

Um Estudo Acerca do Planejamento Orçamentário em uma Entidade Filantrópica Hospitalar

Resumo

Este estudo objetivou identificar a utilização de ferramentas de gestão por uma organização hospitalar do terceiro setor situada no município de Ituiutaba/MG como forma de otimizar a gestão organizacional. Para que o objetivo fosse cumprido foi realizada uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa em uma organização hospitalar filantrópica do terceiro setor. Como meio de coleta de dados utilizou-se a aplicação de questionário constituído por uma série ordenada de perguntas fechadas e de múltipla escolha junto ao diretor da instituição que compõe a amostra da pesquisa, partindo-se, posteriormente, à análise e organização dos dados. Os resultados indicaram que a organização preocupa-se com o desenvolvimento de importantes ferramentas de gestão, como é o caso do orçamento empresarial utilizado no controle de processos organizacionais, entretanto, acaba deixando de lado instrumentos capazes de orientação no processo de tomada de decisão e auxílio administrativo. Esta pesquisa contribui para o fomento de melhorias no processo de gerenciamento organizacional de empresas do terceiro setor exemplificando um tipo de gestão utilizado.

Palavras – chave: Planejamento orçamentário, Ferramentas de Gestão, Festão Organizacional.

1 Introdução

A contabilidade, que possui tantos fins de controle econômico do patrimônio e suas mutações quanto fins de comunicação da informação econômica, atua como um instrumento que possibilita às organizações a identificação, a mensuração e a comunicação da informação econômica aos usuários da informação (PADOVEZE, 2011). Esse conceito, cada vez mais, inclui as organizações do terceiro setor que, mesmo não objetivando o lucro, são entidades que, em muitos casos, recebem recursos financeiros e não financeiros da sociedade civil, do governo e de investidores que, mesmo não tendo interesses particulares, desejam conhecer a forma de aplicação de seus recursos.

Essas organizações, formadas por entes privados, mas com interesses públicos, executam ações que objetivam atender aos direitos sociais básicos, combater a exclusão social e proteger o patrimônio ecológico brasileiro (SZAZI, 2006). Em respostas às desigualdades sociais, as entidades do terceiro setor, formadas por grupos societários civis, possuem no seu objetivo intrínseco a redução dos problemas sociais e ambientais. (RIGGENBACH, 2013). São, por consequência, instituições originárias da vontade pessoal com a finalidade de atendimento às necessidades populares.

Com 290,7 mil Fundações e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL) distribuídas no território nacional, essas entidades representam 5,2% de todas as 5,6 milhões de entidades públicas e privadas, lucrativas e não lucrativas, que fazem parte do Cadastro Central de Empresas (CEMPRE) (IBGE, 2010). Essa representatividade é confirmada com a observação da participação que esse setor desempenha na economia nacional, sendo o terceiro setor responsável por aproximadamente 1,4% de todo o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (GIFE, 2007).

As organizações do terceiro setor se veem desafiadas, como qualquer outra companhia, ao desempenho de uma adequada gestão administrativa e financeira e, para isto, dispõem de ferramentas capazes de controlar o processo operacional. É substancial para o desenvolvimento organizacional que essas instituições busquem a profissionalização e se mantenham atualizadas quanto às inovações introduzidas nos modelos administrativos e instrumentos de gestão (OLIVEIRA, ROSS e ALTIMEYER, 2005).

Em um trabalho, que objetivou compreender as possibilidades de utilização do Planejamento Estratégico pelas organizações do terceiro setor, identificou como principais resultados da utilização do planejamento estratégico o desenvolvimento de competências organizacionais como liderança e empreendedorismo, a focalização dos esforços com melhor aproveitamento de recursos e, ainda, a criação de um *framework* interpretativo com melhora da implementação e desenvolvimento da estratégia organizacional (CARVALHO, 2004).

Apesar de ser escassa a bibliografia nacional encontrada sobre a utilização das ferramentas de gestão pelas organizações do terceiro setor, a contabilidade, por configurar um processo de identificação, mensuração e comunicação das informações e permitir aos usuários da informação interpretações e tomadas de decisões apropriadas, é tratada como um instrumento fundamental para o processo de gestão e do *disclosure* das ações desenvolvidas por essas entidades (BETTIOL JR e VARELA, 2006).

É possível verificar que a contabilidade, por meio de suas ferramentas de gestão, fornece subsídios para uma adequada gestão empresarial e, não sendo diferentes, as instituições do terceiro setor, apesar de não visarem o lucro, devem manter um adequado controle de seus processos organizacionais. Diante desse contexto, levanta-se a seguinte questão: as organizações do terceiro setor utilizam as ferramentas de gestão como forma de otimizar a gestão organizacional?

Considerando que o terceiro setor desempenha importante papel na economia nacional e que necessita de adequados modelos de gestão para o seu crescimento econômico, este trabalho busca identificar quais as ferramentas de gestão são utilizadas por uma organização

hospitalar do terceiro setor situada no município de Ituiutaba/MG como forma de otimizar a gestão organizacional.

Diante do conhecimento de que a administração de organizações do terceiro setor envolve uma complexidade ímpar por não objetivar a acumulação de lucros e, ao mesmo tempo, depender do recebimento de verbas para o financiamento de suas atividades (RUTHES e CUNHA, 2006), a atual pesquisa não se restringe ao reconhecimento de quais as ferramentas de gestão são utilizadas por essas companhias, como também, identificar os motivos que levaram à operacionalização do orçamento estratégico e promover reflexões sobre como aprimorar o processo de gestão organizacional dessas entidades.

Em um trabalho que objetivou entender o conhecimento e a aplicação de instrumentos relacionados ao processo de gestão em organizações do terceiro setor da região metropolitana de Campinas reconheceu que, do total da amostra de 20 instituições, 65% delas utilizam o planejamento estratégico e 60% elaboram o orçamento estratégico com acompanhamento de sua execução e adoção de medidas corretivas. Ademais, os pesquisados, de maneira geral, afirmaram conhecer em parte os instrumentos de gestão, entretanto, pouco mais da metade deles afirmam acompanhar e tomar as medidas corretivas inerentes ao orçamento estratégico (MORGAN e BENEDICTO, 2009), o que indica um mau aproveitamento dos benefícios que essa ferramenta pode originar.

É de suma importância que essas ferramentas sejam utilizadas em todo o seu escopo para que as instituições possam usufruir todas as suas melhorias organizacionais. No trabalho de Castro *et al.* (2014) reconheceu-se que, mesmo as entidades do terceiro setor considerarem os instrumentos contábeis e gerenciais importantes para a gestão organizacional, a maioria das entidades pesquisadas utilizam esses instrumentos apenas para os fins fiscais.

O presente estudo inicia-se com a introdução, sendo seguida pelos conceitos mais relevantes quanto ao planejamento e orçamento estratégico. Na sequência apresentam-se os procedimentos metodológicos para operacionalizar os objetivos almejados por esta pesquisa e, posteriormente, a análise e discussão dos resultados obtidos. O estudo é finalizado com as considerações finais.

2 Referencial Teórico

2.1 Planejamento estratégico e orçamento empresarial

A implantação de ferramentas que auxiliam na gestão organizacional torna-se cada vez mais necessária se considerarmos um ambiente empresarial marcado pela ampla concorrência e instabilidade econômica como a que presenciamos atualmente. O planejamento estratégico é uma das ferramentas apoiadoras de uma boa gestão e, de maneira sucinta, visa preparar a organização para o que está por vir, fornecendo uma percepção do futuro com base em análises do passado (PADOVEZE, 2011; MINTZBERG, 1987; TIFFANY e PETERSON, 1998).

Mais especificamente, o planejamento estratégico é elaborado de acordo com os objetivos corporativos, os quais se originam das metas pretendidas, devendo integrar os objetivos funcionais e divisionais da organização. Inclui-se ainda uma efetiva análise do ambiente do sistema empresa (interna e externa) (PADOVEZE, 2011). Considera-se que a elaboração do planejamento estratégico contribui para a tomada de decisão, colabora com o processo orçamentário e possibilita a obtenção de melhores resultados operacionais (OLIVEIRA, 2005).

O orçamento empresarial, por sua vez, é a continuidade do que foi traçado no planejamento estratégico, estabelecendo um elo entre o planejamento e o controle. O orçamento se traduz em uma formalização do planejamento estratégico e num instrumento de controle da fase de desenvolvimento do plano (LEITE *et al.*, 2008).

Como forma de identificar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais, o orçamento empresarial pode ser tratado como uma expressão quantitativa para as entradas de dinheiro e, ainda, uma condição quantitativa de como distribuir os recursos financeiros para cada subunidade organizacional (ATKINSON *et al.*, 2000).

Horngren, Sundem e Stratton (2004) ressaltam outros benefícios do orçamento empresarial como o estímulo para que os administradores visualizem o futuro da organização através da formalização de suas obrigações, a produção de um registro que estabeleça com clareza as perspectivas organizacionais e o auxílio aos administradores na articulação de seus esforços integrando os objetivos particulares aos objetivos do grupo como um todo.

Considerando as opiniões dos autores citados, pode-se inferir que o planejamento estratégico é a origem de um ciclo, no qual o orçamento empresarial estabelece uma conexão entre o que foi planejado e o controle das operações.

Em um estudo que objetivou identificar a utilização do orçamento empresarial em indústrias do setor farmacêutico e se ele é considerado um instrumento que subsidia a tomada de decisão e o controle gerencial, concluiu-se que, apesar da necessidade de melhorias no plano orçamentário, este vem sendo utilizado pelos gestores como uma ferramenta de apoio à tomada de decisões e controle gerencial (CASTANHEIRA, 2008).

Em contrapartida, no trabalho de Morgan e Benedicto (2009), que estudou a aplicação de instrumentos relacionados ao processo de gestão em organizações do terceiro setor, identificou que os gestores ainda encontram dificuldades na implantação de alguns instrumentos de controladoria, sendo a falta de mão-de-obra especializada como o item mais citado, seguido por falta de recursos financeiros e ausência de sistemas informatizados.

Essas pesquisas indicam que, a despeito da relevância de um adequado planejamento estratégico e do orçamento empresarial e das vantagens e benefícios que estes instrumentos podem originar para a organização, fazem-se necessários maiores esclarecimentos tanto para gestores quanto para funcionários a respeito de sua elaboração e implantação.

2.2 Terceiro Setor

Já foi discutido na introdução deste artigo o aumento da participação e da relevância do terceiro setor na economia brasileira, as suas dificuldades de gestão e as ferramentas que os gestores podem contar para lhes auxiliarem no processo de gestão, no entanto, ainda não foi aprofundado o conceito das organizações que compõe esse segmento.

O terceiro setor, que se destoa do primeiro setor (o Estado), e do segundo setor, de caráter privado, é definido como:

“a denominação adotada para o espaço composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas. Sua presença no cenário brasileiro é ampla e diversificada, constituída por organizações não-governamentais, fundações de direito privado, entidades de assistência social e de benemerência, entidades religiosas, associações culturais, educacionais, as quais desempenham papéis que não diferem significativamente do padrão conhecido de atuação de organizações análogas em países desenvolvidos. Essas organizações variam em tamanho, grau de formalização, volume de recursos, objetivo institucional e forma de atuação” (FISCHER, 2002, p. 45).

Fischer (2002) acrescenta, ainda, que a diversidade que compõe a sociedade brasileira e os resultados originados das relações históricas entre Estado e Mercado resultou na variabilidade que se encontra nessas organizações quanto aos seus tamanhos, formas de atuação, volume de recursos, nível de formalização e segmento de atuação.

O terceiro setor pode ser explicado também como o conjunto de organizações, as quais sejam de iniciativas particulares, com fins sociais, que se diferem das organizações privadas

lucrativas (Mercado) e das governamentais (Estado) (CABRAL, 2007; SAMPAIO, 2004). Inclui-se a isso, que essas instituições, organizadas sob caráter de pessoa jurídica de direito privado, não objetiva a obtenção de lucro, assim como, não o distribui aos seus integrantes, prestando atendimento voluntário à sociedade em geral (ALBUQUERQUE, 2007).

Dessa forma, entende-se por terceiro setor como sendo àquele que possui características ímpares, porém originário da iniciativa privada (segundo setor) e com áreas de atuação de natureza pública (primeiro setor). Esse conceito aproxima-se do que versa que o terceiro setor “é constituído de organizações sem fins lucrativos e com um objetivo social bem definido, ou seja, firmas cuja finalidade maior é promover benefícios à sociedade” (ARAÚJO, ASSAF NETO e FREGONEZI, 2006, p. 106).

Faz-se a ressalva apresentada por Sampaio (2004) que a criação de instituições enquadradas no terceiro setor passou a ser uma forma de programar ações de responsabilidade ambiental e marketing das companhias privadas para, assim, obterem incentivos fiscais. Essa observação também é destacada por Araújo, Assaf Neto e Fregonezi (2006), que indicam a estruturação e a denominação legal de fundação por parte das empresas privadas como forma de obtenção de incentivos fiscais sem, de fato, possuírem os propósitos de uma entidade sem fins lucrativos.

Mais detalhadamente e orientado por uma análise estrutural-operacional que caracterize as organizações do terceiro setor, tem-se que elas devam ser: (a) formais, no sentido de serem institucionais e organizadas; (b) privadas, não podendo ser unidades do governo; (c) não distributivas de lucros, podendo até ocorrer a geração de lucros, mas sem sua respectiva distribuição; (d) autônomas, possuir procedimentos de governança próprios; (e) voluntárias, devendo empregar algum tipo de participação voluntária (SALAMON e ANHEIER, 1992). A esse conceito acrescentam-se mais duas características para se chegar à nomenclatura comum utilizada como base para a pesquisa internacional sobre o terceiro setor dirigida pela Fundação John Hopkins, em meados de 90, integrando 13 países, dentre eles o Brasil. Segundo essa nomenclatura, as organizações não devem estar ligadas a partidos políticos e nem constituídas como organizações religiosas ou algum do gênero (FRANÇA FILHO, 2002).

As associações, as organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, as organizações não governamentais (ONGs), as fundações privadas e organizações sociais (OS) estão como as principais categorias de agrupamento das organizações do terceiro setor no Brasil (RODRIGUES, 1998).

Considerando a diversidade de enquadramento das organizações do terceiro setor e suas particularidades que lhes caracterizam, entende-se que estas empresas, apesar de seu caráter social, necessitam de meios que garantem a continuidade de sua atividade. Corrobora-se isso com Teixeira (2004), que indica a vulnerabilidade dessas organizações a todas as influências e pressões do ambiente externo que atingem as companhias dos demais setores da economia, acrescentando-se, ainda, a questão da participação efetiva da sociedade civil e as dificuldades encontradas no processo de gestão dessas organizações.

2.3 Gestão Hospitalar

As unidades hospitalares veem incorporando ferramentas gerenciais como forma de otimizar a gestão organizacional, tendo, inclusive, alguns autores que advogam no sentido de considerar a administração hospitalar uma área que demanda atenção por apresentar questões peculiares, como é o caso de Gonçalves (2006), que entende o processo de gestão de uma unidade hospitalar como um sistema mais complexo em comparação com organizações que atuam em outros setores da economia. Essa complexidade pode ser entendida como a excelência na aplicação racional dos recursos estruturais, humanos e de clientes, tendo como

base primordial para esse propósito, uma estratégia operacional voltada ao alcance dos objetivos institucionais da entidade (COLAUTO, BEUREN, 2003).

O pensamento de que a atividade hospitalar deve fundar-se nos mesmos critérios instituídos nas atividades de qualquer outra empresa, passando pela inserção de novas tecnologias de processo e de melhorias do resultado e chegando à satisfação do cliente, iniciou-se principalmente em instituições hospitalares da iniciativa privada e algumas de natureza pública, sendo que, já é possível observar, em alguns casos, o desenvolvimento de Programas de Qualidade Total com atendimento às suas exigências (GONÇALVES, 1998).

O Programa Brasileiro de Acreditação Hospitalar (PBAH) e o Programa Gaúcho da Qualidade e Produtividade (PGQP) são exemplos de programas de educação continuada que, através de processos de avaliação e auditoria, visam, também, melhorar e aprimorar a gestão das organizações (BRASIL, 2002; QUINTO NETO, 2000). Segundo Portela e Schmidt (2008), esses instrumentos, a partir dos diagnósticos do estágio de desenvolvimento gerencial gerado no seu desenvolvimento, auxiliam no planejamento de ações efetivas.

Entretanto, as instituições de saúde brasileiras, mesmo dispendo de uma estrutura administrativa burocrática, possuem como característica singular a predominância da direção e autonomia da classe médica, o que amarra a gestão e as políticas hospitalares aos interesses do *staff* médico (CARAPINHEIRO, 1998). Dessa forma, mesmo que o poder e a direção da organização nas mãos dos médicos não comprometa a consecução do melhor resultado operacional, pode acabar tendenciando a tomada de decisão de natureza gerencial e financeira.

Um alento para essa situação é uma crescente convergência sobre a necessidade de uma revisão genérica sobre os ideais que conduzem a organização e administração hospitalar (MCKEE e HEALY, 2002). Uma dessas linhas de pensamento, de caráter tecnocrática, baseia-se em um sistema de gerenciamento em busca da qualidade total, com a necessidade de avaliação de resultados e gestão baseada em evidências. Necessita-se, ainda, que as inovações administrativas que venham a ser implantadas abandonem as concepções de linhas de mando baseadas nas profissões, a centralização da tomada de decisão e o baixo compartilhamento de resultados, e adote um sistema eficiente, com a prestação de serviços de saúde que priorize a redução dos custos, a incorporação de novas tecnologias e maior flexibilidade administrativa (CAMPOS e AMARAL, 2007).

2.4 Planejamento e controle hospitalar

Após a discussão dos autores que conceituam e discorrem o assunto planejamento estratégico e orçamento empresarial, o terceiro setor e sua forma de organização e as questões referentes ao gerenciamento hospitalar, adota-se aqui, um resgate dos estudos que trabalharam o planejamento estratégico e o controle orçamentário em ambientes hospitalares no sentido de sinalizar as principais características desse assunto, sem que extinga as discussões sobre essa temática.

Em um estudo desenvolvido por Souza *et al.* (2009) com o objetivo de verificar quais as informações são utilizadas por unidades hospitalares situadas na cidade de Belo Horizonte como meio de avaliar o desempenho de sua gestão, e que se adotou como meio de coleta de dados a realização de entrevistas e a observação não participante, além da pesquisa bibliográfica em arquivos e documentos dos hospitais, avaliou-se, de maneira geral, como incipiente o processo de gerenciamento dos hospitais pesquisados. Considera-se, ainda, que 2 dos 3 hospitais que compõe a amostra da pesquisa apresentam resultados insatisfatórios quanto ao controle orçamentário e o outro ainda está em fase de desenvolvimento nesse aspecto.

Paralelamente ao conteúdo do planejamento e orçamento empresarial encontram-se os sistemas de custos que visam “proporcionar um conjunto de dados e informações para suporte

ao sistema decisório da empresa” (ABBAS, 2001, p. 20). Ou seja, constituem-se em instrumentos que auxiliam o gerenciamento organizacional e a tomada de decisão.

Com isso, em trabalho realizado por Abbas (2001), que se propôs a identificar os mecanismos e a efetiva utilização dos sistemas de custos para fins administrativos existentes nos hospitais das cidades de Florianópolis/SC e Maringá/PR e partiu-se de um estudo de caso de natureza exploratória com coleta de dados através de entrevista e aplicação de questionário, observou o custeio baseado em atividades (ABC) como uma ferramenta gerencial eficaz que orienta devidamente o planejamento e o controle dos custos, embasando os administradores hospitalares na tomada de decisão e controle dos custos. Percebeu-se, ainda, que dos 7 hospitais que compõem a amostra, 2 deles possuem profissionais médicos como responsáveis pela gestão sem habilidades na área administrativa, 1 com médico que possui curso na área administrativa, 2 com administração profissionalizada, 1 com um colegiado administrativo profissionalizado e 1 com cogestão, tendo a integração de médicos e administração profissionalizada.

O estudo de Abbas (2001) tornou-se importante, também, por identificar em sua pesquisa que 4 unidades hospitalares, das 7 pesquisadas, não possuem um sistema orçamentário implantado, 1 ainda está em fase de implantação e apenas 2 possuem um sistema orçamentário implantado capaz de avaliar os custos incorridos em relação aos previstos.

Analogamente, em trabalho desenvolvido por Gonçalves, Zac e Amorim (2009), com a intenção de construir uma fundamentação teórica baseada no sistema de custeio ABC e que fosse aplicável em organizações hospitalares utilizando o estudo de caso como método de uma pesquisa descritiva, concluiu-se que esse sistema de custeio atende às dimensões gerenciais, de planejamento e de controle, sendo que isso foi possível devido ao sistema de custeio ABC conseguir definir as atividades desempenhadas no hospital quanto aos recursos consumidos, principalmente em relação à questão da mão-de-obra, equipamentos e matérias-primas.

Barbieri e Hortale (2005) pretenderam avaliar a eficiência e a eficácia nas atividades gerenciais da Secretaria Municipal de Saúde (SESAU) de Campo Grande/MS, sendo que através de entrevista com grupos de gerentes segmentados pelos seus diversos níveis hierárquicos, um dos grupos, denominado de gerentes assistenciais, era composto por gestores de unidades de assistência de saúde. Utilizando o estudo de caso como método de pesquisa e a entrevista como meio de coleta de dados, os pesquisadores observaram que os gestores das unidades assistenciais não utilizavam e não se atentavam para a necessidade de mecanismos ou indicadores de desempenho da organização, o que os autores consideraram essencial para uma gestão que objetiva organizar-se para resultados.

3 Procedimentos Metodológicos

Para a realização deste estudo com desenho metodológico descritivo, com abordagem qualitativa, foi utilizada a técnica de levantamento de informações para identificar a utilização de ferramentas de gestão no processo de gerenciamento organizacional e, secundariamente, reconhecer os fatores que motivaram à operacionalização do orçamento estratégico.

A amostra da pesquisa é intencional, não probabilística, composta por uma organização hospitalar filantrópica do terceiro setor localizada na cidade de Ituiutaba/MG, sendo que a escolha do sujeito da pesquisa foi intencional em razão da acessibilidade dos dados necessários.

O levantamento dos dados, que se restringiu ao diretor da instituição, foi efetuado através da aplicação do questionário constituído por uma série ordenada de perguntas fechadas e de múltipla escolha. As questões do questionário foram divididas em quatro grupos: grupo 1, contendo questões referentes às características gerais da entidade; grupo 2,

contendo questões referentes aos dados relativos ao faturamento e instrumentos de mensuração quantitativa e gestão existentes; grupo 3, contendo questões referentes aos dados relativos à utilidade/importância das informações quantitativas mensuradas no orçamento para a entidade; grupo 4, contendo questões referentes aos dados sobre o gestor responsável pela elaboração do orçamento.

As interpretações do instrumento de pesquisa, que buscam promover o vínculo dos resultados com os objetivos propostos, foram realizadas juntamente com a apresentação dos dados obtidos. Ressalta-se que não foram realizados testes que confirmassem a efetiva utilização das ferramentas de gestão.

O método escolhido para o estudo apresenta algumas limitações: abrangência da pesquisa a uma entidade não permitirá generalizações das conclusões extraídas do estudo. Outro aspecto a ser considerado está relacionado à validade das respostas na coleta de dados para a obtenção dos melhores resultados. O pesquisado pode fornecer respostas falsas, que não traduzam suas reais opiniões, por diversas razões, conscientes e inconscientes. Com a finalidade de reduzir possíveis respostas falsas fornecidas pelo pesquisado, foi assegurado à empresa a sua não identificação.

4 Análise dos dados

Como resultados da pesquisa sobre as respostas obtidas relacionadas ao Grupo 1, obteve-se que a atividade principal da organização pesquisada é ser uma instituição filantrópica hospitalar geral no ramo de serviço médico hospitalar, seu tipo de sociedade é privada, sem fins lucrativos, tem seu capital fechado, sua contabilidade é efetuada dentro da entidade, possui 153 funcionários e 8 voluntários e sua abrangência de mercado é regional.

Foram obtidos como resultados das questões relacionadas ao Grupo 2, que o faturamento mensal fica entre R\$500.000 e R\$1.000.000. Em relação a alguns instrumentos de mensuração quantitativa e de gestão existentes que podem ser utilizados no planejamento orçamentário foram apresentados ao respondente os seguintes: Análise de Balanços, Balanced Scorecard (BSC), Gestão dos Custos, Gestão do Fluxo de Caixa, Pesquisas de Mercado, Planejamento Estratégico, Ponto de Equilíbrio, Sistema de Informação Integrada (ERP). Foi solicitado ao respondente classificar tais componentes como: Principal, Utilizado, Uso Limitado, Não é Utilizado, Já Ouvi Falar ou Não Conheço.

Foram classificados pelo respondente como principais a Análise de Balanços, Pesquisa de Mercado e Sistema de Informação Integrada (ERP). Como Utilizado, foram classificados a Gestão do Fluxo de Caixa e Ponto de Equilíbrio. Classificado como Uso Limitado temos: Balanced Scorecard (BSC), Gestão dos Custos e Planejamento Estratégico. Não houve classificações para os demais itens. Apesar de autores como Abbas (2001) e Gonçalves, Zac e Amorim (2009), considerarem o sistema de custos como relevante ferramenta capaz de subsidiar a tomada de decisão organizacional, os achados dessa pesquisa assemelha-se à de Abbas (2001), que também identificou uma baixa utilização de sistemas de custos. No entanto, naquele momento, o autor encontrou consenso entre os gestores das unidades hospitalares em reconhecer que um adequado gerenciamento do sistema de custo, com utilização de ferramentas adequadas, é capaz de contribuir efetivamente com o planejamento e controle dos custos, assim como, na tomada de decisão.

Entende-se que a gestão da organização é preocupada em desenvolver importantes relatórios de gestão, mas ainda faz uso limitado de alguns, o que mostra que ainda é possível produzir informações importantes para a gestão em seu processo de tomada de decisão. A sugestão seria investigar com profundidade a forma com que estas informações são utilizadas no processo de tomada de decisão e quais informações os gestores gostariam de possuir para este processo. Outro item a ser verificado poderá ser a apresentação de outros componentes utilizados no processo de tomada de decisão e que não foram neste trabalho contemplados.

Sobre o Grupo 3, uma questão foi apresentada inicialmente para que houvesse o direcionamento do grupo de questões a serem respondidas na sequência. A questão é se a organização elabora o orçamento periodicamente. Se a resposta for “sim”, o respondente irá responder o item “A” do questionário e ignorar o item “B” e vice-versa, com a finalidade de obter as respostas pertinentes à organização caso ela elabore o orçamento e, caso não o faça, responderá as questões sobre os motivos pelos quais ela não o faz periodicamente. Como o respondente respondeu “Sim”, as perguntas respondidas na sequência, dentro deste grupo de questões terão a finalidade de obter um detalhamento da elaboração do orçamento pela organização.

Em relação aos motivos que levaram a organização a utilizar o orçamento, o respondente assinalou a alternativa mais adequada para cada afirmação seguinte: “Adquirir mais conhecimento sobre o assunto”, “Auxiliar na conquista de vantagem competitiva em relação aos concorrentes”, “Precisávamos mensurar quantitativamente os resultados, pois estávamos perdidos”, “Meus concorrentes utilizam o orçamento” e “Proporcionar melhoramentos no processo de tomada de decisões”. Identifica-se, com isso, semelhanças ao estudo de Castanheira (2008), que observou o orçamento empresarial como uma ferramenta de apoio a tomada de decisão e controle gerencial.

Foi solicitado ao respondente classificar essas afirmativas entre as seguintes: “Motivo principal”, “Motivo relevante”, “Motivo secundário”, “Motivo não relevante”. Classificadas como “Motivo principal” tem-se: “Precisávamos mensurar quantitativamente os resultados, pois estávamos perdidos” e “Proporcionar melhoramentos no processo de tomada de decisões”. Como “Motivo secundário” foram apontadas a questão “Adquirir mais conhecimento sobre o assunto” e como “Motivo não relevante” foram apontadas as questões “Auxiliar na conquista de vantagem competitiva em relação aos concorrentes” e “Meus concorrentes utilizam o orçamento”.

Os responsáveis pela elaboração do orçamento na organização são os Diretores/Gerentes, Supervisores e Chefes de departamento. A organização define periodicamente o orçamento empresarial para o próximo trimestre. O orçamento empresarial é mensurado quantitativamente definido com base nos resultados do período anterior. A organização elabora o orçamento de vendas, utilizando para isso da meta definida pelos diretores ou proprietários. A organização elabora o orçamento de produção, utilizando para isso do volume de vendas orçado. A organização elabora o orçamento de compras, utilizando para isso do volume de produção prevista. A organização elabora o orçamento de despesas com pessoal, utilizando para isso da média dos últimos períodos (ex.: meses). A organização elabora o orçamento de despesas fixas, utilizando para isso da média dos últimos períodos (ex.: meses). A organização elabora o orçamento de investimentos, utilizando para isso do aumento previsto nas vendas e produção. A organização elabora o orçamento de fluxo de caixa, utilizando para isso de políticas de vendas e recebimentos orçados. A organização elabora o orçamento de resultados, utilizando para isso da estimativa de vendas dos próximos períodos (ex.: meses). A organização elabora o orçamento do Balanço Patrimonial, utilizando para isso de estimativas arbitradas para cada conta.

A organização entende a utilidade do orçamento como um instrumento de mensuração quantitativa de operações, pois permite analisar a situação financeira com antecedência, proporciona visualização de idéias gerais dos negócios transformando-as em números palpáveis, proporciona o acompanhamento da evolução de cada setor da organização, melhora a integração entre os diversos departamentos da organização e permite comparar os dados planejados com os realizados. Esse pensamento coaduna com o de Horngren, Sundem e Stratton (2004), já exposto na fundamentação teórica deste estudo, de utilizar o orçamento como uma ferramenta de projeção do futuro da organização através do registro e formalização

das perspectivas organizacionais e a integração dos objetivos particulares com os da organização.

Ao comparar o orçamento com os números reais de cada período, a organização considera aceitável uma variação percentual de menos de 5% para mais ou para menos.

Em relação ao nível de dificuldade observado em relação à operacionalização do orçamento, o respondente teve que classificar como “Alta”, “Média” e “Baixa”, os seguintes itens: “Elaboração da estratégia e das metas a serem alcançadas pela organização”, “Identificação dos indicadores de cada departamento a serem avaliados pela organização”, “Identificação e interpretação dos dados gerados pelo Orçamento”, “Motivar e convencer todos a trabalhar com o modelo” e “Equalizar as análises estratégicas com as operacionais”. Todos os itens foram apontados como de nível “Alto”, exceto o item “Elaboração da estratégia e das metas a serem alcançadas pela organização” que foi apontado como de nível “Médio”.

Essa dificuldade encontrada na elaboração e desenvolvimento do orçamento harmoniza com o trabalho de Morgan e Benedicto (2009), que evidenciaram a dificuldade encontrada pelos gestores na implantação de instrumentos de controladoria, no qual o orçamento é um deles.

O respondente também afirma que o programa computacional utilizado na elaboração do orçamento empresarial permite a integração dos orçamentos dos diversos setores da organização e a análise de tais informações.

Sobre o Grupo 4, verificou-se que o respondente possui o cargo de diretor da organização, tem faixa etária entre 41 e 55 anos, tempo de ocupação do cargo atual mais que 5 e menos que 10 anos, tempo na organização mais que 5 e menos que 10 anos, possui formação acadêmica de administrador e contador, e em uma escala de 0 a 10 (10 = mais importante), o respondente aponta como 7 o nível que representa o seu domínio sobre o assunto "planejamento orçamentário".

5 Considerações Finais

O presente estudo apresenta uma análise qualitativa e descritiva de como um gestor de uma unidade hospitalar utiliza as ferramentas de gestão, em especial o planejamento estratégico e o orçamento empresarial, no desenvolvimento da gestão hospitalar.

Pode-se perceber que ferramentas como o orçamento empresarial encontram baixa utilização em outras organizações de acordo com os estudos que analisaram a sua aplicabilidade e, quando utilizadas, figuram com funcionalidade insuficiente e limitado aproveitamento de seus benefícios.

Da análise dos dados coletados, entendeu-se que apesar da preocupação no desenvolvimento de importantes ferramentas de gestão, a organização ainda fraqueja na consecução de um gerenciamento aprimorado da unidade hospitalar, deixando de lado instrumentos capazes de orientação no processo de tomada de decisão e auxílio administrativo. Sugere-se aos gestores da unidade identificar as informações relevantes para o seu assessoramento no aprimoramento da gestão hospitalar e a continuidade no desenvolvimento de instrumentos consagrados pela literatura como o orçamento empresarial. Barbieri e Hortale (2005) também analisaram a eficiência e eficácia na gestão hospitalar e detectaram que indicadores de desempenho da organização são fundamentais para o gerenciamento hospitalar.

A significância que o orçamento empresarial representa para o controle dos processos organizacionais merece ser destacada como um elemento reconhecido e desenvolvido pela organização, mesmo representando um elemento considerado de alto grau de dificuldade de elaboração. Ferramentas de gestão, como formas de melhorar o gerenciamento hospitalar,

demandam uma capacitação significativa, até mesmo em decorrência do padrão brasileiro de gestores hospitalares genuínos da classe médica.

Este trabalho possui limitações de amostra (por não ser probabilística), de metodologia (por não permitir generalizações das conclusões e devido à validade das respostas na coleta de dados depender exclusivamente do entrevistado).

Essa análise é florescente para o terceiro setor de modo geral por fomentar melhorias no processo de gerenciamento organizacional e por exemplificar uma organização do setor, servindo como amostra em desenvolvimento. Conhecer mais pertinentemente a forma de gestão hospitalar de uma unidade contribuirá essencialmente com a melhoria dos modelos de gestão e com a qualidade da pesquisa científica em Contabilidade, devendo ser expandido nos demais cenários brasileiros, podendo-se, até, incluir outros componentes utilizados no processo de tomada de decisão não trabalhados nesse estudo. Acrescenta-se ainda a possibilidade de replicação deste estudo em outros segmentos, o que possibilitaria a obtenção de novas perspectivas e novos conhecimentos.

6 Referências

ABBAS, K. Gestão de custos em organizações hospitalares. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2001.

ALBUQUERQUE, L. S.; CAVALCANTE, P. R. N. O Nível de Evidenciação das informações contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público-OSCIP do Estado da Paraíba. XXXI Encontro da ANPAD-EnANPAD, v. 22, Rio de Janeiro, RJ, 2007.

ARAÚJO, A. M. P.; ASSAF NETO, A.; FREGONESI, M. S. F. A. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. Revista Contabilidade & Finanças-USP, v. 17, p. 105-118, São Paulo, SP, 2006.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M.. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBIERI, A. R. HORTALE, V. A. Desempenho gerencial em serviços públicos de saúde: estudo de caso em Mato Grosso do Sul, Brasil. Cadernos de Saúde Pública, v. 21, n. 5, p. 1349-1356, Rio de Janeiro, RJ, 2005.

BETTIOL JUNIOR, A.; VARELA, P. S.; Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do *Statement of Financial Accounting Standards* nº. 117 (FAS 117). In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006, São Paulo. Anais do 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Assistência à Saúde. Manual brasileiro de acreditação hospitalar. Brasília: Ministério da Saúde, 2002.

CABRAL, E. H. S. Terceiro Setor: gestão e controle social. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAMPOS, G. W. S.; AMARAL, M. A. A clínica ampliada e compartilhada, a gestão democrática e redes de atenção como referenciais teórico-operacionais para a reforma do hospital. Ciência & Saúde Coletiva, v. 12, n. 4, p. 849-859, 2007.

CARAPINHEIRO, G. Saberes e poderes no hospital: uma sociologia dos serviços hospitalares. 3. ed. Porto: Afrontamento, 295 p., 1998.

CARVALHO, F. Práticas de planejamento estratégico e sua aplicação em organizações do Terceiro Setor. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2004.

CASTANHEIRA, D. R. F. O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2008.

CASTRO, V. R.; DONEGA, P. H. C. D. C.; GOMES, G. D. S.; RECH, I. J.; COSTA, P. D. S. Instrumentos Contábeis e Gerenciais nas Pesquisas Relacionadas a Organizações do Terceiro Setor. In: 11º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2014, São Paulo. Anais do 11º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2014.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica: o caso de uma organização hospitalar. Revista de Administração Contemporânea, v. 7, n. 4, p. 163-185, Curitiba, PR, 2003.

FISCHER, R. M. O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e Terceiro Setor. São Paulo: Gente, 2002.

FRANÇA FILHO, G. C. Terceiro Setor, Economia Social, Economia Solidária e Economia Popular: traçando fronteiras conceituais. Bahia Análise & Dados, v. 12, n. 1, p. 9-19, Salvador, BA, 2002.

GONÇALVES, E. L. Estrutura organizacional do hospital moderno. Revista de Administração de Empresas, v. 38, n. 1, p. 80-90, São Paulo, SP, 1998.

GONÇALVES, E. L. Gestão Hospitalar: administrando o hospital moderno. São Paulo: Saraiva, 2006.

GONÇALVES, M.A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. Revista de Administração FACES Journal, v. 8, n. 4, p. 161-179, Belo Horizonte, MG, 2009.

GRUPO DE INSTITUIÇÕES FUNDAÇÕES E EMPRESAS. IBGE calcula participação econômica do terceiro setor. © 2014. Disponível em: <<http://www.gife.org.br/artigo-ibge-calcula-participacao-economica-do-terceiro-setor-11939.asp>>. Acesso em: 10 set 2014.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. Contabilidade gerencial. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2010. Rio de Janeiro, RJ, 2010. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 10 set 2014.

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. D. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. Revista de Contabilidade e Finanças, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

MCKEE, M.; HEALY, J. editors. Hospitals in a changing Europe. Buckingham: Open University Press; 2002.

- MINTZBERG, H. A criação artesanal da estratégia. 1987. In: MONTGOMERY, C.; PORTER, M. E. Estratégia: a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- MORGAN, L.; BENEDICTO, G. C. Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. Revista de Administração da UNIMEP, v. 7, n. 3, p. 111-133, 2009.
- OLIVEIRA, B.; ROSS, E. S.; ALTIMEYER, H. Y. Proposta de um modelo de planejamento estratégico para instituições sem fins lucrativos. Revista FAE, Curitiba, PR, v. 8, n. 1, p. 69-80, 2005.
- OLIVEIRA, D. P. R. Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PADOVEZE, C. L. Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 493 p. 2011.
- PORTELA, O. T.; SCHMIDT, A. S. Proposta de metodologia de avaliação e diagnóstico de gestão hospitalar. Acta Paulista de Enfermagem, v. 21, n. especial, p. 198-202, 2008.
- QUINTO NETO, A. Processo de acreditação: a busca da qualidade nas organizações de saúde. Porto Alegre: Dacasa, 2000.
- RIGGENBACH, D. Crenças sobre a natureza humana do grupo fundador e a construção de estruturas de ação para a aprendizagem em uma organização do terceiro setor. Tese (doutorado) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2013.
- RODRIGUES, M. C. P. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. Revista de Administração Pública, v. 32, n. 5, p. 25-67, Rio de Janeiro, RJ, 1998.
- RUTHES, R. M.; CUNHA, I. C. K. O. Gerenciamento de Enfermagem e administração das organizações do Terceiro Setor. Revista Brasileira de Enfermagem, v. 59, n. 6, p. 796-99, 2006.
- SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. In Search of the non-profit sector I: The question of definitions. Voluntas, v. 3, n. 2, 1992.
- SAMPAIO, J. R. Voluntários: Um Estudo Sobre a Motivação de Pessoas e a Cultura em uma Organização do Terceiro Setor. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2004.
- SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; LARA, C. O.; GOMIDE, P. L. R.; PEREIRA, C. M.; FREITAS, D. A. Controle de gestão em organizações hospitalares. Revista de Gestão USP, v. 16, n.3, p. 15-29, 2009.
- SZAZI, E. Terceiro setor: regulação no Brasil. 4. ed. São Paulo: Peirópolis, 2006.
- TEIXEIRA, R. F. Discutindo o terceiro setor sob o enfoque de concepções tradicionais e inovadoras de administração. Caderno de Pesquisas em Administração, v. 11, n. 1, p. 1-15, São Paulo, SP, 2004.

TIFFANY, P.; PETERSON, S. D. Planejamento estratégico: o melhor roteiro para um planejamento estratégico eficaz. Rio de Janeiro: Campus, 1998.