

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

ANDERSON FRAGA DOS SANTOS

O MODELO DE CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS – CEC E O
AMBIENTE HOSPITALAR UNIVERSITÁRIO FILANTRÓPICO

SÃO LEOPOLDO

2007

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

ANDERSON FRAGA DOS SANTOS

**O MODELO DE CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS – CEC E O
AMBIENTE HOSPITALAR UNIVERSITÁRIO FILANTRÓPICO**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade do Vale do Rio dos Sinos –
Unisinos, como requisito parcial à obtenção
do título de mestre em Ciências Contábeis.**

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

SÃO LEOPOLDO

2007

S337m Santos, Anderson Fraga
O modelo de controle estratégico de custos – CEC e o ambiente hospitalar universitário filantrópico. São Leopoldo, 2007.
108 p. : il ; 30cm.

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.
“Orientação: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl, Ciências Econômicas”

1. Controle de custos 2. Estratégia 3. Alinhamento 4. Hospital Universitário Filantrópico. I. Título.

CDU 657.4

ANDERSON FRAGA DOS SANTOS

**O MODELO DE CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS – CEC E O
AMBIENTE HOSPITALAR UNIVERSITÁRIO FILANTRÓPICO**

Dissertação apresentada à Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em 13 de Dezembro de 2007.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza - PPGCC - UNISINOS

Prof. Dr. Ely Laureano Paiva - PPGADM - UNISINOS

Prof. Dr. Peter Bent Hansen - PPGAD - PUCRS

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
UNISINOS (Orientador)

Visto e permitida a impressão
São Leopoldo,

Prof. Dr. Ernani Ott,
Coordenador do Programa

Traduzido do Original: *Título da Obra*. São Leopoldo, UNISINOS, 2007.

*À minha mãe Ana,
À minha irmã Andréa,*

*À minha esposa Adriana,
À minha filha Ana Luísa.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que me deu o dom da vida.

Agradeço a minha mãe, Ana, minha irmã, Andréa, meu cunhado Gildomar pelo apoio e pela confiança que depositaram em mim.

À minha querida esposa, Adriana que sempre esteve presente, dando amor, apoio e incentivo para percorrer esta caminhada.

À minha filha, Ana Luísa, que esta chegando para consolidar nossa união.

Aos meus queridos sogros Ari e Asta, pelo grande apoio familiar nesta trajetória.

Aos professores do PPGCC da UNISINOS, pelos valiosos ensinamentos, que contribuíram não só para a vida profissional, mas também para a formação pessoal de cada um de nós. E em especial ao meu orientador Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl, que contribuiu significativamente, não só para a construção desta Dissertação, mas também para os meus primeiros passos na docência.

A toda a minha turma do Mestrado, pela gratificante amizade, troca de experiências e “contribuições” para nossa vida pessoal e acadêmica.

À Direção do Hospital São Lucas da PUCRS, em especial ao Sr. Leomar Bammann, Sr. Fernando Dias Lopes, Carmen Ferrari e demais gestores, pelo apoio profissional e colaboração a esta obra.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para que esta obra fosse concluída.

Obrigado!!!

SER MESTRE...

Tarefa difícil, mas não impossível,
Tarefa que pede sacrifício incrível!
Tarefa que exige abnegação,
Tarefa que é feita com o coração.

Nos dias cansados, nas noites de angustia,
Nas horas de fardo, da tamanha luta,
Chegamos até nos questionar,
Será, Deus que vale a pena ensinar?
Mas também lá dentro responde uma voz,
A que nos entende e fala por nós,
A voz da nossa alma, a voz do nosso eu.

Vale sim, coragem!

Você ensinando, aprende também,
Você ensinando, faz bem a alguém

e vai semeando nos alunos suas,
Experiências e lições para
a vida pessoal e profissional.

RESUMO

Esta dissertação tem o propósito de verificar a aplicabilidade do modelo referencial avançado de controle estratégico de custos (CEC) (Diehl, 2004) no contexto hospitalar universitário filantrópico. O primeiro capítulo faz uma contextualização do tema e da problemática do controle estratégico de custos neste ambiente. O segundo capítulo apresenta o cenário dos serviços hospitalares no Brasil, focando os hospitais universitários e filantrópicos. O terceiro capítulo apresenta o referencial teórico sobre a *Estratégia* e o quarto capítulo sobre *Controle e Custos*. O quinto capítulo apresenta o *Modelo CEC*, discutindo suas especificidades para o ambiente em questão. O sexto capítulo apresenta a metodologia de *Estudo de Caso*, aplicada no Hospital São Lucas da PUCRS. O sétimo capítulo apresenta o estudo de caso, discutindo a aplicabilidade do modelo ao novo contexto. O estudo conclui que o hospital, em um momento de afirmação das estratégias de liderança em custos e configuração organizacional de defensor, tem reforçado os controles de custos nesta direção, possuindo, ainda que incipientemente, alinhamento entre os controles de custo e a estratégia. Isto permite inferir que o modelo CEC é aplicável ao contexto dos hospitais universitários filantrópicos, sendo necessário reforçar o estudo dos processos internos nestas situações. Recomenda-se ainda que o referido modelo seja aplicado no contexto das ONG`s, cuja característica também é filantrópica, mas as especificidades deste ambiente não foram exploradas neste estudo.

Palavras-Chave: Controle. Custos. Estratégia. Alinhamento. Hospital Universitário Filantrópico.

ABSTRACT

This dissertation intends to verify the applicability of the referent advanced model of Strategical Control of Costs (SCC) (Diehl, 2004) in the context of a philanthropic university hospital. The first chapter contextualizes the theme and the strategical control of the cost problems in this environment. The second chapter presents the hospital service scene in Brazil focusing upon philanthropic university hospitals. The third chapter shows the theory about strategy and the fourth one includes control and costs. The fifth chapter specifies the SCC Model according to the mentioned environment. The sixth chapter presents the Study of Case methodology applied to PUCRS St. Lucas Hospital. In the seventh chapter the Study of Case sets up the discussion of the model applicability in relation to the new context. At last, the study concludes that the hospital is in an affirmation moment of the leadership strategies in relation to the costs and oranzizational configuration as a defender the hospital has reinforced the cost controls but the alignment between cost controls and strategies is not yet the desirable one. So it is possible to infer that SCC model is applicable in philanthropic university hospital environments, being necessary reinforce the study of internal processes in these situations. It is recommended that the cited model should be applied to NGOs (Non Governmental Organizations) whose characteristic is also a philanthropic one but this specific environment had not been explored in this study.

Key-words: Control. Costs. Strategy. Alignment. Philanthropic University Hospital.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estratégias genéricas	27
Figura 2 - Relacionamento entre heterogeneidade e imobilidade de recursos, valor, raridade imitabilidade imperfeita e substituíbilidade e vantagem competitiva sustentável - RBV.	29
Figura 3 - Ambientes interno e externo das organizações	32
Figura 4 - Modelo de cinco forças competitivas	33
Figura 5 - Estratégias deliberadas e emergentes	40
Figura 6 - Elementos da gestão do conhecimento	46
Figura 7 - Sistema de controle estratégico.....	54
Figura 8 - A Localização do CEC na organização	61
Figura 9 - O CEC inserido no Modelo de Simons	62
Figura 10 - Visão geral do modelo CEC	64
Figura 11 - Encadeamento de evidências	74
Figura 12 - Organograma Institucional HSL	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais desafios dos serviços de saúde	48
Quadro 2 – Determinantes de custos	59
Quadro 3 - Exemplo de determinantes de custos.....	60
Quadro 4 - Táticas do estudo de caso para quatro testes de projeto	68
Quadro 5 - Resumo das variáveis de análise	72
Quadro 6 - Visão geral da Metodologia	76
Quadro 7 - Resumo das classificações estratégicas do HSL	83
Quadro 8 - Plano de entrevistas	103
Quadro 9 - Plano de entrevistas efetivadas	104
Quadro 10 - Modelo de identificação do entrevistado.....	105
Quadro 11 - Direcionadores de custos	106

LISTA DE SÍMBOLOS E ABREVIATURAS

ABRAHUE - Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino

ANS - Agência Nacional de Saúde

BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento

BIRD - Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento

BRASÍNDICE - Guia Farmacêutico Brasileiro

CEAS - Conselho Estadual de Assistência Social

CEC - Controle Estratégico de Custos

CMS - *Cost Management System*

CNAE - Classificação Nacional de Atividade Econômica

CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social

FILANTROPIA - Ação continuada de doar dinheiro e outros bens a favor de instituições ou pessoas que desenvolvam ações de grande mérito social.

HSL - Hospital São Lucas

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

INSS - Instituto Brasileiro de Seguridade Social

INTEGRASUS - Integração ao Sistema Único de Saúde

INTRANET - É uma rede interna que conta com um portal onde são inseridas as informações relevantes para a empresa e acessada por funcionários.

IPERGS - Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul

P&D - Pesquisa e Desenvolvimento

PRORECON - Programa de Reconstrução da Graduação - Sistema de referência e contrarreferência do Sistema Único de Saúde (SUS) e do Sistema Suplementar.

PUCRS - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

RBV - *Resource Based View*

REFORSUS - Reforço a Reorganização do Sistema Único de Saúde

SCE - *Strategic Control System*

SITE - Ou sítio, é um conjunto de páginas Web, isto é, de hipertextos acessíveis geralmente pelo protocolo HTTP na Internet.

SUS - Sistema Único de Saúde

SWOT - *Strengths, Weakness, Opportunities, Threats*

TERCEIRO SETOR - Constituição de Organizações sem Fins Lucrativos e não Governamentais, que tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

UNIMED - Cooperativa de Médicos

UTI - Unidade de Tratamento Intensivo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	17
1.1.1 Contextualização	17
1.1.2 Pergunta-Problema	19
1.2 OBJETIVOS	19
1.2.1 Objetivo Geral.....	19
1.2.2 Objetivos Específicos	19
1.3 JUSTIFICATIVA	20
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA	20
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	21
2 ESTRATÉGIA	22
2.1 ABORDAGENS DA ESTRATÉGIA (5 P`S)	23
2.2 CONFIGURAÇÃO ORGANIZACIONAL.....	24
2.2.1 Ciclo Adaptativo	25
2.2.2 Tipos de Adaptação Organizacional	25
2.3 ESTRATÉGIAS GENÉRICAS	26
2.3.1 Liderança no Custo Total	27
2.3.2 Diferenciação	28
2.3.3 Enfoque	29
2.4 VANTAGEM BASEADA EM RECURSOS (RBV -RESOURCE BASED VIEW).....	29
2.4.1 Heterogeneidade e Imobilidade de Recursos	30
2.4.2 Características de Recursos Estrategicamente Relevantes.....	30
2.5 O MACRO AMBIENTE	31
2.6 ANÁLISE SETORIAL.....	32
2.6.1 Ameaças de Novos Entrantes.....	33
2.6.2 Ameaça de Substitutos	34
2.6.3 Poder de Negociação dos Compradores	34
2.6.4 Poder de Negociação dos Fornecedores.....	34
2.6.5 Rivalidade Entre os Concorrentes Existentes.....	35
2.7 TIPOS DE ESTRATÉGIAS	35
2.7.1 Estratégia Empresarial ou Corporativa	36
2.7.2 Estratégias de Unidades de Negócio.....	36
2.7.3 Estratégias Funcionais ou Operacionais.....	37
2.8 A IMPLANTAÇÃO DA ESTRATÉGIA: DIMENSÕES COMPETITIVAS	38
2.9 ESTRATÉGIAS DELIBERADAS E EMERGENTES	39
3 SERVIÇOS, CONTROLE E CUSTOS	41
3.1 SETOR DA SAÚDE.....	41
3.1.1 Hospitais Filantrópicos e o Setor sem fins Lucrativos	42
3.1.2 Hospitais Universitários.....	43
3.1.3 Gestão do Conhecimento em Entidades Filantrópicas voltadas a Área da Saúde	44
3.1.4 A Gestão da Saúde e o Corpo Clínico	46
3.1.5 Desafios dos Serviços de Saúde	47
3.1.6 Controladoria	49
3.1.7 Controle de Gestão	52
3.1.8 Controle Estratégico	53
3.1.9 Alavancas de Controle - O Modelo de Simons	53

3.1.9.1 O Sistema de Crenças	54
3.1.9.2 O Sistema de Limites	54
3.1.9.3 O Sistema de Controle Diagnóstico.....	55
3.1.9.4 O Sistema de Controle Interativo	55
3.10 CONTABILIDADE DE CUSTOS	55
3.11 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	57
3.11.1 Direcionadores ou Determinantes Estratégicos de Custos.....	58
4 MODELO CEC - CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS.....	61
5 METODOLOGIA	66
5.1 DELINEAMENTO	66
5.1.1 Definições.....	66
5.1.2 Qualidade de um Estudo de Caso.....	67
5.2 ELEMENTOS DESTA DISSERTAÇÃO	69
5.2.1 Variável Dependente: CEC.....	69
5.2.2 Variável Contingencial: Escolhas Estratégicas	70
5.3 UNIDADE DE ANÁLISE.....	70
5.3.1 Questão de Estudo	70
5.3.2 Proposições.....	70
5.3.3 Variáveis	71
5.3.4 Vínculos entre Proposições e Dados.....	72
5.3.5 Método de Coleta de Dados	73
5.3.7 Limitações.....	75
5.3.8 Visão geral da Metodologia.....	75
6 CASO EM CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS	77
6.1 O CASO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS	77
6.2 CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO	80
6.3 COLETA DE DADOS	80
6.4 ANÁLISE DA ESTRATÉGIA DO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS	81
6.5 ANÁLISE DOS CONTROLES ESTRATÉGICOS DE CUSTO DO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS	83
6.5.1 Proposição 1	83
6.5.2 Proposição 2	90
6.5.3 Proposição 3	91
6.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CASO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS	92
7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	93
7.1 RECOMENDAÇÕES	95
REFERÊNCIAS.....	96
APÊNDICE A – PROTOCOLO “ROTEIRO” DE ESTUDO DE CASO.....	101
APÊNDICE B – FICHA DE IDENTIFICAÇÃO	109

1 INTRODUÇÃO

O controle gerencial das atividades nas organizações é necessário para obtenção dos resultados planejados pela alta administração. A filosofia básica do processo de controle gerencial é o *goal congruence*, isto é, deve auxiliar os membros da organização a desenvolverem ações congruentes com os interesses de todas as partes envolvidas com ela.

Nas organizações o controle é necessário, pois, é o meio de exercer autoridade sobre algo. No ambiente empresarial o controle deve ocorrer no âmbito das informações internas e externas à organização.

Entende-se que se o pleno conhecimento das informações nem sempre é possível, ao menos é necessário desenvolver mecanismos capazes de avaliar se as decisões e ações tomadas corroboram o que foi planejado, ou se poderão oferecer algum tipo de risco ao futuro da organização. Em razão disto o nível de controle deve ser dosado na medida certa, pois, em demasia, seu custo pode ser mais elevado que seu benefício.

O desenvolvimento das questões gerenciais, de custos e estratégicas não fazem parte do foco principal das normas de contabilidade atualmente praticadas. É necessário então, conhecer e analisar as relações entre os controles de custos e estratégia da organização, para o devido alinhamento das características mais importantes destas relações (DIEHL, 2004).

As lógicas e premissas de mercado guiam o modelo de controle estratégico de custos, pois são raciocínios de uma sociedade centrada no mercado, onde suas ações baseiam-se em tirar vantagem de, competir contra, individualismo, maximização de interesses privados, entre outros. Por outro lado, temos as entidades do terceiro setor, chamadas filantrópicas, nas quais seus modelos gerenciais são guiados no cotidiano por critérios mais substantivos, ligados à promoção social de suas ações.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

1.1.1 Contextualização

É reconhecido que as informações geradas pela Contabilidade Fiscal, não são suficientes ao gerenciamento competitivo, não possuem informações necessárias que

proporcione m uma visão sistêmica da organização (BARBOSA e TACHIBANA, 1999 *apud*, DIEHL, 2004).

Os controles de custos originaram-se das fábricas no final do século XIX, os quais eram ferramentas simples que apenas mensuravam o lucro obtido através do confronto das receitas das vendas com as despesas.

Com base na necessidade de gerenciamento dos custos, Shank e Govindarajan (1997), estabeleceram um novo entendimento para o controle de custos a “gestão estratégica de custos”, na qual os controles devem se adequar às exigências estratégicas de cada organização.

Há a necessidade de, além de uma organização gerenciar seus custos, estar atenta ao que acontece no seu ambiente interno e externo, pois a partir deste momento começa a surgir a concepção de contabilidade gerencial estratégica, (OTT, 2004, p. 40). A contabilidade gerencial estratégica tem como objetivo:

a avaliação das vantagens comparativas da empresa frente aos seus competidores e a avaliação dos lucros proporcionados pelos produtos ao longo de sua vida útil, bem como dos lucros que a mesma alcança com a venda de seus produtos e serviços a longo prazo (BROMWICH, 1988 *apud* OTT, 2004, p. 41).

Segundo Ott (2004), é necessário que o avaliador (*controller*), do ambiente externo tenha conhecimento, capacidade e experiência analisando com amplitude e profundidade, identificando as oportunidades e ameaças existentes, neutralizando-as adequadamente para que não venham tornar-se significativas a ponto de comprometer a continuidade da organização.

A partir do conceito de gestão estratégica de custos e contabilidade gerencial estratégica, Diehl (2004) propõe um modelo de controle estratégico de custos, de natureza competitiva, que tem como finalidade compreender algumas relações existentes entre os controles de custos e as estratégias praticadas pelas organizações, o mesmo realizou este estudo em organizações prestadoras de serviços no setor coureiro-calçadista na empresa Arezzo, e sistemas de segurança nas áreas de vigilância, monitoramento e ensino na área de segurança na empresa Pedrozo.

O referido modelo de controle estratégico de custos será direcionado ao terceiro setor, o qual deve ser aplicado e adaptado especificamente ao ambiente hospitalar universitário e

filantrópico, tratando as peculiaridades dos valores, princípios, concepções e aspectos sociais envolvidos.

1.1.2 Pergunta-Problema

Como utilizar o modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC, no ambiente hospitalar universitário filantrópico?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Avaliar como o modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC pode ser implantado em entidade hospitalar universitária filantrópica.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar quais os instrumentos de controles de custos utilizados na organização;
- Verificar se os controles de custos utilizados servem como base de informações à orientação das estratégias na organização;
- Analisar a aplicação do modelo referencial de Controle Estratégico de Custos (Diehl, 2004), em entidade Hospitalar Universitária Filantrópica;

1.3 JUSTIFICATIVA

Este estudo justifica-se por se tratar de um setor que representa uma parcela importante da economia brasileira. O setor é extremamente regulamentado, pois este tipo de serviço é o Estado quem permite a concessão de outra entidade prestá-lo. O referido estudo foi motivado porque é um segmento que passa por dificuldades e o aumento da competição é crescente por parte dos concorrentes.

Este torna-se, também relevante à medida que há a possibilidade de avaliar o modelo de Controle Estratégico de Custos (Diehl, 2004), em um novo contexto, o terceiro setor, cujas características envolvidas a cerca do tema mercado e contexto social, possuem suas peculiaridades, onde o olhar sobre cada uma requer significativa sensibilidade.

Especificamente sua aplicação proporcionará verificar se o modelo proposto pelo autor também se adapta a uma entidade hospitalar universitária filantrópica.

O modelo de controle estratégico de custos proposto, permitirá a avaliação de vários aspectos, formais e informais, subjetivos ou objetivos, de resultados ou sócio-comportamentais, bem como as variações destes aspectos ao longo do tempo, visando a busca do equilíbrio entre as suas ações criativas ou restritivas.

A avaliação do modelo, permitirá compreender se é possível aplicá-lo sob as diferentes nuances existentes entre o segundo setor (o privado) e o terceiro setor (o social). Caso o modelo seja aplicável também ao terceiro setor, é possível que haja uma equilibrada contribuição das teorias aplicadas ao setor privado no setor social.

1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O campo da pesquisa é o ambiente hospitalar universitário filantrópico localizado na capital do Rio Grande do Sul, com oferta de serviços ao SUS - Sistema Único de Saúde, a pacientes particulares e de outros operadores da saúde, caracterizado como hospital de referência regional e com sistemas de gestão reconhecidos. Este estudo pertence ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e possui como linha de pesquisa: “Finanças Corporativas e Controle de Gestão”.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente pesquisa pode ser classificada como *Estudo de Caso* (YIN, 2005), seu objetivo é verificar a aplicabilidade do modelo referencial avançado de Controle Estratégico de Custos (DIEHL, 2004), no contexto de um hospital universitário e filantrópico.

No primeiro capítulo é apresentada a introdução da dissertação, contextualizando e especificando a pergunta problema, objetivo geral e específicos, justificativa e delimitação do tema. No segundo capítulo é abordada a teoria sobre estratégia. No terceiro capítulo é abordada a teoria dos serviços, controle e de custos. No quarto capítulo, é abordada a teoria referenciando o modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC aplicado no estudo. No quinto capítulo é a metodologia de estudo de caso. No sexto capítulo é apresentado o estudo de caso do Hospital São Lucas da PUCRS. No sétimo capítulo são demonstradas as conclusões e recomendações do estudo.

2 ESTRATÉGIA

Neste capítulo serão abordadas as fundamentações teóricas acerca do estudo das estratégias no ambiente empresarial.

Conforme os textos de Von Clausewitz (Dent, 1990; Lorino e Tarondeau, 1998 *apud* DIEHL, 2004, p. 24), podemos concluir que a estratégia teria sua origem no meio militar, e suas premissas básicas seriam: definir o “o quê?”, “quem?” e o “como?”, das estratégias, sempre com o objetivo de buscar o efeito surpresa quanto a percepção do inimigo ou concorrente.

A estratégia Fievet (2002 *apud* DIEHL, 2004), no âmbito militar, baseia-se em três princípios:

- Princípio de concentração de esforços: corresponde a acumulação de meios necessários sobre em um local e tempo específicos, de forma a obter uma vitória decisiva (ou princípio da vontade - querer);
- Princípio de liberdade de ação: mais relacionado à ação propriamente dita, consiste em manter a capacidade de manobra, conforme o contexto (princípio de liberdade - poder);
- Princípio de economia de forças: usar os meios necessários para assegurar a vitória, não mais que isso, de forma a manter um sistema dinâmico (princípio de eficácia - saber).

O efeito surpresa pode ser obtido através das seguintes formas: através do terreno, da escolha do momento, do uso dos meios inesperados, do emprego de novas armas, do emprego de novas técnicas, das manobras e das forças morais.

Para Mintzberg; Ahlstrand e Lampel (2000) a criação de estratégias é um processo complexo, onde estão envolvidos os mais sutis e sofisticados e inconscientes processos cognitivos e sociais.

A estratégia é:

definida como um conjunto de decisões de longo prazo, que envolve o comprometimento de recursos organizacionais para ação concreta sobre o ambiente competitivo, visando o desempenho da organização através do alcance de determinados objetivos (DIEHL, 2004, p 42).

A estratégia pode ser entendida como um conjunto de decisões, compostas de objetivos, propósitos ou metas a serem atingidas.

A Estratégia Empresarial têm como definição o plano que integra as principais metas, políticas e seqüência de ações de uma organização.

Segundo Certo e Peter (1993, p. 26), a estratégia “é definida como um curso de ação com vistas a garantir que a organização alcance seus objetivos”. Em seguida serão tratadas as abordagens da estratégia.

2.1 ABORDAGENS DA ESTRATÉGIA (5 P`S)

Conforme Mintzberg e Quinn (2001), em função da dificuldade de definição do termo estratégia, é necessário considerar alguns aspectos ou dimensões de forma integrada, pois o seu uso pode ocorrer em condições ou situações diversas. Eles entendem também que a Estratégia pode ser como um plano, ou seja, um tipo de curso de ação conscientemente planejado, ou um conjunto de diretrizes para lidar com determinada situação.

As estratégias possuem duas características essenciais: devem ser elaboradas previamente as ações para as quais se aplicam e são desenvolvidas conscientemente e deliberadamente.

A partir destas duas características Mintzberg e Quinn (2001) exemplificam:

Na área militar: A estratégia trata do planejamento do plano de guerra, moldando as campanhas e, dentro destas, tomando decisões sobre os engajamentos individuais;

Na teoria de jogos: A estratégia é um *plano* completo que especifica quais opções serão feitas em cada situação possível;

Na administração: A estratégia é um plano unificado abrangente e integrado, com a finalidade de assegurar que os objetivos básicos do empreendimento, sejam alcançados.

A estratégia também pode ser um *pretexto*, no sentido de que a mesma é apenas uma manobra, específica com a finalidade de enganar o adversário ou concorrente. Uma empresa de determinado segmento pode, de certa forma, induzir seus concorrentes a pensarem que irá expandir sua capacidade produtiva, a fim de inibir sua expansão. Nesta hipótese a expansão desta empresa não passa de um blefe, para driblar a concorrência.

A estratégia também pode ser definida como um *padrão*, uma característica de determinada empresa, ou seja, a estratégia é consistência no comportamento, quer seja pretendida ou não. Como exemplo, podemos citar o comportamento da *Ford Motor Company*, que produziu seu Modelo T somente na cor preta ao mercado.

A estratégia pode também evidenciar-se como uma *posição*, ou seja, uma maneira de colocar a organização em seu ambiente, bem como seu contexto interno e externo.

Em termos ecológicos a estratégia se torna um nicho; em termos econômicos, um local que gera retorno em termos administrativos um domínio de mercado.

Conforme Girardi (2001) a estratégia de posição pode ser definida em relação a um único competidor, onde a posição torna-se o local da batalha; ou também pode ser definida no contexto de uma série de competidores; ou também com relação a mercados ou ao ambiente como um todo.

A estratégia pode ser também uma *perspectiva* com seu foco voltado para dentro da organização, ou seja, em seus estrategistas.

A estratégia como perspectiva baseia-se em expectativas que a organização tem em relação a determinadas ações de conquistas de mercado, ou seja, a organização determina que sua estratégia é utilizar as técnicas de marketing, e por isso cria suas expectativas em torno desta idéia.

É de fundamental importância ter-se a estratégia inserida e compreendida no processo gerencial, pois de que forma poder-se-á executar a estratégia sem ao menos compreendê-la. Adiante será abordada a teoria da configuração organizacional.

2.2 CONFIGURAÇÃO ORGANIZACIONAL

O tema da Configuração Organizacional foi tratado no livro (*Organizational Strategy, Structure, and Process, 1978*) por Miles e Snow, onde sua proposta era baseada na idéia de

um ciclo adaptativo, que mostra a forma pela qual as organizações evoluem, e quais as estratégias utilizadas para enfrentar este ciclo.

2.2.1 Ciclo Adaptativo

Este conceito preconiza que uma organização deve continuamente buscar sua adaptação ao ambiente em que está inserida. O ciclo adaptativo possui três estágios:

- * **o problema empresarial:** este estágio baseia-se em como atingir os objetivos relativos ao binômio produto-mercado. Uma dificuldade enfrentada neste estágio é pelo fato de que algumas organizações entendem possuir uma fórmula de enfrentamento baseada em sucessos passados, mas isto não significa que esta mesma, funcionará no presente e no futuro.
- * **o problema da engenharia:** este estágio baseia-se em criar um sistema que operacionalize a solução do “problema empresarial”, estabelecendo condições tecnológicas e operacionais para oferecer ao mercado-alvo o produto-alvo.
- * **o problema administrativo:** este último estágio preconiza a redução de incertezas dentro do sistema organizacional, criadas pelas soluções dos problemas dos estágios anteriores. E as soluções encontradas devem envolver tanto a racionalização quanto a articulação do sistema, capacitando os processos de negócio a permitir a evolução e a continuidade do ciclo.

2.2.2 Tipos de Adaptação Organizacional

A partir do conceito de ciclo adaptativo, Miles e Snow (1978), identificam quatro tipos básicos de estratégia empregada para enfrentar os problemas de cada estágio.

- * **Defensores:** estes buscam estabilidade, procurando isolar uma parcela do mercado onde possam manter os concorrentes afastados. A maior parte dos seus esforços gerenciais é focada na solução do problema de engenharia.

Em geral, possuem alta eficiência e rentabilidade melhor do que os prospectores;

- * **Prospectores ou Exploradores:** estes são opostos aos defensores; no entanto, possuem elevada consistência entre as soluções e os problemas. Seu esforço gerencial está voltado para exploração de novos mercados e produtos, e preconizam sempre a reputação de inovação;
- * **Analistas:** estes são considerados uma combinação de prospectores e defensores: “como localizar e explorar novas oportunidades de mercado e produto enquanto mantém simultaneamente o foco da firma nos seus produtos e clientes tradicionais” (MILES, e SNOW 1978, p. 23). Eles somente mobilizam-se para um novo produto ou mercado, quando sua rentabilidade pode ser demonstrada;
- * **Reativos:** estes são diferentes dos demais tipos, pois não possuem nem consistência nem estabilidade. Respondem inapropriadamente ao ciclo adaptativo e ao ambiente. Falham em perseguir qualquer uma das alternativas estratégicas, resultando geralmente em desempenho pobre. Estas falhas podem ter como razões: estratégias não claramente articuladas; a organização e estrutura não adequadas a nenhuma estratégia e estagnação de estrutura e estratégia, apesar de fortes mudanças ambientais.

Esta teoria preconiza uma configuração organizacional dinâmica a adaptada à estratégia perseguida e esta adaptada ao ambiente competitivo. A seguir são abordadas as estratégias genéricas onde as organizações devem focar seus esforços.

2.3 ESTRATÉGIAS GENÉRICAS

As principais e mais conhecidas estratégias genéricas são as concebidas por Porter (1998), que as considera como a base fundamental para a empresa que queira estabelecer uma posição competitiva defensável a longo prazo e superar seus concorrentes no mercado com um desempenho acima da média. O autor define as estratégias genéricas como sendo liderança em custos, diferenciação e enfoque. (ver figura 1).

		VANTAGEM COMPETITIVA	
		Custo Mais Baixo	Diferenciação
ESCOPO COMPETITIVO	Alvo Amplo	1 - Liderança de Custo	2 - Diferenciação
	Alvo Estreito	3A - Enfoque no Custo	3B - Enfoque na Diferenciação

Figura 1 - Estratégias genéricas
Fonte: PORTER (1998)

2.3.1 Liderança no Custo Total

Porter (1998 *apud* Diehl, 2004, p. 57), assevera que esta estratégia, liderança do custo total, se tornou bastante comum a partir dos anos 70, e exige um intenso controle dos custos e despesas, inclusive com P&D, força de vendas, publicidade, entre outros.

Custo baixo em relação ao concorrente torna-se o tema de toda a estratégia, não ignorando a importância da qualidade, assistência e outras áreas. A posição de custo baixo pode ser uma defesa da empresa contra os concorrentes menos eficientes que sofrerão antes com as forças competitivas.

Para atingir esta posição é necessário agregar uma fatia de mercado, bem como outras vantagens como na compra de matéria-prima, produtos com projeto mais simples, um processo de produção eficiente, um *mix* de produto variado com produção de volume para diluir os custos fixos.

No entanto, para se chegar a este nível a empresa terá que investir em tecnologia e ter um capital inicial que permita a consolidação no mercado. É principalmente neste tipo de

estratégia que a gestão de custos será mais exigida para monitoramento dos custos internos da empresa e dos concorrentes.

2.3.2 Diferenciação

A estratégia de diferenciação consiste em criar algo que seja único ao âmbito do setor, e para isso é muito importante o marketing, um exemplo deste caso é citado por Porter (1998), abordando a *Caterpillar Tractor*, que é conhecida pela excelente disponibilidade de peças sobressalentes, pela qualidade e durabilidade dos produtos. Sendo isso importante para o ramo onde atua, pois o tempo parado é muito dispendioso.

A diferenciação cria uma lealdade do consumidor para com o produto da empresa, mas mesmo a empresa optando pela estratégia de diferenciação deve ter atenção com o custo, pois a lealdade do consumidor não resistirá a um preço elevado.

Então pode-se observar também a utilização da gestão de custos neste caso, porém apresentando algumas dificuldades em relação a monitoração dos custos dos concorrentes, devido a algumas variáveis existentes por causa da diferenciação dos produtos. Mas existem técnicas, como a engenharia reversa que vem auxiliar na eliminação destas dificuldades. Conforme Souza, Bartz e Staudt (2005), entende-se esta como engenharia ao inverso, iniciando-se pela aquisição do produto do concorrente, realizando sua desmontagem e análise, identificando os componentes e materiais que o compõem, com o objetivo de conhecer as funções e processo de fabricação. O benefício que traz esta técnica é a redução dos gastos com pesquisa e desenvolvimento e também a obtenção de informações importantes sobre os produtos comercializados pelos concorrentes. Esta estratégia geralmente garante margens mais elevadas. A parcela de mercado tende a ser mais reduzida, pois nem todos os consumidores estarão dispostos a pagar pela diferenciação.

Os custos com P&D, força de vendas e publicidade são mais elevados. A vantagem desta estratégia consiste na margem do produto, devido à existência de um outro tipo de consumidor interessado em um produto diferenciado.

2.3.3 Enfoque

A estratégia do enfoque significa selecionar um grupo de compradores, um segmento, ou um mercado geográfico, atendendo muito bem o alvo selecionado, melhor que os concorrentes que estão competindo amplamente. E a diferenciação é atingida pela satisfação de seu alvo particular, custos mais baixos podem ser obtidos para atingir seu estreito alvo estratégico.

Abaixo são abordadas as vantagens baseadas em recursos que as organizações podem possuir.

2.4 VANTAGEM BASEADA EM RECURSOS (RBV -RESOURCE BASED VIEW)

O conceito de *vantagem baseada em recursos* preconiza que a vantagem competitiva sustentável deve ser obtida através de *recursos estrategicamente relevantes*, ou seja, todos os ativos, capacidade, processos atributos da firma, informação, conhecimento controlados por uma firma que a capacite a conceber e implementar estratégias que melhorem sua eficiência e efetividade classificados em três categorias: capital físico, capital humano e organizacional”. A seguir é representada a figura 2 abordando a RBV.



Figura 2 - Relacionamento entre heterogeneidade e imobilidade de recursos, valor, raridade, imitabilidade imperfeita e substituibilidade e vantagem competitiva sustentável - RBV.

Fonte: Adaptado de BARNEY (1991).

2.4.1 Heterogeneidade e Imobilidade de Recursos

Para que se possa adquirir vantagem competitiva sustentável, os recursos devem ser heterogêneos entre as diferentes organizações do setor. A heterogeneidade permite que uma organização possa estabelecer, a partir de um dado recurso que deva ser imóvel, vantagem sobre as demais de forma sustentável, visto que essas não o possuem, isto é, não podem ser transferidos entre diferentes organizações, hipótese na qual a organização que o recebesse poderia desenvolver a mesma estratégia, de forma a eliminar esta vantagem competitiva sustentável.

2.4.2 Características de Recursos Estrategicamente Relevantes

As organizações de um modo geral possuem diversos recursos, mas poucas delas reúnem condições ou características para serem estrategicamente relevantes. Assim, para que um recurso possa permitir o estabelecimento de vantagem competitiva sustentável, ele deve ser valioso, raro e não passível de substituição por outro equivalente (DIEHL, 2004).

*** Valor**

O que caracteriza os recursos que possuem valor são aqueles que permitem a uma organização conceber ou implementar estratégias que elevem sua eficiência e efetividade.

*** Raridade**

O que identifica a presença de Recursos raros em determinadas organizações é o fato de que não são possuídos por um grande número de organizações. Caso contrário, essas poderiam conceber e implementar as mesmas estratégias.

*** Imitabilidade Imperfeita**

Os recursos que proporcionam vantagem competitiva sustentável não devem ser fáceis e perfeitamente imitáveis. Existem três as razões pelas quais um recurso possui imitabilidade imperfeita (DIEHL, 2004):

- a) **condições históricas únicas:** organizações são entidades sociais e históricas e sua habilidade em desenvolver e explorar recursos depende de seu lugar no espaço e no tempo;
- b) **ambigüidade causal:** ocorre quando não é possível entender perfeitamente as relações entre os recursos e vantagem competitiva sustentável. Se essa relação causal pudesse ser entendida, ela poderia ser copiada, eliminando a vantagem competitiva;
- c) **complexidade social:** as relações sociais entre os agentes intra e extra-organizacionais podem ser complexas de tal forma que seja difícil para outras organizações as reproduzirem. Mesmo que vários recursos tangíveis sejam semelhantes ou até idênticos entre diferentes organizações, um determinado arranjo social pode permitir a uma organização explorá-los de maneira tal que lhe forneça uma vantagem competitiva sustentável. Mintzberg Ahlstrand e Lampel (2000) chamam isso de *cultura material* e usando exemplos comparando cultura européia (produção artesanal), americana (produção em massa) e japonesa (produção enxuta). Reflete sobre a dificuldade de se transferirem sistemas (ou filosofias) inteiros entre diferentes culturas.

* Substituibilidade

O que caracteriza este recurso como fonte de vantagem competitiva sustentável, é a impossibilidade ou a enorme dificuldade em substituí-los.

Abaixo é abordado o macro ambiente organizacional das empresas, cujos fatores interno e externo podem influenciar significativamente no desenvolvimento das organizações.

2.5 O MACRO AMBIENTE

O ambiente organizacional é o conjunto de todos os fatores tanto interno como externo à organização, que possam afetar seu progresso para atingir suas metas (CERTO e PETER, 1993). Em seguida é apresentada a figura 3 representando o ambiente organizacional.

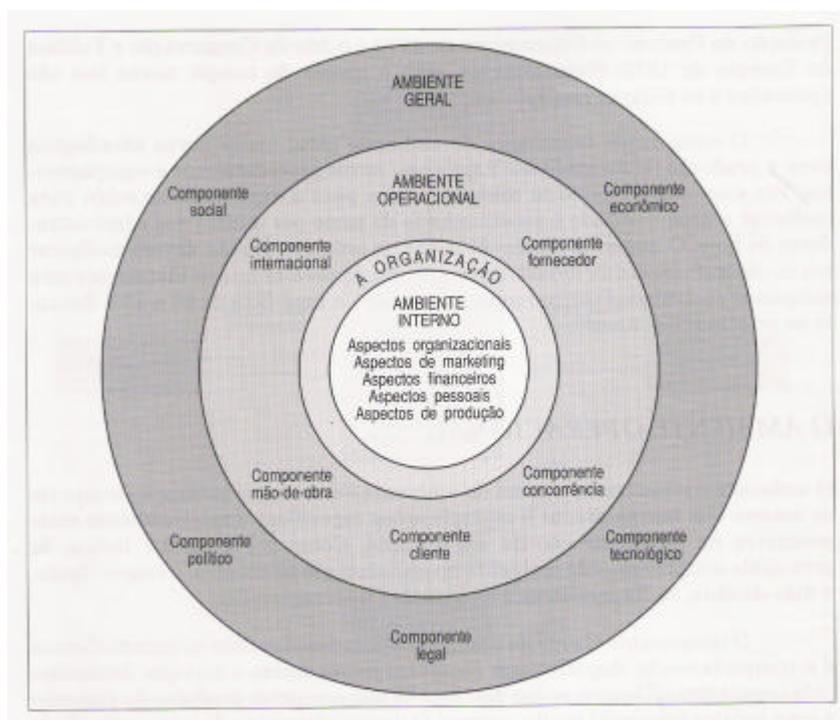


Figura 3 - Ambientes interno e externo das organizações

Fonte: CERTO e PETER (1993)

Conforme Wright, Kroll e Parnell (2000) as organizações estão constantemente sendo afetadas por no mínimo quatro forças macroambientais, quais sejam: as político-legais, as econômicas, as tecnológicas e as sociais.

Portanto o ambiente organizacional de uma empresa compreende uma série de fatores internos e externos que agem sob a mesma direta e indiretamente. Esses fatores podem ser entendidos como forças que interferem positiva ou negativamente nas organizações.

Diante das forças existentes no macro-ambiente, ou ambiente externo, temos a ferramenta de análise SWOT - Strengths, Weakness, Opportunities, Threats, para identificar as forças e fraquezas, oportunidades ou ameaças que influenciam as organizações.

Em seguida são abordadas as forças competitivas de Porter, (1997). (ver figura 4).

2.6 ANÁLISE SETORIAL

O modelo de forças competitivas proposto por Porter (1997), estabelece as cinco forças competitivas que atuam no ambiente próximo, ou seja, no setor no qual se encontra a organização.

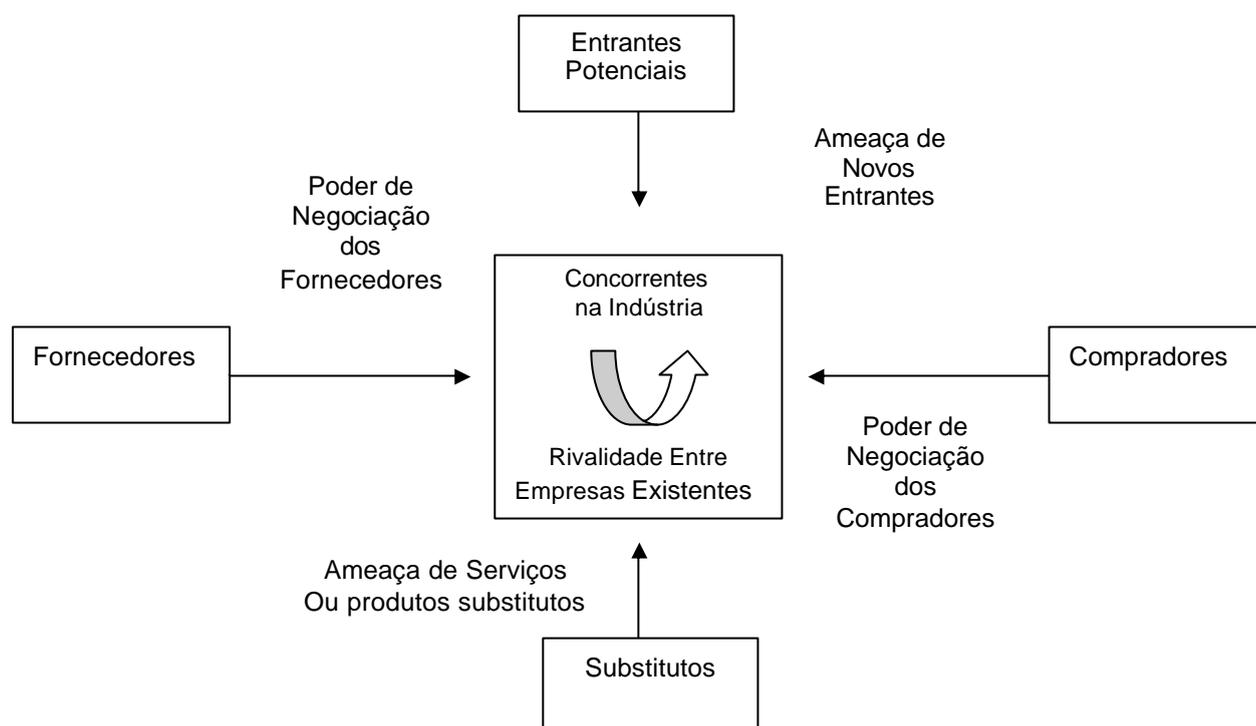


Figura 4 - Modelo de cinco forças competitivas
 Fonte: PORTER (1997)

2.6.1 Ameaças de Novos Entrantes

A entrada de novos entrantes depende das “barreiras às entradas” existente se forem vigorosas a ameaça é reduzida, caso contrário é elevada. Como principais barreiras destacam-se:

- **Economia de Escala:** pois se o entrante não tiver uma capacidade instalada semelhante aos existentes terá desvantagem em custo;
- **Diferenciação de Produto:** as empresas existentes têm uma imagem de marca e lealdade por parte dos clientes;
- **Necessidade de Capital:** investimento de elevados recursos financeiros para entrar no setor;
- **Custo da Mudança:** os custos que o comprador terá para mudar de fornecedor;
- **Acesso aos Canais de Distribuição:** possuir parcerias com concorrentes instalados.

2.6.2 Ameaça de Substitutos

As empresas também podem ter concorrentes em outro setor que produza produtos substitutos, quer dizer que possam desempenhar a mesma função.

Deve-se ter atenção aos que possuem melhor preço e qualidade, geralmente produzidos por setores altamente rentáveis.

2.6.3 Poder de Negociação dos Compradores

Os compradores influenciam a concorrência no setor, à medida que provocam a diminuição dos preços, jogando os concorrentes uns contra os outros. A seleção de compradores pode também ser uma decisão estratégica muito importante. Um grupo de compradores é poderoso quando:

- compra grande quantidade do produtor;
- os produtos comprados representam uma fração importante no custo do comprador;
- os produtos não são diferenciados;
- a qualidade do produto adquirido não é importante para a qualidade dos produtos fabricados pelos compradores.

2.6.4 Poder de Negociação dos Fornecedores

Os fornecedores podem exercer poder sobre um setor ameaçando elevar os preços ou reduzir a qualidade dos seus produtos ou serviços. Um grupo de fornecedores é poderoso quando:

- não se depara com produtos substitutos;
- o setor abastecido não constitui um cliente importante;
- os produtos oferecidos possuem diferenciação.

2.6.5 Rivalidade Entre os Concorrentes Existentes

Esta rivalidade existe porque os concorrentes se sentem pressionados, ou vêem oportunidades para melhorar sua posição.

As estratégias tomadas por uma empresa têm efeito nas outras; as guerras de preços podem desestabilizar um setor. Neste caso, é necessário tomar muito cuidado, pois a rentabilidade de todo o setor pode sofrer com isso. As estratégias e objetivos que direcionam e motivam a tomada de decisões das empresas são específicas e próprias.

Para que a empresa possa lidar com incertezas desse ambiente, ela deve se posicionar diante dos fatores que afetam a sua competitividade.

A identificação destes fatores deve-se originar do conhecimento do seu próprio mercado e dos fatores que afetam os seus custos ou a cadeia de valor. Portanto, as organizações devem estar atentas aos fatores de dependência dos mercados de capital, expansão da capacidade do ambiente tecnológico, demanda de mercado e aumento do volume de produção.

Em seguida serão abordados os tipos de estratégias que as organizações adotam de acordo com o nível: corporativo, de unidade de negócios ou operacional.

2.7 TIPOS DE ESTRATÉGIAS

A estratégia deve integrar os aspectos internos e externos à organização, visando usufruir das oportunidades externas e proteger a empresa, quando necessário, do ataque de seus concorrentes contra suas fraquezas.

Por este motivo, as estratégias devem ser classificadas em três níveis: o nível empresarial ou corporativo, o nível da unidade de negócios e o nível funcional ou operacional.

Embora haja esta divisão, cabe a observação de Wright, Kroll e Parnell (2000), de que todos os três níveis estão intimamente ligados e devem ser complementares entre si quando da formulação das estratégias em todos os níveis.

2.7.1 Estratégia Empresarial ou Corporativa

Este tipo de estratégia aplica-se a organização como um todo, em todo o seu ambiente, e conforme Wright, Kroll e Parnell, (2000) e Paiva, Carvalho Júnior e Fensterseifer (2004), a sua definição depende da análise dos pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças anteriormente monitoradas. Os administradores devem estar conscientes dos fatores ambientais que poderão de alguma forma afetar a corporação no futuro.

2.7.2 Estratégias de Unidades de Negócio

A formulação das estratégias de negócios envolve a tomada de decisões nos níveis das divisões ou de unidades de negócios devendo ser consistentes com a estratégia empresarial ou corporativa da organização.

Conforme Certo e Peter (1993) e Wright, Kroll e Parnell (2000, p. 57), neste nível deve-se responder a seguinte pergunta: “Como se deve competir no setor ou no negócio escolhido?” Neste contexto, tem-se um subsistema organizacional que tem um mercado, um conjunto de concorrentes e uma missão diferente dos outros subsistemas da empresa.

Uma mesma empresa pode ter diversas unidades diferentes e com negócios diferentes, dessa forma, cada unidade atenderá um mercado diferente e concorrerá com empresas diferentes, tendo então que operar com objetivos e estratégias próprios.

Para cada negócio que a empresa possua é necessário a realização da análise *SWOT*, avaliar a atuação das forças determinadas por Porter (1998) sobre a rentabilidade do mesmo, para que então, sejam determinadas as estratégias para consecução dos objetivos da unidade.

Paiva, Carvalho Júnior e Fensterseifer, (2004) esclarecem que os fatores ambientais anteriormente citados interagem diretamente com cada unidade de negócios de forma particular e contínua e criam o chamado “caráter” de unidade, que desenvolve os compromissos internos advindos da forma como a organização age na resposta a essas pressões, estruturando uma competência distintiva. É esse caráter distintivo que irá definir os elementos necessários disponíveis para elaborar sua estratégia de negócios para se manter dentro de seu ambiente particular, complexo e competitivo.

Por fim, segundo a literatura, os administradores das unidades de negócio, dependendo do seu porte, independência e visando dar resposta às influências ambientais externas, podem estabelecer para sua unidade uma estratégia genérica e as demais estratégias necessárias para orientar as ações de sua organização, no intuito de cumprir com sua missão e alcançar seus objetivos.

2.7.3 Estratégias Funcionais ou Operacionais

Como último nível das estratégias, pressupõe-se que as estratégias funcionais ou operacionais devam representar o somatório das ações necessárias para a consecução das estratégias de negócio e conseqüentemente das estratégias corporativas.

Em outras palavras Wright, Kroll e Parnell (2000) afirmam que estas são as estratégias buscadas pelas áreas funcionais de uma unidade de negócio. Esta estratégia não pode ser considerada isoladamente, pois, o que determina a eficácia de uma estratégia genérica estabelecida para a unidade de negócio é quando cada uma das tarefas funcionais das unidades se mescla de forma homogênea.

Segundo Certo e Peter (1993) as estratégias operacionais são formuladas por especialistas de cada área, tais como área de pesquisa e desenvolvimento, operações, finanças, marketing e recursos humanos, conforme constata-se a seguir:

- **Pesquisa e Desenvolvimento:** muitas organizações não conseguem sobreviver, crescer, sem criar novos produtos em função disto, esta área deve descobrir novas idéias para produtos e desenvolver-se até que estes entrem em produção e sejam colocados no mercado.
- **Operações:** os especialistas nesta área analisam a capacidade necessária e a disposição da empresa, seus processos de manufatura e produção e necessidades de estoques, para a tomada de decisões em relação à fabricação de produtos.
- **Financeira:** os gestores desta área preocupam-se em analisar o impacto potencial nos lucros, em função de diversas alternativas estratégicas, bem como as condições financeiras da empresa; são responsáveis, pelas previsões e planejamentos financeiros, avaliação de propostas de investimentos, de financiamentos, etc.
- **Marketing:** os gestores de marketing, preocupam-se com a determinação dos mercados apropriados para as ofertas da empresa e com o desenvolvimento do mix

de marketing efetivo, o qual, inclui quatro elementos estratégicos que são: o preço, o produto, a promoção e os canais de distribuição.

- **Recursos humanos:** esta estratégia atribui ao gestor a função de atrair, avaliar, motivar e manter o número e qualidade de funcionários necessários para conduzir o negócio efetivamente. Também são atribuídas ao gestor as funções do planejamento das estratégias das ações positivas e pela avaliação da segurança do ambiente de trabalho.

Por fim, segundo Wright, Kroll e Parnell (2000), fixadas a estratégia genérica no nível empresarial e de negócios, a administração deve concentrar-se na formulação de estratégias para cada uma das áreas funcionais de suas unidades de forma homogênea.

Abaixo segue a abordagem das dimensões competitivas quanto à implantação da estratégia.

2.8 A IMPLANTAÇÃO DA ESTRATÉGIA: DIMENSÕES COMPETITIVAS

A definição de uma estratégia genérica por uma organização ou unidade de negócio não garante a sua operacionalização, pois, o(s) caminho(s) que a organização irá utilizar para atingir seus objetivos pode ser chamado *dimensão estratégica*. Por exemplo, uma organização poderá buscar a diferenciação como estratégia genérica, através da qualidade do seu *atendimento*. Ou ainda, pela sua *confiabilidade de entrega*, ou sua *flexibilidade*. Também a *tecnologia* ou a *inovação* podem ser formas de buscar esta estratégia.

Também a estratégia genérica *liderança em custos* poderá ser operacionalizada por várias formas. Pode se ter diversificação, como forma de reduzir custos relativos, *terceirização*, *verticalização*, entre várias alternativas (DIEHL, 2004).

Dimensão competitiva é, então, o campo concreto de atuação da organização, pretendido ou realizado. Neste trabalho, será seguida a linha proposta por Diehl (2004), utilizando-se as dimensões competitivas a seguir:

- a) **Conformidade:** grau em que o projeto e as características operacionais de um produto estão de acordo com padrões pré-estabelecidos e adequação às especificações;

- b) **Entrega**: as condições de entrega dos produtos/ serviços finais ou intermediários da empresa, tais como, prazos de entrega, quantidades corretas, locais determinados;
- c) **Flexibilidade**: capacidade e disponibilidade para alteração de pedidos quanto a datas, volumes e outros;
- d) **Segurança**: a segurança ou domínio que os funcionários de uma empresa demonstram quanto ao conhecimento do serviço/produto e entendimento do cliente;
- e) **Atendimento**: a forma como o cliente é atendido, envolvendo questões principalmente relacionadas com o relacionamento cliente-empresa;
- f) **Aparência**: nos casos em que se aplica, a aparência das instalações e pessoas que representam a empresa;
- g) **Imagem**: a forma como a empresa explora a sua imagem, sua história, suas marcas, principalmente decorrente da tradição da empresa no negócio;
- h) **Acesso**: como a empresa trata seus canais de acesso e comunicação com o cliente;
- i) **Inovação**: como a empresa explora a inovação e o lançamento de novos produtos;
- j) **Custos**: a forma como a empresa gerencia os aspectos relacionados ao custo (real e percebido).

Além das dimensões competitivas envolvidas na implantação de determinadas estratégias, é necessário levar em consideração a existência das estratégias deliberadas e emergentes que serão abordadas em seguida.

2.9 ESTRATÉGIAS DELIBERADAS E EMERGENTES

As estratégias deliberadas formalmente devem ou deveriam ser praticadas enquanto que as estratégias emergentes podem surgir, fluir, no dia-a-dia da organização em decorrência de instabilidade e mudanças em seu próprio ambiente interno como também no externo.

A deliberação de estratégias, não significa que serão postas em prática, pois, muitas vezes não há um alinhamento das decisões ou ações em prol das mesmas. As estratégias emergentes devem ser compreendidas e conduzidas de acordo com os propósitos da organização. A figura 5 apresenta a ocorrência das estratégias deliberadas e emergentes.

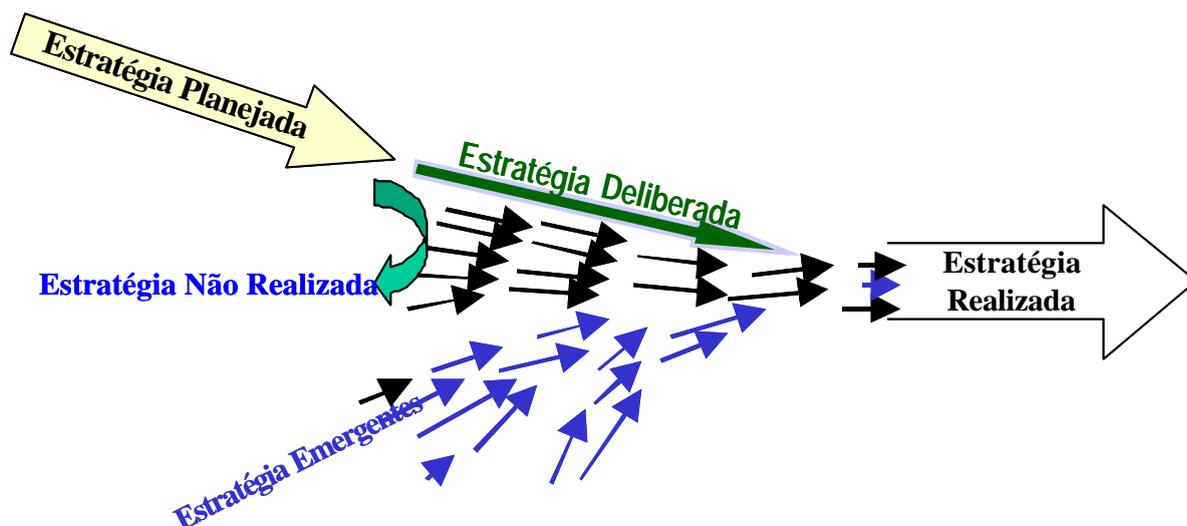


Figura 5 - Estratégias deliberadas e emergentes
Fonte: MINTZBERG (2000)

Conforme Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), ao implementar uma estratégia que foi deliberada, poderá ocorrer de fato a implementação parcial, pois estratégias emergentes poderão surgir por circunstâncias de mudanças ambientais ou de ampliações de táticas necessárias a determinado cenário instável ou em constante evolução.

O próximo capítulo abordará a teoria relacionada ao controle e a contabilidade de custos no ambiente organizacional.

3 SERVIÇOS, CONTROLE E CUSTOS

Neste capítulo será abordado o ambiente dos serviços hospitalares no Brasil e também os mecanismos de controle de custos neste contexto.

3.1 SETOR DA SAÚDE

Durante anos no Brasil as instituições hospitalares filantrópicas se valeram dos recursos advindo do SUS, o que com o passar do tempo levou essas instituições a situações financeiras muito delicadas. Isto em decorrência de vários fatores que envolvem a relação hospital x SUS como defasagem dos repasses de recursos provenientes dos serviços prestados, e atrasos de pagamentos por parte do SUS.

Os hospitais filantrópicos acabam incorrendo em custos maiores que os valores recebidos pelos repasses e conseqüentemente acabam confrontando-se com situações financeiras desconfortáveis.

Porem à medida que o tempo foi passando os operadores da saúde conquistaram espaço no ambiente hospitalar. O crescimento das instituições de planos de saúde no ambiente hospitalar auxiliou de certa forma amenizando um pouco a grande defasagem no repasse dos recursos advindos do SUS, ABRAHUE, (2007).

Apesar do crescimento da presença dos planos de saúde nas instituições hospitalares filantrópicas ser interessante, a legislação do CNAS, o qual é o órgão certificador das entidades filantrópicas determina limites para tal participação.

Em função desse quadro e também do avanço dos custos com pessoal, tecnologias avançadas, etc., com o passar do tempo criou-se à necessidade dos hospitais implantarem estratégias que os diferenciem. As instituições hospitalares filantrópicas têm sua obrigação com o social, e ao mesmo tempo se faz necessário estabelecer estratégias que as tornem cada vez mais competitivas, sem descuidar da qualidade dos serviços prestados.

O ambiente hospitalar caracteriza-se como de múltiplos interesses (médicos, instituições de planos de saúde, clientes, fornecedores, estado, sociedade) que se inter-relacionam. É necessário o estreitamento ou a sinergia destas inter-relações, para a estratégia adotada pela instituição hospitalar ter sucesso.

3.1.1 Hospitais Filantrópicos e o Setor sem fins Lucrativos

O Setor sem fins lucrativos é mais conhecido no Brasil como o “Terceiro Setor”, o qual não se denomina nem público, nem privado, possui relação simbólica com ambos e organiza-se segundo a metodologia do segundo setor (setor privado).

É composto por organizações de natureza privada, denominada juridicamente sem fins lucrativos, mas podendo gerar resultado positivo. Possui finalidades próprias do primeiro setor (setor público) na consecução de objetivos sociais.

Este setor não visa o lucro é composto por entidades privadas agindo paralelamente ao Estado, ou seja, em conjunto ou em convergência, possuindo propósitos de interesse público.

O terceiro setor pode ser considerado como um “meio termo”, entre o ambiente político-econômico intermediando as relações entre o Estado e o mercado no que tange as questões da melhoria social. A função do terceiro setor não se resume apenas em assistir os menores carentes, ou distribuir donativos, agasalhos, etc.

O terceiro setor deve atuar como agente transformador social, com o dever de prestar benefício à coletividade construindo uma nova consciência caracterizada pela urgência de reverter indicadores sociais paradoxais a grandeza econômica e à diversidade imensa de recursos naturais que o Brasil detém.

Conforme CAMARGO et al. (2002, p. 16), ser terceiro setor é “combater o paternalismo do Estado e o individualismo social, integrando a sociedade civil com suas próprias problemáticas e soluções. É participar o indivíduo, o cidadão, de recursos que o tornem ativo perante as desigualdades”.

A ideologia do terceiro setor manifesta-se através da concepção de entidades filantrópicas sem fins lucrativos, cuja sua estrutura é oriunda de recursos particulares utilizados em defesa de interesses coletivos.

Para que as entidades do terceiro setor caracterizem-se como filantrópicas é necessário que atendam as condições e sejam certificadas como CEAS, concedido pelo CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social. Em contrapartida, é possível firmar diversos convênios para prestação de serviços de caráter social com o estado (esferas municipal, estadual e federal) e também é concedida pelo estado à isenção da Cota Patronal do INSS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como qualquer incidência de tributação sobre o patrimônio e renda da entidade certificada.

Um dos requisitos principais que o Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, fiscaliza com mais rigor a oferta de prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento) e comprovar anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia. Conforme o CNAS é necessário também que a organização seja declarada de utilidade pública, através de apresentação anual de relatório circunstanciado de atividades assistenciais. Tal declaração permite que a organização receba, subvenções, doações e auxílios da União, recebimento de receitas de loterias federais e também recebimento de doações de pessoa jurídica de direito privado com abatimento em seu Imposto de Renda.

Os hospitais filantrópicos estão inseridos no setor sem fins lucrativos, pois possuem caráter de assistência social, que por sua natureza não devem visar o lucro, mas necessitam de recursos para sua manutenção. Neste contexto as organizações hospitalares possuem os mesmos problemas de receitas e despesas, ordem legal, administrativa, trabalhista, além da sistemática global do empresariado capitalista, sempre na busca da maximização do superávit ao final de seus exercícios financeiros, sem estes, não poderiam promover a manutenção da evolução tecnológica médica e ampliando e mantendo suas edificações. Em seguida será abordada a gestão do conhecimento nas entidades de saúde filantrópicas.

3.1.2 Hospitais Universitários

A partir do século XX tornou-se obrigatório o vínculo orgânico e dependência institucional destas instituições junto às Faculdades de Medicina. A maioria dos hospitais universitários é mantida por verbas públicas e são caracterizados primeiramente como centro de atendimento de alta complexidade sendo referência na região onde atuam.

O Ministério da Saúde e da Educação corroboram com esta posição ao conceituarem os HUs como sendo unidades de saúde ligados a IFES capazes de prestarem serviços altamente especializados, com qualidade e tecnologia de ponta a população.

Os HUs estão integrados ao Sistema Único de Saúde (SUS) e tem em seus recursos a maior parcela de seu financiamento. O SUS reembolsa os hospitais com base numa tabela de preços única para cada procedimento. Os hospitais são reembolsados por esses valores, não importando o tempo de permanência no hospital ou os custos reais incorridos com os pacientes. Este sistema de reembolso teoricamente não admite ineficiência exigindo dos HUs

um alto grau de eficácia e eficiência na gestão dos recursos escassos. O Ministério da Saúde através do Fator de Incentivo ao Desenvolvimento de Ensino e Pesquisa em Saúde (FIDEPS) diferencia o reembolso aos hospitais universitários por incorporarem atividades de ensino e pesquisa.

Para Anthony e Govindarajan (2001), Medici (2001), Hospitais (2002), Barnum e Kutzin (1993) e Schramm (1987) as organizações de prestação de serviço de saúde deverão estar preparadas para profundas mudanças que acontecerão devido a dois principais fatores: ao avanço tecnológico e ao aumento da expectativa de vida da população. Os autores afirmam que o custo de cada tratamento está aumentando com o desenvolvimento de novos equipamentos e de novos medicamentos (contrastando com a experiência normal das indústrias, nas quais um novo equipamento reduz os custos unitários). Por outro lado existe uma inevitável tendência a uma redução na oferta de serviços, pelo fato dos custos estarem cada vez mais elevados.

Os hospitais universitários possuem características que fazem com que seus custos sejam ainda mais elevados do que o dos hospitais não-universitários de alta tecnologia tais como: por incorporarem atividades docentes-assistenciais e por prestarem serviços básicos de saúde quando sua estrutura é constituída para oferecer atividades de alta tecnologia (MEDICI, 2001). Segundo o autor os Hospitais Universitários dificilmente poderiam ser competitivos em um sistema de “reembolso por serviço” e seriam pouco atrativos aos planos de seguro médico.

3.1.3 Gestão do Conhecimento em Entidades Filantrópicas voltadas a Área da Saúde

Nas entidades filantrópicas, e em especial nas da área da saúde, a questão do conhecimento se constitui num diferencial, pois, investir em pessoas e utilizar a plena inteligência destas resume-se em melhor qualidade, eficiência, eficácia dos serviços e na competitividade. Conforme Colauto e Beuren (2002), a gestão do conhecimento possui diversas dimensões importantes:

- dimensão estratégica - enfatiza o paradigma industrial, com a valorização dos intangíveis e questionamentos sobre as estruturas organizacionais;

- dimensão do trabalho - preconiza a passagem do trabalho manual para o intelectual, demandando um novo perfil profissional, cujos adjetivos são a iniciativa, discernimento e aprendizado;
- dimensão tecnológica - aponta a tecnologia da informação e telecomunicações como os principais habilitadores;
- dimensão social - prioriza a distribuição do conhecimento no mundo em detrimento da distribuição da riqueza.

A gestão do conhecimento está:

imbricada nos processos de aprendizagem nas organizações, conjugando três processos: aquisição e desenvolvimento de conhecimentos; disseminação; e construção de memórias em um único processo coletivo de elaboração das competências necessárias à organização (COLAUTO e BEUREN, 2002, p. 25).

No ambiente da saúde estas competências seriam fundamentais para o aprendizado e melhoria da qualidade dos serviços prestados aos clientes.

O ambiente da saúde requer grandes investimentos tecnológicos, mas estes, sem as pessoas detentoras do conhecimento não representariam um diferencial perante os concorrentes à participação das pessoas é que agrega valor as organizações.

Corroborando este pensamento:

a formação de grupos médicos especificamente dedicados ao acompanhamento dos resultados observados e à proposição de protocolos de atuação que permitam estudos comparáveis de utilização de tecnologia e reforço das plataformas de produção científica das organizações de saúde (BARBOSA e MALIK, 2003, p. 33).

Gonçalves e Gonçalves (2001) estabelecem um diagrama que representa os elementos da gestão do conhecimento, neste diagrama estão estabelecidas as estratégias corporativas direcionando todo o processo, a cultura organizacional como uma fase referencial para todos os seus componentes. O diagrama apresentado a seguir dá atenção ao processo e o fluxo do conhecimento nas organizações, calcada em sistemas e pessoas que interagem em uma série de sub-processos integrados (ver figura 6).

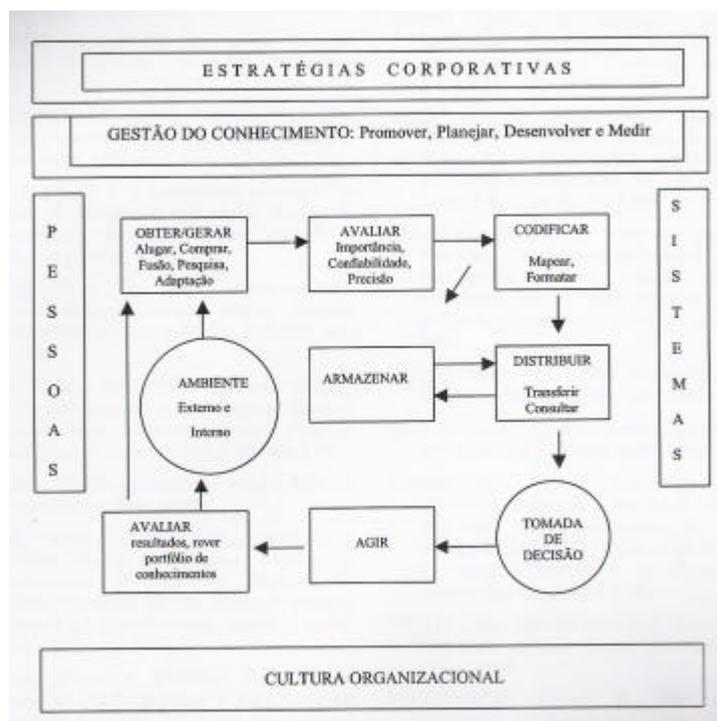


Figura 6 - Elementos da gestão do conhecimento

Fonte: GONÇALVES e GONÇALVES (2001, p. 15).

Em função da gestão do conhecimento estão inseridas neste contexto também a gestão da saúde e do corpo clínico no ambiente das organizações hospitalares universitárias filantrópicas.

3.1.4 A Gestão da Saúde e o Corpo Clínico

No ambiente da saúde devido ao interesse e inter-relacionamento de diversos profissionais, em especial o corpo clínico, em muitos casos, ocorrem alguns conflitos gerenciais e clínicos, segundo Burlamarqui e Keller (2004, p. 53), isto se dá devido a “formações acadêmicas diversas, os administradores respondem pela viabilidade econômica do hospital, e os médicos colocam a atenção na prática da boa assistência clínica aos pacientes”.

Neste contexto:

a formação das organizações hospitalares é vinculada à cultura profissional dos médicos de seu corpo clínico, quanto à ação política na saúde que no seu âmbito se propõem. Este corpo clínico utiliza-se de todos os meios tecnológicos disponíveis, sem a devida consideração dos custos de oportunidade, colocando o modelo cultural médico em antagonismo com o modelo hospitalar de crescente profissionalização e de obediência à disciplina de grupo (CAMPOS, 1985 apud BURLAMARQUI e KELLER, 2004, p. 53).

Os conflitos que por ventura possam existir entre os gestores das organizações de saúde e o corpo clínico, poderiam ser diminuídos, no momento em que seja estabelecido ao corpo clínico sua participação na gestão, ou seja, promover a participação efetiva de alguns líderes do corpo clínico na administração do negócio “hospital” para que haja seu engajamento na gestão e desperte sua também a responsabilidade da continuidade do negócio. Em seguida é abordado o setor sem fins lucrativos.

3.1.5 Desafios dos Serviços de Saúde

Novos desafios apontados por vários autores (MEDICI, 2001; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001; FALK, 2001; COOMBS, 1987; CAREY, 1997; KLIGERMAN, 2001; BAKER, 2001; BARNUM e KUTZIN, 1993; CASTELAR et al., 1995; CUTLER e MCCLELLAN, 2002; SCHRAMM, 1987; BORZEKOWSKI, 2002; CHING, 2001a; CHING, 2001b), começam a definir mudanças no horizonte dos serviços de saúde onde a racionalização dos gastos se faz essencial. Pode-se classificá-los em três grandes áreas como apresentado no quadro 1.

<i>ÁREAS</i>	<i>DESAFIOS</i>
Mudanças Sociais e Políticas	<ul style="list-style-type: none"> - Aumento da Demanda Social ; - crescimento dos mecanismos de defesa do consumidor e do aparato judicial contra práticas que antes eram inquestionáveis, por serem monopólio do saber da profissão médica, a qual não era posta em cheque; - Questionamentos quanto ao custo versus benefício de alguns tratamentos; - crescimento da atenção médica baseada no conceito de seguro, mudando as práticas das instituições que administram os planos de saúde e submetendo a atenção médica a rotinas, procedimentos e práticas mais padronizadas, bem como a controles externos, com a perspectiva de obter resultados mais custo - efetivos; - a atenção primária como prática associada ao conceito de democratização da saúde; - aumento do conhecimento e da regulação do setor, estabelecendo-se um vínculo entre saúde, ambiente, trabalho, alimentação e transporte; - as técnicas de prevenção que ganham força como instrumento para prolongar a vida e reduzir custos dos sistemas de saúde; - Prestação dos serviços de saúde nas residências dos pacientes.
Gestão de Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> - carência quantitativa e qualitativa dos Recursos Humanos; - falta de profissionalização gerencial dos gestores; - a multidisciplinaridade crescente da atenção a saúde; - Divergências no relacionamento entre médicos, gerentes e hospitais devido a existência de objetivos distintos quanto ao gerenciamento, custos, qualidade, efetividade de novas tecnologias. A divisão da autoridade e influência entre administradores e médicos com a introdução de sistemas de controle.
Informação de custos para tomada de decisão	<ul style="list-style-type: none"> - aceleradas transformações tecnológicas gerando a necessidade de análise de custos e produtividade; - a necessidade de racionalização de gastos com saúde.

Quadro 1 - Principais desafios dos serviços de saúde

Fonte: Autor (2007)

Diante desta realidade de intensas mudanças os Hospitais Universitários precisam definir estratégias sustentáveis de ação. A próxima seção aborda a utilização da análise de custos sob a visão da Gestão Estratégica para o gerenciamento de Hospitais Universitários como instrumento de auxílio para superação dos desafios supra citados e alcance da eficiência e eficácia operacional.

3.1.6 Controladoria

Devido ao aumento da complexidade das organizações verifica-se a necessidade de um sistema adequado de controle gerencial. Nesse ambiente acentua-se cada vez mais a importância da controladoria.

Sua finalidade de planejamento e controle é alicerçada num sistema de informações e com base nesse sistema, a controladoria coordena e monitora as operações organizacionais assegurando que os objetivos estabelecidos no planejamento estratégico sejam cumpridos.

Giongo e Nascimento (2005, p. 1) afirmam:

A atuação da área de controladoria pode ser vista de duas perspectivas; primeira, como um órgão facilitador que fornece informações às demais áreas da empresa para que possam implementar suas estratégias específicas; segunda, como a área que procura integrar o processo de decisões estratégicas de cada área com o objetivo global da organização, ou seja, com a diretriz estratégica da empresa como um todo.

Os gestores devem compreender a Controladoria no ambiente organizacional como sendo uma filosofia de trabalho.

Nascimento e Bianchi (2005, p. 7) destacam que uma das principais atribuições da área de controladoria é a manutenção dos sistemas de controle e inferem que: “a manutenção dos sistemas de controle é a plataforma dos sistemas de informações, instrumentos de gestão e de controle operacional que fomentam a eficácia organizacional, via tomada de decisões acertadas e a segurança dos ativos envolvidos”.

Neste contexto, a manutenção dos sistemas de controles oferecem maior segurança na geração de informações para a tomada de decisões.

Destaca-se então a importância do papel da controladoria em estruturar uma base de controle de custos confiável, pois conforme ressaltado por Horngren, Sundem e Stratton (2004 p. 40-51), a partir desse controle os gestores obtêm diversas informações, tais como:

- Margem de contribuição: o resultado das receitas de vendas menos o total dos custos variáveis.
- Ponto de equilíbrio: nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais, corresponde ao nível de vendas no qual a receita se iguala aos custos e despesas, e o lucro é zero, ou seja, indica a capacidade mínima que a empresa tem condições de operar sem prejuízo.
- Alavancagem operacional: Uso potencial dos custos operacionais fixos para aumentar os efeitos das mudanças nas vendas sobre os lucros antes dos juros e do impostos de renda. É a ponderação de variações de efeitos entre custos fixos e variáveis. Empresas altamente alavancadas tem altos custos fixos e baixos custos variáveis.
- Margem de segurança operacional: mostra quanto as vendas podem cair abaixo do nível planejado, antes que ocorram prejuízos.

Destacam-se também os demonstrativos de custos por produto, controle de produção e consumo, apresentação através de gráficos, dados estatísticos e outras informações por área, departamento, filial ou região específica.

As empresas são formadas por diversas áreas com objetivos específicos, as mesmas são compostas por pessoas que também possuem objetivos próprios. Neste contexto, os controles surgem como forma de assegurar que os objetivos globais da organização sejam priorizados. Conforme Guerreiro (1989, p. 237), “a empresa como um empreendimento coletivo, exige para o seu sucesso a definição de parâmetros que orientem a atuação das partes em benefício do todo”.

Para Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999, p. 138) o controle envolve as seguintes etapas:

- a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- b) reunir informações sobre o desempenho real;
- c) comparar o desempenho real com o previsto; e
- d) verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas conseqüências, quando possível.

O papel da controladoria, na etapa de controle, é o de fornecer informações sobre o que ocorreu e compará-las com o que foi previsto, bem como estabelecer padrões de desempenho, acompanhar a evolução dos planos estabelecidos e apontar, caso seja necessário, as alternativas de mudança dos planos traçados.

Assim como o controle, o *feedback* dos resultados é de fundamental importância para a alta direção e também para os gestores que tem interesse em saber qual foi o desempenho da sua área, bem como as causas das ineficiências. Uma das preocupações dos mesmos é quanto a possíveis interferências da ação de outros gestores, e de variáveis fora de seu controle nos resultados da sua área (GUERREIRO, 1989).

O controle pode ser definido como uma série de passos a serem tomados por um gestor no sentido de assegurar que o resultado real possa corresponder ao que foi estabelecido. Controlar significa monitorar, avaliar e melhorar as diversas atividades que ocorrem dentro de uma organização. Na prática, Certo e Peter (1993), Rezende (2003) e Oliveira (2005), destacam que primeiro deve-se realizar a avaliação do que foi planejado pela mensuração do seu desempenho obtido, para então, comparar esse resultado com os padrões pré-estabelecidos no planejamento, visando obter-se uma informação. Após, se necessário, pode-se realizar o controle que implica na atitude corretiva necessária para garantir que os eventos planejados realmente materializem-se.

Portanto, a avaliação dos resultados dessa informação deve ser tarefa corriqueira e normal, visando ter clara a posição presente da empresa em relação ao planejado.

Neste sentido, para possibilitar o controle e a avaliação é imprescindível que sejam estabelecidos, previamente, padrões de medida e avaliação para os objetivos, metas, estratégias e políticas para que sirvam de base para a comparação do desempenho real da empresa com os valores propostos quando à implementação do planejamento estratégico.

Ao final desta avaliação têm-se uma informação valiosa que serve para realimentar o sistema.

Pohlmann e Cavalcante (1990), definem alguns princípios básicos de controle e afirmam que ele é função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho de subordinados.

Esta função de medir e corrigir o desempenho torna-se importante para assegurar que os objetivos da empresa e os planos delineados para alcançá-los sejam realizados, ou seja, o processo de controle envolve mensuração, comparação, análise e correção.

O processo de controle requer considerar alguns princípios básicos para eficiência e eficácia do mesmo.

Pohlmann e Cavalcante (1990) enfatizam os princípios básicos para o processo de controle:

- **Princípio dos Padrões:** o controle adequado requer padrões objetivos, precisos e convenientes;
- **Princípio do Ponto Estratégico:** o controle adequado exige atenção para aqueles fatores que sejam estratégicos para a avaliação do desempenho;
- **Princípio da Exceção:** quanto mais um gestor concentra seus esforços de controle em exceções, mais eficientes serão os resultados de seu controle;
- **Princípio da Flexibilidade dos Controles:** os controles devem ter flexibilidade suficiente para permanecerem eficazes e despeito do fracasso dos planos;
- **Princípio da Ação:** o controle só se justifica quando se toma providências para corrigir os desvios indicados ou verificados em relação aos planos.

3.1.7 Controle de Gestão

O controle de gestão caracteriza-se por um conjunto de variáveis internas e externas que interferem de forma positiva ou negativa no comportamento dos gestores ou indivíduos de uma organização.

Conforme Gomes e Salas (1999, p. 23) o controle de gestão “refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização, que influem no comportamento dos indivíduos que fazem parte da mesma”.

Para realizar o controle de gestão em uma organização é necessário o estabelecimento de métodos e medidas capazes de assegurar o cumprimento das políticas e estratégias estabelecidas pela mesma. Atuando na motivação das pessoas quanto ao seu desempenho, detectando e corrigindo erros ocorridos de forma involuntária e também proposital no consumo de recursos.

3.1.8 Controle Estratégico

O controle estratégico consiste na forma especial que a organização utiliza para monitorar e avaliar os processos de acordo com seu modelo de gestão.

O correto alinhamento dos sistemas de controles pode elevar o desempenho das organizações Diehl (2004).

O controle estratégico:

funciona como um re-alimentador do processo de planejamento estratégico, a partir do momento que demonstra, numa determinada situação, a necessidade da tomada de atitudes corretivas, propondo mudança nos planos existentes ou alterações na sua organização e métodos (SILVA, 2001, *apud* DIEHL, 2004, p. 275).

O controle estratégico tem o propósito de monitorar e conduzir o processo de planejamento estratégico, de forma a sofrer intervenções (ações corretivas) caso ocorram variações significativas no percurso traçado pela organização. O controle estratégico deve ser sensível o suficiente para identificar possíveis desvios de rota em relação ao planejamento estratégico, proporcionando a correção necessária em tempo hábil.

3.1.9 Alavancas de Controle - O Modelo de Simons

O modelo proposto por Simons (1995), identifica as alavancas de controle, ou seja, trata-se de um sistema estruturado de controle estratégico que parte de quatro construtos-chave: os valores centrais e riscos a serem evitados, incertezas estratégicas e variáveis de desempenho críticas.

A operacionalização é realizada através de quatro “alavancas de controle” (sistema de crenças, sistema de limites, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo). (ver figura 7).



Figura 7 - Sistema de controle estratégico
 Fonte: SIMONS (1995)

3.1.9.1 O Sistema de Crenças

Este sistema possui características que podem consistir em declarações de missão, valores centrais, credos entre outros. Segundo Simons (1995 apud DIEHL, 2004, p. 254), “é o conjunto explícito de definições organizacionais” que nortearão seu administrador principal.

3.1.9.2 O Sistema de Limites

Este sistema possui características que consistem no estabelecimento de comportamentos aceitáveis, toleráveis pelos gestores, através de códigos de conduta e de ética.

O seu propósito é basicamente estabelecer limites no comportamento de negócios dos agentes organizacionais.

3.1.9.3 O Sistema de Controle Diagnóstico

Este sistema possui características que consistem nos sistemas de informação formais que os gestores utilizam para monitorar os resultados organizacionais, o qual diferencia-se pela possibilidade de medir resultados, pela existência de padrões prévios e pela possibilidade de corrigir os desvios.

Este sistema de controle diagnóstico é utilizado para motivar, monitorar e recompensar o alcance de objetivos específicos dos agentes.

3.1.9.4 O Sistema de Controle Interativo

Este sistema possui características que consistem em monitorar as incertezas estratégicas da organização. Este sistema visa avaliar em termos estratégicos, as direções tomadas e não os desvios dessas, ou seja, procura identificar se a pergunta estratégica está correta.

É utilizado para estimular a aprendizagem organizacional, de forma a aprender e alertar os agentes organizacionais acerca da emergência de novas idéias, estratégias e oportunidades.

O modelo de Simons - As Alavancas de Controle caracteriza-se como um sistema de suporte à estratégia. É mais abrangente sugerindo o monitoramento de aspectos indiretos e não só de aspectos objetivos e quantitativos de custos.

A seguir será abordada a contabilidade de custos no ambiente empresarial.

3.10 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para avaliação de inventários, com a finalidade de elaboração das demonstrações contábeis e fiscais. As informações geradas por estes sistemas já não são suficientes para que os gestores obtenham a eficiência e eficácia das operações em suas áreas funcionais.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 13), “os gerentes precisam de informações precisas e adequadas sobre custos para tomar decisões estratégicas e conseguir aprimoramentos operacionais”.

Em função da obtenção de informações precisas, a gestão dos custos torna-se necessária, pois através dela é possível reduzir os custos e melhorar a performance da organização.

A contabilidade de custos possui como premissa básica dar suporte e desenvolver informações que a gestão pode usar para controlar e planejar as suas operações. Conforme Vanderbeck e Nagy, (2001), de posse de informações de custos seguras, a organização pode planejar com eficácia os objetivos a serem atingidos, da seguinte maneira:

1. Objetivos claramente definidos da operação da manufatura: esses objetivos podem ser expressos no número de unidades a serem produzidas, na qualidade desejada, no custo estimado por unidade, ou no momento necessário para satisfazer a demanda do cliente sem manter estoques excessivos.

2. Um plano de produção que ajudará e guiará a empresa a atingir os seus objetivos: este plano detalhado inclui a descrição das operações de manufatura necessárias que serão executadas, uma projeção das necessidades de pessoal para o período, e a coordenação da aquisição oportuna de materiais e instalações.

Em função do processo de planejamento fornecer custos históricos que servem como base para projeções futuras. A gerência pode analisar os dados para estimar custos futuros e resultados operacionais e para tomar decisões com relação a aquisição de instalações adicionais, as mudanças estratégicas de marketing e a disponibilidade de capital (VANDERBECK e NAGY, 2001, p. 16).

É importante a precisão nos dados de custos apurados pela organização, pois é com base nestes que ela fará suas projeções. Para que a organização tenha controle sobre seus custos, deve obter seu controle, seja pelo conhecimento do seu custo, seja pela capacidade de projetá-lo.

Em função do conhecimento dos custos e seu controle, é necessário também saber o que direciona os custos em uma organização.

No ambiente empresarial a contabilidade de custos engloba, simultaneamente, nas suas operações, além dos serviços médicos, atividades de farmácia, hotelaria, lavanderia e restaurante. Para a gestão destas atividades, é necessária eficiência, objetivando a racionalização dos processos e, conforme Gomes (2000), é imprescindível à existência de um eficiente sistema de custos.

De acordo com Salgado e Lurrent (2000), os objetivos básicos da contabilidade de custos são:

- inventariar os produtos fabricados e vendidos;
- planejar e controlar as atividades empresariais;
- servir como instrumento de controle para tomada de decisão.

A contabilidade de custos no contexto do ambiente hospitalar deve ser formatada para gerar informações de custos simultaneamente às necessidades de informações para a tomada de decisão.

3.11 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Shank e Govindarajan (2001) entendem a Gestão Estratégica de Custos como resultado da união de três temas: (1) análise da cadeia de valor; (2) análise do posicionamento estratégico; (3) análise de direcionadores de custos. Com relação à análise da cadeia de valor, Porter (1989) afirma que gerenciar custos com eficácia exige um enfoque amplo, externo a empresa. O autor chamou este enfoque de cadeia de valor. A cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto ou serviço final entregue nas mãos do consumidor. Assim a empresa deve explorar as ligações com toda a sua cadeia de valor desde os fornecedores até o cliente.

O posicionamento estratégico, com base na Gestão Estratégica, uma organização pode competir tendo menores custos (liderança em custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação do produto), estas duas abordagens exigem estruturas conceituais diferentes. Um hospital também deverá definir se quer competir com uma estratégia de baixo custo ou com a estratégia de diferenciação para poder focar suas decisões para o alcance da missão da instituição.

Os Direcionadores de Custo são bastante complexo e polêmico na literatura contábil, para Shank e Govindarajan (1997), Kaplan e Cooper (1998) o volume de produção é uma forma pobre de explicar o comportamento dos custos e acrescentam que na Gestão Estratégica o custo é causado, ou direcionado por muitos fatores que se inter-relacionam de formas

complexas. Shank e Govindarajan (1997) apresentam duas categorias de direcionadores de custos: “estruturais” e de “execução”. Os direcionadores estruturais são a experiência, tecnologia, complexidade e dentro da tecnologia de produção destacam-se economias de escala ou escopo. Os autores afirmam que opção tecnológica é um tópico tão difícil que não tem sido muito abordada pela literatura contábil. Para Kligerman (2001) existe uma lacuna na literatura na apuração do valor agregado pela transformação tecnológica onde estudos sobre custos ainda representam uma minoria. A segunda categoria dos direcionadores de custos, os direcionadores de execução, são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem-sucedida suas operações. Estes direcionadores diferentemente dos direcionadores estruturais estão diretamente relacionados com o desempenho. Os direcionadores de execução básicos são: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto, exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa. Para a análise estratégica, segundo estes autores, é mais útil explicar a posição de custos em termos de escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa do que pelo volume.

3.11.1 Direcionadores ou Determinantes Estratégicos de Custos

Conforme Shank e Govindarajan (1997), a causa ou direcionamento de custos pode caracterizar-se por muitos fatores que estão inter-relacionados de diversas formas complexas. E a compreensão do seu comportamento requer explorar a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação de uma determinada situação.

Conforme Shank e Govindarajan (1997) as idéias-chave para compreender os direcionadores de custos são:

- a) para análise estratégica, o volume geralmente não é a maneira mais útil para explicar o comportamento do custo;
- b) o que é mais útil em um sentido estratégico é explicar a posição do custo em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que moldem a posição competitiva da empresa;

- c) nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo mas alguns (mais de um) deles são provavelmente muito importantes em todos os casos;
- d) para cada direcionador de custos há uma estrutura de análise de custos específica que é fundamental para se compreender a posição de uma empresa.

A melhor denominação para os direcionadores de custos é “determinantes de custos”, pois, abrangem os fatores que causam, determinam os custos e podem ser estruturais ou de execução. Os determinantes estruturais envolvem as escolhas que a empresa faz diretamente em relação ao seu custo do produto. Os determinantes estruturais relacionam-se com os recursos e alternativas possíveis de serem aplicados em escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. Os determinantes de execução são aqueles que determinam a posição de custos de uma empresa que depende da sua capacidade de executar de forma competitiva. A diferença que existe entre os determinantes estruturais e de execução é o desempenho. Adiante segue o Quadro 2, apresentando os determinantes de custos estruturais e de execução.

Determinantes de Custos Estruturais	Determinantes de Custos de Execução
Escala	Envolvimento da força de trabalho
Escopo	Gestão da Qualidade Total
Experiência	Utilização de Capacidade
Tecnologia	Eficiência do Layout das Instalações
Complexidade	Configuração do produto
	Exploração de ligações com fornecedores e clientes

Quadro 2 – Determinantes de custos

Fonte: Adaptado de SHANK e GOVINDARAJAN (1997)

Com base neste quadro de referência dos determinantes de custos, abaixo, segue um exemplo detalhado de como podem ser caracterizados os determinantes de custos estruturais e de execução. (ver quadro 3).

Determinantes de Custos Estruturais	Atividades Estruturais
Número de fábricas, escala, grau de centralização	Construir fábricas
Estilo e filosofia de gestão	Estruturar a gestão
Número e tipo de unidades de trabalho	Agrupar empregados
Número de linhas de produto, número de processos únicos, número de peças únicas	Estabelecer complexidade
Escopo, poder de compra, poder de venda	Integrar verticalmente
Tipos de tecnologia de processos, experiência	Selecionar e usar tecnologias de processo
Determinantes de Custos de Execução	Atividades de Execução
Grau de desenvolvimento	Usar empregados
Abordagem da gestão da qualidade	Fornecer qualidade
Eficiência do <i>Layout</i> da fábrica	Fornecer <i>Layout</i> da fábrica
Configuração dos produtos	Projetar e produzir produtos
Utilização de capacidade	Fornecer capacidade

Quadro 3 - Exemplo de determinantes de custos
 Fonte: Adaptado de HANSEN e MOWEN (2001)

Todas estas premissas giram em torno da questão fundamental de custos, que é obter a vantagem em custos, a qual é de suma importância para a organização se manter competitiva no mercado.

O próximo capítulo aborda a teoria do modelo referencial avançado de Controle Estratégico de Custos - CEC.

4 MODELO CEC - CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS

Neste capítulo será abordada a teoria acerca do Modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC, o qual constitui-se, como o instrumento em análise deste estudo.

O modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC, proposto por Diehl (2004), é oriundo do modelo de controle estratégico de Simons (Alavancas de Controle)¹, inter-relacionando-se com o sistema de controle estratégico do negócio. Possui características de um processo de controle que apóia a estratégia da organização, ou seja, o CEC é um conjunto de controles formais e informais de custos e seus determinantes, que suportam a estratégia da organização, através do uso de indicadores quantitativos e qualitativos e medidas subjetivas e sócio-comportamentais, tomadas nos ambientes interno e externo.

O CEC deve incorporar em sua estrutura e operações os valores da organização e deve considerar tanto o ambiente competitivo ou externo como a estrutura organizacional.

Na figura 8, é apresentada a posição do Controle Estratégico de Custos - CEC na organização.

Sistema de Controle de Gestão (parcial)

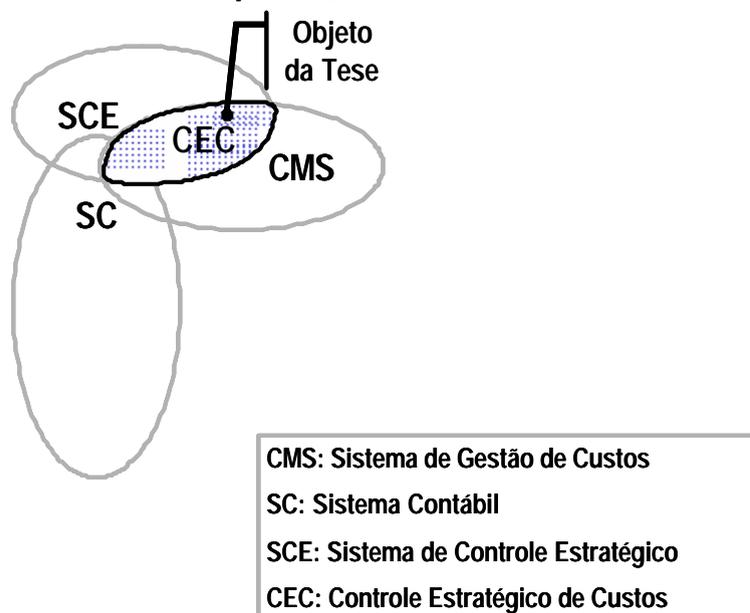


Figura 8 - A Localização do CEC na organização
Fonte: DIEHL (2004)

¹ Alavancas de Controle – Modelo de Simons (1995).

Neste contexto o CEC é uma intercessão dos sistemas de gestão de custos, sistema contábil e do sistema de controle estratégico, ou seja, todos elementos e variáveis existentes na união destes sistemas estão sendo considerados no momento em que se procura identificar se os controles de custos existentes estariam alinhados com a estratégia da organização.

O referido modelo está relacionado com o sistema de controle estratégico de duas formas:

- a) a própria lógica de acompanhamento, medição, quantificação e resultados das variáveis de diagnóstico e de ambiente;
- b) a forma pela qual ele será influenciado pelo sistema de controle estratégico e como estes influenciarão o comportamento dos agentes organizacionais.

O CEC está inserido no modelo de Simons, em função de não somente avaliar os aspectos formais e quantitativos de controle de custos, mas também abrangendo os aspectos informais e qualitativos envolvidos no ambiente organizacional.

Apresenta-se na figura 9 o modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC, inserido no modelo de Simons, (1995).

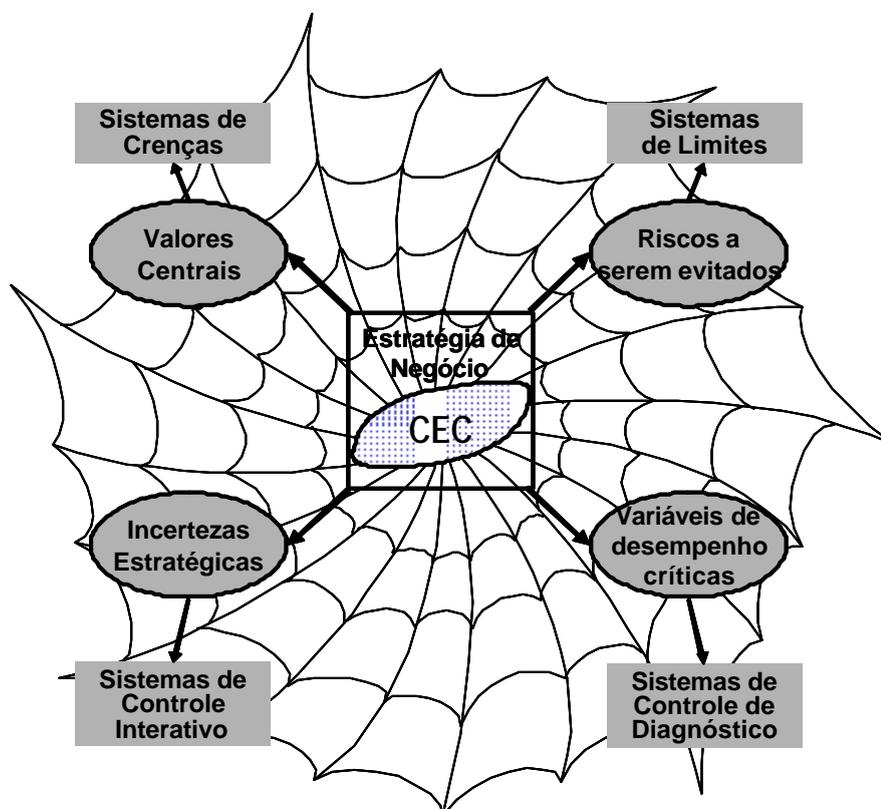


Figura 9 - O CEC inserido no Modelo de Simons

Fonte: DIEHL (2004)

O CEC está inserido no modelo de Simons, no sentido de considerar os valores centrais da organização, os riscos existentes e evitáveis, as incertezas estratégicas que cercam a instituição e as variáveis de desempenho críticas que possam existir no ambiente organizacional.

Conforme Diehl (2004, p.153), o “CEC, com base no modelo das alavancas de controle, como um sistema de suporte a estratégia, possui duas facetas”:

- * a primeira em formato de controle diagnóstico, o qual faz o monitoramento das variáveis críticas de desempenho sendo operada em uma nuance de gerenciamento por exceção, mantendo os processos de negócios na direção esperada;
- * a segunda em um formato de controle interativo, o qual faz o monitoramento das incertezas estratégicas, operando em um comportamento mais interativo e informal, facilitando o ciclo evolutivo (*double-loop learning*), permitindo o questionamento e a aprendizagem acerca das premissas fundamentais que baseiam as escolhas estratégicas. Neste caso, deve-se ter um olhar para o ambiente externo mais pronunciado e abrangente do que o sistema de controle diagnóstico, visando procurar “sinais” e “tendências” mais do que indicadores. Os sistemas de crenças e de limites agem mais indiretamente como controles (DIEHL, 2004).

O controle Estratégico de Custos - CEC consiste em um conjunto de controles formais como o monitoramento de custos (orçamentos, custos de produtos) e também controles informais (comportamentos que reforçam o controle do desperdício ou que induzem investimentos).

O referido modelo está relacionado à estratégia da organização (custos, enfoque, diferenciação), mantendo sua coerência.

O CEC deve ser capaz de se adaptar à nova realidade e também antever alterações necessárias em sua própria configuração e na estratégia da organização, através de ciclos de aprendizagem simples (corretivo) e duplo (aprendizagem).

Há consideração de indicadores quantitativos como redução de custos; qualitativos como tipos de fornecedores e sua relação com custo de longo prazo; medidas subjetivas, como a importância estratégica ou mercadológica de um determinado componente de custo; sócio-comportamentais como comportamento de preservação de recursos.

O modelo avalia aspectos internos, como balanço e externos como custo dos concorrentes (através de métodos como *Mark up* Reverso, Engenharia Reversa e Contabilidade Reversa, por exemplo) e custo total da cadeia de valor.

É coerente com o contexto em que está inserido externamente e internamente, considerando o tipo de estrutura organizacional, o tipo de ambiente competitivo e as variáveis contingências a estes associadas.

O modelo é utilizado em diferentes formatos, em diferentes momentos estratégicos. Uma das premissas do modelo é manter o equilíbrio, um balanceamento do uso dos controles, onde haja o estímulo ao questionamento e à busca criativa, com controles que almejem a disciplina e o cumprimento de objetivos. Em relação ao equilíbrio, é necessário identificar ou propor a configuração do controle estratégico de custos considerando os aspectos formal ou informal, subjetivo ou objetivo, resultado ou sócio-comportamental, bem como verificar se a configuração irá variar ao longo do tempo.

Adiante segue a figura 10, apresentando a visão geral do modelo CEC.

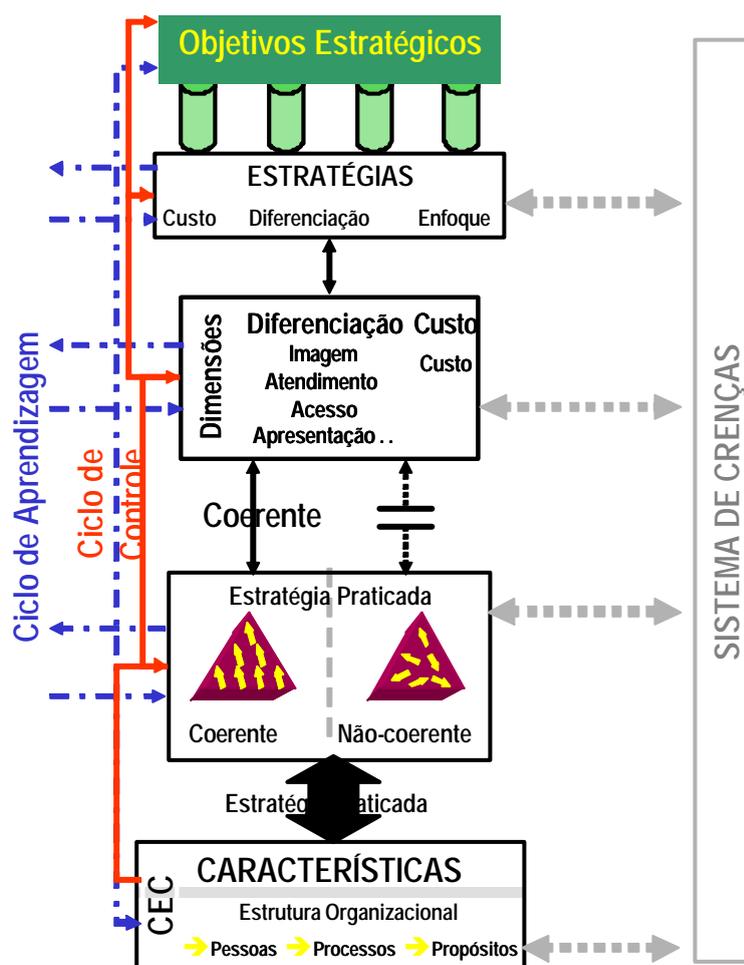


Figura 10 - Visão geral do modelo CEC
Fonte: DIEHL (2004)

Conforme a figura 10 o modelo CEC compreende e identifica o posicionamento estratégico da organização, seja com foco no custo ou em diferenciação levando em consideração diversas dimensões estabelecidas no modelo, como: imagem, atendimento, acesso, etc. Com base nestes elementos é verificado se os controles de custos existentes são coerentes com a estratégia estabelecida e também praticada pela organização e por fim leva em consideração as pessoas envolvidas, os processos e os propósitos da entidade e se estes contribuem parcialmente ou totalmente com o alinhamento dos controles de custos com as estratégias da organização.

O modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC tem como objetivo, contribuir nos seguintes aspectos:

- a) um CEC deve incorporar além dos chamados controles cibernéticos, os controles sócio-econômicos;
- b) um CEC deve monitorar e/ou controlar variáveis críticas (controle diagnóstico) e incertezas estratégicas (controle interativo);
- c) um CEC deve permitir a ocorrência do ciclo corretivo, mas também do ciclo evolutivo;
- d) um CEC deve considerar em sua configuração, o sistema de crenças e valores da organização, bem como sua estrutura organizacional;
- e) um CEC deve estar umbilicalmente ligado à estratégia da organização, mas deve permitir o saudável questionamento da estratégia corrente (seja ela puramente pretendida, puramente emergente ou, mais provável, uma combinação destas);
- f) um CEC deve controlar tanto aspectos internos (variáveis críticas, competências, processos estratégicos) como aspectos externos (concorrentes, cadeia de valor) (DIEHL, 2004).

A partir da conclusão daquele sobre o referido modelo proposto, enfatiza-se suas palavras, onde afirma que a “originalidade da proposta está não nos elementos incorporados, mas no modelo compreensivo e abrangente que consolida uma série de conhecimentos e discussões já existentes neste tema”. No contexto de Controle Estratégico de Custos, a palavra chave é **equilíbrio**, ou seja, “este pode ser alcançado pelo conveniente balanceamento ou compensação entre ações criativas e restritivas, ao longo do tempo e de acordo com as variáveis contingências”. (DIEHL 2004, p. 259).

No próximo capítulo será demonstrada a metodologia utilizada neste estudo.

5 METODOLOGIA

Neste capítulo, é abordada a fundamentação teórica da metodologia, o qual, neste estudo, trata-se de um estudo de caso.

5.1 DELINEAMENTO

Neste capítulo é apresentada a metodologia a ser utilizada, trata-se de um *estudo de caso*, no qual a *natureza* da pesquisa é *aplicada* cuja *abordagem do problema* é realizada na forma *qualitativa* e possui como objetivo uma *pesquisa explicativa* testando a teoria e as relações causais existentes. O referido estudo possui como propósito avaliar a aplicação do modelo referencial avançado de Controle Estratégico de Custos - CEC, em novo contexto, o Hospitalar Universitário e Filantrópico.

Neste estudo não foi realizado um estudo ao longo do tempo para compreender melhor a evolução dos controles de custos com a estratégia. Trata-se de uma pesquisa com um corte transversal e somente foram levados em consideração os últimos dois anos (a partir do ano de 2005).

5.1.1 Definições

O estudo de caso, conforme (Yin, 2005), em geral apresenta como estratégias preferidas, questionamentos do tipo “*como*” e/ou “*por que*” de uma teoria ao invés do *quanto*, *quando* ou *quem*, também destaca que este método é utilizado em muitas situações, para contribuir com o conhecimento de fenômenos:

1. individuais;
2. organizacionais;
3. sociais;
4. políticos e de grupo;
5. além de outros fenômenos relacionados.

Portanto, surge a necessidade de aplicar um estudo de caso em função do desejo de compreender fenômenos sociais mais complexos.

Yin (2005) esclarece que existem cinco elementos fundamentais que devem estar presentes no projeto de estudo de caso, que são:

- a) questões de estudo;
- b) proposições se houver;
- c) unidade de análise;
- d) vínculo lógico entre as proposições e dados;
- e) os critérios para interpretar os resultados.

5.1.2 Qualidade de um Estudo de Caso

Para um estudo de caso tenha qualidade, validade, conforme Yin (2005), deve atender à quatro condições:

- a) validade do constructo;
- b) validade interna (apenas para estudos causais ou explanatórios);
- c) validade externa;
- d) confiabilidade.

Neste contexto, são utilizados quatro testes descritos no quadro 4 a seguir, para determinar a qualidade da pesquisa.

Testes de caso	Tática do estudo	Fase da pesquisa na qual a tática deve ser aplicada
Validade do constructo	<ul style="list-style-type: none"> • Utiliza fontes múltiplas de evidências; • Estabelece encadeamento de evidências; • O rascunho do relatório do estudo de caso é revisado por informantes-chave. 	Coleta de dados
		Coleta de dados
		Composição
Validade Interna	<ul style="list-style-type: none"> • Faz adequação ao padrão; • Faz construção da explanação; • Estuda explicações concorrentes; 	Análise de dados
		Análise de dados
		Análise de dados

	<ul style="list-style-type: none"> • Utiliza modelos lógicos. 	Análise de dados
Validade Externa	<ul style="list-style-type: none"> • Utiliza teoria em estudos de caso único; • Utiliza lógica da replicação em estudos de casos múltiplos. 	Projeto de pesquisa Projeto de pesquisa
Confiabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Utiliza protocolo de estudo de caso; • Desenvolve banco de dados para o estudo de caso. 	Coleta de dados Coleta de dados

Quadro 4 - Táticas do estudo de caso para quatro testes de projeto
 Fonte: Cosmos Corporation et al. YIN (2005)

Em função destas quatro condições, como requisitos à qualidade do estudo, são apresentadas abaixo às táticas específicas utilizadas no estudo:

Múltiplas fontes de evidências: foram realizadas entrevistas com treze gestores, anotadas e gravadas, e comparadas com documentos internos e externos e com a observação direta do entrevistador;

Revisão de relatórios por informantes-chave: o relatório foi revisado pelo assessor da direção geral, o mais importante gestor após a direção;

Análise de interferências, como momento, ambiente e mudanças organizacionais: no caso do HSL, ponderou-se o fato do mesmo estar passando por dificuldades financeiras, e também em razão de haver uma mudança de cultura em termos de rigidez no controle dos custos;

Evidências convergentes: onde as evidências não convergiam, buscou-se entendimento e explicações a respeito. No caso do HSL, para alguns gestores ainda não há muita clareza acerca da estratégia da instituição; isto se ilustra, com a recente mudança de cultura acerca de controle mais rigoroso dos custos.

Protocolo de caso: é composto por um instrumento para doutrinar o estudo e também dos procedimentos e regras gerais que devem ser seguidas ao utilizar o referido instrumento;

Diversas técnicas de anotações: diversas anotações feitas serviram como base para entrevistas e observações. Por exemplo, em relação aos controles de custos, a opinião

da direção e o assessor foram anotadas e confrontadas com a opinião da gestora do departamento de custos;

Formulação de questões comprobatórias: foram realizadas perguntas negativas, e solicitadas explicações para afirmações de executivos. O gerente comercial afirmava que havia monitoramento da dimensão competitiva *imagem*, mas quando questionado sobre a forma como isto era realizado, percebeu-se que de fato suas argumentações não eram suficientes para confirmarem tal controle, pois ele admitiu que de fato não haviam controles claros que poderiam medir esta dimensão, e que os monitoramentos existentes não atendiam este propósito como esperado pela instituição;

Incidentes críticos, como conceitos não claros e/ou homogêneos para o entrevistado e entrevistador: em alguns casos notou-se que os gestores não conseguiam distinguir custos de despesas; por exemplo, isto deve se explicar, devido ao fato de que antes não havia preocupação mais intensa em relação aos custos.

5.2 ELEMENTOS DESTA DISSERTAÇÃO

O principal objetivo desta dissertação é compreender se o modelo referencial avançado de Controle Estratégico de Custos - CEC adapta-se ao contexto hospitalar universitário filantrópico. O mesmo já foi validado em duas organizações de serviços, e agora é aplicado a um novo ambiente composto de particularidades ainda não abordadas com maior profundidade. A partir do entendimento global do modelo que trata de análise de processos sociais, o método de estudo de caso é a que se adaptada à pesquisa. Preconiza-se elaborar um protocolo de caso mais aberto e um roteiro de entrevistas com maior flexibilidade, pois o foco deste estudo é compreender as inter-relações entre os controles de custos e a estratégia.

5.2.1 Variável Dependente: CEC

A variável dependente existente neste estudo é o CEC, segundo Diehl (2004, p. 165) “entendido como um conjunto de controles do CMS, na interface com o SCE, com características próprias, que pode ser utilizado para apoiar a estratégia da organização”. Ou

seja, este modelo tem como propósito verificar se os controles de custos existentes são capazes de apoiar a estratégia, verificando as inter-relações existentes entre ambos, relações e controles estes que podem ser observados através de relatórios, atividades desenvolvidas, pessoas, procedimentos, comportamentos dos agentes organizacionais, etc.

5.2.2 Variável Contingencial: Escolhas Estratégicas

A variável contingencial deste estudo está relacionada às escolhas estratégicas, ou seja, caracterizam-se pelo envolvimento da missão da unidade de negócio, as definições de estratégias a serem buscadas e também as dimensões competitivas focalizadas (determinadas no modelo).

5.3 UNIDADE DE ANÁLISE

O presente trabalho facilitará o Hospital Universitário Filantrópico São Lucas da PUCRS, tendo como unidade de análise o controle estratégico de custos, ou seja, a relação entre os controles de custos e as estratégias adotadas pela organização.

5.3.1 Questão de Estudo

Neste estudo será analisado qual ou quais a(s) relações(s) existentes entre o Controle Estratégico de Custos e as estratégias adotadas pela organização (DIEHL, 2004).

5.3.2 Proposições

Neste estudo foi utilizada além das duas proposições do modelo original, mais uma proposição, para averiguar a adaptabilidade do modelo referencial avançado de Controle Estratégico de Custos - CEC, ao contexto estudado.

- a) o controle estratégico de custos é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização;
- b) o controle estratégico de custos pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do controle estratégico de custos existente.
- c) o modelo de controle estratégico de custos adapta-se ao ambiente hospitalar universitário filantrópico.

5.3.3 Variáveis

No quadro 5 a seguir estão elencadas as variáveis propostas para cada uma das proposições do modelo de Controle Estratégico de Custos - CEC (DIEHL, 2004).

Proposições	Indicadores / variáveis de controle
O controle estratégico de custos é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização?	<ul style="list-style-type: none"> a) Monitoramento de dimensões competitivas; b) Percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do CEC; c) Monitoramento de Determinantes de custos; d) Monitoramento de recursos; e) Influência real ou potencial dos agentes sobre o desenho do CEC; f) Incertezas Estratégicas; g) Propósito do uso dos instrumentos do CEC; h) Atividades desenvolvidas; i) Pessoal envolvido; j) Nível de acesso do pessoal ao sistema; k) Nível de detalhamento do sistema; l) Características dos relatórios; m) Flexibilidade; n) Evolução do CEC ao longo do tempo.

O controle estratégico de custos pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do controle estratégico de custos existente?	Comportamento estratégico dos agentes organizacionais, resultante da influência do CEC, definindo ou auxiliando a definir a estratégia praticada.
O modelo de controle estratégico de custos adapta-se ao ambiente hospitalar universitário filantrópico.	Adequação do modelo; Inovações.

Quadro 5 - Resumo das variáveis de análise
Fonte: Adaptado de DIEHL (2004)

5.3.4 Vínculos entre Proposições e Dados

Neste estudo, os dados coletados foram confrontados com os elementos que descrevem as abordagens da estratégia (ver, por exemplo, Figura 5). A partir da identificação da estratégia da organização, foram estudadas as variáveis relacionadas aos controles de custos adotados e suas relações com a estratégia.

Para cada uma das proposições abaixo, explica-se o vínculo entre elas e os dados levantados.

a) O controle estratégico de custos é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização;

É esperado que os controles de custos existentes sejam influenciados pela estratégia praticada pela organização, ou seja, os instrumentos de controles de custos utilizados estão configurados para atender tal propósito. Os gestores percebem efetivamente qual a estratégia perseguida pela organização em função dos controles de custos existentes. Os sistemas de remuneração dos gestores poderão estar vinculados ao seu desempenho (na forma de recompensas) quando atendidas as estratégias pretendidas pela organização, como: redução de custos, melhorias de qualidade, desempenho global da instituição, etc.

b) O controle estratégico de custos pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do controle estratégico de custos existente.

Os agentes organizacionais acreditarão ser possível e tentarão influenciar o Controle Estratégico de Custos - CEC, de modo que ele possa ser projetado de forma coerente com a estratégia e/ ou de forma a moldar a estratégia.

Eles descreverão a forma como isso é feito: relatórios, contatos informais, discussões em reuniões, articulações políticas, entre outros.

c) O modelo de controle estratégico de custos adapta-se ao ambiente hospitalar universitário filantrópico.

Busca-se confirmar se o modelo de controle estratégico de custos seja adaptável ao novo contexto e que sejam observados e avaliados elementos importantes como: processos internos, controles de custos existentes, práticas e intenções estratégicas, etc.

5.3.5 Método de Coleta de Dados

Neste estudo de caso foram utilizados vários métodos de coleta de dados, conforme Yin (2005):

- a) Revisão de documentos diversos (relatórios de controles de custos por departamento, relatórios de produção, relatórios de glosas, etc);
- b) Pesquisa em arquivos de registros eletrônicos e impressos, intranet, sites;
- c) Observações diretas: tais como observação de documentos e aspectos e artefatos simbólicos (declaração de missão, visão, valores, etc.), relacionamentos interpessoais, fatos marcantes, instalações e aparência da estrutura e do corpo funcional, o qual deve contribuir para a percepção do estilo gerencial estabelecido;
- d) Entrevistas com gestores das áreas foco desta pesquisa (Departamento de Custos, Contabilidade, Compras, Suprimentos, Faturamento, Tesouraria, Produção, etc), assessores e diretorias;
- e) Documentos internos (impressos e eletrônicos) do departamento de custos, contabilidade, controladoria, diretoria, *intranet*;
- f) Documentos externos: propagandas, jornais, revistas, demonstrações financeiras, entre outros;
- g) Documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão e valores, etc.

h) Arquivos de registros (balanços anteriores, boletins de custos).

Para reforçar as evidências acerca dos dados coletados foram observados três princípios: construção de um banco de dados do estudo de caso, utilização de múltiplas fontes de evidências e manutenção de uma cadeia de evidências (YIN, 2005).

Neste estudo foram elaboradas entrevistas semi-estruturadas, revisão da documentação, pesquisas em arquivos e eventualmente observação direta. Foram utilizados os mesmos roteiros de entrevistas, no sentido de permitir realizar comparações entre as respostas de diversos gestores. Quando houve inconsistências entre as respostas, procurou-se fazer cruzamentos com outros entrevistados, omitindo a fonte sempre que necessário, no sentido de buscar o aprofundamento de determinados temas. Todas as entrevistas foram gravadas, anotadas e transcritas. Todas as informações coletadas no estudo foram integradas a um “banco de dados” onde procurou-se dispor estas informações em forma de uma cadeia de evidências como é demonstrado na figura 11 abaixo:

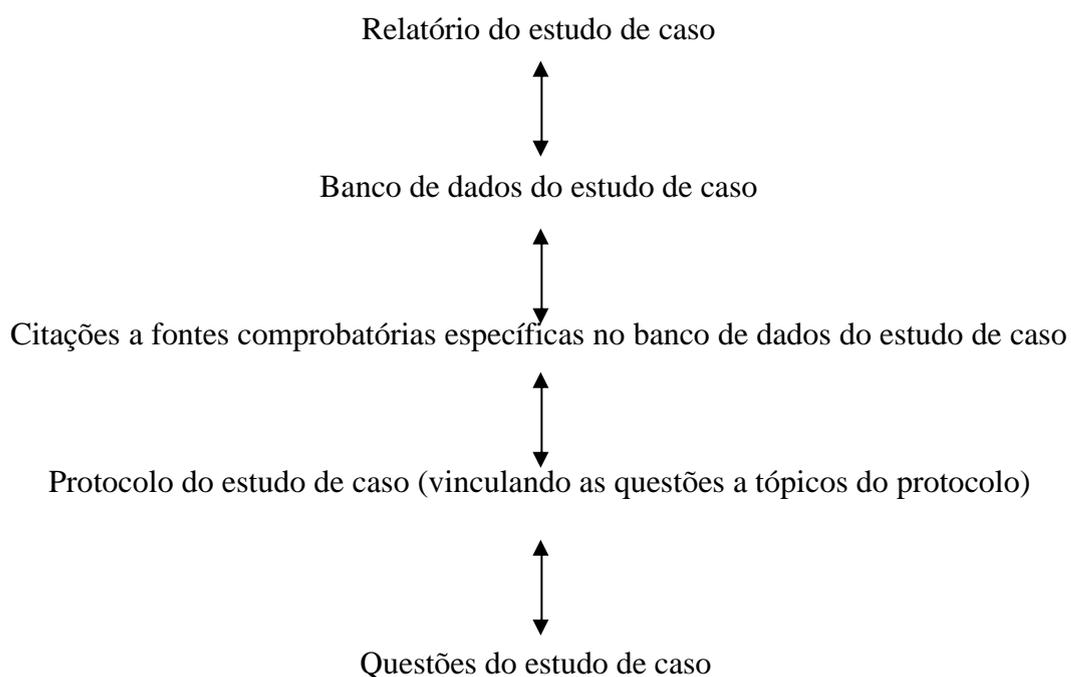


Figura 11 - Encadeamento de evidências
Fonte: YIN (2005)

5.3.7 Limitações

Uma pesquisa baseada em estudo de caso, especialmente quando envolvidos aspectos sócio-comportamentais, torna-se dependente das percepções do pesquisador. De parte do entrevistado, estar sujeito ao entendimento do que seja uma pergunta feita a ele, e sua resposta, dependerá do juízo de valor que ele faça a respeito de algo questionado. Por parte do entrevistador, vale-se de um instrumento de pesquisa como o protocolo de caso, e este deve ser capaz de responder os propósitos do estudo. Além desta consideração, o pesquisador é colaborador da organização em estudo, este fato exige que o protocolo de estudo de caso seja muito bem estruturado, para que não haja vício algum quanto à análise do caso, exigindo que o pesquisador mantenha total imparcialidade quanto ao total dos dados lidade quanto a ans que devem ser seguidas ao utilizar o referido instrumento análise dos dados. Para proporcionar maior confiabilidade na análise, os dados das entrevistas foram cruzados como outras informações e, após conclusão da análise, a mesma foi verificada pelo assessor da direção geral.

Este estudo caracteriza-se como um corte transversal, em um momento específico do tempo. Outra limitação deste estudo é que não há a pretensão com este caso de validar, confirmar ou esgotar a teoria, mas somente trazer o modelo a um novo contexto e testar sua aplicabilidade.

5.3.8 Visão geral da Metodologia

O quadro 6 apresenta um resumo geral da metodologia deste estudo.

Elemento	Descrição
Questão de estudo	Neste estudo será analisado qual ou quais a(s) relações(s) existentes entre o Controle Estratégico de Custos e as estratégias adotadas pela organização (Diehl, 2004).
Variável Contingencial	Estratégia
Variável Dependente	CEC
Posições Estratégicas	Liderança em Custos, Diferenciação, Enfoque
	a) O controle estratégico de custos é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e

Proposições	<p>apóiam a estratégia praticada da organização;</p> <p>b) O controle estratégico de custos pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do controle estratégico de custos existente.</p> <p>c) o modelo de controle estratégico de custos adapta-se ao ambiente hospitalar universitário filantrópico.</p>
Unidade de Análise	<p>O Hospital Universitário Filantrópico São Lucas da PUCRS, tendo como unidade de análise o controle estratégico de custos, ou seja, a relação entre os controles de custos e as estratégias adotadas pela organização.</p>
Indicadores do CEC	<p>a) Monitoramento de dimensões competitivas;</p> <p>b) Percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do CEC;</p> <p>c) Monitoramento de Determinantes de custos;</p> <p>d) Monitoramento de recursos;</p> <p>e) Influência real ou potencial dos agentes sobre o desenho do CEC;</p> <p>f) Incertezas Estratégicas;</p> <p>g) Propósito do uso dos instrumentos do CEC;</p> <p>h) Atividades desenvolvidas;</p> <p>i) Pessoal envolvido;</p> <p>j) Nível de acesso do pessoal ao sistema;</p> <p>k) Nível de detalhamento do sistema;</p> <p>l) Características dos relatórios;</p> <p>m) Flexibilidade;</p> <p>n) Evolução do CEC ao longo do tempo.</p>
Coleta de dados	<p>a) Revisão de documentos diversos (planejamento estratégico, balanços anteriores);</p> <p>b) Pesquisa em arquivos de registros eletrônicos e impressos, sites;</p> <p>c) Observações diretas;</p> <p>d) Roteiros iguais de entrevistas, para comparação entre os diversos gestores;</p> <p>e) Entrevistas com gestores das áreas foco desta pesquisa;</p> <p>f) As entrevistas foram gravadas e anotadas, e após transcritas, e comparadas com documentos internos e externos e com observação direta;</p> <p>g) Documentos internos;</p> <p>h) Documentos externos;</p> <p>i) Foi construído um banco de dados do estudo de caso e manutenção de uma cadeia de evidências;</p> <p>j) Documentos e artefatos simbólicos.</p>

Quadro 6 - Visão geral da Metodologia
 Fonte: Elaborado pelo autor (2007)

6 CASO EM CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS

Neste capítulo será abordado o estudo de caso no Hospital São Lucas da PUCRS, objeto deste estudo, levando em consideração a fundamentação teórica utilizada na pesquisa e também a percepção do autor.

6.1 O CASO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS

O Hospital São Lucas da PUCRS - HSL iniciou suas atividades em outubro de 1976 com a missão de desenvolver assistência, ensino e pesquisa na área da saúde. O HSL é um hospital geral, de natureza filantrópica, que assiste a pacientes adultos e pediátricos, abrangendo praticamente todas as especialidades médicas.

Princípios Definidores

Valores

“Nossas ações de assistência, ensino e pesquisa desenvolvem-se integralmente articuladas, em consonância com a Filosofia Marista, em harmonia com princípios éticos e no contexto de nosso compromisso social”.

“Nossos clientes constituem a razão de ser de todas as ações que realizamos, cabendo somente a eles conceituar a qualidade de nossos produtos e serviços”.

“Nossos funcionários e colaboradores, com sua dedicação, amor, comprometimento e espírito de equipe, são a força geradora do potencial criativo da Instituição e os referenciais para expressão de nossos propósitos humanizados e humanizantes”.

Negócio

“Saúde e conhecimento”.

Missão

“Somos um Hospital Universitário, qualificado pela interação assistência / ensino / pesquisa, orientado por valores humanos, pela atuação interdisciplinar e pelo compromisso com a saúde da comunidade”.

Visão

“Ser reconhecido, no Brasil, e num prazo que não exceda ao ano 2010, como um Hospital Padrão de Referência em gestão, assistência, ensino e pesquisa em saúde”.

O Hospital São Lucas da PUCRS possui como Mantenedora a Sociedade Civil da Congregação dos Irmãos Maristas da Província de Porto Alegre. Neste ambiente as pessoas constituem o recurso essencial para obter o equilíbrio e a integração das dimensões tecnológicas, econômicas e sociais da Organização, bem como um importante fator de sustentação dos processos institucionais.

Os valores e crenças predominantes na cultura organizacional (filosofia cristã, vivência de solidariedade, cidadania, compromisso público, entre outros) configuram alicerces importantes para o estabelecimento dos fatores que direcionam as ações para a busca da qualidade de vida no trabalho dos colaboradores.

O quadro funcional conta com cerca de 2.500 funcionários, 170 médicos residentes e um corpo clínico com cerca de 550 médicos, muitos exercendo a função de professor da Faculdade de Medicina e com seu consultório particular no Centro Clínico da PUCRS.

Todos os cargos estão definidos através de perfis funcionais (atualmente 199) elaborados por profissionais capacitados (psicólogos organizacionais e médicos do trabalho) em conjunto com os gestores de cada área, abrangendo inclusive a análise da aptidão física por função, considerando que está prevista a contratação de deficientes físicos para diversas áreas do hospital.

O HSL ocupa uma área construída de 55.000m², sendo aproximadamente 49.000m² do Hospital e seus serviços e 6.000m² do Centro Clínico. Conta ainda com amplo estacionamento, com capacidade para 1.500 veículos.

A área de pacientes internos é composta por 539 leitos, sendo 440 de internação convencional, 78 de unidades de tratamento intensivo (geral de adultos, coronariana, pediátrica e neonatal) e 21 leitos de observação, estes específicos para pacientes da emergência.

Os ambulatórios são estruturados em 110 consultórios. Estas áreas destinam-se ao atendimento de emergências médicas, para adultos e crianças, com leitos de observação próprios e todos os recursos de uma UTI.

Há vários laboratórios com avançadas técnicas de diagnóstico e tratamento, além de laboratórios específicos destinados à pesquisa na área médica.

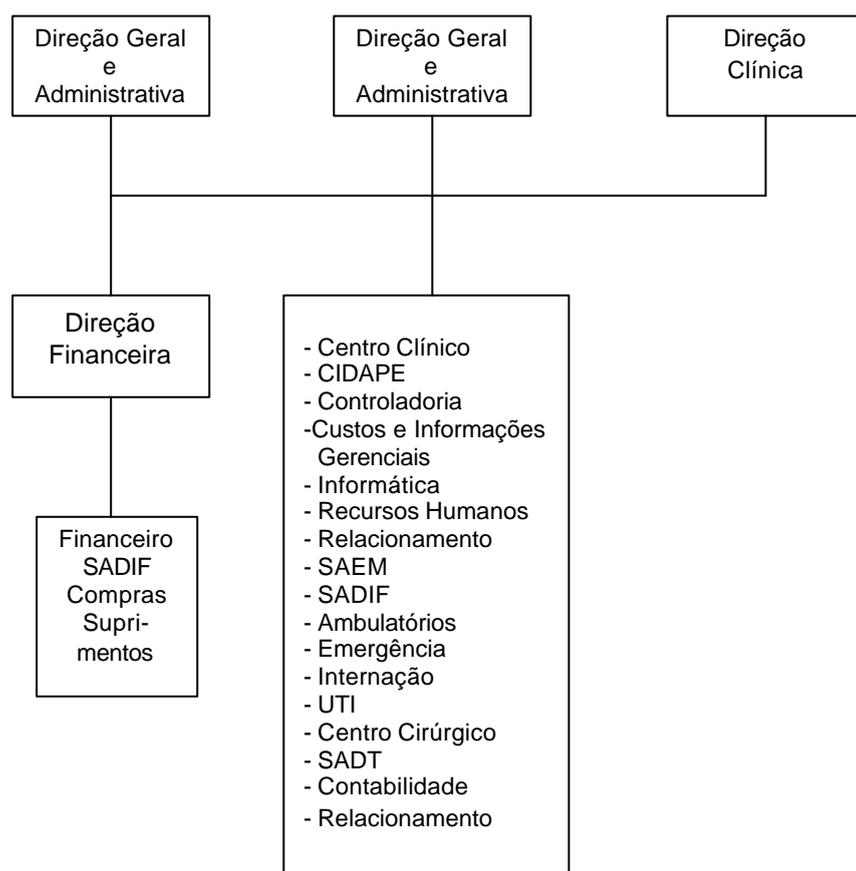
O Centro Clínico, inaugurado em 1988, abriga 160 conjuntos, 64 especialidades médicas sendo destinado preferencialmente aos professores da Faculdade de Medicina.

Há diversos convênios com entidades de planos de saúde e diversas empresas que possuem seu plano próprio, os principais convênios são a Unimed e Ipergs.

Existem diversos serviços de saúde, e na sua grande maioria são comandados por profissionais professores e pesquisadores nas respectivas áreas.

O HSL constitui-se um hospital filantrópico, para a manutenção desta condição, deve prestar atendimento de 60% de sua capacidade instalada nas internações-dia na modalidade SUS.

O HSL, juntamente com a Faculdade de Medicina da PUCRS, promove diversas pesquisas clínicas, principalmente nas áreas de Geriatria, Gerontologia e Pesquisas Biomédicas. A manutenção destas pesquisas tem como objetivo promover a interface da assistência, ensino e pesquisa na área médica. Na próxima página é apresentado o organograma institucional do HSL. (ver Figura 12).



SADT: Serviço de Atendimento / Diagnóstico / Tratamento

SAEM: Serviço Administrativo de Ambulatório / Emergência

SADIF: Serviço Administrativo de Diagnóstico / Internação / Faturamento

CIDAPE: Centro de Interação e Desenvolvimento, Assistência / Pesquisa / Ensino

Figura 12 - Organograma Institucional HSL

Fonte: HSL (2007)

O Organograma Institucional do HSL, num primeiro momento, caracteriza-se como um modelo de gestão centralizador, com departamentos denominados “Clientes” que atuam na prestação dos serviços de Assistência Ensino e Pesquisa, e que são apoiados pelos departamentos operacionais e administrativos, os quais interagem com a Direção da Instituição. O Diretor Geral acredita e preconiza o aperfeiçoamento do modelo de gestão, buscando que seja descentralizado a médio prazo.

6.2 CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO

No contexto deste estudo de caso tem-se o enquadramento de serviços conforme determina o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e a (CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES (CNAE) nas seguintes categorias:

- a) Educação (seção M);
- b) Saúde e serviços sociais (seção N).

6.3 COLETA DE DADOS

As informações do caso estudado foram coletadas através de observação direta, entrevistas e consultas a documentos impressos e eletrônicos através da Intranet e sites. As entrevistas foram gravadas com a autorização dos entrevistados, após foram transcritas e comparadas com as anotações do pesquisador. Foram totalizadas 15 horas de entrevistas, que consumiram cerca de 60 horas de transcrições. Os dados e informações foram obtidos entre Fevereiro e Maio de 2007 e também em Janeiro de 2008, posteriormente confrontados com a teoria proposta nesta dissertação, interpretados de acordo com a perspectiva de identificar o alinhamento dos controles de custos com a estratégia da organização, conforme será exposto nos próximos tópicos.

6.4 ANÁLISE DA ESTRATÉGIA DO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS

Na abordagem da configuração organizacional do HSL a partir do ciclo adaptativo existe um tipo básico de estratégia para enfrentar os problemas propostos: o defensor.

O tipo “*defensor*” fica evidente à medida que o HSL não abre mão de seus produtos e clientes tradicionais como é o caso dos serviços de alta complexidade na modalidade SUS, pois estes serviços são os únicos nesta modalidade que possibilitam uma razoável remuneração e também contribui para a manutenção da filantropia (isenção da quota patronal e imunidade aos impostos incidentes sobre o patrimônio e renda).

Para alguns serviços a postura é de explorador remetendo o hospital para a estratégia de “Diferenciação”, ou seja, é o caso do Instituto de Gerontologia do hospital, pois é um referencial no Brasil e no mundo.

No ambiente do HSL está inserida a Faculdade de Medicina. Evidentemente, a Faculdade de Medicina foi fundada antes do hospital e em seguida, este nasceu para atendê-la. Mas, atualmente apesar de serem autônomos econômica e financeiramente, são interdependentes quanto às inter-relações do negócio saúde e educação, embora as decisões institucionais do hospital ou da faculdade devam ter anuência da Reitoria.

A Reitoria da PUCRS na pessoa do Pró-Reitor de Administração, define estrategicamente o hospital como o meio de unir e consolidar o conhecimento médico através da Faculdade de Medicina com a prática da medicina proporcionada pelos recursos pessoais e técnicos existentes no Hospital São Lucas voltados à assistência a comunidade.

A estratégia de custos do HSL aponta para a *Liderança em Custos*, pois, o complexo PUCRS, poderia ter entendido que deveria haver um hospital-escola fora do ambiente do HSL para a atuação da Faculdade de Medicina; mas, compreendeu que, a partir de uma *lógica de vinculação* do hospital São Lucas com a Faculdade de Medicina, seria mais interessante em termos de redução de custos mantê-los no mesmo ambiente; neste contexto, isto se torna um dos elementos de grande importância evidenciado, e que contribui para reforçar esta estratégia.

É possível então evidenciar esta estratégia, a partir do compartilhamento das instalações do hospital com a Faculdade de Medicina, caracterizando-se como uma das formas de reduzir os custos do hospital, pois, a atuação dos médicos residentes (prestam consultoria e cirurgias em várias áreas do hospital), além de gerar receita para o hospital, o custo para mantê-los como profissionais médicos do hospital, é bem menor; a presença da

Faculdade de Medicina também é uma forma de aumentar a taxa de ocupação do hospital, pois são desenvolvidos diversos programas e pesquisas de diagnósticos e prevenções de doenças, onde todos os pacientes envolvidos são trazidos para o ambiente do HSL, gerando também maior receita.

A Missão Estratégica do hospital não foi analisada por tratar-se de uma unidade de negócio (Hospital São Lucas) pertencente à corporação PUCRS.

Uma dimensão de extrema importância para o HSL é a *Conformidade*, pois, cada serviço prestado (processos internos) deve seguir rigorosamente as especificações acordadas com os operadores da saúde, sob pena de comprometer a receita, ou seja, uma prescrição médica equivocada, um medicamento ou material incluído na fatura erroneamente, quantidades utilizadas fora da proporção normal de determinados procedimentos, causam a “glosa hospitalar”, frustrando a expectativa de receita que tenha sido faturada.

A dimensão *Entrega* também é bastante importante, pois existem prazos pré-estabelecidos em contrato a serem cumpridos para apresentação das faturas aos operadores da saúde.

A não observância correta das dimensões *Conformidade e Entrega* são duas possibilidades que os operadores da saúde têm para ganhar tempo, ou seja, prorrogar o seu desembolso e gerar custos financeiros para o HSL.

Neste estudo Porter é referenciado, mas se adapta mais a setores próximos de competição.

Quanto à *Vantagem Baseada em Recursos* observa-se que existem recursos importantes no ambiente do HSL, que são: a Marca PUCRS (credibilidade no mercado), o Corpo Clínico, as inter-relações com a Faculdade de Medicina (assistência/ensino) e o desenvolvimento de Pesquisas na Área das Ciências Médicas. No entanto, apesar de serem recursos importantes para a instituição, não se tornam estrategicamente relevantes, pelo fato de que os concorrentes da área saúde possuem os mesmos recursos, ou seja, diante dos recursos observados, é notável que possuem característica *valiosa*, mas, não pode se concluir o mesmo quanto as características de *raridade, imitabilidade imperfeita e substituibilidade*, pois, no segmento da saúde, estes recursos não são características raras, são imitáveis e também substituíveis pelos concorrentes, como por exemplo a Faculdade de Medicina da UFRGS, o qual possui uma marca importante (de credibilidade também), possui um importante Corpo Clínico, possui o Hospital de Clínicas de Porto Alegre (inter-relações de assistência/ensino) possui desenvolvimento de pesquisas na Área de Ciências Médicas.

Apresenta-se a seguir um quadro 7, resumindo a estratégia do Hospital São Lucas da PUCRS.

Abordagem	Enquadramento da Empresa
Posicionamento Estratégico	Liderança no Custo Total
Dimensões Competitivas	Conformidade e Entrega.
Configuração Organizacional	Defensor
Vantagem baseada em recursos	Não há (os concorrentes também possuem os mesmos recursos e características)

Quadro 7 - Resumo das classificações estratégicas do HSL
Fonte: elaborado pelo autor (2007)

6.5 ANÁLISE DOS CONTROLES ESTRATÉGICOS DE CUSTO DO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS

A seguir, apresentam-se as proposições deste estudo de caso desdobradas em diversas variáveis de controle.

6.5.1 Proposição 1

O CEC é influenciado pela estratégia praticada de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apoiam a estratégia praticada da organização.

Esta proposição explora uma série de variáveis onde o CEC pode ser influenciado pela estratégia praticada pela organização, as quais são abordadas a seguir.

a) Monitoramento de Dimensões Competitivas

A dimensão *Conformidade*, enquadra-se no âmbito administrativo onde é monitorada pelo departamento de análise de glosas, que tem a função específica de acompanhar cada particularidade da incidência das Glosas Hospitalares (rejeição das contas hospitalares por parte dos operadores quando em inconformidade com as especificações contratadas), através da análise minuciosa de cada conta hospitalar na tentativa de identificar suas causas. Para isto

são utilizados relatórios de consumo por pacientes, documentos como prescrições médicas, contratos, notas fiscais de compra e de prestação de serviços, etc (âmbito operacional).

A dimensão *Entrega* é monitorada pela Direção Financeira, pois esta dimensão está relacionada com as condições de entrega das faturas aos operadores da saúde, ou seja, são emitidos mensalmente relatórios gerenciais que demonstram o número de pacientes atendidos durante o mês, o número de contas em aberto (por quais motivos permanecem em aberto), o número de contas fechadas e entregues, e o número de contas não entregues (com os respectivos motivos). Em função destes relatórios, promovem-se ações no sentido de reduzir tais problemas, pois esta problemática afeta diretamente a situação econômica e financeira da instituição.

As dimensões “Conformidade e Entrega” são grandes causadoras do aumento dos custos neste segmento, pois, uma vez não observadas corretamente, o HSL incorre em postergação do ingresso da receita dos serviços, causando um custo do dinheiro no tempo desnecessário.

Portanto, as dimensões mencionadas acima quando não atendidas de acordo com as determinações dos contratos, representam grande risco quanto à postergação de transferências dos recursos para o HSL, ou seja, devido a ineficiência de controle destas dimensões, as empresas de convênios médicos ganham maior tempo para repassar os recursos relativos às prestações de serviços hospitalares realizadas pelo HSL.

- b) Percepção dos Agentes Organizacionais acerca do que é Estratégia, influenciando a operação do CEC

No HSL os gestores percebem as estratégias a cerca da maior rigidez dos controles de custos e também da atenção que se dá à incidência de “Glosa Hospitalar” (suposta perda de receita).

Em relação ao controle rigoroso de custos, passou-se a estabelecer metas e responsabilidades dos gestores quanto ao consumo de materiais e medicamentos por centro de responsabilidade, ou seja, a cada mês são emitidos relatórios de consumo por centro de responsabilidades e confrontados com as metas pré-estabelecidas, onde os gestores devem responder por consumos incoerentes com a receita do mês e com o volume de requisições de materiais e medicamentos, por exemplo. Quanto às Glosas hospitalares, criou-se um departamento para verificar se as causas são decorrentes dos processos de serviços (procedimentos) ou de processos administrativos (faturamento). Verificou-se que há significativas falhas administrativas, como não observância de prazos de entrega, falta de

assinaturas em formulários, preenchimento errado de guias, digitação errada de quantidades de materiais e medicamentos utilizados nos pacientes, prescrições médicas em desconformidade com o estabelecido em contrato.

Portanto, os gestores das áreas envolvidas com os processos de prestação de serviço e de faturamento, perceberam a maior rigidez dos controles no momento em que são chamados a prestarem contas de tais apontamentos, seja quanto aos controles de consumo de materiais e medicamentos, sejam em função das causas das glosas hospitalares.

c) Monitoramento de Determinantes de Custo

Apesar de não estar claro para os gestores, os maiores determinantes de custo no HSL são quanto à utilização e à configuração do produto, em relação ao primeiro mesmo em função do custo fixo bastante alto (estrutura/tecnologia envolvida), procura-se sua diluição de acordo com o nível de produção. A configuração do produto está associada também aos níveis de consumo de materiais e medicamentos pois em muitos casos, ocorre certa personalização dos serviços.

É difícil garantir que o mesmo procedimento tenha o mesmo custo para mais de um paciente, pois, pode haver consumos excedentes de materiais ou medicamentos de acordo com o quadro clínico do paciente.

Por exemplo, para um procedimento de “Parto” existe um padrão de consumo de materiais e medicamentos, mas em função de alguma imprevisibilidade que possa ocorrer no momento da realização do procedimento, pode haver um consumo maior de alguns materiais ou medicamentos. Durante o procedimento, pode ocorrer um grande volume de hemorragia sendo necessário então, utilizar um medicamento “coagulante” (não previsto no procedimento); pode haver uma recuperação da paciente mais lenta (por conseqüência, maior tempo de internação).

d) Monitoramento de Recursos

No HSL existem dois recursos que são mais monitorados o primeiro é o custo com pessoal (quadro administrativo, quadro clínico interno e terceirizado, cerca de 32% dos custos) monitorado através de relatórios de controle de admissão oriundos do departamento de Recursos Humanos e relatórios de controle de contratação de serviços terceirizados oriundo da Supervisão Clínica. Este recurso flutua constantemente, devido ao grande nível de absenteísmo neste segmento, embora seja um recurso relevante. Há certa sazonalidade durante

os meses do verão, quando a prestação de serviços diminui consideravelmente. Nestes casos, são determinados cortes de pessoal, principalmente da área de produção.

Notou-se que a partir do ano de 2000, houve um grande volume de contratação de médicos terceirizados. Segundo o Diretor Geral e Administrativo do HSL, tomou-se esta decisão em função de que supostamente o HSL teria menor custo com os encargos sociais de profissionais de maior salário, como é o caso do FGTS, por exemplo.

O segundo é o custo com o consumo de materiais e medicamentos utilizados nos pacientes (cerca de 60% dos custos). Neste recurso há uma especial atenção aos materiais como órteses e próteses, pois estes são consumidos em regime de consignação devido ao seu alto custo. Requerem maior controle, mas existem apenas controles paralelos “frágeis” ao controle de estoque do hospital (não contabilizado no estoque) representando assim maior tendência a fraudes e desvios.

Portanto, o monitoramento de recursos em alguns itens como o controle de aquisição e consumo das órteses e próteses, apresentam-se prejudicados, pois não são frágeis, ou seja, faltam instrumentos que possam confrontar informações relacionadas às necessidades de aquisição com a própria utilização dos mesmos.

e) Influência Real ou Potencial dos Agentes sobre o Desenho do CEC

No HSL os gestores da área administrativa, em sua grande maioria não tentam influenciar os controles de custos existentes, pois há um descaso quanto ao conhecimento dos seus próprios custos departamentais, pois quando solicitado os relatórios que são utilizados para acompanhamento dos custos de determinados departamentos, os gestores afirmam que os mesmos não existem.

Nas áreas de produção, alguns gestores questionam os relatórios de requisição e de consumo de materiais e medicamentos, como é o caso do Bloco Cirúrgico, pois, isto provavelmente se dá em função de que o controle não é rigoroso no que diz respeito ao confronto dos materiais e medicamentos requisitados ao departamento de suprimentos com as “folhas de sala” de cada paciente (consumo efetivo de cada paciente).

Os próprios gestores admitem que não conseguem efetivamente realizar este controle, pois o método de transferência de materiais e medicamentos entre o departamento de suprimentos e o bloco cirúrgico é realizado de forma manual, assim como também é a digitação do material e medicamento utilizado no paciente (digitado pelo faturista do bloco cirúrgico).

Os gestores então reivindicam controles mais eficientes como identificar os materiais e medicamentos por códigos de barra e realizarem a leitura através de leitores ópticos, tanto na transferência para os departamentos quanto para a transferência do consumo para o faturamento (folha de sala), trazendo maior agilidade e menor chance de erros manuais ao próprio controle e ao processo de faturamento.

O presidente do HSL preconiza que os controles de custos devam ser um dos elementos utilizados para tomar decisões de longo prazo, mas é admite que ainda são muito incipientes para tal propósito.

Ao analisar esta variável notou-se um grande despreparo por parte de alguns gestores, pois isso ficou evidente nas entrevistas no momento em que foram solicitados relatórios fundamentais como o de consumo da unidade, o gestor logo respondeu que não havia e não tinha a preocupação com este, pois não entendia ser importante.

f) Incertezas Estratégicas

Foi possível constatar nas entrevistas que uma grande incerteza estratégica é em relação às políticas públicas do Governo Municipal, Estadual e Federal, sobre o Sistema Único de Saúde. Na tentativa de influenciar os respectivos gestores públicos, o HSL tem o apoio através de Vereadores, Deputados Estaduais e Federais nas respectivas bancadas das Câmaras Legislativas, que em sua maioria são defensores da área da saúde e freqüentam o HSL permanentemente. O HSL também designa assessores e diretores para se reunir com os secretários dos respectivos poderes, com o propósito de aprovar o reajuste da tabela de repasse de recursos do SUS.

As questões regulatórias relacionadas a ANS mostram-se mais doutrinárias no sentido de regulamentar o funcionamento dos serviços prestados e também em relação ao consumo de materiais e medicamentos, mas deixa a desejar no sentido de apoiar um pouco mais as questões relacionadas às políticas públicas de reajustes de tabelas de repasses.

A pressão pelo reajuste das tabelas de repasse dos recursos provindos do SUS é extremamente importante, pois representa a remuneração de mais de 60% dos serviços prestados pelo HSL. Este reajuste torna-se uma incerteza à medida que sua atualização que historicamente vem acontecendo no mínimo a cada 8 ou 10 anos. Devido a este grande espaço de tempo, ocorre que os governos tanto em nível municipal, estadual como federal passam pelas transições governamentais decorrentes das eleições, onde muitas vezes apesar da legislação prever destinação de verbas à saúde acabam desviando ou reformulando a destinação destas verbas.

g) Propósito do uso dos Instrumentos do CEC

Os instrumentos de controle de custos existentes no HSL são: o “Sistema de Custos” desenvolvido no departamento de custos e os “Itens de Controle”.

O primeiro instrumento tem o propósito de conhecer o resultado de cada centro de responsabilidade e de cada serviço prestado.

O segundo é composto de uma série de indicadores, principalmente os de despesas e receitas semanais, os quais são confrontados com o Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE para consolidação. Este tem o propósito de verificar quais áreas ou rubricas (contas) estão com maior consumo de recursos. Também são encaminhados à direção outros relatórios que informam o número de atendimentos por convênios, número de leitos ocupados e disponíveis, etc.;

A alta administração demonstra interesse em estabelecer controles de custos que dêem suporte às estratégias. Embora os controles de custos existentes sejam utilizados para medir a rentabilidade dos serviços em nível gerencial, estas informações não deixam de ser estratégicas.

Em função destes instrumentos são tomadas ações do tipo manter ou não um serviço, comprar ou não um novo equipamento, cortar ou não o quadro de pessoal (principalmente da área de enfermagem) e alongar o prazo de negociação de pagamento de fornecedores.

Embora os instrumentos sejam usados para decisões em nível tático, em nível estratégico há pouco uso, considerando que alguns elementos estejam disponíveis.

h) Atividades Desenvolvidas

A nova gestora do departamento de custos preconiza o uso de uma postura mais rigorosa no controle de custos, focando-se na mensuração e acompanhamento dos custos das áreas de produção, cujos, respectivos gestores são responsáveis por emitir relatórios por procedimentos e por consumo de materiais e medicamentos para discutir e acompanhar seu desempenho juntamente com o departamento de custos. A partir daí estão sendo tomadas medidas como não manter estoques altos nas unidades e planejar o consumo baseando-se ao menos no histórico de consumo dos três últimos anos, confrontar as requisições de insumos do departamento de suprimentos com as folhas de consumo por pacientes (folhas de sala). Assim foi estabelecida maior rigidez no manuseio dos insumos, para identificar possíveis fugas de insumos, embora não ao nível desejado pelos gestores (código de barras).

Aparentemente estas ações não possuem vinculação direta com a estratégia, mas estão contribuindo significativamente para reduzir o desembolso de recursos desnecessários.

i) Pessoal Envolvido

A supervisora de custos do HSL é a principal operadora do sistema de controle de custos, demonstra-se muito comprometida com os interesses da instituição. Aparentemente percebe-se que seu envolvimento com os propósitos da instituição torna-se coerentes com a busca da liderança em custos e diferenciação pretendida pela alta administração.

j) Nível de acesso do Pessoal ao Sistema

No HSL os níveis de acesso ao sistema de controles de custos são bem claros cada nível hierárquico possui acesso de acordo com sua autonomia. Portanto, o nível de acesso do pessoal ao sistema é *restrito*, já que este demonstra-se *coerente* com as ações e o perfil desejado do controlador de custos, pois, este tipo de postura teoricamente, preconiza o controle e a segurança das informações geradas sem correr o risco de distorções.

k) Nível de Detalhamento do Sistema

No HSL as informações geradas para a composição do custo são agregadas, pois são importadas da contabilidade desta forma. Quando necessário maior detalhamento é solicitado para a Contabilidade dispô-las na forma analítica. Apesar dos relatórios gerados a partir do sistema de custos parecerem apoiar somente as decisões de curto prazo, na prática foi possível observar que, também servem para apoiar as decisões de longo prazo (estratégicas), pois são utilizadas para medir a rentabilidade dos serviços prestados e viabilidade de novos contratos com operadores da saúde, por exemplo.

l) Características dos Relatórios

Os relatórios gerados pela supervisão de custos são mensais. São elaborados boletins mensais (praticamente um livro de apuração de custos). Inicialmente são abordados os principais itens de custo de forma global e após é demonstrado o desempenho de cada centro de responsabilidade (de forma analítica) onde os cálculos apresentam-se exatos. No fechamento deste relatório é apresentada a evolução dos itens de custos mais relevantes no período dos últimos 10 (dez) anos.

m) Flexibilidade

Os relatórios de custos não são flexíveis, pois nenhum gestor tem a liberdade de modificar os seus itens ou elementos de controle. Somente a supervisão de custos possui a autonomia de, se necessário for corrigir algum dado, é claro com a anuência do gestor da unidade correspondente.

n) Evolução do CEC ao longo do tempo

Os controles de custos existentes ainda herdam culturas de controles e estratégias passadas, pois não havia anteriormente uma clara definição da estratégia da organização. Isto explica em parte o “por que” hoje os controles de custos ainda não estão bem alinhados.

Trata-se de uma “herança cultural em matéria de custos”. A falta de definição da estratégia no passado, reflete-se nos controles que historicamente tem sido utilizados e que não dão muita atenção para os custos.

Hoje, embora ainda com sinais da herança cultural passada, nota-se que devido a uma maior rigidez no controle de custos e ao fato de ser mantida a Faculdade de Medicina para tornar os custos com os médicos residentes menores e, por conseqüência também, alavancar a receita do hospital através do aumento da taxa de ocupação e melhorar a utilização dos ativos, fica mais clara a estratégia da organização, que é a Liderança em Custos.

6.5.2 Proposição 2

O CEC pode influenciar as *decisões estratégicas da organização*, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.

No HSL, o presidente, o assessor e alguns gestores como o da área comercial, crêem que o aperfeiçoamento (maior controle trará segurança) das informações de custos seria muito importante, e contribuiria significativamente nas negociações com os operadores da saúde e também para projeções de investimentos. O presidente afirma que as informações de custos geradas atualmente, ainda não são capazes de apoiar a tomada de decisões em nível estratégico. Nota-se que, embora façam este comentário, atualmente muitas decisões, até

mesmo de longo prazo, são tomadas a partir da situação do fluxo de caixa, ou seja, a partir de uma visão de financeira.

Percebe-se em nível gerencial que há uma nova formatação dos controles de custos, no sentido de estabelecer maior rigidez tanto para o consumo de recursos quanto para atribuição de metas e responsabilidades aos gestores.

Portanto, há a presença de uma nova cultura na organização, onde o Controle Estratégico de Custos - CEC está *forçando* uma *postura estratégica de custos*, ou seja, ficou claro na pesquisa mediante as entrevistas e demais observações que, a partir da definição pela alta administração de que a postura estratégia de Liderança em Custos está impondo constantemente pressões a toda a organização; esta acaba induzindo os controles gerenciais uma *migração* para o nível estratégico (estão sendo utilizados para decisões de longo prazo).

6.5.3 Proposição 3

O modelo de controle estratégico de custos adapta-se ao ambiente hospitalar universitário filantrópico.

Verificou-se então que o CEC adapta-se ao novo contexto e necessita de algumas considerações quanto:

1. *Novo contexto (Hospitalar Universitário Filantrópico)* o modelo CEC foi testado em empresas também de serviços, mas estes muito distintos do ambiente hospitalar, cujas características são voltadas estritamente ao mercado competitivo e não social. Este estudo testou sua aplicabilidade em um novo contexto que também precisa ser competitivo, mas é um segmento altamente regulado pelo governo, por que presta serviços de saúde os quais seriam de dever do Estado.
2. *Variável contingencial “processo”*: esta variável esta ligada aos processos paralelos existentes nos serviços hospitalares, ou seja, por ser um hospital escola, a cada serviço prestado, além de existirem os custos inerentes ao serviço, existem outros paralelos que são causados pelos estudantes de medicina, enfermagem, nutrição, etc.;

3. *O CEC forçando a Estratégia*: o CEC força a estratégia no momento em que há maior rigidez no controle de custos e este no ambiente hospitalar universitário filantrópico acaba induzindo a estratégia no sentido da liderança em custos.

6.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CASO HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS

No HSL não havia uma definição clara da estratégia. Em função de não haver esta definição, a pressão por custos estimulada pela alta administração levou o HSL a se definir ou tentar se definir por uma Liderança em Custos.

A postura de defensor da alta administração reforça esta característica de se preocupar com os aspectos internos, como é o caso de se manter no mercado de serviços tradicionais, como a alta complexidade do SUS, que inclusive contribui para a manutenção da Filantropia. Talvez anteriormente já houvesse esta postura pela alta administração, mas não havia claramente a estratégia de liderança em custos associada a esta.

Atualmente ao mesmo tempo, em que os controles de custos de nível gerencial migram para uma *avaliação estratégica*, também estão levando o hospital para uma *nova postura* que é a de liderança em custos.

Portanto, ao contrário do que possa parecer num primeiro momento, de que os Controles Estratégicos de Custos – CEC não estariam atuando ou não existiriam no ambiente do HSL, constata-se que muito pelo contrário, na verdade eles *estão atuando*, não numa situação ideal, mas estes elementos todos que estão acontecendo, estão *forçando* o HSL a se posicionar por uma *Liderança em Custos*.

Há então, um maior alinhamento dos controles de custos com a estratégia, até porque hoje a estratégia para a organização está mais clara.

No próximo capítulo serão abordadas a conclusão e recomendações deste estudo de caso.

7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

No modelo Controle Estratégico de Custos - CEC, proposto por Diehl (2004), foram originalmente investigadas 2 (duas) empresas de serviços. Na gestão destas empresas emprega-se a lógica competitiva de mercado, numa ótica que visa o lucro como retorno dos investimentos realizados pelos sócios.

Os controles de custos existentes no HSL apresentam-se mais rigorosos, no sentido de serem utilizados para a tomada de decisão.

Na avaliação deste modelo em outro contexto, o Hospitalar Universitário Filantrópico, foi possível perceber que apesar deste novo contexto ser sem fins lucrativos, é necessário que haja resultado econômico para a manutenção da entidade. Portanto, existem três aspectos importantes a serem considerados e atribuídos ao modelo:

- 1º O ambiente Hospitalar Universitário Filantrópico - Novo contexto na avaliação do modelo, este contexto requer resultado positivo, independente de visar lucro ou não, para a manutenção da instituição.

Portanto, a partir deste contexto à premissa do pensar do gestor do ponto de vista competitivo continua válida, mas tem que ser dado um destaque maior para o aspecto do resultado em si, não como lucro que será distribuído para os acionistas como um todo, mas como resultado que deverá ser reinvestido no negócio com a idéia de agregar maior valor, ou seja, no sentido de empregar estes recursos na instituição melhorando a estrutura com um todo, permitindo prestar serviços cada vez mais avançados tecnologicamente, servindo assistencialmente à comunidade, ao avanço da educação e da ciência médica.

- 2º Os processos internos de Pesquisa e Ensino² – estes são custos paralelos às atividades da instituição cujo controle é através de centros de custos específicos para os cursos de graduação que tenham envolvimento com o HSL, e independente de sua mensuração, seja pela manutenção da Faculdade de Medicina ou de outros cursos de graduação relacionados com o ambiente da saúde, seja pela manutenção dos

² Processos internos – ensino e pesquisa: Profissionais e Alunos de diversas especialidades, acompanham os processos internos de atendimento e utilizam-se de materiais, medicamentos, documentações relativas a exames, ou seja, estes processos paralelos no HSL traduzem-se em um laboratório para os estudantes, sempre com a supervisão dos docentes integrantes do quadro funcional.

profissionais e evolução da tecnologia envolvida no ambiente do HSL. Estes processos paralelos são imprescindíveis para o desenvolvimento do negócio (assistência, ensino e pesquisa). Os custos com manutenção da Faculdade de Medicina, profissionais/alunos de diversas especialidades, e a evolução da tecnologia, mesmo não havendo uma mensuração adequada destes, são considerados normais pela direção que crê que toda esta estrutura paralela é a grande alavanca de conhecimento e de agregação de valor e desenvolvimento dos serviços prestados pelo HSL, proporcionando a manutenção e o crescimento considerável da receita.

- 3° O CEC forçando a estratégia – neste estudo percebeu-se que o CEC é capaz de influenciar (forçar) a estratégia, ou seja, a presença de uma gestora de custos mais rigorosa, impondo maior rigidez nos controles de custos aponta para uma abordagem estratégica de liderança em custos. Em função disto, a disponibilização de informações de custos gerenciais produzidas por estes controles, geram informações que antes não se conheciam tornando-se possível moldar e/ou conduzir a estratégia da organização.

A Variável Contingencial (Processo) constante do modelo original, não estava suficientemente explorada. Propõe-se então, o respectivo ajuste, considerando nos processos internos os custos paralelos às atividades para o desenvolvimento e manutenção do negócio no ambiente hospitalar filantrópico e universitário.

Neste contexto, esta proposição tem como objetivo agregar a esta metodologia de controle estratégico de custos, a atenção à presença de processos paralelos aos serviços prestados neste ambiente, que trabalha não somente com a assistência médica, mas também com a promoção do avanço da educação e da ciência médica. Estes processos paralelos trazem mais custos ao processo principal (prestação de serviços hospitalares), percebe-se que, atendem o objetivo principal da organização que é a promover a assistência, ensino e pesquisa e, ao mesmo tempo, proporcionam o desenvolvimento como um todo para a instituição.

Portanto, o modelo em sua essência competitiva manteve-se intacto. Apenas com este novo estudo foi possível abranger mais um segmento que diante do modelo original não se tinha a certeza de sua aplicabilidade, e que agora entende-se que, apesar dos controles de custos existentes parecerem não estar alinhados ao nível estratégico, evidenciou-se que sim e que existe uma nova postura de Liderança em Custos que reforça esta evidencia.

O CEC então, adapta-se ao novo contexto, pois não foram encontrados na pesquisa elementos que negassem sua aplicabilidade.

7.1 RECOMENDAÇÕES

Com base no modelo original e nesta pesquisa, recomenda-se a aplicação do referido modelo no contexto nas ONG's, que também são organizações sem fins lucrativos, mas apresentam algumas peculiaridades não exploradas no modelo original e no ambiente Hospitalar Filantrópico e Universitário.

REFERÊNCIAS

ABRAHUE - Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino. Disponível em: <<http://www.abrahue.org.br>>. - Acesso em: 01 jun. 2007.

BAKER, L. C. Managed care and technology adoption in health care: evidence from magnetic resonance imaging. **Journal of Health Economics**, Maryland, v. 20, p. 395-421, 2001.

BARBOSA, Antonio Pires; MALIK Ana Maria. O Perfil de utilização de tecnologia médica em hospitais filantrópicos. análise da experiência em 4 hospitais em São Paulo. ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 27., 2003, Atibaia. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

BARBOSA, TACHIBANA, BARBOSA, R.P; TACHIBANA, W.K. Metodologia para análise estratégica de custos: integração dos conceitos de cadeia de valores, direcionadores de custos e activity-based costing em um sistema de informações. **Revista Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v. 1, n.1, maio-ago, 1999.

BARNEY, J. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of Management**, Australian, n. 17, v. 1, 1991.

BARNUM, H.; KUTZIN, J. **Public hospitals in developing countries: resource use, cost, financing**. Washington: The World Bank. 1993.

BORZEKOWSKI, R. Measuring the cost impact of hospital information systems: 1987-1994. **Board of governors of the federal reserve system**, Washington, sept., 2002.

BURLAMAQUI, Paulo; KELLER, Adair. Organizações hospitalares e corpo clínico: gerenciando custos ou saúde? ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

CAMARGO, Mariângela Franco; SUZUKI, Fabiana Mayumi; UEDA, Mery; SAKIMA, Ricardo Yuzo; GHOBIL, Alexandre Nabil, **Gestão do terceiro setor no brasil**. São Paulo: Futura, 2002.

CARAVANTES, Geraldo R.; PANNO, Cláudia C.; KLOECKNER, Mônica C. **Gestão estratégica de resultados: construindo o futuro**. Porto Alegre: AGE, 2004.

CAREY, K. A Panel data design for estimation of hospital cost functions. **The Review of Economics and Statistics**, Ipswich, v. 79, p. 443-453, aug. 1997.

CASTELAR, M. R.; MORDELET, P.; GRABOIS, V. **Gestão hospitalar**: um desafio para o hospital brasileiro. Éditions École Nationale de la Santé Publique. Versão Brasileira, 1995.

CERTO, Samuel C.; PETER, J. Paul. **Administração estratégica**: planejamento e implantação da estratégia. São Paulo: Makron Books, 1993.

ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 26., 2002. SALVADOR; ENCONTRO DA ANPAD : 26.; 2002) Salvador. **Resumo dos trabalhos do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2002. 480 p.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Avaliação da gestão do conhecimento em entidades filantrópicas: proposta para uma organização hospitalar. ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 26., 2002, Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2002.

CUTLER, D. M.; McCLELLAN, M. Is technological change in medicine worth it? **Health Affairs**, Maryland, sept./oct., 2001.

CHING, H. Y. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada**: Supply chain. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001a.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001b.

DENT, J.F. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, Amsterdam, v. 15, n. 1/2, 1990, p. 3-25.

DIEHL, Carlos Alberto, **Controle estratégico de custos**: um modelo referencial avançado. Tese de Doutorado. Engenharia de Produção e Sistemas (EPS) Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP). Florianópolis, 2004.

GIRARDI, Humberto, **Metodologia de planejamento estratégico**: um estudo de caso, Dissertação (mestrado). PUCRJ, Rio de Janeiro, 2001.

GOMES, Anailson Marcio. Custos: instrumento de gestão nas organizações de saúde. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais ...** Recife: Associação Brasileira de Custos, 2000. 1 CD-ROM.

GOMES, J.S; SALAS, J.M.A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 2ed, 1999.

GONÇALVES Filho, Cid; GONÇALVES Carlos Alberto. Gerência do conhecimento: desafios e oportunidades para as organizações. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 8, n. 1, jan./mar., 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade. Tese (doutorado em Contabilidade). Universidade de São Paulo, 1989.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pearson, 2004.

HSL - HOSPITAL SÃO LUCAS DA PUCRS. Disponível em: <<http://www.hospital.saolucas.pucrs.br>>. Acesso em: 01 maio 2007.

KAPLAN; COOPER, KAPLAN, R. S; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KLIGERMAN, J. Assistência Oncológica e Incorporação Tecnológica. **Revista Brasileira de Cancerologia**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 239-243, 2001.

LORINO, P; TARONDEAU, J.C. De la stratégie aux processus strategiques. **Revue Française de Gestion**, Paris, jan./fev., p. 5-17., 1998.

MEDICI, A. C. Hospitais Universitários: passado, presente e futuro. **Revista Associação Medica Brasileira**, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 149-56, 2001.

MILES, R.E. e SNOW, C.C. **Organizational strategy, struture and process**. New York: McGraw-Hill, 1978.

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B; LAMPELJ. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian, **O Processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, Márcia. A controladoria como um Mecanismo Interno de Governança Corporativa e de Redução dos Conflitos de interesse entre Principal e Agente. CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis, SC, Brasil. **Anais...** Florianópolis, 2005.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Estratégia empresarial e vantagem competitiva**: como estabelecer, implementar e avaliar. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2005.

OTT, Ernani. Contabilidade gerencial estratégica: inter-relacionamento da contabilidade financeira com a contabilidade gerencial. **BASE: Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, São Leopoldo, v.1, n.1, maio/ago, 2004.

PAIVA, Ely Laureano; CARVALHO JÚNIOR., José Mário de; FENSTERSEIFER, Jaime Evaldo. **Estratégia de produção e de operações**: conceitos, melhores práticas, visão de futuro. Porto Alegre: Bookman, 2004.

POHLMANN, Marcelo Coletto; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega, A utilidade dos padrões no processo de gestão: uma visão geral. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do RGS (CRCRS)**, Porto Alegre, v. 19, n. 62, ago., 1990.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

PORTER, Michael E. **Estratégia**: a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

REZENDE, Denis Alcides. **Planejamento de sistemas de informação e informática**: guia prático para planejar a tecnologia da informação integrada ao planejamento estratégico das organizações. São Paulo: Atlas, 2003.

SALGADO, Fernando Faria; LURENTT Valdecir. Sistema de Custo Hospitalar. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais ...** Recife: Associação Brasileira de Custos, 2000. 1 CD-ROM.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos custos:** reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____._____. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SCHRAMM, C. J. (ed.). **Health care and its costs.** New York: The American Assembly, 1987.

SIMONS, R. **Lever of control:** how managers use innovative control systems do drive strategic renewal. Boston: Harvard Business School, 1995.

SOUZA, M.A.; BARTZ, D.; STAUDT, T. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos de concorrentes. SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 12., Bauru/SP. **Anais...** Bauru, 2005. p. 1-10.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos.** São Paulo, Pioneira Thomsom Learning, 2001.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark; PARNELL, John. **Administração estratégica:** conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A – PROTOCOLO “ROTEIRO” DE ESTUDO DE CASO

A. Introdução ao estudo de caso e objetivo do protocolo:

O protocolo de caso tem como objetivo a orientação do pesquisador ao realizar a coleta de dados, este deve conter procedimentos, instrumentos e as regras gerais que devem ser seguidas na aplicação e no uso dos instrumentos e se constitui numa tática para aumentar a fidedignidade da pesquisa (YIN, 1989).

A1. Questões, hipóteses e proposições do estudo de caso.

Este estudo de caso consiste em analisar se é possível utilizar o modelo de controle estratégico de custos, no ambiente hospitalar universitário filantrópico, e têm como suas proposições:

a) - O controle estratégico de custos é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização?

b) - O controle estratégico de custos pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do controle estratégico de custos existente?

c) o modelo de controle estratégico de custos adapta-se integralmente ao ambiente hospitalar universitário filantrópico? Há necessidade de inovações? Quais?

A2. Estrutura teórica para o estudo de caso.

A estrutura teórica utilizada como referencial inicia-se com o estudo dos seguintes temas:

- cenário dos serviços hospitalares no Brasil;
- fundamentos de “estratégia”;
- fundamentos de “controle”;

- fundamentos de custos;
- modelo de Controle Estratégico de Custos (Diehl, 2004);
- metodologia de estudo de caso (YIN, 2005).

A3. Papel do protocolo ao guiar o pesquisador do estudo de caso (observa que o protocolo é uma agenda padronizada para a linha de investigação do pesquisador)

Neste estudo de caso o protocolo tem como objetivo estabelecer padrões de coleta de dados, constituindo-se como um guia de trabalho para o pesquisador na investigação a ser realizada.

B. Procedimentos de coleta de dados.

- a) Revisão de documentos diversos (planejamento estratégico, balanços anteriores);
- b) Pesquisa em arquivos de registros eletrônicos e impressos, sites;
- c) Observações diretas: tais como observação de documentos e aspectos e artefatos simbólicos (declaração de missão, visão, valores, etc.), relacionamentos interpessoais, fatos marcantes, instalações e aparência da estrutura e do corpo funcional, o qual deve contribuir para a percepção do estilo gerencial estabelecido;
- d) Serão utilizados roteiros iguais de entrevistas, para comparação entre os diversos gestores;
- e) Entrevistas com gestores das áreas foco desta pesquisa, como: (Departamento de Custos, Contabilidade, Compras, Suprimentos, Faturamento, Tesouraria, Produção, etc), assessores e diretorias;
- f) As entrevistas serão gravadas e anotadas, e após transcritas, e comparadas com documentos internos e externos e com observação direta;
- g) Documentos internos (impressos e eletrônicos) do departamento de custos, contabilidade, controladoria, diretoria, *intranet*;
- h) Documentos externos: propagandas, jornais, revistas, demonstrações financeiras, entre outros;

- i) Será construído um banco de dados do estudo de caso e manutenção de uma cadeia de evidências;
- j) Documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão e valores, etc.

Para reforçar as evidências acerca dos dados coletados foram observados três princípios: construção de um banco de dados do estudo de caso, utilização de múltiplas fontes de evidencias e manutenção de uma cadeia de evidencias (YIN, 2005).

B1. Nomes dos locais a serem visitados, incluindo pessoas de contato.

No quadro abaixo estão relacionados os departamentos e gestores correspondentes, os quais serão entrevistados.

a) Departamento	b) Gestor:
Diretoria Geral e Administrativa	Leomar
Diretoria Financeira	Antonio
Diretoria Técnica	Matteo
Assessor da Direção	Fernando
Controladoria	Vanderlei
Supervisão de Enfermagem	Neida
Supervisão de Compras	Rogério
Supervisão de Convênios	Leoni
Supervisão de Custos e Informações Gerenciais	Carmen
Supervisão Comercial	Roberto
Departamento de Suprimentos	Alexandre / Marizete
Comissão de Humanização	Jorge
Departamento de Faturamento	Tânia
Departamento SADIF	Márcia

Quadro 8 - Plano de entrevistas
Fonte: o autor (2007)

B2. Plano de coleta de dados (trata do calendário para as visitas ao local, a quantidade de tempo a ser usado em cada visita e o nível de esforço para fazer cada estudo).

No quadro abaixo estão dispostos os departamentos, gestores, o tempo estimado para realizar a entrevista e também a ordem de realização das mesmas. Antes da realização de cada entrevista são examinadas algumas informações formais e informais, através de pessoas (informantes-chave) ou de documentos, relatórios correlacionados ao departamento objeto da entrevista, com o objetivo de obter um conhecimento prévio do ambiente que será analisado. As entrevistas serão realizadas em local reservado e gravadas para posteriormente serem transcritas pelo pesquisador, as informações e conclusões de cada entrevista não serão divulgadas sem a prévia autorização da organização.

a) Departamento	b) Gestor	c) Tempo estimado	d) Ordem de Entrevista
Controladoria	Vanderlei	1:00 (uma hora)	1^a
Supervisão de Custos e Informações Gerenciais	Carmen	1:30 (uma hora e trinta minutos)	2^a
Supervisão de Compras	Rogério	1:00 (uma hora)	3^a
Departamento de Suprimentos	Alexandre	2:00 (duas horas)	4^a
Comissão de Padronização de Materiais e Medicamentos	Marizete	1:30 (uma hora e trinta minutos)	5^a
Supervisão de Convênios	Leoni	1:00 (uma hora)	6^a
Departamento de Faturamento	Tânia	1:00 (uma hora)	7^a
Supervisão de Enfermagem	Neida	1:00 (uma hora)	8^a
Supervisão Comercial	Roberto	1:00 (uma hora)	9^a
Comissão de Humanização	Jorge	1:00 (uma hora)	10^a
Departamento SADIF	Márcia	1:00 (uma hora)	11^a
Diretoria Técnica	Matteo	1:30 (uma hora e trinta minutos)	12^a
Diretoria Geral e Financeira	Leomar/Mercali	1:30 (uma hora e trinta minutos)	13^a

Quadro 9 - Plano de entrevistas efetivadas
Fonte: o autor (2007)

B3. Modelo básico de questionário de entrevistas:

A seguir é apresentado um modelo básico de questionário para entrevistas, contendo o mínimo de questões acerca do propósito deste estudo de caso. No decorrer das entrevistas este deve sofrer algumas adaptações de acordo com o departamento a ser entrevistado, ou seja, o sentido e o propósito do estudo não se altera, mas a forma de abordagem dos entrevistados pode sofrer adaptações para a devida adequação de contexto e linguagem.

Nome		Idade	
Função		Tempo	
Tempo na Empresa			
Departamento		Formação	

Quadro 10 - Modelo de identificação do entrevistado

Fonte: Adaptado de YIN (2005)

1) Quais seriam suas atribuições diárias, no sentido de planejamento, gerenciamento de sua área e suas ações, sejam elas deliberadas e/ou praticadas? Qual controle sobre estes aspectos?

2) Situações delicadas no dia-a-dia em termos de ações de implementação de estratégias e/ou controles?

3) Como conter o entusiasmo dos gestores da Área Técnica no desenvolvimento das pesquisas, no aspecto de capacidade estrutural e financeira?

4) Qual o comportamento (assédio) dos fornecedores e laboratórios em geral?

5) Quais os critérios utilizados para identificar os propósitos das pesquisas, sejam elas interessantes para a organização ou para o profissional?

6) Como e/ou através de qual instrumento é institucionalizado o planejamento da organização? De que forma é monitorado?

7) Existe um sistema de monitoração de custos que atenda alguma das dimensões abaixo:

Conformidade, Entrega, Flexibilidade, Segurança, Atendimento, Aparência, Imagem, Acesso, Inovação, Custos.

8) De que forma a estratégia é planejada, institucionalizada e percebida pela organização?

9) Existe monitoramento por parte da organização quanto às **causas** dos custos, entendidos como mais significativos? Como é? Existe grupo de gestores e/ou colaboradores designados para este controle?

Direcionadores de Custo Estruturais	Direcionadores de Custo de Execução
Escala	Envolvimento da força de trabalho
Escopo	Gestão da Qualidade Total
Experiência	Utilização de Capacidade
Tecnologia	Eficiência do Layout das Instalações
Complexidade	Configuração do produto
	Exploração de ligações com fornecedores e clientes

Quadro 11 - Direcionadores de custos

Fonte: Fonte: Adaptado de SHANK e GOVINDARAJAN (1997)

10) Há comunicação com sua área em relação ao monitoramento dos recursos? Isto é explicitado de alguma forma?

11) Quais as suas ações ou influências a respeito dos controles de custos sob sua responsabilidade? Sempre busca implementá-los na expectativa de estimular a melhoria do comportamento das pessoas envolvidas nos processos?

12) Quais as grandes incógnitas ou variáveis ambientais que representam grandes incertezas estratégicas, e quais são de difícil controle?

13) Quais os instrumentos utilizados sejam eles formais ou informais para controlar e comparar com as estratégias definidas e implementadas?

14) Quais os perfis dos colaboradores envolvidos nos controles de custos, existem classes diferentes de profissionais?

15) Há alguma segregação de acesso dos colaboradores, às informações contidas nos sistemas de controles de custos?

16) Se existe sistema de monitoramento de custos, qual o nível de detalhamento acerca das decisões estratégicas?

17) Quais as características dos relatórios com fins estratégicos como: periodicidade, exatidão, precisão, pessoal objetivado, etc.?

18) Existe alguma flexibilidade no controles estratégicos de custos da organização? Podem ser personalizados pelos usuários, qual o nível de liberdade?

19) Há monitoramento do aperfeiçoamento dos controles estratégicos de custos pela organização nos últimos anos, tais como melhor eficiência e eficácia no controle estratégico dos custos?

20) Como são compreendidas as atividades de assistência social que a organização presta, frente às relações com o mercado (seu posicionamento), fornecedores, clientes, estado, etc.?

21) O posicionamento da organização no mercado é satisfatório?

B4. Preparação esperada anteriores às visitas aos locais (identifica os documentos específicos a serem revisados e onde podem ser acessados)

Os documentos a serem relacionados na coleta de dados, estão dispostos no site (intranet), da organização e também no relatório mensal de desempenho, o qual é encaminhada a direção da mesma.

- C.** Questões do estudo de caso.
- D.** Análise dos dados do estudo de caso.
- E.** Avaliação / Conclusão.

APÊNDICE B – FICHA DE IDENTIFICAÇÃO

Data	De Novembro de 2007.
Título e Subtítulo	O Modelo de Controle Estratégico de Custos – CEC e o Ambiente Hospitalar Universitário filantrópico.
Autor	Anderson Fraga dos Santos
Entidade	UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos PPGCC - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Resumo	<p>Esta dissertação tem o propósito de verificar a aplicabilidade do modelo referencial avançado de controle estratégico de custos – CEC (Diehl, 2004) no contexto hospitalar universitário filantrópico. O primeiro capítulo faz uma contextualização do tema e da problemática do controle estratégico de custos neste ambiente. O segundo capítulo apresenta o cenário dos serviços hospitalares no Brasil, focando os hospitais universitários e filantrópicos. O terceiro capítulo apresenta o referencial teórico sobre a <i>Estratégia</i> e o quarto capítulo sobre <i>Controle e Custos</i>. O quinto capítulo apresenta o <i>Modelo CEC</i>, discutindo suas especificidades para o ambiente em questão. O sexto capítulo apresenta a metodologia de <i>Estudo de Caso</i>, aplicada no Hospital São Lucas da PUCRS. O sétimo capítulo apresenta o estudo de caso, discutindo a aplicabilidade do modelo ao novo contexto. Por fim, o estudo conclui que o hospital, em um momento de afirmação das estratégias de liderança em custos e configuração organizacional de defensor, tem reforçado os controles de custos nesta direção, possuindo, ainda que incipientemente, alinhamento entre os controles de custo e a estratégia. Isto permite inferir que o modelo CEC é aplicável ao contexto dos hospitais universitários filantrópicos, sendo necessário reforçar o estudo dos processos internos nestas situações. Recomenda-se ainda que o referido modelo seja</p>

aplicado no contexto das ONG`s, cuja característica também é filantrópica, mas as especificidades deste ambiente não foram exploradas neste estudo.

Palavras-chave :

Controle, Custos, Estratégia, Alinhamento, Hospital Universitário Filantrópico.

Nº de Páginas	ISSN	Nº de Exemplares
---------------	------	------------------

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

Eu, ANDERSON FRAGA DOS SANTOS, CPF nº 781.169.370-49, autorizo o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS, a disponibilizar a Dissertação de minha autoria sob o título O Modelo de Controle Estratégico de Custos – CEC e o Ambiente Hospitalar Universitário filantrópico, orientado pelo professor Carlos Alberto Diehl, para:

Consulta Sim Não

Empréstimo Sim Não

Reprodução:

Parcial Sim Não

Total Sim Não

Divulgar e disponibilizar na Internet gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o texto integral da minha Dissertação citada acima, no *site* do Programa, para fins de leitura e/ou impressão pela Internet.

Parcial Sim Não

Total Sim Não em caso afirmativo, especifique:

Sumário Sim Não

Resumo Sim Não

Capítulos Sim Não Quais _____

Bibliografia Sim Não

Anexos Sim Não

São Leopoldo, 13 de Dezembro de 2007.

Assinatura do Autor

Visto do Orientador

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)