativo, em 2009 em torne do 50, depois em 2010 em torno de 30 e agora em media umas 12 constatações em 2011?	Com certeza, a controladoria quem **elabora as respostas**, **pega as informações dos setores** e assim com o trabalho desenvolvido no dia a dia, ate um **trabalho preventivo**, de informação como deve proceder essas constatações vem diminuindo, então eu acho assim que um dos papéis mais importantes da controladoria foi esse na historia da assessoria, demonstrar isso com a diminuição dessas constatações
E você acha que vocês encontram apoio nessas outras áreas, já que vocês lidam tanto com elas, os outros setores?	Depende, **algumas áreas dão mais apoios**, a gente vê pessoa que são mais comprometidas que procuram responder no prazo que procuram a solução junto com a diretoria, **outras ficam mais receosas** ou ficam protelando, é relativo depende da área
Você como membro da ass. controladoria quais as dificuldades que você encontra?	Eu acho que assim a gente depende muito da direção do hospital, então talvez se a controladoria tivesse **mais autonomia** poderia facilitar muita coisa, muitos tramites, pq tudo que a gente faz primeiro a gente tem que ter a autorização da administração, na tomada das decisões, então eu acho que isso facilitaria muito, ter mais autonomia, e assim ter **conhecimento por parte das pessoas** que trabalham no Hospital sobre o que é o setor de controladoria, porque talvez assim elas ajudassem nos trabalhos que a gente desenvolve, porque a gente encontra muita dificuldade nisso, as pessoas não respondem, não dão subsídios para as respostas no prazo, não apresentam os documentos, então talvez se elas soubessem da necessidade disso, do que realmente a controladoria faz, talvez o trabalho fluísse com maior facilidade.
Com a atual situação do setor, o que você acha q poderia ser desenvolvido o que poderia ser melhorado se a gestão do HC ela contribui e o que ela poderia fazer para contribuir com o setor.	Eu acho que a gestão pra contribuir é basicamente isso eu que deveria ser **feito um trabalho de informação, de divulgação**, e quem sabe delegar algumas atividades**,** na verdade não é nem delegar, na realidade é **dar mais autonomia** e principalmente **oficializar o setor** de controladoria, que hoje a assessoria de controladoria não está no estatuto não é contemplada no estatuto do hospital, então eu acho que o primeiro passo talvez fosse esse, oficializar o setor.

APÊNDICE 2 – FORMULÁRIO DE PESQUISA ENVIADO AO AUDITOR DA CGU

1) Você já realizou quantas auditorias no Hospital das Clínicas da UFPE?

R. 06 (deis)

2) Qual a importância do Setor de Controladoria no seu trabalho de auditoria no Hospital das Clínicas, da UFPE?

R. O Setor de Controladoria articula o contato com a equipe de auditoria da CGU com as demais áreas do Hospital, principalmente com os setores administrativo e financeiro. Complementarmente atua no esclarecimento de questões relativas à atuação da entidade

3) Complete: O Setor de Controladoria do HC _____ meu trabalho de auditoria realizado na instituição.

a) Facilita
b) Dificulta
c) É indiferente ao

R. facilita

4) Cite as principais atividades que o setor exerce que facilita/dificulta seu trabalho.

R. Dentre as atividades que facilitam estão a articulação com as demais áreas do Hospital e a consolidação das respostas das Solicitações de Auditorias emitidas.

5) Você teve experiência de realizar auditoria na instituição antes da criação do Setor de Controladoria? Caso a resposta seja afirmativa, qual sua visão acerca da diferença, de antes e depois da sua criação?

R. não

6) O setor possui organização suficiente para dar o suporte necessário às auditorias?

a) Sim
b) Não
c) Parcialmente

Comente sua resposta:

R. Parcialmente, tendo em vista que o mesmo não dispõe de informações suficientes acerca da área técnica do hospital. Ainda no tocante à organização do setor, vale salientar o fato de que as suas atribuições não estão descritas no Regimento Interno da Entidade.

7) Na sua visão, o Setor de Controladoria tem alguma participação na resolução dos problemas diagnosticados nas auditorias? Comente.

R. Sim, tendo em vista a título de exemplo, a participação dos servidores do setor em trabalhos que visam atender as recomendações expedidas

8) Foi observada uma redução gradativa das constatações nos Planos de Providências Permanentes da CGU nos anos de 2009, 2010 e 2011. Você acredita que a controladoria tem alguma influência nessa redução? Comente.

R. Não é possível correlacionar a redução no número de constatações com a atuação do Setor de Controladoria do Hospital das Clínicas das UFPE. É importante esclarecer que vários fatores podem contribuir para a diminuição do número de achados de auditoria, alguns deles alheios ao próprio órgão auditado.

APÊNDICE 3 – FORMULÁRIO CONSTRUÍDO NO *GOOGLE DOCS* ENVIADO AOS SERVIDORES DO HC

Pesquisa sobre a importância do Setor de Controladoria na Gestão do HC
Essa pesquisa tem como objetivo colher dados para a elaboração de dissertação do Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste. Responda com sinceridade a todas as questões. Não existem respostas certas ou erradas. Todos os dados serão usados em conjunto e o anonimato é garantido. Siga as instruções em cada parte do questionário.
*Obrigatório

Sexo *

- Masculino
- Feminino

Qual sua idade? *

- Menos de 20
- De 20 a 30 anos
- De 31 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- De 51 a 60 anos
- Mais de 60 anos

Tempo de Serviço *

- Em Estágio Probatório
- De 3 a 5 anos
- De 6 a 10 anos
- De 11 a 20 anos
- De 21 a 30 anos
- Mais de 30 anos

Qual sua área/setor? *

Qual seu cargo/função no HC? *

Você sabe o que é uma Controladoria e para que serve? *

- Sim
- Não

Você já ouviu falar do Setor de Controladoria do HC? *

- Sim
- Não

Quais as funções de uma Controladoria? (Controladoria em geral) * Marque uma ou mais alternativas

- Realizar Auditorias
- Fiscalizar o trabalho realizado na instituição
- Passar informações para a Diretoria
- Dar apoio a todos
- Realizar a gestão dos contratos da instituição
- Punir as infrações
- Não sabe
- Outro:

Responda se você concorda, concorda parcialmente ou discorda das afirmações sobre o Setor de Controladoria do HC

De acordo com sua visão

Fiscaliza o trabalho realizado na instituição *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

É responsável por punir as infrações encontradas. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

Realiza auditorias no HC. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

Acompanha as atividades desenvolvidas no HC. *

- Concordo

- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

Se restringe a atividades internas do setor, não influindo os demais setores *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

Dar apoio aos outros setores do HC *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

Passa informações a Diretoria, ajudando na tomada de decisão *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

É responsável pela gestão dos contratos do HC. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

É indiferente ao seu trabalho, pois nem ajuda nem atrapalha. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo

É essencial para a gestão do HC. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo

- Não sabe

Incentiva as disfunções burocráticas, atrasando o processo e dificultando o trabalho dos outros setores. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

É dispensável, pois realiza poucas atividades importantes. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

É muito importante, pois falcilita o seguimento à lei. *

- Concordo
- Concordo parcialmente
- Discordo
- Não sabe

Marque a alternativa que você julgar mais coerente

Qual o impacto do Setor de Controladoria do HC no seu trabalho *

- Ajuda
- Facilita
- Dificulta
- Prejudica
- Indiferente

Quanto a estrutura do Setor de Controladoria do HC, qual a sua visão? *

- Está bem estruturada fisicamente e tecnicamente
- Está bem estruturada apenas fisicamente
- Está bem estruturada apenas tecnicamente
- Não está bem estruturada nem fisicamente, nem tecnicamente.
- Não sabe

O setor que você trabalha já foi alvo de alguma auditoria? *

- Sim, já foi realizada uma auditoria específica no setor onde trabalho
- Sim, houve algumas constatações que contemplaram o setor onde trabalho.
- Não

Se a resposta anterior foi sim, quais os órgãos que realizaram essa(s) auditoria(s)? Marque uma ou mais alternativas

- Controladoria Geral da União (CGU)
- Tribunal de Contas da União (TCU)
- Agência Pernambucana de Vigilância Sanitária (APEVISA)
- Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS)
- Auditoria Interna da UFPE
- Outro:

Você trabalhava no HC antes da criação do Setor de Controladoria? *

- Sim
- Não

Caso a resposta anterior tenha sido afirmativa, responda as três a seguir

Você percebeu alguma mudança na instituição depois da criação do Setor de Controladoria?

- Sim
- Não
- Parcialmente

Houve alguma mudança na sua forma de fazer seu trabalho depois da criação do Setor?

- Sim
- Não

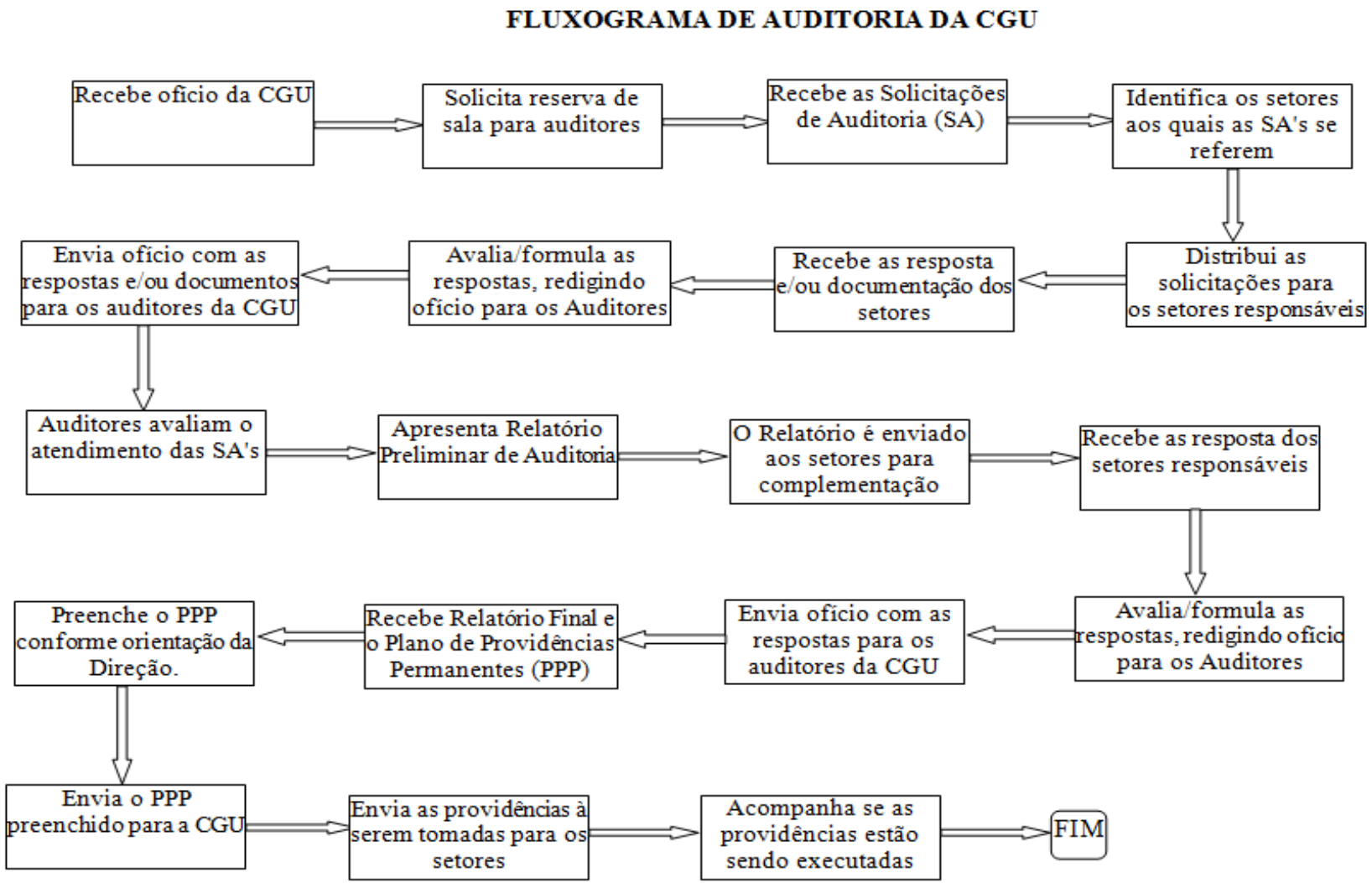
Caso a resposta anterior tenha sido afirmativa, descreva as mudanças corridas.

Você possui alguma sugestão para os trabalhos do Setor de Controladoria do HC?

_____

Você tem interesse em receber informações sobre a Controladoria?

APÊNDICE 4 – FLUXOGRAMA CONTROLADORIA/AUDITORIA CGU



ANEXOS

ANEXO 1 – QUADROS DE BORINELLI (2006)

Quadro 7 - Relação de autores pesquisados que discutem as atividades de Controladoria (p. 128)

Quadro 8 - Atividades de Controladoria, segundo a literatura nacional (p. 129-130)

Quadro 9 - Atividades de Controladoria, segundo a literatura estrangeira (p. 131-132)

ANEXO 2 – ORGANOGRAMA DA UFPE

ANEXO 1 – QUADROS DE BORINELLI (2006)

Quadro 7 - Relação de autores pesquisados que discutem as atividades de Controladoria

Nº	AUTORES BRASILEIROS	ANO	Nº	AUTORES ESTRANGEIROS	ANO
	LIVROS			**LIVROS**	
1	Almeida *et al.* (*in* CATELLI)	2001	1	Anderson e Schmidt	1961
2	Figueiredo e Caggiano	2004	2	Anthony e Govindarajan	2001
3	Kanitz	1976	3	*Financial Executives Institute*	1949[3]
4	Mosimann e Fisch	1999	4	Hassler e Harlan	1958
5	Nakagawa	1980	5	Horngren *et al.*	2004
6	Nakagawa	1993	6	Roehl-Anderson e Bragg	2000
7	Oliveira	1998	7	Siegel *et al.*	1997
8	Oliveira *et al.*	2002	8	Willson *et al.*	1995
9	Padoveze	2004		***PAPERS***	
10	Peleias	2002	9	Anderson	1944
11	Perez Junior *et al.*	1997	10	Brink	1950
12	Tung	1993	11	Fiske	1940
	PAPERS		12	Frishkoff e Thompson	1994
13	Figueiredo	1995	13	Hartman *et al.*	1981
14	Guerreiro *et al.*	1997	14	Ramdeen e Fried	2003
15	Mambrini *et al.*	2002	15	Runk e Loretta	1989
16	Moura e Beuren	2000	16	Sathe	1983
17	Teles e Vartanian	1997	17	Scheumann	1999
	DISSERTAÇÕES E TESES		18	Swyers	1968
18	Brito	2000	19	Vatter	1950
19	Carvalho	1995			
20	Chagas	2000			
21	Farias	1998			
22	Fernandes	2000			
23	Garcia	2003			
24	Goldenberg	1994			
25	Pereira	1991			
26	Pinheiro	2000			
27	Souza	1993			
28	Yoshitake	1982			

Quadro 8 - Atividades de Controladoria, segundo a literatura nacional

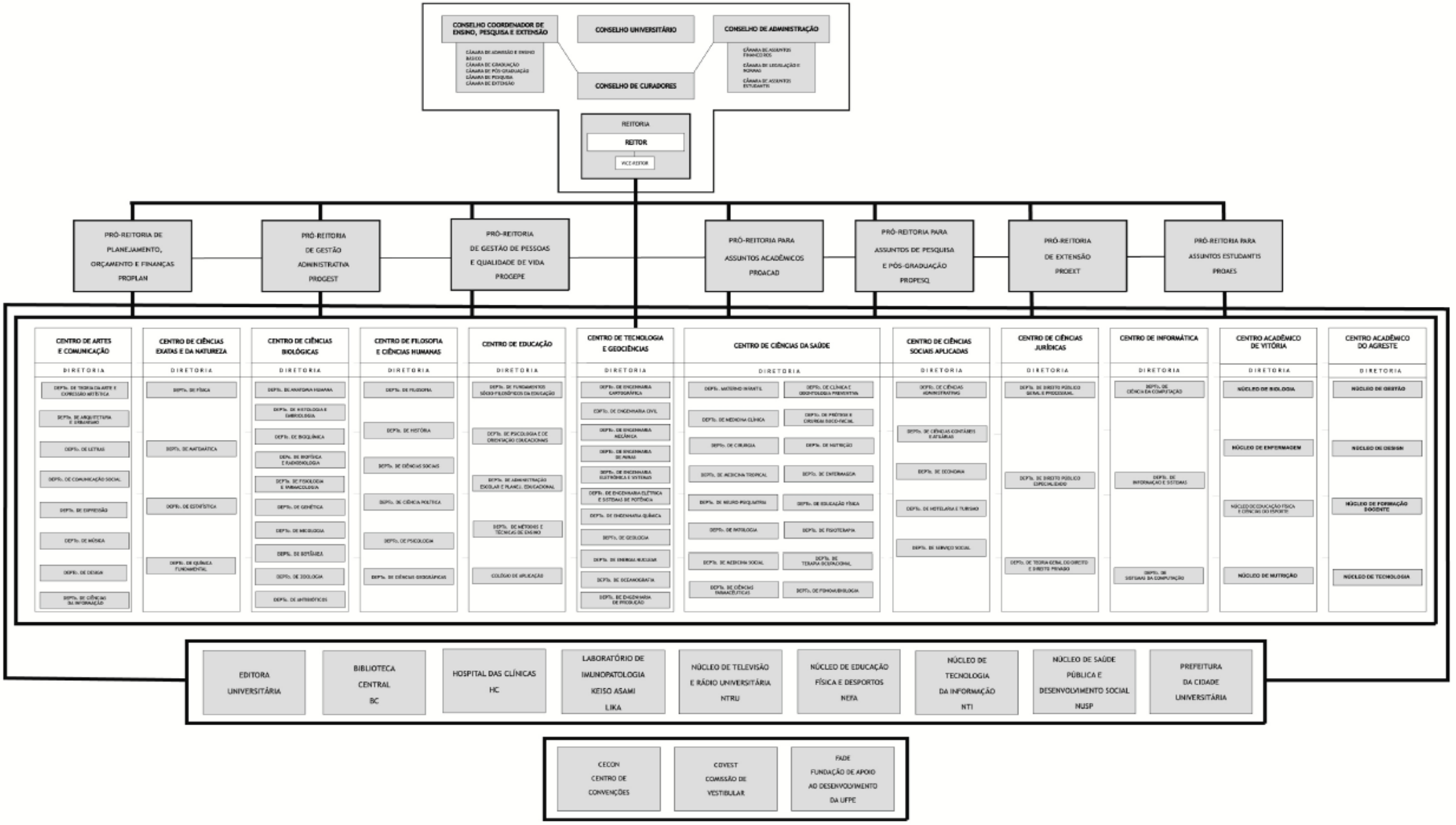
ATIVIDADES	AUTORES BRASILEIROS																									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Gerenciar o Departamento de Contabilidade.		X			X		X		X		X			X									X				X	
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.			X	X					X			X																
Implementar e manter todos os registros contábeis.			X				X	X				X						X									X	
Elaborar demonstrações contábeis.			X	X			X	X	X									X									X	
Atender aos agentes de mercado (preparar informações).	X			X			X	X	X	X		X						X						X			X	
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis.																												
Relacionar-se com agentes de mercado.																							X					
Prover proteção aos ativos.				X					X															X				
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).								X	X												X		X					
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).			X	X			X	X	X			X												X				
Realizar o planejamento tributário.			X	X			X	X																				
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.			X				X	X	X			X						X							X		X	
Realizar auditoria interna.			X	X	X			X	X			X								X								
Realizar o controle interno.			X	X					X												X							
Assessorar a auditoria externa.			X																									
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X		X		X	X
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X	X	X		X	X	X	X
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).		X		X						X			X	X	X		X		X		X	X			X			
Planejamento da organização: elaborar.																												
Planejamento da organização: coordenar.			X																				X					
Planejamento da organização: apoiar, assessorar, auxiliar.	X							X		X	X			X						X						X	X	
Orçamento das áreas: elaborar.														X													X	
Orçamento das áreas: coordenar, consolidar.								X				X									X							X
Orçamento das áreas: apoiar, assessorar, auxiliar.	X		X																									

ATIVIDADES	AUTORES BRASILEIROS																										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Controle do planejamento/orçamento: desenvolver o sistema.			X				X			X		X																
Controle do planejamento/orçamento: acompanhar.																		X									X	
Controle do planejamento/orçamento: apoiar, assessorar.			X					X		X	X																	
Controle do planejamento/orçamento: controlar.			X	X			X							X				X								X		
Avaliação de desempenhos: elaborar, avaliar.			X											X						X						X		
Avaliação de desempenhos: coordenar.			X																		X				X			
Avaliação de desempenhos: apoiar, assessorar, informar.	X									X													X					
Sugerir medidas corretivas (auxiliar).			X	X							X															X		
Acompanhar o mercado (analisar oportunidades e ameaças).												X													X			
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos.			X						X			X															X	
Realizar estudos estatísticos ou estudos especiais.			X	X																								X
Gerenciar o sistema de preços de transferência.																												
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.			X	X																	X							
Analisar, financeiramente, processos organizacionais.																												
Realizar análises financeiras (risco e retorno).				X														X										
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica.	X																											
Proceder à avaliação econômica.																								X				
Responsabilizar-se pela gestão econômica.									X																			
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas.																												

Quadro 9 - Atividades de Controladoria, segundo a literatura estrangeira

ATIVIDADES	AUTORES ESTRANGEIROS																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Gerenciar o Departamento de Contabilidade.						X	X							X			X		
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.					X			X		X		X		X				X	
Implementar e manter todos os registros contábeis.			X		X	X	X	X		X	X		X	X	X		X		
Elaborar demonstrações contábeis.		X	X			X	X			X	X	X	X	X	X		X		
Atender aos agentes de mercado (preparar informações).	X	X	X				X	X	X					X	X		X		
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis.			X			X				X					X				
Relacionar-se com agentes de mercado.								X											
Prover proteção aos ativos.			X				X	X	X						X				
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	X		X		X	X			X						X				
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).			X		X	X	X	X	X								X		
Realizar o planejamento tributário.						X	X					X							
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.			X		X	X	X	X				X		X	X				
Realizar auditoria interna.		X	X		X	X	X												
Realizar o controle interno.	X		X			X	X									X			X
Assessorar a auditoria externa.						X		X											
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.												X		X					
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	X	X		X			X		X	X	X	X		X	X	X			X
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	X																		X
Planejamento da organização: elaborar.			X					X											
Planejamento da organização: coordenar.			X											X	X				X
Planejamento da organização: apoiar, assessorar, auxiliar.															X	X			X
Orçamento das áreas: elaborar.			X				X		X			X					X		
Orçamento das áreas: coordenar, consolidar.		X	X			X							X		X				
Orçamento das áreas: apoiar, assessorar, auxiliar.			X		X											X			

Continuação do Quadro 9

ATIVIDADES	AUTORES ESTRANGEIROS																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Controle do planejamento/orçamento: desenvolver o sistema.		X				X		X											
Controle do planejamento/orçamento: acompanhar.																X			
Controle do planejamento/orçamento: assessorar.																			
Controle do planejamento/orçamento: controlar.			X		X	X						X		X	X				
Avaliação de desempenhos: elaborar.							X	X											
Avaliação de desempenhos: coordenar.																			
Avaliação de desempenhos: apoiar, assessorar, informar.		X											X		X				
Sugerir medidas corretivas (auxiliar).						X													
Acompanhar o mercado (oportunidades e ameaças).			X																X
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos.							X								X				
Realizar estudos estatísticos ou estudos especiais.			X		X										X	X			X
Gerenciar o sistema de preços de transferência.							X									X			
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	X		X		X	X		X					X	X					
Analisar, financeiramente, processos organizacionais.						X													
Realizar análises financeiras (risco e retorno).						X	X												
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica.																			
Proceder à avaliação econômica.																			
Responsabilizar-se pela gestão econômica.																			
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas.			X					X	X										

ANEXO 2 – ORGANOGRAMA DA UFPE