

# Controle gerencial: O custo de aquisição dos equipamentos e os controles em uma unidade hospitalar

**Otávio Parreira Guerra**

Universidade Federal de Juiz de Fora, Brasil

**Luciano Pinheiro de Sá**

Universidade Federal de Juiz de Fora, Brasil

**Israel Moreira Paradela**

Universidade Federal de Juiz de Fora, Brasil

**Luciana Sousa Coelho Marson**

Universidade Federal Fluminense, Brasil

## Control gerencial: El costo de adquisición de equipos y controles en una unidad hospitalaria

El costo de adquisición de cada equipo está ligado al grado de complejidad de la operación. Es así que los controles asignados pueden sufrir diferencias. Las variaciones en las prácticas de control pueden ser más complejas según las organizaciones, como es el caso de las unidades hospitalarias. El artículo tiene como objetivo controlar una unidad hospitalaria según el costo de adquisición del activo, a partir de factores de contingencia. El control gerencial puede entenderse como un conjunto de actividades y prácticas destinadas a garantizar que los planes gerenciales se cumplan (Anthony & Govindarajan, 2008). Para la investigación, se utilizó un enfoque cualitativo con análisis de caso único en el que los datos fueron recolectados a través de entrevistas semiestructuradas. El objeto de estudio fue un hospital ubicado en Brasil. El costo de adquisición del activo no pareció interferir con las prácticas de control adoptadas por la unidad hospitalaria. De esta manera, los activos de la organización se contabilizan y controlan de manera uniforme.



<https://doi.org/10.18800/contabilidad.202401.003>

**Contabilidad y Negocios 19 (37), 2024, pp. 58-77 / e-ISSN 2221-724X**

A pesar de existir un control interno formal y estructurado, el hecho de que un activo tenga un costo de adquisición mayor o menor que otro no interfiere directamente con el control.

**Palabras clave:** control gerencial, factores de contingencia, costo de adquisición, inmovilizado, empresas complejas, hospital

### **Management control: The acquisition cost of equipment and controls in a hospital unit**

The acquisition cost of every equipment is connected to the complexity degree of the operation, leading to possible differences among the assigned controls. Variations in control practices are likely to be more complex depending on the organizations, as in the case of hospital units. The paper aimed to control a hospital unit based on the asset acquisition cost and considering contingency factors. Management control is understood as a set of activities and practices to guarantee the enforcement of management plans (Anthony & Govindarajan, 2008). A single-case study qualitative approach was used and data was collected from semi-structured interviews. The object was a hospital in Brazil. The asset acquisition cost did not seem to interfere with the control practices adopted by the hospital unit. In this manner, the organization assets are recorded and controlled uniformly. In spite of a formal and structured internal control, an asset having a higher or lower acquisition cost does not directly interfere with control.

**Keywords:** management control, contingency factors, acquisition cost, fixed assets, complex organizations, hospital

### **Controle gerencial: O custo de aquisição dos equipamentos e os controles em uma unidade hospitalar**

O custo de aquisição de cada equipamento está atrelado ao grau de complexidade da operação, assim, os controles atribuídos podem sofrer diferenciações. As variações nas práticas de controles podem variar de acordo com a complexidade das organizações, como no caso de unidades hospitalares. O artigo teve como objetivo o controle em uma unidade hospitalar de acordo com o custo de aquisição do bem, a partir de fatores contingenciais. O controle gerencial pode ser compreendido como um conjunto de atividades e práticas voltadas para garantir que os planos gerenciais sejam atingidos (Anthony & Govindarajan, 2008). Utilizou-se a abordagem qualitativa com análise de caso único em que os dados foram coletados por entrevista semiestruturada. O objeto foi um hospital localizado no Brasil. O custo de aquisição do ativo não se mostrou como componente de interferência nas práticas de controles adotadas pela unidade hospitalar. Desse modo, os ativos da organização são contabilizados e controlados de maneira uniforme. Apesar de haver um controle interno formal e estruturado, o fato de um bem ter seu custo de aquisição maior ou menor que outro não interfere diretamente no controle.

**Palavras-chave:** controle gerencial, fatores contingenciais, custo de aquisição, imobilizado, empresas complexas, hospital

## 1. INTRODUÇÃO

As mudanças frequentes que o mundo passa impactam todo o campo organizacional e administrativo. Sob a influência da cultura da gestão por resultados, o controle gerencial assume papel predominante quando se objetiva mensurar, analisar e comparar o planejamento com a execução de um projeto e, assim, saber as ações e decisões que deram certo e as que precisarão ser melhoradas (Silva & Gonçalves, 2008; Tractenberg, 1999). Ele, portanto, é o processo de guiar as organizações em padrões viáveis de atividade em um ambiente de mudanças. Assim, controle de gestão é a combinação de atividades de planejamento e controle no qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados de maneira eficaz e eficiente, corroborando as tomadas de decisões de modo que os objetivos da organização sejam alcançados (Anthony & Govindarajan, 2008; Gomes, 2014).

As organizações são consideradas sistemas abertos com contínua interação com o ambiente no qual prezam pelo equilíbrio entre fatores internos e externos, uma vez que as contingências influenciam suas estruturas em sua formalização, especialização, diferenciação e burocratização (Basso et al., 2015; Zanatta, 2018). A partir da concepção da Teoria da Contingência, os fatores contingenciais impõem para organizações adequações. Assim sendo, a abordagem contingencial se propõe a compreender a maneira que cada empresa funciona, considerando suas singularidades e o contexto em que estão inseridas, pois refletem em sua estrutura, estratégia e processos internos (Donaldson, 2001).

Considerando o controle como um elemento crucial na administração, o que inclui o planejamento das metas a serem alcançadas, a coordenação das atividades entre diferentes setores, a comunicação eficaz de informações, a avaliação dessas informações, as decisões relativas a ações a serem executadas, quando necessário, e a influência sobre os envolvidos, visando à mudança comportamental. A meta é que os processos sejam mais bem controlados, especialmente nos níveis de produção elevados, ou com bens de maiores valores (Anthony & Govindarajan, 2008).

Dentre os vários setores de serviços que contribuem para o atendimento das necessidades humanas e funcionamento de uma economia, destaca-se o setor privado de saúde suplementar, que engloba ações e serviços privados prestados por meio de planos e seguros de saúde, mediante regulação e fiscalização feita pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). Hospitais são vistos como organizações complexas e diversificadas. Isso se deve ao fato de que realizam atividades igualmente complexas, têm objetivos que nem sempre são claros, utilizam muitos tipos diferentes de

tecnologia, compartilham o poder entre várias pessoas e contam com a colaboração de diversos profissionais. Esse conjunto de características faz dos hospitais um ambiente não comum às demais organizações, sendo assim, considerado altamente complexo (Mintzberg, 1978).

Desse modo, o custo de aquisição de cada equipamento está atrelado ao grau de complexidade da operação e todos são contabilizados em contas patrimoniais específicas, denominada ativo imobilizado, para melhor controle e evidenciação. O ativo imobilizado segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2009) em seu número 27 é formado pelo agrupamento de bens, ativos, necessários à continuidade das atividades da companhia, caracterizados por apresentar-se na forma tangível.

De tal modo, como os equipamentos compõem o imobilizado de um hospital da rede privada de saúde suplementar e, a fim de compreender se há evidências de que fatores contingenciais, como os variados custos, impactam as práticas de controles, há a seguinte pergunta norteadora deste trabalho: custos de aquisição impactam nas práticas de controle em uma unidade hospitalar?

O objetivo geral é avaliar o controle em uma unidade hospitalar de acordo com o custo de aquisição do bem, a partir de fatores contingenciais. Para atingi-lo, são identificados seguintes objetivos específicos: Identificar o perfil da empresa; métodos de contabilização de ativos; entender o setor responsável pela contabilização e controle dos bens; compreender a relação do controle com os valores dos equipamentos.

Os valores envolvidos em unidades hospitalares são considerados elevados e variados. Assim, o trabalho se justifica a partir da investigação das modificações dos controles, a partir de valores de aquisições distintos. Sua relevância surge a partir da importância social e econômica envolvida no setor de saúde privada. A contribuição pode ser observada, primeiro para a literatura, ao oferecer informações sobre fatores contingenciais e custo de aquisição de bem. Gestores hospitalares também podem se inquietar com os resultados aqui apresentados, provocando o setor de controladoria para adequar as práticas de controle quanto ao custo de aquisição.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1. Controles gerenciais

Para Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial pode ser compreendido como um conjunto de atividades e práticas voltadas para garantir que os planos gerenciais sejam atingidos, sendo um dos elementos do processo de estratégia das organizações representando um dos mecanismos administrativos que contribuem

para a implementação de estratégias. Sendo assim, os controles gerenciais auxiliam a monitorar as incertezas estratégicas e a cumprir com os propósitos de eficiência e eficácia organizacional.

Controle, por sua vez, é a função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com o intuito de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam os objetivos estipulados (Oliveira, 2013).

Na visão de Gomes (2014), a principal função do controle é reforçar o comportamento das pessoas com vistas à correção de rumo através da valorização do aprendizado na busca de seu constante aperfeiçoamento. À vista disso, o autor, elenca, também, os tipos de controle existentes: controle familiar, controle burocrático, controle por resultados e controle *ad hoc*.

Diante aos tipos de controle, os fatores políticos, sociais e econômicos afetam consideravelmente as organizações. Elas têm que adaptar seus controles e relatórios de modo que sejam flexíveis para atender todas as necessidades da administração da entidade, que é a obtenção de informações necessárias para a elaboração de estratégias que busquem a sua sobrevivência, crescimento e consolidação no mercado (Anthony & Govindarajan, 2008).

O controle gerencial está relacionado com as atividades amplamente definidas pelos gerentes sobre decisões a respeito do que deve ser realizado dentro das restrições gerais das estratégias (Anthony & Govindarajan, 2008). Na década de 1980, Otley e Berry (1980) observaram que os controles devem viabilizar a realização das estratégias, a coordenação e integração das atividades organizacionais e possibilitar a adaptação da organização às mudanças internas e externas do ambiente em que está inserida.

As informações relacionadas ao controle gerencial evoluíram para englobar uma ampla gama de elementos, abrangendo tanto fatores externos, como mercados, clientes e concorrentes, quanto informações não financeiras, previsões, controles pessoais e sociais, além de diversos mecanismos de apoio à tomada de decisões (Kovalski et al., 2018).

O controle está inserido num contexto maior, que é o sistema. Sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo

unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função (Mallmann, 2018). De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), “sistema é um modo de se realizar uma atividade ou conjunto de atividades. O sistema usado pelos gerentes para controlar as atividades de uma organização é chamado de sistema de controle gerencial” (p. 17).

Os sistemas de controle gerencial desempenham um papel crucial na comunicação eficaz dos objetivos organizacionais. Esses sistemas garantem uma clareza na transmissão dos objetivos, assegurando que gestores e funcionários compreendam integralmente o que é esperado deles para alcançar metas e finalidades organizacionais específicas. Ao estabelecer essas diretrizes claras, os sistemas de controle facilitam a coordenação de esforços e ações dentro da organização, promovendo uma maior eficiência e alinhamento com as estratégias traçadas.

Além disso, os sistemas de controle são responsáveis por comunicar os resultados das ações realizadas ao longo do tempo para toda a organização. Essa comunicação efetiva dos resultados permite uma avaliação transparente do desempenho organizacional. Ao oferecer informações sobre o impacto das decisões e ações tomadas, os sistemas de controle gerencial fornecem uma base sólida para a aprendizagem organizacional e adaptabilidade, capacitando os gestores a responderem de maneira eficaz às mudanças no ambiente externo (Horngreen et al., 2004).

Dessa forma, os sistemas de controle gerencial são ferramentas para implementação de estratégias. As estratégias podem ser diferentes entre as organizações e os controles necessitam ser adequados aos requisitos das estratégias específicas. As estratégias distintas requerem prioridades de tarefa diferentes; fatores críticos de sucesso diferentes; e habilidades, perspectivas e comportamentos diferentes (Anthony & Govindarajan, 2008).

Para mais, as organizações trabalham em um ambiente competitivo e não conseguem antever totalmente as ações de seus concorrentes ou quais inovações tecnológicas podem acontecer e em que escala de tempo. O sistema de controle gerencial, portanto, possibilita aos gestores duas funções básicas: o controle estratégico e o controle gerencial. O controle estratégico volta-se principalmente para o ambiente externo ao qual a organização está inserida, avaliando o posicionamento estratégico e seu potencial competitivo, enquanto o controle gerencial concentra esforços na gestão dos recursos internos para cumprimento dos objetivos traçados (Otley, 2016).

Assim, a estruturação de um sistema de controle gerencial combina controles e informações de caráter financeiro e não financeiro tendo como foco a execução da estratégia uma vez que é por meio dela que se percorre o caminho em direção aos

objetivos e missão da organização. O comportamento dos envolvidos nas operações também é considerado no controle. Desse modo, os sistemas de controle gerenciais influenciam o comportamento humano de modo a alinhá-lo com as metas; isto é, asseguram que as ações individuais, tomadas para atingir metas pessoais internas, também ajudem a cumprir as metas da organização (Anthony & Govindarajan, 2008).

## 2.2. Fatores contingenciais

A Teoria da Contingência surgiu na década de 1950 e, desde então, tem sido tema central de discussões no campo dos estudos organizacionais. Essa teoria estabelece que não há uma única estrutura organizacional adequada a todas as organizações (Donaldson, 2001). Características como tamanho, tecnologia, incertezas ambientais e mercado norteiam a estratégia da empresa e determinam o sucesso ou fracasso empresarial (Beuren & Macohn, 2011).

Nas transições entre as teorias, ocorreram mudanças nos métodos de pesquisas utilizados no surgimento das teorias, passando de prescritivo e normativo para descritivo e empírico. Foi um aspecto recorrente e a preocupação da literatura que antes era prescrever como a empresa e seus integrantes deveriam se organizar, passou a descrever o que de fato ocorria neste processo de organização (Guerra, 2007).

Donaldson (2011) empenhou-se em integrar os fatores. Assim, nas organizações, não existe uma única estrutura que funcione bem para todas elas. A melhor organização é aquela que se adapta às circunstâncias específicas. No mercado, onde a eficiência é fundamental, as organizações buscam maneiras de reduzir incertezas para usar seus recursos de maneira eficaz e ganhar vantagem competitiva. É crucial que a estrutura da organização se alinhe com o ambiente ao seu redor para alcançar eficiência.

Um dos fatores contingenciais que ocorrem nas organizações são as variações de valores de aquisições de bens. De acordo com o CPC 16 (2009), a contabilização a partir do custo de aquisição envolvem preço de compra, os impostos de importação e tributos, além de custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

Assim, não há nada de absoluto nas organizações, ou seja, tudo depende do contexto e das variações. Há uma relação funcional entre as condições do ambiente e as técnicas administrativas adequadas para o alcance eficaz das metas da organização. É com ela que se nota que as fronteiras entre as diversas teorias administrativas estão se tornando mais permeáveis pelo crescente intercâmbio de ideias e conceitos que ela proporciona (Chiavenato, 2021).

### 2.3. Estudos anteriores

Pereira e Venâncio (2014) exploraram o controle interno do ativo imobilizado em uma empresa de terraplenagem, destacando a falta de controles internos adequados e a resistência à implementação desses controles. A pesquisa ressaltou a necessidade de aprimorar os sistemas de controle interno para refletir com precisão a situação patrimonial da empresa.

Dutra et al. (2018) demonstraram a aplicabilidade do controle interno nos processos de mensuração e controle físico do ativo imobilizado. Os autores enfatizaram a importância do controle interno para otimizar o controle físico do ativo imobilizado, evitar gastos irreversíveis e fornecer informações para a tomada de decisões.

Dutra (2014) investigou a aplicabilidade das práticas de controle sobre o ativo imobilizado em uma entidade sem fins lucrativos. A pesquisa revelou a ausência de controles formais e informais, indicando a necessidade de implementação de sistemas de controle interno para garantir a correta gestão do ativo imobilizado e conformidade com agentes reguladores externos.

## 3. METODOLOGIA

A pesquisa apresenta abordagem qualitativa e tem se tornado nas últimas décadas uma importante ferramenta para a pesquisa social, tendo em vista sua capacidade de refletir determinados problemas sociais podendo oferecer interessantes e relevantes dados para o campo da pesquisa (Ana & Lemos, 2018).

O método de estudo de caso, por sua vez, segundo Yin (2001) “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (p. 32); contribuindo, dessa forma, para a compreensão que temos dos fenômenos podendo ser natureza individual, organizacional e social. Para o mesmo autor, os casos em estudo podem ser de abordagem única ou de múltiplos casos, assim, o presente estudo é um estudo de caso único (Yin, 2001).

Considerada uma das principais fontes de informação em um estudo de caso, a entrevista se destaca por poder assumir diversas formas contribuindo para a construção e formalização das evidências em uma pesquisa qualitativa através do estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento (Gil, 2002).



A entrevista, dessa forma, é uma técnica para coleta de informações, dados e evidências no qual visa compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações em contextos que não foram estruturados anteriormente em relação a prévia análise do pesquisador (Martins & Theóphilo, 2016).

Para a realização da pesquisa utilizou-se a entrevista semiestruturada. A entrevista semiestruturada possui como característica um roteiro com perguntas abertas, mas com liberdade de serem acrescentadas novas questões ao entrevistador, sendo indicada para estudar um fenômeno com uma população específica (Manzini, 2012). A tabela 1 apresenta o resumo do roteiro semiestruturado de entrevista com base em organização Anthony e Govindarajan (2008).

**Tabela 1.** *Resumo do roteiro semiestruturado de entrevista*

Categories
Entendimento sobre os controles gerenciais.
Adequação e fragilidades dos controles gerenciais.
Transformações e motivadores dos controles gerenciais.
Comunicação
Objetivos, missões e valores e visões.
Verificabilidade das metas.
Planejamento e orçamentos empresariais.
Controle das atividades, ativos, recursos humanos, qualidade e fiscal.
Decisão de atividades e formação de preços.
Gestão e ferramentas gerenciais.
Contabilidade e planejamento e controle.
Controle gerencial, estrutura legal e o planejamento da empresa.
Controle e estrutura organizacional.
Tecnologia e gerenciamento.
Práticas de controle com a evolução da empresa?

*Nota.* Elaboração própria, com base em *Sistemas de controle gerencial* de R. N. Anthony & V. Govindarajan, 2008, AMGH.

A entrevista se realizou presencialmente no dia 29 de abril de 2022, com o assistente de patrimônio, nas dependências da unidade hospitalar, nome fictício de Deusdedit, onde foi gravada e, posteriormente, realizada a transcrição dos dados. O entrevistado, graduado em Ciências Contábeis, ocupa há 31 meses o cargo de assistente de patri-

mônio em que atua diretamente no processo de contabilização e controle de todos os bens que compõem a estrutura do Deusdedith. Em seguida foram identificadas as categorias expostas na tabela 1. O Deusdedith, objeto deste estudo, é um hospital que pertence a uma rede cooperativa privada de plano de saúde localizado na região sudeste do Brasil, inaugurado em 2019.

## 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1. Controle do patrimônio

Dentre os vários setores que compõem o quadro administrativo do Deusdedith, têm-se o setor de patrimônio. O patrimônio é responsável por todas as movimentações contábeis e de controle relacionado ao ativo imobilizado abrangendo desde toda estrutura física aos bens de uso contínuo. O setor é composto por profissionais graduados em Ciências Contábeis devido a necessidade de conhecimento contábil para melhor composição e gerenciamento das informações:

Atualmente o setor de Patrimônio é unificado [Deusdedith e Cooperativa]. A Coordenação, Gerência e Superintendência é uma para ambos. Apesar de ser contabilidade patrimonial o nosso setor está alocado dentro da gerência Administrativa e não na gerência de Controladoria e Finanças. Antes de novembro de 2021 o Patrimônio do Deusdedith não era unificado e pertencia a Coordenação Contábil [gerência Controladoria e Finanças] do hospital. Nosso contato diário é diretamente com a contabilidade, porém, não respondemos a Coordenação Contábil e, sim, à Coordenação Administrativa (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

O Deusdedith para melhor controle financeiro da geração de receita juntamente com os desembolsos feitos, a apuração desses valores é feita e distribuída por centro de custo. Cada setor interno é tratado na contabilidade como um centro de custo distinto e cada coordenador é responsável por gerir e responder em nome do seu centro de custo.

Por continuidade, o setor de Patrimônio interage com todos os setores do Deusdedith. Há muita movimentação no tocante aos bens que compõem o seu ativo imobilizado e por isso é importante as medidas de controle e contabilização estarem sempre atualizadas refletindo a sua realidade operacional:

...ainda as coisas aqui no Deusdedith é tudo muito recente. Então, assim, está todo mundo aprendendo junto. Tanto a estrutura quanto os bens

possuem uma representatividade muito alta quando se fala em números financeiros e contábeis e isso impacta muito nas decisões da Gerência, Superintendência e Diretoria principalmente nesse início de caminhada do Deusdedith (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

Diante a presente realidade, o processo de contabilização no Deusdedith acontece de maneira estruturada passando pela validação de alguns setores (almoarifado e fiscal) antes de acontecer a contabilização no Patrimônio:

Toda contabilização de bens ativados [em funcionamento] são contabilizados e controlados via sistema que é o Tasy® da marca/empresa Philips. De acordo com que é feita a compra de um bem ele é cadastrado no módulo patrimonial conforme os dados na nota fiscal e mensalmente sua depreciação é gerada e alocada para o centro de custo que aquele equipamento atende (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

Para um melhor controle e visualização dos saldos contábeis, é feita a classificação por contas auxiliando na localização dos bens.

Na contabilidade há os grupos de contas tudo certinho. Salvo engano, são 14 contas no total. Tem a móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, equipamentos de informática, equipamento médico e por aí vai... De acordo com a classificação do bem comprado a gente o cadastra vinculado a conta correspondente (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

O Deusdedith não está totalmente em funcionamento efetivo no que diz respeito ao quadro operacional de suas unidades internas. Tal fato exige um controle gerencial ainda mais apurado de quem atua no setor.

Nessa parte é um pouco mais complexa. Isso se deve ao fato de o Deusdedith ir inaugurando aos poucos suas estruturas/setores de acordo com sua demanda de assistência e decisão de Diretoria. Hoje o Deusdedith possui 77% de sua estrutura ativada, ou seja, em funcionamento efetivo. Porém, de acordo com a construção foi-se comprando bens como cadeiras, mesas, computadores, cama e por aí vai. Só que o bem só é ativado quando a área está efetivamente em funcionamento; enquanto não é ativada ele é controlado numa conta de bens em andamento. Pode-se ter um bem/móvel/máquina comprado lá em 2019 que estava programado para atender um setor e até hoje o setor não foi inaugurado e aquele bem está guardado esperando sua ativação (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

Agora, se determinada área está integralmente ativada e houver a necessidade de compra de um bem para atender alguma demanda interna do setor, assim que é dado a entrada com a nota fiscal e contabilizado seguindo corretamente os parâmetros, ele é ativado impactando o custo do setor responsável através de sua depreciação no mês seguinte.

No geral esse é um controle que precisa ser muito bem-feito. São mais de 26 mil itens ativados hoje em dia. Sem contar os que estão na conta de andamento. Olha só, estamos falando de milhões em imobilizado. Em números macros é gerado uma média de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) de depreciação por mês. O impacto não é pequeno (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril 2022).

A despesa com depreciação mensal é vinculada diretamente a vida útil e taxa de depreciação daquele bem ativado. Desse modo, o Deusdedith trabalha com os dois métodos de depreciação vigentes atualmente no Brasil: taxa gerencial e taxa fiscal.

A utilização da taxa gerencial é atualizada quando uma empresa externa vem e define a vida útil daquele bem. Essa visita técnica acontece sempre quando há uma nova ativação de setor interno. Exemplo: esse equipamento por atender X pessoas ao dia e por trabalhar Y horas, a taxa de depreciação e vida útil será Z. É essa taxa que é colocada no sistema para aquele determinado bem sob o respaldo do laudo técnico. Há casos em que um mesmo bem cadastrado na mesma conta possui taxa de depreciação diferentes justamente por atender demandas distintas (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

E é com base nessas taxas pré-determinadas que cada bem é contabilizado, depreciado e controlado mediante descrição e código interno no sistema Tasy®. Para que um controle seja efetivo, o uso de ferramentas que agreguem valor ao trabalho se faz necessário. Além do sistema Tasy® e do Excel®, o Deusdedith possui seu procedimento padrão interno de execução das atividades e a política patrimonial descrevendo como desenvolver as tarefas do setor ajudando a otimizar o tempo de quem atua diariamente no exercício do trabalho.

No meu setor [patrimônio] as ferramentas de controle que utilizamos é o sistema Tasy® e o velho e bom Excel®. O sistema ainda não atende totalmente a demanda do setor e por isso é preciso o controle ser exercido via planilha de Excel® em algumas situações específicas. O Tasy® ajuda muito quando se fala em controle bem a bem de acordo com os parâmetros já

pré-definidos de bens já ativados. Mas há algumas informações que são controladas via planilha. Não é o melhor dos mundos, mas é a ferramenta que temos hoje e que se faz de forma efetiva, pelo menos até o momento. Temos também os pops's [procedimento operacional padrão] e a política patrimonial. Esses documentos ditam todas as regras a serem seguidas pelo setor (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

A partir do exposto pelo assistente de patrimônio, pode-se entender que o controle pode ser melhorado e ajustado no qual a percepção de fragilidade também é muito importante vinda de quem atua na linha de frente do trabalho pois é através da visão de melhoria contínua que é possível questionar sua efetividade e, assim, estudar novas formas de aperfeiçoamento. Desde a sua inauguração, o Deusdedith ativou muito de seus bens a fim de formar sua estrutura física e operacional para funcionamento.

No início houve muita compra e ativação de bens principalmente para compor o quadro estrutural das áreas. Foi uma loucura controlar. Era coisa sendo comprada para cá, área demandando novas compras de lá. Hoje há mais uma estabilidade. Vai havendo compra de acordo com a demanda. Mas nada comparado há um ano. Como teve a questão do Covid [pandemia do coronavírus], o Deusdedith para responder a demanda de atendimento e internação acabou tendo que se virar nos trintas para oferecer assistência. Esse sem dúvidas foi o período mais crítico até hoje sentido por todos aqui [Deusdedith] (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

Com vistas a seguir critérios para um aperfeiçoamento do controle dos bens, têm-se que o Deusdedith ainda não conseguiu estabelecer diretrizes que comportam critérios mais complexos como, por exemplo, valor.

Atualmente todos os móveis, máquinas, equipamento médico e assistencial são controlados da mesma forma no sistema. Ele [o bem] quando é comprado, é cadastrado no sistema e mensalmente sua depreciação é gerada sendo alocada sua despesa no centro de custo correspondente. Não há ativo atualmente um critério como valor, por exemplo, que defina quais ações devo tomar em relação a determinado bem dentro das dependências da empresa. Se você me perguntar o motivo, respondo que o volume de bens é alto e ainda o setor ainda não conseguiu se desenvolver a ponto de ter esse controle e processo funcionando (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

Toda máquina ou equipamento por mais complexo e sofisticado que seja, precisa passar por manutenção periódica objetivando seu contínuo funcionamento. Na grande maioria das vezes, a manutenção no Deusdedith ocorre depois que o bem apresentou defeito.

A manutenção exercida aqui é reativa, apagar incêndio, e não preventiva. Claro, há algumas exceções, pois, nem todos os equipamentos são do Deusdedith e o setor de Engenharia Clínica atua a fim de manter aquele bem sempre em pleno funcionamento principalmente os de setores mais críticos como, por exemplo, UTI, Centro Cirúrgico, Internação, Laboratório, Centro de Diagnostico e Imagem. Tem, também, uma empresa terceirizada que cuida de todo o setor de refrigeração e ar-condicionado interno. Tirando esses casos específicos, a manutenção é feita depois que o bem/equipamento estragou ou parou de funcionar (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

O setor de manutenção junto com o setor de apuração de custos possui todo o controle de manutenção registrado via sistema Tasy® uma vez que cada desembolso financeiro possui uma finalidade e precisa ser alocado em algum centro de custo específico. Visto que o volume de bens do Deusdedith é relevante, cada gestor tem ciência e responsabilidade sobre aquele equipamento pertencente ao seu centro de custo.

...mas por serem equipamentos de alto valor de mercado eles [coordenadores] por si próprio prezam pelo zelo desses equipamentos até porque do contrário qualquer quebra ou dano gerará impacto financeiro e caso isso ocorra é preciso justificar para a Superintendência e nenhum gestor está disposto a passar por essa situação. (Assistente de patrimônio, entrevistado 1, 29 de abril, 2022).

Apesar da grande maioria dos bens serem de natureza própria, o Deusdedith, também, possui bens de terceiros arrendados. Todavia, o patrimônio em si não controla esses bens no sentido de depreciação. O que se tem é um mapeamento via planilha de Excel® dos itens de terceiros que a empresa possui e a qual contrato de arrendamento ele se vincula internamente. Por fim, diante as características da organização juntamente com as formas e métodos de contabilização e controle gerencial de seus bens que formam o ativo imobilizado, o Deusdedith se vê em um processo de evolução no qual as práticas de controle estão caminhando juntamente com seu crescimento e consolidação no mercado.

## 4.2. Comparação com pesquisas anteriores

Na presente pesquisa no qual se teve o hospital Deusdedith, como objeto, verificou-se a existência de práticas de controle em que os ativos são controlados seguindo as diretrizes internas da companhia. Tal situação se aproxima do que Santos (2019) encontrou ao pesquisar a contribuição do controle gerencial na atividade de uma organização hospitalar na cidade de Arapiraca no Estado de Alagoas em que constatou a existência de mecanismos de controle interno na entidade sob o aspecto físico e financeiro de seus bens.

À vista de adequação as normas contábeis, o Deusdedith se apresenta efetiva em seus processos e aplicação. A contabilização segue os padrões normativos e seus saldos refletem o custo efetivo de seus bens. Contudo, tal fato, é diferente do que aconteceu com o achado da pesquisa de Pereira e Venâncio (2014) uma vez que analisando uma empresa do setor de terraplanagem se depararam com uma realidade na qual a entidade não possuía nenhum controle sobre seus bens seja por parte dos empregados, seja por parte do proprietário.

Pereira e Venâncio (2014) constataram, também, focos de resistência das partes envolvidas nos processos de atividade da empresa em implementar práticas de controles, fato este, por sua vez, não encontrado no Deusdedith tendo em vista que o entrevistado, assistente de patrimônio, relata que o setor de Patrimônio se encontra aberto as sugestões e decisões de melhoria contínua de seus processos de controle internos.

Tendo por base a dificuldade encontrada em localizar práticas de controle no ativo imobilizado de uma empresa do setor de terraplanagem no trabalho de Dutra (2014), e Pereira e Venâncio (2014) também se deparou com uma situação semelhante em sua pesquisa quando foi analisar as práticas de controle do ativo imobilizado em uma entidade sem fins lucrativos. Dutra (2014) revela que detectou uma deficiência por parte da Instituição no sentido de não existência de controles formais. Conclusão essa baseada em evidências de situações irregulares do ponto de vista do controle patrimonial e do controle contábil existente.

Em linha, os resultados são similares à análise da empresa do setor de terraplanagem e da entidade sem fins lucrativos pertencentes aos trabalhos de Dutra (2014), e Pereira e Venâncio (2014) e respectivamente, verifica-se a não existência de práticas de controle sobre seus ativos. Por continuidade, no tocante aos tipos de controle conforme descreve Gomes (2014), nota-se a presença do controle voltado para os resultados no Deusdedith no qual dada a complexidade de sua operação, apresenta-se de

forma dinâmica em um mercado competitivo em que sua estrutura organizacional se apresenta distribuída por centro de custos para um melhor gerenciamento e apuração de suas receitas, custos e despesas. Sendo assim, apesar de haver um controle interno formal e estruturado, o fato de um bem ter seu custo de aquisição maior ou menor que outro não interfere diretamente no controle; ou seja, o controle não é contingente ao custo de aquisição do ativo.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o desenvolvimento deste trabalho em que o objetivo geral é avaliar o controle em uma unidade hospitalar de acordo com o custo de aquisição do bem, a partir de fatores contingenciais foi alcançado juntamente com os objetivos específicos traçados os quais foram: Identificar o perfil da empresa; métodos de contabilização de ativos; entender o setor responsável pela contabilização e controle dos bens; compreender a relação do controle com os valores dos equipamentos.

Assim, tendo atingido tais objetivos, o Deusdedit detém como principal ferramenta de controle de todo seu ativo imobilizado o sistema Tasy® em que quase todas as informações de seus bens são contabilizadas e gerenciadas. Para mais, como o sistema não comporta a totalidade das informações relevantes que o setor de patrimônio gerencia, as planilhas de Excel® atuam como uma ferramenta complementar.

Isto posto, no que tange as implicações gerenciais, o controle exercido sobre o ativo imobilizado acontece de maneira homogênea sobre os bens de acordo com as diretrizes contábeis internas adotadas. Quando este controle é desmembrado, nota-se que ele não comporta parâmetros mais críticos no processo de geração de informações e, que dada a complexidade da natureza da atividade econômica do Deusdedit, um controle mais apurado de seus bens poderia gerar informações precisas aos gestores para a devida tomada de decisão.

Conclui-se, desse modo, que existe, sim, a presença de um controle no Deusdedit, porém, este acontece de maneira uniforme, não havendo, portanto, diretrizes que condicionam determinada prática de controle atrelada diretamente ao custo do bem adquirido. Assim, cabe avaliar se o nível de controle atual é adequado para todos os seus ativos, independente do custo de aquisição.

O presente estudo contribui para a literatura ao oferecer informações sobre fatores contingenciais e custo de aquisição de bem. O trabalho apresenta limitações como a atuação recente da unidade hospitalar, inaugurada em 2019, e a captura ser do assistente de patrimônio. Pelos caminhos de suas limitações, outros trabalhos podem ter



em suas estratégias buscar a expansão dos resultados aqui encontrados e identificar a ocorrência em outros objetos similares. Gestores hospitalares também podem se inquietar com os resultados aqui apresentados, provocando a Controladoria para adequar as práticas de controle quanto ao custo de aquisição.

Ressalta-se que os resultados obtidos nesta pesquisa se encontram limitados a empresa analisada bem como ao instrumento de pesquisa utilizado não devendo, portanto, generalizações. Para trabalhos futuros, seria relevante desenvolver análise dos dados sob a perspectiva de outras pesquisas científicas ligados ao tema de controle gerencial e ativo imobilizado, ampliando o campo de análise e identificando métodos de controles não contemplados nessa investigação.

#### **Contribuição de autoria:**

**Parreira, O.:** Conceituação, Metodologia, Validação, Análise Formal, Pesquisa, Curadoria de dados, Escrita-rascunho original, Escrita, revisado e edição, Visualização, Supervisão, Gestão do projeto. **Pinheiro da Sá, L.:** Conceituação, Metodologia, Validação, Análise Formal, Pesquisa, Curadoria de dados, Escrita, revisado e edição, Visualização, Supervisão, Gestão do projeto. **Moreira, I.:** Validação, Pesquisa, Escrita, revisado e edição, Visualização. **Coelho, L.:** Validação, Pesquisa, Escrita, revisado e edição, Visualização.

Otávio Parreira Guerra (Parreira, O.)

Luciano Pinheiro de Sá (Pinheiro da Sá, L.)

Israel Moreira Paradela (Moreira, I.)

Luciana Sousa Coelho Marson (Coelho, L.)

#### **Declaração de conflito de interesse**

Os autores declaram que durante o processo de pesquisa, não existiu nenhum tipo de interesse pessoal, profissional ou econômico que tenha podido influir no julgamento e/ou ações dos pesquisadores no momento de elaborar e publicar o artigo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ana, W. P. S., & Lemos, G. C. (2018). Metodologia científica: A pesquisa qualitativa nas visões de Lüdke e André. *Revista Eletrônica Científica Ensino Interdisciplinar*, 4(12), 531-541. <https://doi.org/10.21920/recei72018412531541>
- Anthony, R. N., & Govindajaran, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH.
- Basso, C. M., Franzato, C., Freire, K., & Borba, G. S. (2015). Organizações colaborativas como sistemas abertos: Contribuições do metaprojeto para fomentar ações de inovação social. *MIX Sustentável*, 1(2), 10-18. <https://doi.org/10.29183/2447-3073.MIX2015.v1.n2.10-18>
- Beurer, I. M., & Macohon, E. R. (2011). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 10(1-2), 78-91.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2009, 8 de setembro). Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques. <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Pronunciamento Técnico 27 - Ativo Imobilizado. <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>
- Chiavenato, I. (2021). *Introdução à teoria geral da administração*. Grupo GEN.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage Publications. <https://doi.org/10.4135/9781452229249>
- Dutra, B. dos S., Oliveira, R. L. N., & Macedo, C. T. (2018). Controle interno e sua aplicabilidade nos processos de mensuração e controle físico do ativo imobilizado das empresas. *Qualia: A Ciência em Movimento*, 4(1), 92-114.
- Dutra, E. Z. (2014). *Análise dos controles internos do ativo imobilizado de uma entidade sem fins lucrativos*. [Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade Regional do Noroeste do Estado de Rio Grande do Sul]. Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). [https://oasisbr.ibict.br/vufind/Record/UNIJ\\_0f5a2845abf6992a24b23c5684d15c75](https://oasisbr.ibict.br/vufind/Record/UNIJ_0f5a2845abf6992a24b23c5684d15c75)
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). Atlas.
- Gomes, J. S. (2014). *Controle de gestão comportamental*. Atlas.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* [Dissertação do mestrado,

- Universidade de São Paulo]. Biblioteca Digital USP. <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24052007-085106/pt-br.php>
- Horngreen, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2014). *Contabilidade gerencial*. Pearson.
- Kovalski, A., Ribeiro, F., & Lepchak, A. (2018). Controles gerenciais e os ciclos de vida organizacional. *REMIPE-Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco*, 4(2), 296-317. <https://doi.org/10.21574/remipe.v4i2.51>
- Mallmann, C. (2018). *Sistemas de controle gerencial nas cooperativas de crédito: Estudo de caso* [Dissertação do mestrado, Universidade do Grande Rio]. Repositório UFU. <https://f.hubspotusercontent30.net/hubfs/3960387/Carla%20Mallmann.pdf>
- Manzini, E. J. (2012). Uso da entrevista em dissertações e teses produzidas em um programa de pós-graduação em educação. *Revista Percurso*, 4(2), 149-171. <https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Percurso/article/view/49548>
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: Estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. [Tese do doutorado, Universidade de São Paulo]. Repositório USP. <https://repositorio.usp.br/item/002329459>
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3. ed. Atlas.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, 24(9), 934-948. <https://doi.org/10.1287/mnsc.24.9.934>
- Oliveira, D. P. R. (2013). *Sistemas, organização e métodos uma abordagem gerencial* (21a ed.) Atlas.
- Otley, D. A. (2016). Teoria da contingência de contabilidade gerencial e controle: 1980-2014. *Pesquisa em Contabilidade Gerencial*, 31, 45-62, 2016.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1980). Control, organization and accounting. *Accounting, Organization and Society*, 5(2), 231-244. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90012-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90012-4)
- Pereira, M. C., & Venâncio, P. F. G. (2014). *Controle interno do ativo imobilizado: Um estudo de caso em uma empresa de terraplenagem* [Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade Federal Fluminense]. Repositório Institucional UFF. <https://app.uff.br/riuff/handle/1/1991>
- Santos, D. S. F. (2019). *A contribuição do controle gerencial na atividade hospitalar: Uma análise de um hospital em Arapiraca* [Trabalho de conclusão de curso, Universidade Federal de Alagoas]. Repositório Institucional da Ufal. <https://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/5133>

- Silva, A. A., & Gonçalves, R. C. M. G. (2008). Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: Um estudo multi-caso. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 5(1), 163-184. <https://www.scielo.br/j/jistm/a/MCbXgFc7FyfpGfx8Wc8y79L/abstract/?lang=pt>
- Tractenberg, L. A. (1999). Complexidade nas organizações: Futuros desafios para o psicólogo. *Psicologia Ciência e Profissão*, 19(1), 14-29. <https://doi.org/10.1590/S1414-98931999000100003>
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: Planejamento e métodos*. (Daniel Grassi., Trad., 2a ed.) Bookman.
- Zanata, J., Maier (2018). Teoria da contingência estrutural e alinhamento estratégico: discussão no campo teórico dos estudos organizacionais. *Brazilian Journal of Development Curitiba*, 4(7), 4232-4241. <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/477/434>

Data de recepção: 25/09/2023

Data de revisão: 10/11/2023

Data de aceitação: 19/02/2024

Contato: luciano.pinho@ufjf.br