

ARTEFATOS GERENCIAIS EM FUNDAÇÃO DE APOIO HOSPITALAR

Gabriel Alves Martins¹

Vidigal Fernandes Martins²

Graciela Dias Coelho Jones³

Resumo

O objetivo da pesquisa é levantar os artefatos gerenciais mais adotados e utilizados no processo de gestão em fundações de apoio hospitalares. Foi realizada uma pesquisa do tipo *survey* em uma fundação localizada na cidade de Uberlândia/MG, denominada Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU), que administra um dos maiores hospitais universitários do país, o Hospital de Clínicas da Universidade Federal de Uberlândia (HCU - UFU). Tais fundações são entidades públicas de cunho privado, sem fins lucrativos, que oferecem serviços de apoio científico às Universidades Públicas e aos Centros Clínicos dessas universidades e institutos de pesquisa. Trata-se de um estudo exploratório, de natureza quantitativa. Como resultado obteve-se que a fundação apresenta rotinas simples, ligadas à captação de recursos e ao seu emprego em pesquisas e atividades científicas de apoio, com um processo de gestão respaldado de forma mais expressiva nos artefatos gerenciais tradicionais. Os artefatos modernos tem uma utilização mais restrita pelos gestores da fundação.

Palavras Chave: Artefatos Gerenciais. Fundação Apoio Hospital. Organizações Hospitalares.

1. Introdução

As organizações almejam conquistar seu espaço entre os concorrentes no mercado, buscando fidelizar bons clientes e para isso precisam oferecer serviços de qualidade, que satisfaçam seus usuários. Nas organizações de apoio hospitalar, objeto de estudo do presente artigo, a situação da concorrência não é fator de impacto no processo de gestão. Contudo, há necessidade de informações gerenciais moldadas na forma de artefatos gerenciais que possibilitem uma melhor ação dos gestores em seus trabalhos de administração dos sistemas organizacionais internos e externos das entidades de saúde.

As fundações de apoio e pesquisa federais são entidades públicas de cunho privado, sem fins lucrativos, que oferecem serviços de apoio científico às Universidades Públicas e aos Centros Clínicos dessas universidades e institutos de pesquisa. Em relação aos aspectos legais, as fundações de apoio e pesquisa federais devem ser cadastradas junto ao Ministério da Educação e são regulamentadas pelo Código Civil, por isso possuem caráter privado, apesar de receberem subvenções públicas. A Lei nº 8.958 delimita aspectos ligados à Transparência pública aos contratos e licitações públicas e a gestão de recursos, além das demonstrações obrigatórias para fins de fiscalização dos Tribunais de Contas, cujas demonstrações são mais bem explicitadas na NBC T 10.4 (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas as fundações de apoio).

¹ Bacharel em Ciências Contábeis FACIC/UFU - gabalvsmts@gmail.com

² Professor Adjunto FACIC/UFU - Membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis - vidigal@ufu.br

³ Professora Assistente FACIC/UFU - graciela@facic.ufu.br

Nas fundações, o sistema gerencial é parte integrante do conhecimento dos gestores internos e dos funcionários da área administrativa que determinam quais instrumentos gerenciais serão utilizados, dentre os vários existentes, no processo de gestão e tomada de decisões.

Neste contexto, o presente trabalho tem como questão de pesquisa: quais são os artefatos gerenciais mais adotados e utilizados pelos gestores das fundações de apoio hospitalares? O objetivo geral da pesquisa é levantar os artefatos gerenciais mais adotados e utilizados no processo de gestão em fundações de apoio hospitalares.

Para tanto, foi realizada uma pesquisa do tipo *survey* em uma fundação localizada na cidade de Uberlândia, em Minas Gerais, denominada Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU), responsável pelo controle do almoxarifado e pelos processos contábeis e gerenciais de um dos maiores hospitais universitários do país, o Hospital de Clínicas da Universidade Federal de Uberlândia (HC-UFU).

Sob o prisma da contabilidade gerencial e dos instrumentos gerenciais, os autores Botinha, Gomes e Martins (2013, p. 2), denominam e identificam como artefatos da contabilidade gerencial “os modelos e sistemas de gestão, os sistemas de informações dos quais dispõem os profissionais a fim de que realizem suas funções de planejamento, valoração e avaliação de desempenho”. Segundo os autores, esta denominação já foi proposta pelo *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), e utilizada, entre outros, pelos autores Sulaiman, Almad e Alwi (2004); Soutes e Zen (2005); Espejo e Frezatti (2008); Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), base teórica para o presente artigo.

A importância em se estudar o assunto, com a ênfase abordada na presente pesquisa, está no fato das fundações serem organizações sem fins lucrativos, que captam renda de fundos sociais e governamentais, e desenvolvem atividades em prol da coletividade com atuação em questões voltadas as demandas da sociedade. Por serem responsáveis pela gestão recursos da administração pública necessitam de artefatos gerenciais que atendam as exigências relacionadas à sua missão social e principalmente a sua continuidade. Espera-se que a presente pesquisa possa despertar o interesse pela adoção dos artefatos gerenciais pelas fundações, importantes para a garantia da eficiência do seu processo gestão.

O presente artigo está estruturado em cinco tópicos. Este primeiro tópico é a Introdução, que apresenta um panorama geral sobre a pesquisa, sobre os objetivos e sobre a importância do seu desenvolvimento. O segundo tópico contém a exposição da plataforma teórica para fundamentar a pesquisa. No terceiro tópico são relatados os aspectos metodológicos da pesquisa, com identificação dos passos para a sua execução. O quarto tópico discute os resultados encontrados na pesquisa. O último tópico trata das considerações finais.

2. Plataforma Teórica

Artefatos de Contabilidade Gerencial

Dentro do contexto atual, as organizações enfrentam um ambiente turbulento e de grandes mudanças e para sobreviverem elas precisam utilizar sistemas de medidas de desempenho amplas (BORNIA; LUNKES, 2007).

Com base na pesquisa de Alves *et al.* (2012), pode-se considerar como instrumentos gerenciais, que discorrem sobre o processo gerencial de entidades sem fins lucrativos, os seguintes: Planejamento Estratégico, Orçamento e Métodos de Custeio, que abrangem tanto o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o ABC (Custeio Baseado em Atividades). Esses

instrumentos são considerados básicos e, segundo os autores, são mais utilizados nas organizações sem fins lucrativos. Para tais as organizações, Santos (2010) identifica algumas demonstrações próprias para o Terceiro Setor que são demonstrativos gerenciais que podem ser considerados artefatos gerenciais.

Os principais artefatos analisados pelos autores Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010) foram os métodos tradicionais Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente e Orçamento, e ainda um conjunto de artefatos considerados por grandes empresas como: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta (*Target Costing*), *Benchmarking*, *Kaizen*, *Just in time* (JIT), Teoria das Restrições, Custo Financeiro dos Estoques, *Economic Value Added* (EVA) e o *Balanced Scorecard* (BSC).

A classificação dos instrumentos gerenciais por Soutes e Zen (2005) desdobram os principais artefatos gerenciais de acordo com o *International Management Accounting Practice 1* (IMAP1), que definiu alguns estágios de evolução dos artefatos gerenciais, apresentadas a seguir:

O primeiro estágio é a “Determinação dos custos e controle financeiro” que apresenta o controle contábil e gerencial no pressuposto da utilização dos seguintes artefatos: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Controle Financeiro e Operacional e Orçamento anual.

No segundo estágio, chamado “Informação para planejamento e controle gerencial”, a principal característica inerente aos artefatos gerenciais identificados seria a característica do processo de planejamento organizacional, e os principais instrumentos identificados a nesse estágio são: Custo Padrão, Custo Baseado em Atividades, Método de Custeamento RKW, Orçamento de Capital e Descentralização (SOUTES; ZEN, 2005).

No terceiro estágio, denominado “Redução de perdas de recursos em processos organizacionais”, os artefatos representam a preocupação com a redução de perdas no processo, e os principais instrumentos gerenciais são: Gestão Baseada em Atividades, Centros de Responsabilidade, Preço de Transferência, Custo Meta, Método de Custeio Kaizen e Custeio do Ciclo de Vida (SOUTES; ZEN, 2005).

O último estágio identificado pelos autores Soutes e Zen (2005), é o da “Criação de valor através do uso efetivo dos recursos” e apresenta como tema central de tratamento da informação gerencial a geração de valor embasada na missão organizacional das entidades e possui, de acordo com os autores citados, os artefatos gerenciais: Planejamento Estratégico, *Balanced Scorecard* e Método de Avaliação de Desempenho EVA.

Os artefatos gerenciais, de acordo com Nascimento et al. (2010), apresentam alguns elementos e características únicas, e almejam a mensuração do desempenho organizacional. Botinha, Gomes e Martins (2013) mencionam que sempre surgem mais modelos ou artefatos gerenciais que transformam a informação do meio organizacional interno e externo da empresa em formatos explicativos que abrangem tanto o econômico quanto o financeiro.

No âmbito dos usuários internos, assim, afirma Alves et al. (2012) que:

Aos usuários internos (diretores, gerentes, associados, trabalhadores e etc.) interessam nas chamadas informações gerenciais, as quais fazem parte da Contabilidade Gerencial e que se destinam à tomada de decisões especiais, como o orçamento de capital, a maximização de lucro na combinação de produtos, ampliação do investimento, entre outras.

Quanto aos aspectos legais da informação gerencial, para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 320 *apud* Alves et al., 2012), o processo de controle interno é trabalhado pelo

conselho de administração e o pessoal do setor administrativo, com destaque para os gestores, com o objetivo de fornecer mais critérios de segurança no processo de tomada de decisões. O sistema de informações deve fornecer confiabilidade de informações financeiras, em concordância às leis e regulamentos existentes.

No âmbito de planejamento operacional e estratégico, Junior, Pestana e Franco (1997 *apud* FERNANDES, 2012, p. 23), afirmam que a função do contador é de administrador e de criar modelos de planejamento que valorizem e melhorem as análises, no sentido de se concretizar os projetos de modo mais eficiente. Quanto ao processo de controle administrativo, o contador ou administrador que esteja exercendo funções de controladoria possui uma função, que segundo os autores, se equipara às funções de perito, que tem um método independente de avaliar os índices de qualidade. Para Ansoff, Declerck e Haynes (1981, p. 15), “o planejamento estratégico tem eficácia limitada na resolução de problemas globais.” Porém, o aperfeiçoamento do planejamento e controle empresarial, utilizado como ferramenta de apoio à tomada de decisão, pode garantir que as organizações alcancem a competitividade (LAVARDA; PEREIRA, 2011).

Quanto ao orçamento, Fernandes (2012) salienta outro aspecto importante relacionado à Contabilidade Gerencial, que envolve a administração de qualquer instituição pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, ao estabelecer objetivos que devem ser avaliados com o auxílio da ferramenta de orçamento, que é de extrema importância.

Quanto ao aspecto da Gestão Econômica, de acordo com Almeida, Parisi e Pereira (1999 *apud* FERNANDES, 2012, p. 23), as organizações são divididas por função de trabalho, na qual, atividades parecidas e que se referem a um produto ou serviço são organizadas por setor. “No caso da controladoria, estas funções estão ligadas a um conjunto de objetivos e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica.”

Quanto ao *Balanced Scorecard*, Kaplan e Norton (1998) mencionam que esse artefato surgiu como um novo sistema de medição de desempenho baseado em indicadores financeiros e não-financeiros e, por fim se tornou um novo sistema gerencial.

Quanto aos métodos de custeio, Lima (1997, p.77 *apud* ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002, p. 84) considera que o Custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades) é mais preciso na identificação de quais os tratamentos são mais dispendiosos, além de informar quais processos e clientes são mais lucrativos. Esse sistema possibilita ainda a alocação de custos do hospital de forma que possibilite uma administração de recursos e financeira em longo prazo, ao alocar custos indiretos pelas atividades do hospital. Os autores ainda salientam que esse método de alocação, o Custeio ABC, auxilia os gestores a evitar contratos que gerarão renda menor, ao indicar aos pacientes os planos de saúde mais rentáveis, alocar custos aos setores onde seja mais adequado, orientando a tomada de decisões e ainda propondo métodos alternativos aos pacientes que tornem a organização mais lucrativa.

No sentido dos artefatos gerenciais beneficiarem o trabalho dos gestores no processo de tomada de decisão, pode-se salientar que de acordo com os autores Volpatto *et al.* (2012), o processo contábil constitui-se no principal banco de dados da empresa, que fornece informações para todo o processo gerencial e de planejamento. Para os autores os registros contábeis de receitas e despesas próprias das entidades e de recursos próprios ou de terceiros formam um banco de dados que auxilia no processo de gestão, fornecendo relatórios gerenciais que fornecem informações confiáveis para o uso interno, à gerência e aos gestores e uso externo, como os credores (ALMEIDA, 2003 *apud* VOLPATTO *et al.*, 2012). A qualidade da informação contábil é quantificada de acordo com o uso dessas informações para a formação de relatórios e de indicadores gerenciais e contábeis que auxiliarão o processo de

gestão como um todo, e para a elaboração de cenários futuros para o processo de planejamento.

Fundações de Apoio e Contabilidade para o Terceiro Setor

Quanto aos aspectos gerais, de acordo com Lima e Campos (2003), o Terceiro Setor pode ser caracterizado como um setor que reúne as organizações que são produtoras de serviços públicos, e que mesmo sendo consumidoras de recursos, não visam o lucro financeiro, e sim a viabilidade da produção de serviços, sendo designadas de sem fins lucrativos.

Sob o aspecto das fundações de apoio, pode-se considerar, segundo Santos (2010), que a sua responsabilidade gerencial difere das demais organizações lucrativas. Nessas organizações sem fins lucrativos, a meta não é conseguir retornos sobre os investimentos, mas sim ter e seguir uma missão de acordo com a captação de recursos dos fundos de rentabilidade que as sustentam, porém sem comprometer os orçamentos. De acordo com Araújo (2005 *apud* SANTOS, 2010), pode-se identificar que existem inúmeros tipos de organizações sociais com ou sem fins lucrativos, onde a forma e a origem dos recursos são muito variadas e não constantes. Cada gestor tem seu estilo de administração e necessita de artefatos gerenciais e também contábeis para o processo de gestão dessas fundações e para o cumprimento de suas metas.

Para Bettioli Júnior e Varela (2007), no âmbito das organizações do terceiro setor, existe uma escassez de capital, e o processo de captação de recursos deve ser transparente para satisfazer as necessidades informacionais dos seus doadores, sendo as demonstrações contábeis, instrumentos importantes para a prestação de contas à sociedade, em função das fundações de apoio serem entidades de cunho socioeducativo.

No âmbito da gerência de entidades sem fins lucrativos, Chagas (2011 *apud* STEPHANO; BUESA, 2013), salientam que o desafio dessas entidades está em sua gestão, e que necessitam de instrumentos gerenciais que possibilitem um processo administrativo sustentável, considerando a sua fragilidade. Assim, a contabilidade é uma das ferramentas principais do processo gerencial, pois ela registra tudo o que acontece na entidade e demonstra as mensurações dos fatos principais. Nesse sentido, Nascimento, Assumpção e Silva (2010) enfatizam que o objetivo da contabilidade é fornecer aos usuários internos e externos, dessas organizações, informações econômicas e financeiras sobre o patrimônio e sua mutação no transcorrer do tempo. Para isso, utiliza relatórios contábeis que demonstram a realidade das organizações de forma transparente, obedecendo às leis, normas e princípios contábeis vigentes.

Fedato, Almeida e Oliveira (2012) consideram que o uso da Contabilidade no ambiente empresarial tem se tornado mais relevante nos últimos tempos. Além das exigências fiscais e tributárias, a contabilidade contribui também no sentido de auxiliar o processo de tomada de decisões no aspecto administrativo das organizações. Nesse mesmo aspecto, a contabilidade gerencial, assim como a contabilidade de custos, auxilia os hospitais de modo muito significativo, tanto os particulares, que estão inseridos entre vários concorrentes, tanto os hospitais públicos que necessitam de instrumentos de gestão para administrar recursos que são em grande parte escassos (SILVA; DRUMOND, 2004 *apud* LEMOS; ROCHA, 2011, p. 8).

3. Aspectos Metodológicos

A presente pesquisa é descritiva, que de acordo com Gil (1999) tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Quanto à abordagem do problema da presente pesquisa, pode-se considerá-la como de cunho mais quantitativa do que qualitativa, pois foi executada utilizando dados numéricos e tratamento estatístico. Richardson (1999 *apud* BEUREN et al., 2009, p. 92), afirma que “a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema”

Quanto aos procedimentos, foi realizada uma pesquisa do tipo *survey* na Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU), visando levantar quais são os artefatos gerenciais mais adotados e utilizados na gestão da fundação.

A FAEPU é uma fundação de assistência universitária e apoio hospitalar, do terceiro setor, sem fins lucrativos, dirigida por três gestores principais, formados em Ciências Contábeis. Os gestores controlam e gerenciam as principais áreas da fundação, como a área de custos, a área de controladoria e a área de gestão de recursos. É responsável pelo controle do almoxarifado e pelos processos contábeis e gerenciais de um dos maiores hospitais universitários do país, o Hospital de Clínicas da Universidade Federal de Uberlândia (HC-UFU) localizado na cidade de Uberlândia, em Minas Gerais. O HC-UFU atende pessoas de diversas regiões de Minas Gerais, como também de Goiás, São Paulo, Mato Grosso do Sul, dentre outros. Além disso, a FAEPU administra a pesquisa universitária conjuntamente com a Reitoria da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

Sendo uma fundação sem fins lucrativos, a FAEPU capta renda através do Governo Federal, e como trata a Lei nº 8.958/1994 e a NBC T 10.4 e o próprio Código Civil, é uma fundação pública de caráter privado, cadastrada no Ministério da Educação e fiscalizada pelo Tribunal de Contas de Minas Gerais. Há a exigência de elaboração de Demonstrações Contábeis como o Balanço Social e a Demonstração de Déficit e Superávits. A FAEPU, sendo uma fundação pública de caráter privado, tem receitas contábeis que devem ser reinvestidas em investimentos universitários e no próprio hospital. Os funcionários são contratados pelo regime celetista ou pode haver concurso para nomeação de provimento de cargos dentro da esfera pública, de acordo com o Código Civil e Lei nº 8.958/1994.

O presente artigo identifica como principais os instrumentos gerenciais citados nas pesquisas dos seguintes autores: Botinha, Gomes e Martins (2013); Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010); Alves *et al.* (2012); Soutes e Zen (2005); Soutes e Guerreiro (2007); Anjos *et al.* (2011). Para a realização da presente pesquisa, os artefatos gerenciais foram adotados, com algumas adaptações, e classificados em Artefatos Tradicionais, Artefatos Específicos e os Artefatos de Custeio (Figura 1).

Artefatos Tradicionais	Artefatos Específicos	Artefatos de Custeio
Artefatos Gerenciais (ou Gerais)	Balanced Scorecard	Custeio por Absorção
Demonstrações Contábeis	Custo Meta	Custo Padrão
Fluxo de Caixa e Informações Financeiras	Benchmarking	Custeio ABC
Orçamento	Kaizen	Margem de Contribuição
Planejamento Estratégico	EVA	Centros de Responsabilidade

Valor Presente	Just in time	Infomações extra contábeis
	Teoria das Restrições	
	GECON (Gestão Econômica)	

Figura 1 - Artefatos analisados
Fonte: Dados da Pesquisa

Entre os Artefatos Tradicionais, encontra-se o item Artefatos Gerenciais (ou Artefatos Gerais). Ressalta-se que nesse quesito foi avaliado se havia pelo menos um instrumento gerencial adotado na gestão da fundação.

Para a coleta de dados, adotou-se entre outras, a aplicação de questionários aos três gestores da Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU), salientando-se que os três gestores são formados em contabilidade e atuam como contadores.

O questionário foi composto por perguntas fechadas. Cada pergunta apresentava uma breve descrição sobre os artefatos gerenciais (Figura 1) para que fossem levantadas a sua adoção, ou seja, utilização pelos gestores da fundação. Na sua estrutura, o questionário contou com índices de concordância distribuídos numa escala de 1 a 7 (Figura 2), sendo o número 1 correspondente ao “discordo totalmente” e o número 7 correspondente ao “concordo totalmente”.

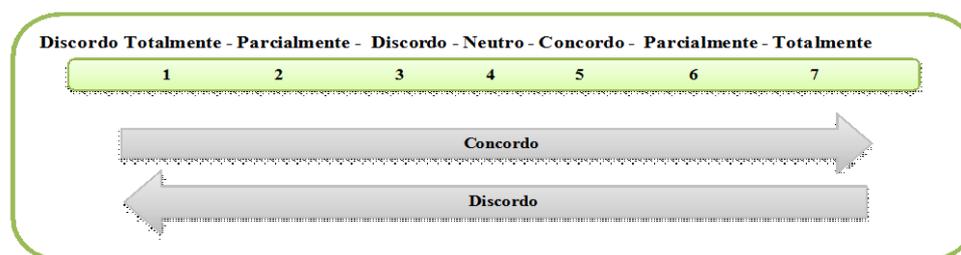


Figura 2 - Escala de Concordância
Fonte: Dados da Pesquisa

As respostas ao questionário poderiam ser neutras, com o apontamento do número 4, na escala de concordância. Foi adotada, também, uma escala percentual em que cada número correspondia a um percentual específico, como por exemplo o número 7, que na escala correspondia a 100% de concordância e o número 1 que correspondia a 10% na escala de concordância.

Posteriormente, a aplicação do questionário e tabulação dos resultados, foram realizados os cálculos de alguns índices numéricos (Figura 3), analisados com o auxílio de gráficos.

Sequência de cálculo	Índice Calculado	Descrição
1º	Média Aritmética	Condiz com o valor das respostas dos gestores somadas e divididas pelo número de respostas da amostra que é três.
2º	Grau médio de concordância	Representa o valor da média representada dentro da escala de concordância do questionário, que varia de 1 (Discordo Totalmente) a 7 (Concordo Totalmente).
3º	Mediana	Equivale ao valor mediano da escala de três valores obtidos nos questionários, sendo o valor do meio entre os valores obtidos.
4º	Variância	Representa a variação máxima em torno de um valor esperado para a amostra de três valores, ou o maior grau de variação em torno da média.
5º	Desvio-padrão	É o número racional, a raiz quadrada da Variância. Representa o desvio em torno do valor esperado da amostra que é a Média, numa escala racional.
6º	Dispersão	Equivale à comparação das respostas dos três gestores em escalas

		<p>crescentes ou decrescentes com a divergência ou convergência entre as respostas, em torno de um índice central, representado por um índice numérico.</p>
--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Figura 3 – Sequencia de Índices numéricos calculados
 Fonte: Dados da Pesquisa

O primeiro índice numérico calculado foi a Média aritmética, que na sequência foi alocada à escala de concordância dos questionários, gerando o Grau médio de concordância. Posteriormente, foi calculada a Mediana, e na sequência foi calculada a Variância, que após ser obtida sua radiciação de coeficiente 2 (Raiz Quadrada) chegou-se ao valor do Desvio-padrão. E por último, foi calculada a dispersão através de *software* gerador de gráficos.

Além dos questionários, foi feita uma visita a FAEPU, com a presença do diretor geral da fundação. Durante a visita houve apresentação do sistema organizacional, foi realizado levantamento de informações sobre o processo de gestão, possibilitando uma maior compreensão do ambiente e das atividades desenvolvidas pela fundação.

4. Análise dos Resultados

Após terem sido tabuladas as respostas dos questionários dos três gestores pesquisados para todos os artefatos gerenciais foram elaborados gráficos, apresentando a concordância quanto a utilização dos artefatos tradicionais, específicos e de custeio. A seguir (Figura 4) tem-se as respostas do 1º gestor da fundação.



Figura 4 - Respostas do 1º gestor
 Fonte: Dados da Pesquisa

O primeiro gestor teve uma opinião mais direta que sempre foi 1 (discordo totalmente) ou 7 (concordo totalmente), sem meio termo. Para os instrumentos gerenciais tradicionais, como Demonstrações Contábeis e Orçamento, as respostas foram afirmativamente 7, ou “concordo totalmente”, com exceção do Valor Presente cuja resposta foi “discordo totalmente”. Para o artefato *Balanced Scorecard*, a resposta foi 1, ou “discordo totalmente”. Para o Custeio por Absorção, Margem de Contribuição e Departamentalização as respostas foram 7, ao contrário do Custeio ABC, cuja resposta foi 1. A seguir é apresentada a Figura 5, contendo as respostas do 2º Gestor.



Figura 5 - Respostas do 2º gestor
Fonte: Dados da Pesquisa

Em relação às respostas do 2º gestor, pode-se visualizar um gráfico mais homogêneo para todos os instrumentos gerenciais. A concordância com a adoção e utilização dos artefatos gerenciais tradicionais Demonstrações Contábeis e Planejamento Estratégico, foram mais próximas de 7 ou “concordo totalmente.” A Figura 6 apresenta as respostas do terceiro gestor da FAEPU.



Figura 6 - Respostas do 3º gestor
Fonte: Dados da Pesquisa

O gráfico (Figura 6), contendo uma síntese das respostas do 3º gestor, apresenta os Artefatos Gerais tradicionais variando de 2 a 6 (discordo parcialmente e concordo parcialmente), indicando que o uso desses artefatos está mais distante da média. Esse gestor indicou um uso acentuado do artefato *Balanced Scorecard*, e teve resposta em concordância com os outros gestores em relação a não utilização do Valor Presente. O 3º gestor também concordou que os instrumentos gerenciais específicos como o *Kaizen*, o EVA, o *Just in Time* e a Teoria das Restrições não são utilizados na gestão da FAEPU. Também houve a indicação de que não é utilizada a Margem de Contribuição, resposta igual ao do 2º gestor e discordante do 1º gestor. Por meio da análise das respostas dos questionários tem-se que os artefatos gerenciais mais utilizados pelos três gestores, ou seja, com índices mais próximos de 7, são os instrumentos tradicionais, como Planejamento e Fluxo de Caixa, além das Demonstrações Contábeis e do Orçamento. Outro item que divergiu muito de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente), dentre as respostas dos três gestores foi o Custeio por Absorção, em que um dos gestores indicou utilizar e adotar totalmente o artefato e os outros dois indicaram não adotar esse artefato.

Na sequência, foi calculada a Média Aritmética dos valores respondidos pelos gestores para cada quesito avaliado, ou seja, foram analisados os valores médios de uma série de três valores dados pelos gestores, para cada artefato gerencial. A seguir é apresentada a Figura 7 que contempla o valor da média para cada quesito.

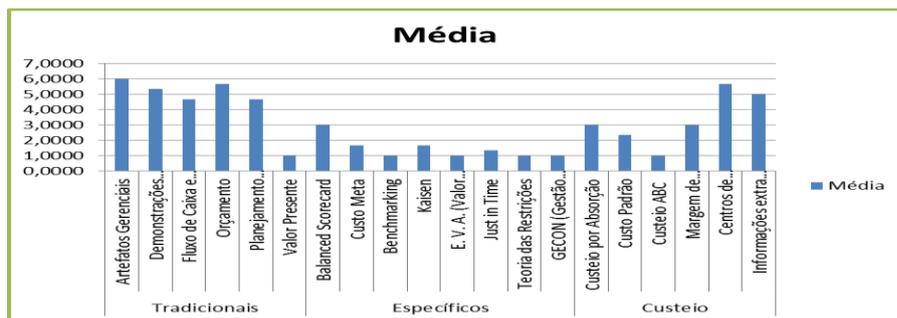


Figura 7 - Gráfico da Média Aritmética para cada Artefato
Fonte: Dados da Pesquisa

Com base nas Médias Aritméticas de cada quesito avaliado verifica-se que Artefatos Gerenciais são amplamente adotados pelos gestores da FAEPU, pois apresentaram a maior média, 6. Isso representa a adoção e a utilização de instrumentos gerenciais na fundação, se referindo a um conjunto geral de artefatos. Os artefatos Orçamento e Centros de Responsabilidade alcançaram médias elevadas de 5,66 cada um, seguido das Demonstrações Contábeis e Informações extra contábeis, com médias 5,33 e 5, respectivamente.

Nos artefatos gerenciais específicos tem-se em sua totalidade médias muito baixas, ou seja, próximas ou iguais a 1, o que confere uma baixa adoção desses artefatos na gestão da FAEPU. Nos artefatos de custeio, como Custeio por Absorção e Custo Padrão, foram encontradas médias próximas a 3 (discordo).

A partir da análise da Média Aritmética, foi calculado o Grau de Concordância Médio entre as respostas dos gestores, a partir da divisão da médias aritméticas das respostas pelo denominador 7, que indica “concordo totalmente”, dentro da escala de 1 a 7. Na Figura 8 é apresentado o gráfico do Grau de Concordância Médio.

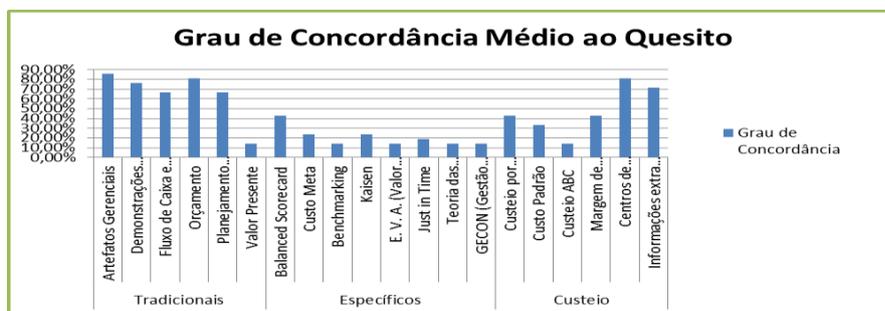


Figura 8 - Gráfico do Grau de Concordância Médio
Fonte: Dados da Pesquisa

Considerando-se o Grau de Concordância Médio (Figura 8), observa-se que o artefato que possui a maior porcentagem (85,71%) é o primeiro quesito, Artefatos Gerenciais, em que são tratados todos os artefatos de modo genérico. Nota-se que todos os gestores tem grande concordância em relação ao uso de Artefatos Gerenciais na fundação. Os Artefatos Específicos foram os que apresentaram Grau de Concordância Médio mais baixos, indicando uma baixa utilização pelos gestores da fundação.

Outros artefatos que evidenciaram um alto grau de concordância foram os artefatos gerenciais tradicionais, especificamente o Orçamento (80,95%), Demonstrações Contábeis (76,19%), Planejamento Estratégico e Fluxo e Caixa e Informações Financeiras, ambos com 66,67% de concordância de utilização pelos gestores.

A seguir, na Figura 9 pode-se visualizar o gráfico das Medianas (valor médio entre um conjunto de valores) de todos os quesitos.

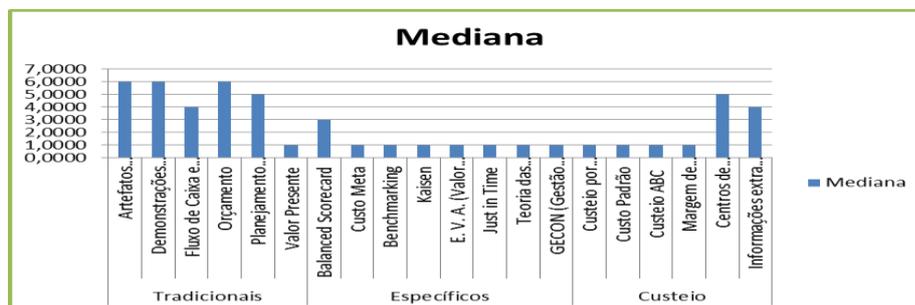


Figura 9 - Gráfico da Mediana

Fonte: Dados da Pesquisa

Cada quesito possui três respostas dentro da escala de 1 a 7, e dentre essas três respostas há um valor central, mediano que não é o maior, nem o menor, e sim o meio termo entre os três valores. Para cada quesito avaliado há um valor central mediano.

A mediana foi alta nos artefatos tradicionais, ou seja, as notas dos gestores foram elevadas, com respostas “concordo parcialmente” ou “concordo totalmente” com a sua utilização. Para os artefatos de custeio tem-se que para os Centros de Responsabilidade a mediana também foi alta, visto que os gestores avaliaram o quesito próximo a “concordo parcialmente” ou “concordo totalmente”. Para os artefatos específicos foram encontradas medianas com valor 1, representando discordância total com o uso dos artefatos, ou seja, o Custo Meta, o Benchmarking, o Kaizen, o EVA, o Just in time, a Teoria das Restrições e o Gecon não são artefatos usados na gerência da FAEPU. A única exceção foi o *Balanced Scorecard* que apresentou mediana 3, devido a concordância do seu uso por um dos gestores da fundação.

Para uma melhor análise estatística das respostas dos gestores respondentes foi analisado o valor do Desvio-Padrão, que pela sua análise pode ser evidenciado o grau percentual de variação para maior ou para menor das respostas dos gestores em relação à média que é o valor esperado. O Desvio-Padrão (Figura 10) indica a razão da variância, a qual indica o valor maior que cada artefato poderia ter em relação ao grau de dispersão de valores.

	Quesito avaliado	Desvio-Padrão	Variância
Tradicionais	Artefatos Gerenciais	10,00%	100%
	Demonstrações Contábeis	20,82%	433%
	Fluxo de Caixa e Informações Financeiras	20,82%	433%
	Orçamento	15,28%	233%
	Planejamento Estratégico	25,17%	633%
	Valor Presente	0,00%	0%
Específicos	Balanced Scorecard	20,00%	400%
	Custo Meta	11,55%	133%
	Benchmarking	0,00%	0%
	Kaizen	11,55%	133%
	E. V. A. (Valor Agregado Econômico)	0,00%	0%
	Just in Time	5,77%	33%
	Teoria das Restrições	0,00%	0%
Custeio	GECON (Gestão Econômica)	0,00%	0%
	Custeio por Absorção	34,64%	1200%
	Custo Padrão	23,09%	533%
	Custeio ABC	0,00%	0%
	Margem de Contribuição	34,64%	1200%
	Centros de Responsabilidade	11,55%	133%
	Informações extra contábeis	17,32%	300%

Figura 10 - Variância e Desvio-Padrão para cada artefato

Fonte: Dados da Pesquisa

Pela Figura 10, pode ser analisado separadamente os valores da variância e do desvio-padrão. Para o 1º item, ou os Artefatos Gerenciais como um todo, o desvio-padrão foi 10%, o que indica que há variação dos valores em relação à média, ou valor esperado, visto que o valor das respostas dos 3 gestores foi 7 (concordo totalmente), 5 (concordo), 6 (concordo parcialmente), porém 10% é uma variação relativamente pequena.

Para os artefatos Valor Presente, *Benchmarking*, EVA, Teoria das Restrições, Gecon e Custeio ABC, a variância e o desvio-padrão foram 0%, visto que os gestores não variaram sua indicação de “discordo totalmente”, quanto a utilização de tais artefatos. Para os outros artefatos gerenciais específicos, as variâncias e os desvios-padrão foram diversificados, visto que as respostas dos gestores variaram entre si.

O desvio padrão apresentou um percentual que varia entre 0% e 34,64%, em que 0% corresponde a nenhuma variação, ou seja, os gestores tiveram a mesma opinião, e 34,64% representa um índice máximo de variação para a amostra, com divergência dos gestores em torno de 4 vezes a média das respostas dadas.

Os maiores Devios-Padrão (34,64%) e Variância (1200%) foram identificados simultaneamente nos artefatos Custeio por Absorção e Margem de Contribuição, uma vez que os gestores tiveram respostas inversas, ou seja, o primeiro gestor concordou totalmente com a utilização dos dois artefatos e os outros dois gestores discordaram totalmente com a sua utilização.

Como última etapa da pesquisa, foi analisada a dispersão dos valores de cada gestor em relação aos artefatos tradicionais, específicos e de custeio. O gráfico de dispersão (Figura 11) indica o nível de dispersão das respostas de cada gestor em relação à amostra de resultados totais.

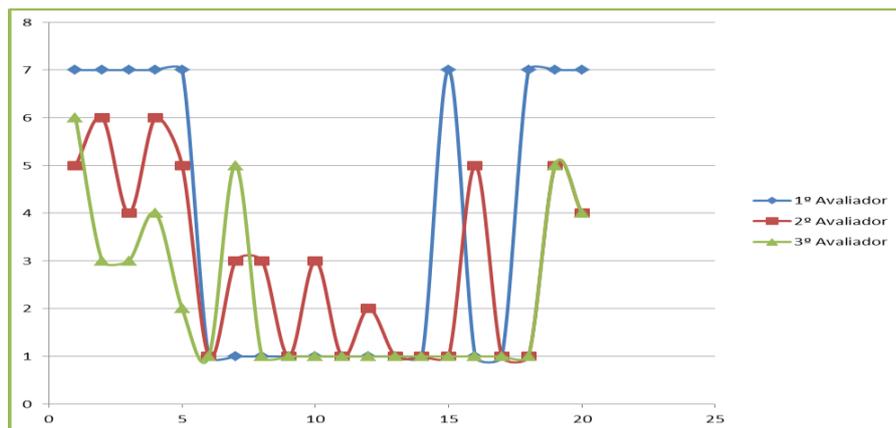


Figura 11 - Gráfico da dispersão das respostas dos gestores
Fonte: Dados da Pesquisa

O gráfico (Figura 11) contém a escala de concordância de 1 a 7 e os artefatos estão representados pela numeração de 1 a 20. Os artefatos tradicionais são representados pelas numerações de 1 a 6, os artefatos específicos de 7 a 14, e por fim, os artefatos de custeio pelas numerações de 15 a 20 no gráfico.

Analisando o gráfico (Figura 11) tem-se que os artefatos tradicionais contaram com as maiores avaliações, ou seja, concordância total com o seu uso pelo 1º gestor, com exceção do Valor Presente. Quanto aos artefatos específicos, o terceiro avaliador, pontuou o *Balanced Scorecard* com nota 5 (Concordo), o segundo com nota 3 (Discordo) e o primeiro com nota 1 (Discordo Totalmente). Os demais artefatos específicos receberam notas muito baixas, refletindo a sua baixa utilização por todos os gestores da fundação. Quanto aos artefatos de custeio tem-se para o Custeio por Absorção, que o 1º gestor avaliou-o com nota 7, concordando totalmente com a sua utilização, contrariamente ao 2º e 3º gestores que discordaram totalmente do seu uso. Situação idêntica aconteceu com a Margem de Contribuição.

Pode-se concluir que o 2º e 3º gestores tiveram análises da utilização dos artefatos mais próximos entre si, porém os dois avaliadores divergiram fortemente em relação ao artefato gerencial Custeio Padrão, apresentado como número 15 no gráfico. O 1º e o 3º gestores discordaram totalmente da utilização do Custeio Padrão, ou seja, está clara a não utilização desse artefato.

Os índices de maior discordância entre os gestores foram os instrumentos Custeio por Absorção, Custeio Padrão e Margem de Contribuição, representados pela numeração 15, 16 e 18, respectivamente no gráfico de dispersão.

5. Considerações Finais

O objetivo geral da pesquisa foi levantar os artefatos gerenciais mais adotados e utilizados no processo de gestão em fundações de apoio hospitalares. Para tanto, foi realizada uma pesquisa do tipo *survey* com gestores de uma fundação localizada na cidade de Uberlândia, em Minas Gerais, denominada Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU). Trata-se de uma fundação sem fins lucrativos que administra um dos maiores hospitais universitários do país, o Hospital de Clínicas da Universidade Federal de Uberlândia (HC-UFU).

Na presente pesquisa foram avaliados alguns artefatos gerenciais pelos gestores, subdivididos em três grupos: Artefatos Tradicionais que compreende: Artefatos Gerais (pelo menos um artefato é utilizado na fundação), Demonstrações Contábeis, Fluxo de Caixa, Orçamento, Planejamento Estratégico e Valor Presente; Artefatos Específicos que compreende: *Balanced Scorecard*, Custo Meta, *Benchmarking*, Kaizen, EVA, *Just in Time*, Teoria das Restrições e GECON; e o terceiro grupo, nomeado de Artefatos de Custeio, que compreende os seguintes instrumentos: Custeio por Absorção, Custo Padrão, Custeio ABC, Margem de Contribuição, Centros de Responsabilidade e Informações Extra Contábeis.

Para levantar o nível de adoção e utilização dos instrumentos gerenciais dentro da gestão administrativa da FAEPU, foram tabuladas as respostas dos questionários aplicados, com escala numérica de 1 (Discordo Totalmente) a 7 (Concordo Totalmente). Posteriormente, foram calculadas a Média Aritmética, a Mediana, o Grau de Concordância Médio, a Variância, o Desvio-padrão e o Grau de Dispersão.

Como resultado da pesquisa obteve-se um grau de concordância médio relativamente alto para a utilização dos artefatos gerenciais tradicionais e de ampla utilização, como as Demonstrações Contábeis, o Orçamento e o Planejamento Estratégico, que são importantes para o processo gerencial como um todo. Os artefatos de custeio poderiam ter índices maiores, porém mostraram ser utilizados em níveis consideráveis. Os artefatos geralmente utilizados em grandes empresas, considerados na presente pesquisa como artefatos específicos, não são muito utilizados pelos gestores da FAEPU. Os Centros de Responsabilidade são realmente bastante utilizados, e para um dos gestores, o *Balanced Scorecard* é mais utilizado do que o próprio Planejamento Estratégico.

Para Santos e Araújo (2013), o processo de gestão do setor de saúde exige a tomada de decisões de alta responsabilidade e relevância social. As informações auxiliam os setores hospitalares em seus processos de decisão-ação.

Com todos os aspectos abordados, pode-se considerar que a fundação possui uma quantidade significativa de ferramentas gerenciais utilizadas pelos gestores em seus processos de gestão. Pela análise dos resultados, pode-se evidenciar, que a FAEPU não utiliza em grandes níveis os artefatos específicos, que além de demandarem grande custo de implantação e manutenção não fornecem informações úteis a uma fundação do terceiro setor, como os artefatos tradicionais, que ainda tem a vantagem de um custo de implantação menor, conforme mencionado por um dos gestores.

As fundações de apoio e pesquisa como a FAEPU são importantes pois fornecem informações gerenciais para o Hospital de Clínicas da universidade. Apesar de apoiar uma grande universidade do país, a fundação apresenta rotinas mais simples ligadas à captação de recursos e ao seu emprego em pesquisas e atividades científicas de apoio, com um processo gerencial com enfoque tradicional.

Um aspecto importante a ser considerado é sobre a Lei nº 8.958 de 1994, que trata da captação de recursos das fundações junto às universidades e ao governo federal e ainda identifica a função dessas entidades no sentido de proverem as pesquisas científicas com pessoal, material e apoio administrativo. Verificou-se que as fundações de apoio necessitam de uma contabilidade e escrituração contábil que atenda aos seus objetivos organizacionais internos e externos e gestão das captações de recursos junto ao governo federal e às Universidades as quais estejam ligadas.

Como limitação do presente artigo, pode-se identificar o tamanho da amostra da pesquisa, pois foi analisada uma única Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa do país, A

FAEPU, localizada em Uberlândia/MG, que conta com apenas três gestores na sua administração.

Para futuros trabalhos, sugere-se a realização da pesquisa com outras Fundações de Assistência, Estudo e Pesquisa do país para comparar com os resultados encontrados na presente pesquisa.

Referências

- ABBAS, K.; LEZANA, A. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista FAE**, v. 5, n. 2, p. 77-97, mai./ago. 2002.
- ALVES, A. D. F.; SILVA, A. P. B.; CARMO, J. P. S.; JUPETIPE, F. K. N.; MÁRIO, P. C. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do Terceiro Setor. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 3., 9 a 11 out., 2012, Rio de Janeiro, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: 2012.
- ANSOFF, H. I.; DECLERCK, R. P.; HAYNES R. L. (org.). *Do Planejamento Estratégico à Administração Estratégica*. São Paulo: Atlas, 1981.
- ANJOS, L. C. M.; SANTOS, P. C. F.; MIRANDA, L. C.; SILVA, D. J. C. FREIRE, R. S. Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. **Navus – Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 1, n. 1, p. 17-34, jul. a dez. 2011.
- BETTIOL JÚNIOR, A. VARELA, P. S. Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards nº. 117 (FAS 117). In: CONGRESSO USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 7., 2007. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, USP, 2007.
- BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.
- BORNIA, Antonio Cezar; LUNKES, Rogério João. Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. **Contab. Vista & Rev.**, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./ dez. 2007.
- BOTINHA, R. A.; GOMES, G. S.; MARTINS, V. F. Utilização de artefatos gerenciais em hospitais de Uberlândia – MG. **J Bras Econ Saúde**, v. 1, n. 5, 2013.
- BRASIL. Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 21 dez., 1994. Seção 1. pt. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18958.htm>. Acesso em: 10 jul. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 837/1999. Normas Brasileiras de Contabilidade e Auditoria. **NBC T 10**. Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.4 – Fundações. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_837.doc>. Acesso em: 15 ago. 2013.
- ESPEJO, M. M. S. B.; FREZATTI, F. A contabilidade gerencial sob a perspectiva contingencial: a influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modelada por equações estruturais. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 32. 6 a 10 set. 2008. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-graduação e pesquisa em administração, 2010.

FEDATO, G. A. L.; ALMEIDA, E. I.; OLIVEIRA, P. J. S. A contabilidade aplicada como ferramenta de gestão econômico-financeira em micro e pequenas empresas: um estudo de caso. **Revista Contabilidade e Amazônia**, v. 4, n. 1, 2011.

FERNANDES, P. C. **A controladoria na gestão hospitalar: um estudo de caso em uma instituição filantrópica do sul de Santa Catarina**. Artigo (Curso de Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense. Criciúma, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR., E. B.; SOUTES, D. O. A utilização de Artefatos Específicos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 25 a 29 set. 2010. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-graduação e pesquisa em administração, 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**, march 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org/>>. Acesso em: 25 ago. 2013.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. *Balanced Scorecard*. **HSM Management**, v.11, nov.dez.,1998.

LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Planejamento e controle orçamentário empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão. **ABCustos** Associação Brasileira de Custos - Vol. VI nº 1 - jan/abr 2011.

LEMONS, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7. 12 a 13 ago. 2011. **Anais...** Rio de Janeiro: Organização Excelência em Gestão, Universidade Federal Fluminense, 2011.

LIMA, F. G.; CAMPOS, G. M. A contabilidade como instrumento essencial no desenvolvimento das entidades do terceiro setor: o caso Acacci. In: FÓRUM DE ESTUDANTES E PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, 8. 30 ago./1 nov. Praia Formosa Aracruz, Espírito Santo, 2003. **Anais...** Espírito Santo: 2003.

NASCIMENTO, E. C.; ASSUMPCÃO, H. B.; SILVA, M. A. S. A importância da contabilidade para o terceiro setor, estudo de caso: Conselho Pinheirense do bem estar do menor – Copbem, no município de pinheiros. **Artigo**. (Graduação de Ciências Contábeis). UNIVEN – Faculdade Capixaba de Nova Venêcia, 2010.

NASCIMENTO, S. et al. Ferramentas gerenciais à luz do desempenho organizacional. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 33-57, jul./set. 2010.

SANTOS, C. A. **Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba**. Dissertação. (Ciências Contábeis e Sociais Aplicadas). Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, 2010.

SANTOS, S. R.; ARAÚJO, J. O. Sistema de Informação Hospitalar: concepção de gestores de um hospital de ensino. **Revista de Enfermagem**, v. 7, n. 4, abr. 2013.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29. 2005. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, 2005.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31. 22 a 26 set., 2007. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-graduação e pesquisa em administração, 2007.

STEPHANO, J. Y. K.; BUESA, N. Y. Contabilidade do terceiro setor: enfoque na contabilidade das igrejas de Cotia e Itapevi. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 4, n. 1, 2013.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**. n. 19, v. 4, p. 493-508, 2004. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=868695>>. Acesso em: 25 ago. 2013.

VOLPATTO, T. P.; CECCHETTO, L.; LORENZETT, D. B.; BRONDANI, G. A contabilidade como ferramenta de auxílio ao processo de gestão: um estudo de caso. **Diálogos & Ciência**. n. 31, p. 201-204, set. 2012.