

E AGORA DOUTOR? O HOSPITAL FOI PARA A UTI (CASO PARA ENSINO)

AND NOW, DOCTOR? THE HOSPITAL WENT TO THE ICU (TEACHING CASE)

¿Y AHORA DOCTOR? EL HOSPITAL FUE A LA UTI (CASO PARA ENSEÑANZA)

Edenilson Adão da Roza, MSc

Universidade Estadual do Centro-Oeste/Brazil

eroza@unicentro.br

Sidnei Vieira Marinho, Dr.

Universidade do Vale do Itajaí/Brazil

sidnei@univali.br

RESUMO

O presente caso de ensino propõe aos acadêmicos, a necessidade de analisar, sob o prisma da controladoria, a história real do Hospital Mater que, afetado pelas dificuldades vividas no setor da saúde, atravessa uma de suas piores crises e o seu destino está para ser definido na reunião para onde o Sr. Carlos, sócio do Hospital, está se dirigindo. O caso também provoca uma reflexão sobre o perfil do controller que foi contratado pela entidade para estruturar um setor de controladoria que auxilie no planejamento das ações para sair da crise em que se encontra. Recomenda-se a utilização deste caso em cursos de graduação em ciência contábeis ou pós-graduação *lato sensu*, em disciplinas de Controladoria. As situações relatadas neste caso são baseadas em uma história real e o nome da entidade, dos sócios e outros personagens foram descaracterizados para manter o sigilo. As notas de ensino trazem sugestões de questões a serem discutidas em sala de aula, bem como, indicações de literaturas para embasamento das discussões. Por fim, os objetivos educacionais envolvidos levarão o acadêmico a refletir sobre o papel da controladoria na tomada de decisão.

Palavras-chaves: Controladoria; Entidades Filantrópicas; Hospitais.

ABSTRACT

The present teaching case proposes to academics, the need to analyze, from the perspective of controllership, the real history of Hospital Mater which, affected by the difficulties experienced in the health sector, is going through one of its worst crises and its destiny is to be defined at the meeting Mr. Carlos, a partner at the Hospital, is using. The case also provokes a reflection on the profile of the controller who was hired by the entity to structure a controlling sector that helps in the planning of actions to overcome the crisis in which it finds itself. It is recommended to use this case in undergraduate courses in accounting science or post-graduate *lato sensu*, in Controllership disciplines. The assumptions reported in this case are based on a real story and the name of the entity, the partners and other characters were uncharacterized to maintain confidentiality. The teaching notes bring suggestions of questions to be discussed in the classroom, as well as indications of literature to support the pressures. Finally, the educational objectives involved will lead the academic to reflect on the role of controllership in decision making.

Keywords: Controlling; Philanthropic Entities; Hospitals.

RESUMEN

El presente caso de enseñanza toma a académicos, la necesidad de analizar, desde la perspectiva de la contraloría, la historia real del Hospital Mater que, afectado por las dificultades vividas en el sector salud, atraviesa una de sus peores crisis y su destino está por definir. en la reunión que está usando el Sr. Carlos, socio del Hospital. El caso también provoca una reflexión sobre el perfil del controlador que fue contratado por la entidad para estructurar un sector controlador que ayude en la planificación de acciones para superar la crisis en la que se encuentra. Se recomienda utilizar este caso en cursos de pregrado en ciencias contables o postgrados *lato sensu*, en disciplinas de Contraloría. Los supuestos reportados en este caso están basados en una historia real y el nombre de la entidad, los socios y otros personajes no fueron caracterizados para mantener la confidencialidad. Las notas didácticas traen sugerencias de preguntas para ser discutidas en el aula, así como indicaciones de literatura para soportar las presiones. Finalmente, los objetivos educativos involucrados llevarán al académico a reflexionar sobre el rol de la contraloría en la toma de decisiones.



Palabras clave: Contraloría; Entidades Filantrópicas; Hospitales.

1 INTRODUÇÃO

Este caso de ensino apresenta a trajetória real do Hospital Mater e o dilema vivenciado pelos sócios em transformar (ou não) o Hospital, naquele momento com fins lucrativos, numa entidade filantrópica numa tentativa de melhorar a situação financeira precária em que a instituição se encontra. O caso fornece ênfase no papel da Controladoria para suporte nessa importante decisão.

Carente de informações sobre a real situação financeira, a instituição contrata um consultor de controladoria para estruturar um departamento de controladoria e implantar ferramentas para auxiliar nas tomadas de decisões. Após várias análises internas e pareceres de consultorias externas, surgiu uma possibilidade para contornar as dificuldades através da transformação do Hospital, ora particular, numa entidade sem fins lucrativos (filantrópica). Vários benefícios poderiam ser colhidos com essa transformação sendo as principais a isenção tributária e a possibilidade de receber doações de equipamentos das diversas esferas de governo.

A reunião, para a qual se dirige o personagem principal do caso, Sr. Carlos, é decisiva para resolver o dilema do Hospital: tornar-se filantrópico ou continuar como uma Entidade Hospitalar com fins lucrativos? Alguns elementos do caso serão retratados a seguir para, então, retomar ao ponto de decisão, ou seja, a reunião para a qual o personagem se dirige, programada pela entidade para decidir o que será feito.

2 ANTECEDENTES

Estava um pouco frio naquela tarde de maio na cidade de Lagos do Sul quando Carlos saiu de seu apartamento para participar de uma importante reunião no Hospital no qual era sócio. O Hospital Mater enfrentava uma das piores crises desde a sua fundação e a referida reunião tem como pauta decidir o futuro da entidade.

Carlos lembrava que vários aspectos da gestão e de informações mais acuradas foram possíveis apenas após o início dos trabalhos de controladoria no Hospital, fato que levou os sócios a conhecer melhor sua situação financeira por meio das ferramentas implantadas.

Em relação à saúde no Brasil, as diversas esferas de governo (municipal, estadual e federal) enfrentam dificuldades na sua gestão devido à complexidade do tema, originando um serviço de saúde pública precário. Com frequência os meios de comunicação mostram pessoas sofrendo nas filas dos hospitais públicos à espera de atendimento. Quem possui condições financeiras opta por associar-se a um plano de saúde que lhe dê cobertura médico-hospitalar.

Aliado a esse quadro da saúde pública brasileira, os hospitais sofrem com os repasses do SUS (Sistema Único de Saúde) que não cobrem os reais custos incorridos na maioria dos procedimentos médico-hospitalares. Além disso, os planos de saúde também não repassam aos hospitais valores condizentes com os custos incorridos nos procedimentos médicos. O reflexo dessa situação é que muitos hospitais estão fechando suas portas por não suportarem os altos custos inerentes à atividade hospitalar.

A realidade da região onde o Hospital Mater está localizado não era diferente em relação à área de saúde pois, até meados do ano 2000, a cidade contava com cinco hospitais para o atendimento da população.

Com a situação de dificuldades dos hospitais, aliados aos valores repassados pelo SUS e pelos planos de saúde, três desses hospitais fecharam as portas. Atualmente a cidade conta com apenas dois hospitais, entre eles o Mater. Reduziram-se os hospitais, porém, o número de pacientes, ao contrário, houve tendência de aumento no volume das pessoas atendidas ao longo dos anos.

O Hospital Mater é o maior hospital da cidade, sendo referência para atendimento obstetrício e conta com uma UTI (Unidade de Terapia Intensiva) especializada para neonatal e faz atendimentos diversos para o SUS e outros convênios na Região. Pacientes das cidades vizinhas procuram a Entidade para buscar tratamentos médicos mais complexos e que não encontram na sua própria cidade.

3 O HOSPITAL MATER

O Hospital foi inaugurado em 1962, com a razão social do seu fundador, um médico que veio morar na cidade, posteriormente alterando para Hospital Mater, com a entrada de mais sócios no quadro societário da entidade. A instituição iniciou suas atividades naquele ano, com 28 leitos e 3 funcionários. Em 1965, foi construído um novo bloco (maternidade) ligado ao hospital. A demanda de serviços para a entidade foi aumentando, e com isso viu-se a necessidade de ampliação das suas estruturas, obra concluída em 1984.

O Hospital Mater é um centro de referência de prestação de serviços hospitalares, que proporciona atendimentos de urgência, ambulatoriais, internamentos, além de serviços auxiliares de diagnóstico e terapia a pacientes da cidade de Lagos do Sul e região. Em 2015, o Mater era responsável por uma média de 2.110 atendimentos e 775 internações por mês, de pacientes advindos de toda a região de atuação que, de acordo com o último censo, conta com aproximadamente 450 mil habitantes.

Possui área construída de aproximadamente 14.000m², composto por um edifício principal e construções anexas, disponibilizando um total de 257 leitos, sendo 199 destinados ao SUS, divididos conforme as especialidades. Destes, 89 leitos são destinados à área psiquiátrica, 25 para área pediátrica, 31 para obstetrícia, na UTI são 25 leitos, área clínica 42 e outros 42 para a área cirúrgica. A estrutura de atendimento do hospital conta com 83 médicos e 369 funcionários colaboradores. Os principais clientes são: a) pacientes oriundos SUS; b) conveniados da UNIMED; c) Fundação Copel; d) CASSI – Banco do Brasil S/A; e) Fundação Sanepar de Assistência Social; e f) Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

O quadro societário é composto por quatro sócios: Carlos – administrador e advogado; Antônio – médico; José – engenheiro e Osvaldo – advogado. A condução dos trabalhos rotineiros do hospital é feita por uma diretoria executiva contratada tendo os sócios com papel participante no Conselho de Administração. Nem sempre há unanimidade nas decisões tomadas que sempre são muito discutidas, às vezes à exaustão, até encontrar uma decisão por maioria, decisão essa que é respeitada pelos demais.

Carlos trabalhou por duas décadas diretamente na administração do Hospital e acompanhou de perto a sua evolução e os problemas que acabaram afetando o ramo hospitalar. Nas palavras dele:

O problema dos hospitais no Brasil está diretamente ligado aos repasses do SUS que tem uma tabela que não é corrigida desde 1997. O pior é que os convênios nos pagam de acordo com essa tabela também. Não dá para trabalhar desse jeito em nosso País.

Dentre os sócios, Dr. Antônio é o mais presente no Hospital chegando sempre antes das 6:00 da manhã durante a semana, visita os quartos para verificar seus pacientes e vai para o consultório onde faz atendimentos até as 21:00. Nos finais de semana, faz algumas cirurgias ligadas à sua especialidade e visita alguns pacientes para fins de acompanhamento médico. Embora com uma rotina atribulada, cabe ao Dr. Antônio a palavra final sobre vários aspectos ligados à rotina hospitalar. Ele participa ativa e diariamente nas decisões da entidade, sendo muito respeitado e admirado pelos seus colegas médicos da cidade.

Os outros dois sócios atualmente não trabalham no dia a dia do Hospital como faziam no passado, mas participam das decisões tomadas e acompanham as atividades desenvolvidas de perto. Pela sua formação em engenharia, José sempre está preocupado com a estrutura física e com o funcionamento dos equipamentos da entidade. Envolve-se, sempre que possível, em ações para melhorar ou para providenciar consertos em maquinários. O outro sócio, Osvaldo, também frequenta semanalmente o hospital e preocupa-se com as questões que envolvem as operações de receita e redução dos custos operacionais da entidade, questionando e obtendo informações sobre o andamento dos trabalhos da direção.

Atualmente, a diretoria executiva trata da rotina operacional da entidade sendo composta por três diretorias: diretoria administrativa, diretoria técnica e diretoria financeira. As diretorias acompanham a rotina diária do Hospital, tratando e decidindo sobre questões de cunho operacional seguindo as diretrizes do quadro societário. As questões estratégicas são levadas nas reuniões com o Conselho para esclarecimentos e tomadas de decisão conjunta.

4 PERÍODO DIFÍCIL...

Para Carlos, as dificuldades do Hospital começaram com a defasagem da tabela do SUS aplicada no pagamento dos procedimentos hospitalares realizados nos pacientes que se utilizam deste tipo de convênio. No entanto, várias questões tornam o SUS um problema para os hospitais em geral. Além do preço defasado pago pelos procedimentos, o prazo de pagamento chega a até 60 dias depois de realizado o procedimento. Tal fato comprova a importância de um acompanhamento rigoroso do fluxo de caixa da Entidade. Nesse sentido, Carlos comenta que:

É lamentável uma situação dessas porque os nossos fornecedores nos cobram à vista ou com prazo máximo de 14 dias. Depois de enviar toda a documentação no final do mês é que recebemos do SUS no mês seguinte. Não há caixa que agüente uma situação dessas.

Aliado a isso, o SUS ainda suspende o pagamento dos chamados homônimos, isto é, pessoas que possuem o mesmo nome. Nas palavras do Sr. José, responsável pelos faturamentos SUS e com 35 anos dedicados ao Hospital:

Não adianta nem insistir. O SUS não paga de jeito nenhum esse tipo de caso porque eles dizem que é a mesma pessoa e que o sistema entende assim. Mesmo sabendo e comprovando que são pacientes distintos com diferentes CPFs, data de nascimento, nome da mãe. Tenho que incluir esses prontuários só no mês seguinte e torcendo para não ter outro pessoal com o mesmo nome. (sic)

Carlos acrescenta que os convênios também não ajudam na hora de fazer preços e, principalmente, no momento do pagamento. Os prazos são próximos aos dos SUS e giram em torno de 45 dias, mas o maior

problema são as glosas (rejeição) de algumas contas. Nesse caso, o convênio se recusa a pagar alguns procedimentos mesmo que os procedimentos estejam de acordo, relata Carlos. Em caso de glosa, o hospital precisa fazer uma defesa administrativa e contrapor a glosa feita para, então, conseguir receber do convênio os procedimentos hospitalares executados. Em alguns casos, o convênio aceita os argumentos e paga parte da diferença reclamada. Porém, dificilmente o convênio reconhece que houve equívocos e efetua o repasse integral dos valores devidos, apegando-se às minúcias burocráticas para postergação ou recusa de pagamento por um procedimento médico realizado.

Aliado a esse quadro conturbado dos convênios (principalmente SUS), os custos hospitalares não recuaram ao longo dos anos. Ao contrário, os custos hospitalares sofreram aumentos constantes e que nem sempre acompanharam a inflação. Nesse quadro de estrutura de custos, o mais pesado é a folha de pagamento dos 369 funcionários do hospital e que possuem um sindicato que sempre está contrapondo a entidade com exigências aos seus sindicalizados, elevando dessa forma o custo para a entidade. Para se ter uma ideia do peso desse custo com pessoal, em meados de 2015, a folha de pagamento média mensal, considerando somente os salários, girava em torno de R\$ 580 mil. Nesse sentido, ao se acrescentar os encargos correspondentes arcados pela entidade como: 8% de FGTS, 20% INSS patronal, esse valor sobe consideravelmente para R\$ 742 mil. Nesse caos, trata-se de um valor alto ao levar em consideração que o faturamento mensal médio não ultrapassa a R\$ 1,5 milhão por mês. Exigências feitas pelas entidades reguladoras como: Agência Nacional da Saúde; Secretaria Municipal da Saúde; Vigilância Sanitária; Conselho Regional de Farmácia; Conselho Regional de Medicina; e Conselho Regional de Enfermagem, também contribuem para o aumento dos custos hospitalares.

Outro ponto fundamental são os investimentos que deixaram de ser realizados no Hospital ao longo dos anos por conta das dificuldades financeiras. Nas palavras de Carlos:

Ninguém lembra que o Hospital precisa de vários serviços de apoio para funcionar e que precisam de investimento e que são essenciais. Não tem como o Hospital trabalhar sem uma área de nutrição e cozinha para preparar as refeições, e isso custa. Também não tem como funcionar sem uma área de lavanderia que precisa de um tratamento distinto com produtos químicos caros e exigidos pela vigilância sanitária de acordo com a sujidade da roupa. Por trás disso tudo tem funcionários que trabalham dia e noite nesses processos que não podem parar. De algum lugar tem que sair dinheiro para pagar esses custos. (sic)

Nesse panorama, o Hospital enfrenta dificuldades para arcar com todos os processos hospitalares que realiza (UTI adulto, UTI pré-natal, centro cirúrgico, obstetrícia, psiquiatria) mas o hospital entende que encerrar suas atividades teria um impacto social profundo na área da saúde da região. A cidade de Lagos do Sul possui apenas dois hospitais para atender a demanda por serviços de saúde e deixar os atendimentos com apenas um deles é totalmente inviável o que causaria um enorme prejuízo à qualidade dos serviços de saúde prestados para a população da região.

5 UMA LUZ NO FIM DO TÚNEL

Preocupados com a situação do Hospital, os sócios e a diretoria executiva tomaram a decisão de contratar um consultor especializado em controladoria para ajudar o Hospital a organizar alguns processos e trabalhar em ferramentas de controle. A posse dessas informações foi crucial para chegar a esse ponto do dilema

vivido pela entidade pois até a implantação da controladoria não havia noção dos impactos financeiros e dos custos que o hospital arcava. A decisão dessa contratação foi tomada em razão da ausência de informações coerentes, concisas e ratificadas por pessoal experiente que fizesse o levantamento e críticas sobre os números que estavam sendo apresentados.

Como problemas levantados pela consultoria de controladoria estavam: a falta de um controle de caixa para fornecer o controle do dia a dia do financeiro e que seja capaz de projetar informações de ingressos e desembolsos num intervalo de dias futuros; dados contábeis com maior acuracidade e com análise detalhada dos fatos que geraram tais valores; ausência de valores relativos aos custos hospitalares, podendo resultar em preços subavaliados nas negociações com convênios; e ausência de um controle orçamentário estruturado para atender às necessidades e planejamento da Entidade.

Um dos primeiros passos foi a internalização da contabilidade (antes confiada a um escritório de contabilidade da cidade) com a implantação de uma equipe contábil própria. Dessa forma, os números contábeis seriam informados com rapidez maior, além de auxiliar na organização de lançamentos para fornecer informações mais precisas. Vale lembrar que os bancos e órgãos governamentais baseiam-se em demonstrativos contábeis para tomada de decisões como empréstimos, financiamentos e limites de crédito.

A estruturação de um controle de fluxo de caixa com a finalidade de mapear todas as entradas e saídas de caixa que a entidade possuía foi outro ponto abordado. Com o fluxo, haveria melhora na prestação de contas do dinheiro que circulou na entidade ao longo dos meses, além de permitir um planejamento financeiro mais adequado ao fluxo financeiro e operacional. Para a elaboração do fluxo de caixa, a controladoria tomou como base o fluxo de caixa pelo método direto, proposto pelo pronunciamento CPC 03, em função da sua facilidade de compreensão pelos envolvidos, bem como, pelo detalhamento das entradas e saídas. Essa medida serviu tanto para o controle de entradas e saídas de caixa quanto para a realização das previsões futuras de caixa, baseadas no fluxo normal das operações hospitalares. Dessa forma, o fluxo de caixa operacional seria visualizado de maneira detalhada, corroborando com os cálculos baseados nas demonstrações financeiras.

Posteriormente, iniciou-se um trabalho de levantamento de custos hospitalares que ajudaram a identificar não só quanto custavam alguns processos internos, mas que também identificaram oportunidades de melhoria de processos. Esse trabalho foi feito em parceria com uma Universidade Pública localizada na cidade, propiciando que acadêmicos do curso de Ciências Contábeis realizassem seus trabalhos de conclusão de curso sobre custos em algumas áreas do Hospital como: centro cirúrgico, lavanderia, procedimentos SUS, laboratório e serviços de imagem (raio X).

Foi estruturada uma área jurídica e contratado um consultor jurídico externo, da Capital do Estado, para ajudar na elaboração de planos para, num primeiro momento, verificar e analisar os impactos tributários existentes nas atividades do hospital. Posteriormente, esse trabalho visava avaliar como reduzir legalmente tais impactos tributários e ajudar na sobrevivência financeira do Hospital canalizando esforços para retomar o crescimento e fazer melhorias.

Após várias discussões entre os consultores envolvidos, os sócios e a diretoria, levantou-se a ideia de mudar o Hospital para uma entidade filantrópica, ou seja, sem fins lucrativos. O ponto de estudo da controladoria e da área jurídica está na desoneração tributária possível com a isenção de vários tributos, como os 20% do INSS patronal, além de habilitar a entidade a receber verbas governamentais em equipamentos, recursos estes que possuem vinculação a metas do Ministério da Saúde. As doações de verbas e equipamentos para entidades

privadas com fins lucrativos é proibida pela Constituição Federal do Brasil (Art. 199, § 2º), fato que inviabilizava o recebimento de qualquer ajuda estatal para o Hospital Mater. Nessa situação, verbas e doações de equipamentos que poderiam ajudar na manutenção dos serviços e sobrevivência do Hospital estavam vedadas. Estava claro que essa estratégia não resolveria todos os problemas vivenciados, mas era um bom começo.

Como uma entidade hospitalar com fins lucrativos, o Hospital é tributado normalmente sem qualquer benefício fiscal, embora sua relevância para a sociedade seja inegável. Nesse sentido, a Constituição Federal do Brasil também lança uma luz nessa questão ao vedar a tributação das entidades sem fins lucrativos pela União, Estados e Municípios (Art. 150, inciso VI, alínea c). No entanto, para fazer jus aos benefícios, o Hospital precisaria de uma certificação que comprovasse sua importância e relevância para a sociedade.

Um roteiro teria que ser seguido para que o Hospital obtenha a certificação, iniciando-se o reconhecimento de sua utilidade pública pela esfera municipal para, em seguida, seguir para a esfera estadual. Após a chancela do Estado, a última instância do processo é na esfera federal. A Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área de Saúde / CEBAS-SAÚDE, tornou-se competência do Ministério da Saúde a partir publicação da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

As regras vigentes trazem um novo olhar para a certificação na área de saúde, com foco no fortalecimento da gestão do SUS e na potencialização das ações das Entidades Beneficentes para a estruturação das Redes de Atenção à Saúde - RAS, com consequente ampliação e melhoria da qualidade do acesso aos serviços de saúde. (Ministério da Saúde, 2018). Somente após cumprir o roteiro citado e reconhecida a sua utilidade pública na área da saúde, o Hospital Mater estaria habilitado para receber os incentivos fiscais e também investimentos oriundos da esfera governamental.

Uma das desvantagens, do ponto vista de alguns sócios, era justamente a impossibilidade de distribuição de lucros o que gerou novas discussões sobre como resolver tal situação. Além disso, o comando do Hospital passaria a ser feito por uma associação formada por vários médicos.

Todas essas situações eram repassadas na mente de Carlos enquanto caminhava para o local da reunião comentada no início desse caso. Ao entrar na porta da sala de reuniões, cumprimentou todos os presentes. Ali estavam reunidos os consultores que trabalharam no tema, o conselho de administração - formado pelos quatro sócios - e as diretorias executivas, o consultor de controladoria, a contadora e o advogado da entidade.

O presidente da reunião, Dr. Antônio, ao verificar que todos os convocados estavam presentes, deu início aos trabalhos fazendo uma retrospectiva da situação financeira do hospital e das informações e alternativas elencadas pela controladoria que poderiam resolver grande parte desses problemas financeiros. A questão da transformação do hospital numa entidade filantrópica era a principal delas sendo viável de acordo com as projeções feitas pela controladoria e consultores externos. Diante dessa questão, o presidente lançou aos presentes a pergunta:

E agora minha gente, mudamos ou não para um Hospital filantrópico?

6 NOTAS DE ENSINO

Neste tópico estão expostas as características e ações que permeiam o caso de ensino aqui proposto, apresentando os objetivos educacionais, fontes de dados utilizadas, sugestão de plano de aula e, por fim, a análise do caso e conexão com a literatura.

6.1. Objetivos educacionais e recomendação de utilização

Os objetivos desse caso de ensino é levar o aluno a refletir sobre a situação em que se encontra o Hospital e, principalmente, a participação da controladoria no processo de gestão. Aliado a isso, os alunos devem identificar e analisar as ferramentas de controladoria implantadas, avaliar a pertinência de sua utilização e sugerir outras que possam ajudar no processo. Tendo em vista que no método do caso não há solução certa ou errada, mas a análise de soluções possíveis (Harling & Akdrige, 1998), os alunos poderão avaliar a situação sob diversos aspectos ligados à controladoria, considerando as características da administração Hospitalar, num contexto de entidades filantrópicas e privadas.

O caso é recomendado para a disciplina de controladoria tanto na graduação quanto na pós-graduação *lato-sensu*. Na graduação, recomenda-se aplicar em turmas do último período de ciências contábeis, preferencialmente no último semestre, pois nesse estágio os alunos terão condições de entender e discutir sobre a missão da controladoria nas organizações e, também, terão conhecimentos de contabilidade aplicada ao terceiro setor para avaliar a opção descrita no caso. A discussão na graduação deverá girar em torno do papel das ferramentas de controladoria utilizadas, assim como outras que não foram implantadas naquela organização, tais como: contabilidade por responsabilidade, custo padrão, *balanced scorecard* e relatórios de desempenho. Nesse sentido, a discussão em torno da missão da controladoria deverá dar o tom da aula, visando chamar a atenção dos alunos para esse ramo da ciência contábil que está em pleno crescimento no Brasil. Como ilustrado no caso, a controladoria vai além das apurações de custos e de implantação de orçamentos, atuando também como participante de soluções para as organizações.

Para uma pós-graduação *lato sensu*, o professor poderá acrescentar a discussão em torno do terceiro setor como forma de incrementar as discussões entre os alunos, aproveitando a relevância que este setor possui na sociedade e discutir de que forma a controladoria poderá atuar nesse setor, bem como, discorrer sobre um perfil adequado do *controller* para essa função.

Outra alternativa para incrementar a discussão em turmas *lato sensu* é fazer perguntas com maior profundidade teórica tais como: (1) a sobrevivência de hospitais privados no setor de saúde brasileiro é possível ou os hospitais privados brasileiros deveriam empreender esforços para transformarem-se em sem fins lucrativos?; (2) a migração para o regime sem fins lucrativos reduz custos apenas ou contribui para aprimorar a gestão?; (3) em que medida as alternativas de apoio governamental contribuem para perpetuar a ineficiência do setor e a baixa competitividade econômica das instituições hospitalares privadas.

Como embasamento para as discussões, recomenda-se a leitura do artigo de Gomes, Souza & Lunkes (2014) que fornece um panorama atual do mercado para o profissional de controladoria no Brasil e destaca as principais habilidades requisitadas pelas empresas brasileiras no momento da contratação desse profissional.

6.2. Fontes de dados

Utilizou-se fontes primárias de dados para a construção deste caso de ensino, por meio de entrevista semiestruturada com um dos sócios, no caso chamado de Carlos, que concordou em relatar a situação ocorrida, desde que preservada a identidade tanto dele quanto do Hospital em questão, que teve o nome alterado para Hospital Mater. Também foi entrevistado o responsável pelo faturamento SUS no hospital para subsidiar o

problema crônico com o SUS que impacta diretamente na situação econômico-financeira da entidade, várias vezes citadas pelo personagem Carlos.

A localização também foi descaracterizada visando manter preservada a identificação do local onde os fatos ocorrem. Na cidade onde está estabelecida a entidade, há somente dois hospitais sendo que o outro Hospital é filantrópico desde a sua criação há mais de cem anos. Por esse motivo, tanto os nomes da entidade quanto da cidade foram alterados.

Documentos da entidade também foram analisados com a concordância do sócio que gentilmente cedeu vários arquivos com dados (alguns confidenciais) a respeito de situações, processo e planos do Hospital. A triangulação dos dados foi executada entre as entrevistas, documentos da entidade (públicos e confidenciais) e observação participante (dados de consultoria).

6.3 Sugestão de questões para discussão e aspectos pedagógicos

Para a discussão em sala, após a leitura prévia do caso pelos alunos, o professor poderá iniciar com o debate da seguinte questão para a plenária geral: **Por que o Hospital contratou um consultor em Controladoria?**

Em um segundo momento, seguem-se as questões específicas, para as quais sugere-se a divisão da turma em grupos:

- 1) Por que a controladoria foi envolvida na discussão do Hospital transformar-se em uma entidade filantrópica? Qual o perfil adequado do consultor para essa tarefa?
- 2) De que forma o fluxo de caixa poderá ajudar no dia a dia do Hospital? Por que essa ferramenta é tão importante para a Entidade?
- 3) Quais os impactos econômicos e financeiros se a entidade optar por se transformar num Hospital filantrópico? É papel da controladoria avaliar a situação tributária envolvida? Justifique.

Após o término do tempo de respostas pelos acadêmicos (em torno de 30 a 40 minutos), o professor convocará um representante de cada grupo (poderá chamá-lo de *controller* do grupo, como incentivo) para expor as suas respostas ao restante da turma. O professor poderá anotar no quadro ou num slide os principais pontos levantados pelos alunos. Para finalizar, o professor poderá fazer o fechamento do caso de acordo com as respostas levantadas e discutidas no grande grupo.

Esse caso foi testado (pré-teste) em sala de aula, em duas turmas do 4º ano de Ciências Contábeis nos períodos noturno e diurno. Após o tempo para os grupos discutirem as questões entre os seus membros, foram realizadas as explanações de cada grupo a respeito das respostas oriundas dos acadêmicos. Cada questão foi amplamente debatida sendo provocada pelo professor a participação/opinião de vários participantes dos grupos e três horas-aulas foram suficientes para a aplicação com sucesso do caso, com a finalização feita pelo professor.

Incentiva-se a utilização de outras metodologias de ensino que o professor possa considerar para a turma como, por exemplo, encenação teatral do caso. Nesse caso, os alunos podem assumir os personagens destacados no caso: Carlos e os demais sócios, o consultor de controladoria, a diretoria executiva (3 diretores (as)), contadora e o advogado da entidade. Para a encenação, o aluno que assumir o papel do Dr. Antônio poderá lançar as questões para os demais do grupo apresentar e defender seus argumentos. O professor poderá mediar a discussão para não fugir do tema antes da apresentação para toda a turma.

7 ANÁLISE DO CASO E CONEXÃO COM A LITERATURA

A teoria subjacente ao caso está diretamente ligada à missão da controladoria nas organizações, justificada pela crescente necessidade de informações para tomada de decisão empresarial. Cabe à controladoria ser a provedora e principal crítica destas informações visando a criação de um Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE (Padoveze, 2012). Nesse sentido, Soares *et al.* (2020) apontam que o sistema de controle gerencial é um mecanismo que assegura que as pessoas irão se comportar de forma que busquem atingir o objetivo da organização. A seguir, apontam-se considerações sobre as questões sugeridas e possíveis argumentações, ressaltando que não há soluções prontas para o caso.

QUESTÃO 1: Por que a controladoria foi envolvida na discussão do Hospital transformar-se em uma entidade filantrópica? Qual o perfil adequado do consultor para essa tarefa?

Na situação do Hospital, era necessário a organização das informações para que a direção tivesse suporte para a tomada de suas decisões. Pelo relato do caso, fica evidente que não havia instrumental financeiro básico para administrar o Hospital como um fluxo de caixa operacional para dar suporte ao dia a dia.

A Controladoria é uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Nesse sentido, as decisões tomadas na Controladoria são referentes à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações, além das atividades que ocorrem em todas as áreas das organizações, sempre buscando a eficácia empresarial (Carvalho Junior & Rocha, 2008).

De acordo com a Frezatti *et al.* (2009), a Controladoria é o órgão da empresa que possui a missão de zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas quanto externas, cuidando para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir com plenitude os seus objetivos. Os autores ainda complementam que a controladoria compreende a disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas e de informações por meio da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira.

Na literatura há um esforço para tornar a controladoria numa disciplina com bases conceituais e identidade própria, sendo a definição das funções básicas um dos pontos fundamentais na consolidação de qualquer área de conhecimento. Por tratar-se de uma disciplina acadêmica relativamente nova, existem esforços para atingir essa legitimidade de identidade própria (Lunkes, Schnorrenberger & Rosa, 2013).

Ainda de acordo com os autores, as funções da controladoria podem ser resumidas da seguinte forma:

- a) Funções empíricas: contábil, controle, administração de impostos, elaboração de relatórios e interpretação, planejamento e controle interno;
- b) Funções consolidadas: planejamento, controle, contábil, elaboração de relatórios e interpretação;
- c) Funções da literatura: controle, planejamento, sistema de informações, contábil e elaboração de relatórios e interpretação.

No mercado brasileiro, a função atribuída ao profissional de controladoria parece não estar mais ligado somente à área contábil, mas na capacidade do contador em participar e comunicar toda uma gama de funções semelhante ao contador gerencial existente nos Estados Unidos, deixando de ser “contadores de feijão” para serem “parceiros de negócio” (Gomes *et al.*, 2014).

Justifica-se a contratação de um profissional (consultor) da área de controladoria pela entidade Hospitalar em função das necessidades de planejamento e controle além da estruturação e elaboração de relatórios e interpretações. Nesse sentido, no que tange ao planejamento, a participação da área de controladoria é de vital importância para a definição dos rumos a serem tomados pelo Hospital. Dani e Beuren (2014), enfatizam que a controladoria exerce papel importante no apoio ao gestor no processo de tomada de decisões nas empresas pesquisadas e que o *controller*, por meio de suas atividades, tende a exercer influência nos processos organizacionais de tomada de decisão e controle nos níveis mais altos da hierarquia.

Em pesquisa realizada por Oyadomari *et al.* (2014), os autores destacam que os resultados também sugerem que há associação positiva entre desempenho da controladoria e o desempenho gerencial, fato que indica que uma boa atuação da Controladoria implica positivamente melhor planejamento das atividades, controle dos recursos e tomada de decisões por parte dos gestores. Destacam também que essas variáveis são bastante influenciadas por uma área de Controladoria que forneça informações no tempo adequado e com boa qualidade, com recursos dentro do orçamento, desenvolvendo projetos de melhoria dentro da sua própria área, obtendo assim um elevado grau de satisfação dos usuários internos.

O perfil do profissional que a entidade buscou foi com formação em ciências contábeis, com experiência em controladoria e com conhecimentos profundos em custos e orçamento, além de conhecimentos na área tributária. Tal fato pode ser verificado no decorrer do caso visto que em função dos trabalhos de implantação de ferramentas e busca de soluções surge a opção da filantropia. Gomes *et al.* (2014), destacam que as características profissionais necessárias ao *controller* é de antevista das demandas do mercado, visão estratégica e capacidade para implantação de novas ideias e projetos.

O professor poderá incrementar a análise do perfil do *controller* para esse caso, tomando por base a pesquisa de Gomes et al. (2014) e chamar a atenção para os valores que o mercado está disposto a pagar para profissionais na área de controladoria. Por exemplo, a Revista Exame (2018) publicou em seu site uma pesquisa de salários em que aponta a remuneração anual entre R\$ 125 mil a R\$ 152 mil para controller com 4 a 8 anos de experiência. Normalmente, essa informação desperta o interesse dos alunos pelo tema e pode ajudar o professor a conduzir a discussão.

QUESTÃO 2: De que forma o fluxo de caixa poderá ajudar no dia a dia do Hospital? Por que essa ferramenta é tão importante para a Entidade?

Tendo em vista a importância do *controller* na influência dos processos organizacionais e de tomada de decisão (Dani & Beuren, 2014), é de suma importância que se tenha ciência da situação e dos controles inerentes aos recursos da organização. Para fazer frente aos desafios do caso no quesito fluxo de caixa, o profissional de controladoria precisa estar familiarizado com a demonstração dos fluxos de caixa, bem como, dos conceitos inerentes ao fluxo de caixa operacional.

O fluxo de caixa operacional diz respeito ao fluxo de caixa resultante das atividades diárias de produção e venda da empresa (Ross, Westerfield & Jordan, 1998). Frezatti e Aguiar (2007) chamam a atenção para o cuidado que a entidade deve ter com a definição de seus indicadores ao levar em consideração a necessidade de usuários externos (exemplo credores) fazendo com que outros indicadores fossem deixados de lado. Essa acomodação, de acordo com os autores citados, entre as demandas externas por informações e as necessidades

internas dos gestores deveria ser cuidadosamente tratada pela controladoria. Ao enumerar benefícios da informação dos fluxos de caixa, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis destaca que (CPC 03, p.3):

As informações sobre os fluxos de caixa são úteis para avaliar a capacidade de uma entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e possibilitam aos usuários desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. A demonstração dos fluxos de caixa também concorre para o incremento da comparabilidade na apresentação do desempenho operacional por diferentes entidades, visto que reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis para as mesmas transações e eventos.

O fluxo de caixa é importante para avaliar indicadores financeiros de longo prazo em função de que a entidade precisa avaliar, tanto na forma de planejamento como do controle, o retorno financeiro resultante das estratégias e que vão contribuir para o aumento do valor para o acionista. Caso não exista o indicador, a estratégia se torna estéril ao não proporcionar condições de dimensionar a situação de riqueza da entidade (Frezatti & Aguiar, 2007). O acompanhamento do indicador de fluxo de caixa pode facilitar a construção do orçamento de caixa, principalmente em organizações com poucos recursos como é o caso do hospital citado no caso.

O orçamento de caixa é uma demonstração com os recebimentos e desembolsos de caixa planejados, sendo pesadamente afetado pelo nível das operações resumidas nas demonstrações de resultado orçadas. Os orçamentos de caixa ajudam a gestão a evitar ocorrer ociosidade de caixa desnecessária, por um lado, e deficiências de caixa desnecessárias por outro. Um programa de financiamento das operações bem gerido mantém os saldos de caixa, evitando que se tornem muito grandes ou muito pequenos (Horngren, Sundem & Stratton, 2004).

No momento de escassez de recursos vividos pela entidade, essa ferramenta torna-se importante para melhorar a gestão do caixa para evitar gastos desnecessários, além de prever quando e quanto pode faltar de recursos nos próximos dias. Um Hospital, de acordo com Ching (2010), é uma estrutura física preparada para atender pessoas doentes ou necessitando de cuidados de saúde, com médicos, enfermeiros e outros profissionais sendo que para algumas pessoas trata-se de uma organização de prestação de serviços em saúde.

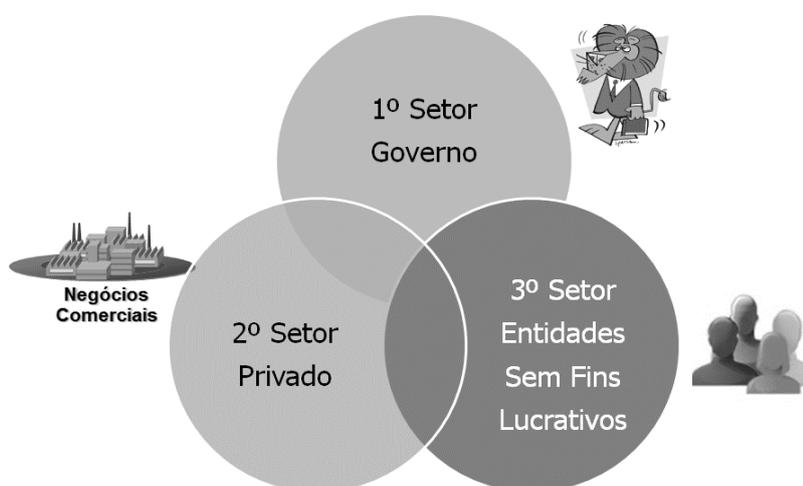
No caso, fica evidente que sem o controle do caixa, principalmente em função dos desencontros de prazos entre os pagamentos aos fornecedores recebimentos de clientes, as dificuldades surgem e podem inviabilizar sua continuidade. O professor poderá enfatizar que as entidades até sobrevivem por um tempo sem lucro econômico, mas sem caixa a falência pode ser rápida.

QUESTÃO 3: Quais os impactos econômicos e financeiros se a entidade optar por se transformar num Hospital filantrópico? É papel da controladoria avaliar a situação tributária envolvida? Justifique.

O caso para ensino tem, dentre as suas utilizações, a proposição de confrontar a complexidades de situações específicas (Jennings, 2002). Nesse sentido, para avaliar os impactos financeiros e econômicos que ocorrerão na entidade, é importante que os alunos tenham conhecimentos na área tributária (normalmente ocorrida no terceiro ano ou sexto período do curso) no que se refere aos tributos inerentes às entidades sem fins lucrativos.

Pode-se notar no relato do caso que a entidade é tributada integralmente nas suas operações sem levar em consideração seu benefício e relevância para a sociedade. Essa conexão de conhecimento tributário, aliado aos conhecimentos sobre entidades filantrópicas, com as funções de controladoria são fundamentais para que o aluno perceba a importância do *controller* transitar por diversas áreas do conhecimento que envolvem gestão empresarial. Para um entendimento por parte dos alunos, é importante destacar que os setores da economia são organizados de acordo com a Figura 1. No caso de ensino, a decisão gira em torno do hospital migrar do segundo para o terceiro setor indicado na Figura 1.

Figura 1 - Composição dos setores da economia



Fonte: Elaborado pelos autores do caso considerando as definições de Assaf Neto, Araujo e Fregonezi (2006).

Nesse sentido, Olak e Nascimento (2006), esclarecem que: o 1º setor é representado pelo governo, é o responsável pelas questões sociais; o 2º setor é o privado, responsável pelas questões individuais; e o 3º setor é representado pelas organizações sem fins lucrativos que tem o objetivo de gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor é constituído de organizações sem fins lucrativos e com um objetivo social bem definido, ou seja, possui como finalidade maior a promoção de benefícios à sociedade. Geralmente, dependem de recursos oriundos de doações, transferência de fundos sem ônus e, também, de trabalho voluntário (Assaf Neto, Araujo & Fregonezi, 2006).

Para Anthony e Govindarajan (2008), o planejamento estratégico nas entidades sem fins lucrativos é um processo muito importante e que toma mais tempo do que numa empresa normal. Porém, o processo é similar às empresas com finalidade de lucro, exceto que não haverá uma das medidas - o lucro. Os autores esclarecem ainda que uma entidade sem fins lucrativos não quer dizer sem lucros, mas que tais "lucros" não podem ser distribuídos ou seus sócios remunerados pois todo resultado positivo deverá ser aplicado, obrigatoriamente, na própria entidade.

Torna-se importante avaliar com os alunos alguns aspectos da nossa Constituição Federal:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

§ 2º É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

(...) (Grifos nossos)

No caso citado, em observação à Constituição, o Hospital não pode receber recursos públicos para aplicação nas suas atividades por ter finalidade lucrativa. Tais benefícios incluem as subvenções e, também, a isenção de alguns tributos expressos também na CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. (Grifos nossos)

No caso, percebe-se a expectativa de economia e consequente fôlego de caixa com a redução dos impactos tributários. Como o objetivo da discussão não é fazer cálculos tributários aprofundados sobre o assunto, os alunos deverão ser capazes de responder que haverá as isenções tributárias inerentes ao processo. Tomando como um exemplo apenas, inerente ao caso, o valor do INSS patronal é de 20% sobre a folha. Como a folha média mensal naquele ano analisado era de aproximadamente R\$ 580 mil, pode-se concluir que somente neste tributo a entidade estaria economizando cerca de R\$ 1,4 milhão (R\$ 580.000 x 12 meses x 20% INSS) no ano. Aliado aos benefícios tributários há também a possibilidade de recebimento de incentivos governamentais vinculados a programas destinados à saúde como o PROSUS, dentre outros.

Quanto ao papel da controladoria nessa avaliação, é importante o professor destacar que é papel da controladoria participar das avaliações tributárias no estudo em função do seu papel de assessoria aos gestores e de avaliadora tanto no planejamento, quanto nas etapas de acompanhamento e controle. Para finalizar o debate, o professor poderá lançar a pergunta final para que os alunos reflitam a respeito do papel da controladoria: somente uma empresa com dificuldades financeiras precisa de uma controladoria?

8 DESFECHO DO CASO – A DECISÃO DO HOSPITAL MATER

Nesse caso real da entidade Hospitalar, na reunião em que o Sr. Carlos participou, decidiu-se por maioria dos votos dos sócios e diretoria executiva pela transformação do hospital em uma entidade filantrópica por entenderem que as vantagens da adesão à ideia eram superiores a quaisquer argumentos sobre permanecer como organização com fins lucrativos. As vantagens tributárias e da possibilidade de recebimento de recursos externos foram cruciais para a decisão.

Dessa forma, assumiu as responsabilidades pelos atendimentos hospitalares, pelo quadro de funcionários e pelo atendimento aos convênios a Associação de Saúde do Lago (nome fictício), que protocolou

junto ao Ministério da Saúde em Brasília a solicitação para o reconhecimento como entidade de saúde sem fins lucrativo por meio da Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS). Porém, antes do protocolo junto ao Ministério da Saúde, a entidade hospitalar percorreu todas as instâncias necessárias para pleitear o reconhecimento como entidade beneficente de assistência social, iniciando-se pela esfera municipal e depois a estadual.

A atuação da controladoria foi essencial para a tomada dessa importante decisão em função da estruturação das ferramentas elencadas ao longo do caso, ferramentas essas que deram suporte de informações mais acuradas sobre a situação do Hospital. Muito se falava em custos altos, prejuízos, falta de caixa e preços abaixo da realidade recebido pelos procedimentos médicos, mas precisava que um departamento atestasse tais números que deveriam estar lastreados em documentos contábeis hábeis e auditáveis.

Em meados de 2017, a entidade já possui o referido certificado e está buscando recursos para investimento junto ao PROSUS para ampliar a sua capacidade de atendimentos e melhorar a sua situação financeira. Os problemas financeiros ainda existem, assim como em muitos hospitais no Brasil, mas o dilema vivido pelo Hospital naquele ano foi crucial para uma tomada de decisão acertada para não encerrar suas atividades e deixar muitas pessoas sem assistência à saúde.

Artigo submetido para avaliação em 02/10/2018 e aceito para publicação em 22/09/2020

REFERÊNCIAS

- Antonhy, R. N., & Govindarajan, V. (2008). **Sistemas de Controle Gerencial** (12a ed.) (E. Weffort, A. P. Paulino, Trad.) São Paulo: McGraw-Hill.
- Assaf, A., Neto, Araujo, A. M. P., & Fregonezi, M. S. F. A. (2006). Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, SP, Ed. Compl., p. 105-118.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília, DF. Recuperado em 27 de abril, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm .
- Ministério da Saúde. (2018). **Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social na Área de Saúde (CEBAS)**. Recuperado em 19 de maio de 2018, de <http://portalms.saude.gov.br/acoes-e-programas/cebas> .
- Camacho, R. R., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo em serviços Hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, 19(47), 19-30.
- Carvalho, C. V. O., Junior, & Rocha, J. S. (2008). Controladoria no Brasil: Um Estudo a Partir da Perspectiva dos Pesquisadores Brasileiros. **VI Simpósio de Gestão e Estratégia em Negócios Seropédica**, RJ, Brasil.
- Ching, H. Y. (2010). **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)** (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2018). **CPC 03_R2 - Demonstração dos Fluxos de Caixa - Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 7 (IASB – BV2010)**. Recuperado 19 de maio de 2018, de http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2010.pdf .
- Dani, A. C., & Beuren, I.M. (2014). Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial Com o Processo de Convergência Contábil e a Efetividade da Controladoria. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, 8(3), 289-308.

Frezatti, F., & Aguiar, A. B. (2007) EBITDA: possíveis impactos sobre o gerenciamento das empresas. **Revista Universo Contábil, Blumenau**, 3(3), 07-24.

Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). **Controle gerencial – uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas.

Gomes, C. V., Souza, P., & Lunkes, R. J. (2014). O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras. **Revista Globalização, Competividade e Governabilidade, Georgetown University**, 8(1), 34-50.

Harling, K.; Akridge, J. (1998). Using the Case Method of Teaching. *Agribusiness*, 14(1), 1-14.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). **Contabilidade Gerencial** (12a ed.) (E. Pereira, Trad.). São Paulo: Prentice Hall.

Jennings, D. (2002). Strategic management: An evaluation of the use of three learning methods. **The Journal of Management Development. Bradford**, 21(9/10), 655-665.

Lunkes, R. J.; Schnorrenberger, D.; Rosa, F. S. (2013). Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios – FECAP, São Paulo**, 15(47), 283-299.

Olak, P. A., & Nascimento, P. A. (2010). Contabilidade Para Entidades Sem Fins Lucrativos - Terceiro Setor (3a ed.). São Paulo: Atlas.

Oyadomari, J. C. T., Aguiar, A. B., Yen-Tsang, C., Cardoso, R. L., & Dultra-de-Lima, R. C. (2014). Associações entre informações, desempenho da Controladoria, desempenho gerencial e Organizacional: um Estudo Exploratório. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, 8(3), 309-325.

Padoveze, C. L. (2012). **Controladoria estratégica e operacional – conceitos, estrutura, aplicação** (3a ed.) São Paulo: Cengage Learning.

Revista Exame Online (2018). **Salário mais alto em finanças passa de R\$ 700 mil por ano**. Recuperado em 01 de setembro de 2020, de <https://exame.com/carreira/salario-mais-alto-em-financas-passa-de-r-700-mil-por-ano/> .

Ross, S. A., Westerfield, R. W., & Jordan, B. D. (1998). Princípios de administração financeira – Essentials of corporate finance (A. Z., Sanvicente, Trad.) São Paulo: Atlas.

Soares, J. L.; Bel, W. M.; Bel, T. A.; & Carstens, D. D. S. (2020). Modelo de gestão em organizações contábeis: um estudo sobre a integração entre o grau de ambidestralidade e a maturidade do sistema de controle gerencial. **Revista Gestão e Planejamento**, 21, 100-118.