



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, 2023, v. 19: e2023118, p. 01-25

doi: 10.4270/ruc.2023118

Disponível em www.furb.br/universocontabil



Sistemas de controle gerencial em organizações públicas de saúde: um estudo de caso de uma instituição federal

Management control systems in public health organizations: a case study of a federal institution

Sistemas de control de gestión en organizaciones públicas de salud: un estudio de caso de una institución federal

Recebido em: 15-02-2019

1ª avaliação em: 06-06-2022

2ª avaliação em: 09-05-2023

Aceito para publicação em: 26-10-2023

Publicado em: 08-10-2024

Editor Responsável: Franciele Beck

Luiz Cláudio de Camargo Guerrero Moureau¹

Josir Simeone Gomes²

Fernanda Filgueiras Sauerbronn³

RESUMO

O objetivo deste artigo é investigar como as características do sistema de controle gerencial (SCG) de organizações públicas de saúde e seus respectivos artefatos se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados nas literaturas que versam sobre o tema. Realizou-se uma pesquisa qualitativa de natureza exploratória através da estratégia metodológica de estudo de caso em três unidades finalísticas de uma instituição pública em saúde, considerando-se como categorias prévias cinco variáveis componentes do SCG e oito características organizacionais. A coleta de dados focou em documentos institucionais e entrevistas com os responsáveis da área de gestão das unidades. Os resultados obtidos a partir de análise de conteúdo apontam que as características das unidades estudadas se assemelham às características das organizações sem fins lucrativos norte americanas apresentadas na literatura. Constatou-se que os artefatos do SCG existente nas organizações pesquisadas, não apresentavam todas as características de SCG tido como eficaz pela literatura clássica. Espera-se que as análises contidas neste trabalho colaborem para o aperfeiçoamento dos sistemas de controle gerencial no setor público, mais especificamente, para tornar as unidades públicas de saúde mais eficientes e eficazes.

Palavras-chave: Sistemas de controle gerencial, organização pública de saúde, planejamento, orçamento.

¹Doutorando em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (PPGCC/UFRJ); ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7738-7408>; E-mail: luizmourreau@yahoo.com.br

²Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ); Professor Adjunto do Programa de Pós-Graduação em Administração da Unigranrio; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2721-1786>; E-mail: josirsgomes@gmail.com

³Doutora em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE/FGV) Professora Associada do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (PPGCC/UFRJ); ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7932-2314>; E-mail: fernanda.sauerbronn@facc.ufrj.br

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

ABSTRACT

This paper aims to investigate how the characteristics of the management control system (MCS) of public health organizations and their respective artifacts approach or depart from the concepts found in the literature that deal with the subject. Qualitative research of an exploratory nature was carried out through the methodological strategy of case study in three final units of a public health institution, considering as previous categories five component variables of the MCS and eight organizational characteristics. Data collection focused on institutional documents and interviews with those responsible for the units' management area. The results obtained from the content analysis indicate that the units studied are like the characteristics of North American non-profit organizations presented in the literature. It was found that the existing MCS artifacts in the surveyed organizations did not have all the MCS characteristics considered effective by the classical literature. It is hoped that the analyses in this work will contribute to improving management control systems in the public sector, more specifically, to make public health units more efficient and effective.

Keywords: Management control systems, public health organization, planning, budget.

RESUMEN

El objetivo de este artículo es investigar cómo las características del sistema de control de gestión (SGC) de las organizaciones de salud pública y sus respectivos artefactos se acercan o se alejan de los conceptos encontrados en la literatura que trata el tema. Se realizó una investigación cualitativa de carácter exploratorio mediante la estrategia metodológica de estudio de caso en tres unidades finales de una institución de salud pública, considerando como categorías previas cinco variables componentes del SGC y ocho características organizacionales. La recolección de datos se centró en documentos institucionales y entrevistas con los responsables del área de gestión de las unidades. Los resultados obtenidos del análisis de contenido indican que las características de las unidades estudiadas son similares a las características de las organizaciones sin fines de lucro norteamericanas presentadas en la literatura. Se encontró que los artefactos SGC existentes en las organizaciones encuestadas no tenían todas las características SGC consideradas efectivas por la literatura clásica. Se espera que los análisis contenidos en este trabajo contribuyan a la mejora de los sistemas de control de gestión en el sector público, más específicamente, a hacer más eficientes y eficaces las unidades de salud pública.

Palabras-clave: Sistemas de control de gestión, organización pública de salud, planificación, presupuesto.

1 INTRODUÇÃO

O controle de gestão ou controle gerencial é o promotor do elo entre planejamento estratégico e controle operacional, visando atender aos objetivos organizacionais planejados e às expectativas dos membros da organização. Segundo a literatura, o controle gerencial deve atuar, não como um controle comportamental, mas influenciando a ação dos indivíduos de forma consciente em prol dos objetivos organizacionais (Pletsch *et al.*, 2016; Beuren & Santos, 2019; Hartmann *et al.*, 2020).

O controle gerencial permite a comparação entre o desempenho alcançado pelas organizações, junto ao planejado, bem como possibilita, após a identificação de problemas surgidos, que suas ações de correção sejam implementadas. Este tipo de controle quando deixa

de ser um pressuposto, e se torna um sistema completo integrante do processo organizacional, passa a se denominar sistema de controle gerencial (Pletsch *et al.*, 2016).

Dentro das organizações, o sistema de controle de gestão ou sistema de controle gerencial (SCG) tem como atribuição, ser complementar para o alcance dos objetivos organizacionais propostos, bem como ser interdependente, visando a resolução de problemas e as oportunidades para o corpo funcional (Beuren & Santos, 2019). O SCG permite, por meio de formalização, integrar objetivo e meta, distinguindo-os (Hartmann *et al.*, 2020).

Nessa perspectiva, o SCG busca verificar a eficiência e eficácia quanto à utilização dos seus recursos e dos resultados obtidos por meio de instrumentos, meios e mecanismos presentes na organização. Partindo da premissa que as características do SCG dependerão das circunstâncias as quais a organização está envolvida, não caberá desse modo, a utilização de um sistema universal de planejamento e controle organizacionais (Pletsch *et al.*, 2016; Beuren & Santos, 2019; Hartmann *et al.*, 2020).

Frente a essa conceituação, as organizações que não têm fins lucrativos estão situadas numa área nebulosa (Anthony & Young, 2003). Por não objetivar o ganho financeiro, tais organizações, tem o sucesso de suas operações, mensurado pela quantidade e qualidade dos serviços prestados. Segundo Anthony e Young (2003) as organizações não vocacionadas ao lucro apresentam oito características que as diferem daquelas com fins lucrativos, com ênfase ao seu processo orçamentário e sua forma de controle de gestão. Para os autores do presente artigo, assume-se que as organizações públicas têm a necessidade de SCG's eficientes e eficazes sobre as utilizações de seus principais recursos organizacionais (pessoal, despesas de custeio e investimentos) para atender os objetivos organizacionais.

Dentre as organizações sem fins lucrativos, encontram-se as organizações públicas em que gestores também necessitam de diversas informações gerenciais para auxiliar nas suas deliberações (Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003). O objetivo precípua das organizações públicas deve ser de prestação de serviços de excelência à sociedade, tais entidades tem a necessidade de uma gestão eficiente e eficaz sobre a utilização de seus principais recursos organizacionais. Assim, o SCG normalmente está ligado ao monitoramento desses recursos organizacionais (Ribeiro *et al.*, 2008).

Essas preocupações justificam-se frente ao aumento dos custos operacionais e o contingenciamento de recursos na administração pública, que é motivo de preocupação de seus gestores (Messias *et al.*, 2018; Tanaka & Tamaki, 2012). Da mesma forma, todo empenho organizacional que vise aprimorar a qualidade dos gastos no setor público, inclusive de aquisições e contratação de bens e serviços, é fundamental para uma melhor gestão no serviço público (Fernandes, 2019; Messias *et al.*, 2018; Reis & Cabral, 2018). Entretanto, o estudo de Defaveri *et al.* (2019) revela que gestores e controladores públicos, tendem a optar por técnicas de controle que lhes permitam monitorar o desempenho das instituições e que lhes proporcionem vantagens e benefícios políticos. Portanto, o controle gerencial mostra-se fundamental para o aperfeiçoamento da gestão pública (Assis *et al.*, 2016), apesar de estudos em periódicos nacionais relevantes no campo de administração e contabilidade, frequentemente, focarem nas características de SCG em organizações privadas (Bialoskorski Neto *et al.*, 2012; Faia *et al.*, 2013; Lopes & Gomes, 2013; Magalhães *et al.*, 2015).

O estudo de Messias *et al.* (2018) aponta que os projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais e com o planejamento estratégico; escassez de recursos para

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

viabilização e manutenção dos projetos; alta burocratização e normatização, que são características do setor público. Ao observar, mais especificamente, o contexto de ação das organizações públicas de saúde, as características de SCG são ainda pouco exploradas (Dermino *et al.*, 2020).

Diante desse contexto, o presente estudo procura responder à seguinte pergunta de pesquisa: como as características dos SCG's de organizações públicas de saúde e seus artefatos, se aproximam ou se afastam conceitos encontrados nas literaturas que versam sobre o tema?

Deste modo, objetivo no presente artigo é investigar como as características dos Sistemas de Controle Gerencial de organizações públicas de saúde e seus respectivos artefatos, se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados nas literaturas que versam sobre o tema. Como inspiração para construção de um instrumento de análise, utilizamos as variáveis dos componentes de SCG's das pesquisas de Gomes e Martinewski (2007) em empresas estatais brasileiras e de Ribeiro *et al.* (2008) sobre os controles na administração pública, dentre outros autores. Quanto as características de organizações sem fins lucrativos, a presente pesquisa baseou-se nos estudos de Anthony e Young (2003).

Em termos metodológicos, optou-se por investigar o SCG projetados em três unidades finalísticas vinculadas a uma instituição pública em saúde da administração federal. A escolha desta organização como *locus* de investigação, se deu pela sua característica peculiar em possuir, dentro de sua estrutura, diversas unidades finalísticas autônomas que fornecem serviços públicos em saúde e realizam atividades distintas entre si.

A lacuna teórica que pretendemos preencher, se relaciona com a identificação e a análise das características de SCG voltadas às organizações no âmbito público, particularmente, na eficiência e eficácia na prestação de serviços públicos de saúde (Canan *et al.*, 2015; Tanaka & Tamaki, 2012). A relevância desta pesquisa se sustenta nos achados empíricos do SCG e seus artefatos, presentes nas organizações públicas brasileiras de saúde investigadas, no desenvolvimento de um quadro de análises de variáveis e na comparação com o encontrado nos achados junto a literatura que trata sobre o tema. Deste modo, visando alcançar o objetivo proposto, apresentamos na próxima seção o referencial teórico sobre controle gerencial, SCG e seus artefatos e SCG em organizações públicas. Em seguida apresenta-se o quadro analítico com destaque às características dos artefatos do SCG categorizados (objetivos organizacionais; planejamento orçamentário; execução orçamentária; medidas de avaliação de desempenho e desenvolvimento de sistemas de controle gerencial). Na sequência, discorre-se sobre o desenho da pesquisa documental e das entrevistas, da análise do conteúdo à luz das categorias advindas da literatura, foi apresentado também o caso selecionado. Após a apresentação e discussão dos resultados, as considerações finais destacam o potencial de contribuição, bem como as limitações do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Artefatos do SCG

O controle gerencial é o processo pelo qual os gestores asseguram a utilização dos recursos disponíveis para atingir os objetivos organizacionais planejados (Pletsch *et al.*, 2016; Beuren & Santos, 2019; Hartmann *et al.*, 2020). Assim, SCG's são desenhados por um conjugado de técnicas de controle, empregados pela organização de forma conjunta. Todos os instrumentos e técnicas do controle gerencial, empregados para auxiliar a gestão das organizações são chamados de artefatos de SCG. Eles podem ser conceito, método, sistema ou

ferramenta, empregados pela organização de forma conjunta para planejamento e controle (Frezatti *et al.*, 2012; Hartmann *et al.*, 2020).

Os artefatos de SCG apresentados a partir da década de 1980 são classificados como contemporâneos, enquanto os demais são incluídos como tradicionais. São normalmente utilizados de forma complementar e devido ao modelo e aos recursos utilizados pelas organizações públicas, os seguintes artefatos devem ser considerados: (i) Tradicionais: Planejamento Estratégico, Orçamento e Análise Orçamentária. (ii) Contemporâneos: Custeio Baseado em Atividade – ABC, *Balanced Scorecard* (BSC) e *Benchmarking* (Matos, 2010; Frezatti *et al.*, 2012). Paralelamente, o processo de controle gerencial pode ser informal, ocorrendo por memorandos, reuniões, conversas e até mesmo sinais como expressões faciais, ou seja, que não são passíveis de uma descrição sistemática (Moreira & Frezatti, 2019).

Em tese os conceitos básicos de SCG são os mesmos em organizações sem fins lucrativos ou com fins lucrativos, mas por causa das características organizacionais, a maneira como os gestores aplicam esses conceitos diferirá em importantes aspectos (Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003; Pletsch *et al.*, 2016; Beuren & Santos, 2019; Hartmann *et al.*, 2020). Entretanto, devido as características organizacionais, o SCG em organizações não vocacionadas ao lucro, tem que se adequar ao âmbito de suas atividades. Para isso quatro critérios de atividades devem ser considerados e respondidos: os objetivos são ambíguos? Os resultados são mensuráveis ou não mensuráveis? Os efeitos das intervenções de gestão são conhecidos ou desconhecidos? A atividade é repetitiva ou não? As respostas a essas questões nortearão o tipo de controle, conforme proposto por Hofstede (1981).

Segundo Hofstede (1981), surgem seis tipos de controle de acordo com as respostas, conforme o grau de complexidade e as alternativas sobre os quatro critérios de atividades antes mencionados: (1) controle de rotina; (2) controle especializado; (3) controle de tentativa e erro; (4) controle intuitivo; (5) controle julgamental; (6) controle político. Cada tipo destes controles se faz mais presente em alguma esfera de nível hierárquico organizacional (estratégico, tático e operacional). O controle mais fácil é o chamado “controle de rotina”, que se dá quando os quatro critérios antes mencionados satisfizerem as seguintes alternativas: (1) os objetivos não são ambíguos; (2) saídas são mensuráveis; (3) os efeitos das intervenções são conhecidos e (4) a atividade é repetitiva. Já o controle político é o caso mais difícil, pois os objetivos são ambíguos.

Para Hofstede (1981), há três razões para tal ambiguidade: conflitos de interesses e/ou valores percebidos; falta de conhecimento sobre relações entre meios e fins; e turbulência ambiental. O controle político é dependente de estruturas de poder, processos de negociação, necessidade de distribuição de recursos escassos, interesses particulares e valores conflitantes.

2.2. Elementos de SCG em Organizações Públicas

O sistema de controle gerencial (SCG) diferem consideravelmente de uma organização para outra, implicando em redesenho considerável. Ao avaliar a qualidade dos artefatos de SCG, os analistas tendem a se concentrar em vários critérios e a ausência de um desses critérios indica que o sistema precisa ser redesenhado. Os critérios mais relevantes quanto à qualidade do SCG: (a) ser abrangente; (b) ser um sistema total; (c) ser congruente com as metas; (d) ser estruturado financeiramente e; (e) ser um sistema coordenado e integrado (Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003). Para os autores, organizações sem fins lucrativos se distinguem em: (i) organizações públicas governamentais, em que o controle realizado pela burocracia estatal, se dividindo conforme as instâncias de governo, federal, estadual e municipal, contando com suas

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

autoridades, agências e comissões e (ii) organizações privadas sem fins lucrativos, que são organizações voltadas para a caridade e organizações de associação de classe comerciais.

Anthony e Young (2003) dizem que o caráter geral do processo orçamentário em uma organização sem fins lucrativos, é semelhante ao das organizações com fins lucrativos, no entanto, existem diferenças significativas na ênfase. Existem essencialmente três tipos de orçamento: (1) o orçamento de capital, que lista e descreve as aquisições de capital planejadas; (2) o orçamento de caixa, que resume os recebimentos e desembolsos planejados e; (3) o orçamento operacional, que descreve as atividades operacionais planejadas.

Os SCG's presentes na administração pública têm que focar em uma adequada aplicação orçamentária dos recursos públicos captados. O Brasil tem os seguintes instrumentos de planejamento do orçamento em relação a aplicação de seus recursos públicos, que são: Plano Plurianual (PPA) que são metas de médio prazo, passando pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que norteará a Lei Orçamentária Anual (LOA), que é o momento de alocar os recursos orçamentários. A LOA é composta de três tipos de orçamentos: o fiscal, o de investimento nas empresas estatais e o da seguridade social. Embora essa tríade instrumental de planejamento e execução (PPA, LDO e LOA) se baseie num sistema que integra planejamento e orçamento, há uma percepção de que falta planejamento e controle ao Estado brasileiro, pois seus objetivos ficam desvirtuados diante do deslocamento entre o orçamento planejado e o executado no orçamento anual (Sanches, 1995; Machado & Holanda, 2010).

A despesa orçamentária anual liquidada é considerada como um elo conceitual e metodológico, para apuração dos custos e efetiva aplicação dos recursos públicos alocados durante o exercício financeiro, que no caso do Brasil, coincide com o ano civil. A classificação dessas despesas por categorias econômicas, se distingue entre despesas de capital (Investimentos; Inversões financeiras; Amortização da dívida) e despesas correntes (Pessoal e encargos sociais; Juros e encargos da dívida; Outras despesas correntes) (Pinto, 2006; Machado & Holanda, 2010; Fiirst & Beuren, 2022).

Os gastos com a manutenção das atividades das organizações, se computam nas despesas correntes (custeio). Quando tais despesas são relativas a bens ou serviços executados no exercício financeiro, será considerada custo, e quando beneficiar exercícios futuros, será considerada investimento. Dessa forma, no sistema orçamentário brasileiro as funções de planejamento, gestão e controle devem estar equilibradas, para não levar a um papel secundário de algumas dessas funções (Machado & Holanda, 2010; Brulon *et al.*, 2014).

2.3. Quadro Analítico da SCG em Organizações Públicas

O SCG necessita ser efetivo, considerando as seguintes áreas de eventos prováveis numa organização pública: planejamento; execução orçamentária; gestão de pessoal; e sistema de informações contábil-gerencial (Ribeiro *et al.*, 2008). Assim, as variáveis componentes dos SCG do presente estudo, inspiraram-se nas pesquisas de Gomes e Martinewski (2007) em empresas estatais brasileiras e de Ribeiro *et al.* (2008) sobre os controles das organizações públicas. Visando confrontar o caso estudado, as variáveis do sistema de controle gerencial, classificaram-se em:

1 - Objetivos organizacionais: Visa verificar qual a estratégia seguida pela organização pública em atender aos objetivos da organização, a sua análise se dará por avaliação da definição e de como se comunica os objetivos à organização; avaliação da prática de mudanças e revisão dos objetivos através da visão dos entrevistados; avaliação da associação entre as metas e objetivos; verificação de avaliação dos objetivos da organização em relação aos seus

resultados (Lorange & Morton, 1974; Flamholtz, 1979; Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003; Anthony & Govindarajan, 2008; Oyadomari *et al.*, 2014; Canan, *et al.* 2015).

2 - Processo de planejamento orçamentário: Objetiva aferir a adaptação das metas definidas ao sistema de planejamento e controle da organização, tal análise se dará por verificação da importância conferida ao planejamento orçamentário; análise entre o planejamento orçamentário e os objetivos organizacionais; avaliação do planejamento orçamentário em relação a sua versatilidade (Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003; Pinto, 2006; Anthony & Govindarajan, 2008; Caliman *et al.*, 2016; Junqueira *et al.*, 2018).

3 - Processo de execução orçamentária: Esta análise visa a avaliação da execução e controle das despesas orçamentárias efetuadas pela organização pública e se há adequação junto às metas definidas em seus objetivos organizacionais, e se dará por avaliação da execução orçamentária quanto a sua flexibilidade e adaptação a fatores externos; verificação do processo das despesas orçamentárias conforme o grau de importância; análise das despesas orçamentárias quanto a sua adequação aos objetivos organizacionais; verificação da importância atribuída à participação das pessoas durante a execução orçamentária (Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003; Ribeiro *et al.*, 2008; Machado & Holanda, 2010; Tridapalli *et al.*, 2011; Junqueira *et al.*, 2018).

4 - Medidas de avaliação de desempenho: A apreciação deste elemento do SCG visa aferir se existem e a existência e a legitimidade dos instrumentos institucionais de desempenho das pessoas na organização pública estudada, empregados para incentivar comportamentos positivos e ajustar desvios quanto ao alcance das finalidades da organização. Verificou-se a abrangência das finalidades e das avaliações formais utilizadas no processo de avaliação de desempenho projetados pela unidade; verificação da legitimidade dos padrões e procedimentos formais utilizados no processo de avaliação de desempenho; verificação da importância do sistema formal de avaliação e recompensa utilizadas no processo de controle gerencial; verificação da existência de programas de desenvolvimento de pessoal da gestão ligados ao processo orçamentário (Flamholtz, 1979, 1996; Hofstede, 1981; Macintosh, 1994; Anthony & Young, 2003; Canan *et al.*, 2015; Guilherme *et al.*, 2019).

5 - Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial: A análise desta variável, objetiva avaliar o desenvolvimento do SCG da organização, verificando a adequabilidade das várias estruturas de controle em relação ao ambiente. Também tem por objetivo obter informações sobre as técnicas de gestão empregadas pela organização de saúde pública. No presente estudo, avaliou-se o sistema de controle gerencial quanto a sua flexibilidade e capacidade de adaptação a fatores externos; verificação dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelas unidades (Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003; Frezatti *et al.*, 2012; Defaveri *et al.*, 2019).

Já com base em Anthony e Young (2003) destacou-se oito características, divididas em 27 (vinte e sete) assertivas que inspiraram a construção do roteiro de entrevistas:

I. A ausência de uma medida de lucro: 1. Ausência de uma medida única e satisfatória, que prejudica o desenvolvimento de sistemas eficazes de controle gerencial.

II. Considerações tributárias e legais diferentes: 2. Possui benefícios da legislação tributária; 3. Grande preocupação dos gestores das organizações não lucrativas, quanto a propriedade da organização, geração e distribuição de excedente e obrigações legais.

III. Uma tendência para serem organizações de serviços: 4. A maioria das organizações sem fins lucrativos são organizações de serviços; 5. Organizações de serviços tendem a ser

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

intensivas em mão-de-obra; 6. Dificuldade de mensuração de qualidade e quantidade de serviços; 7. Julgamentos subjetivos sobre qualidade da maioria dos serviços.

IV. Maiores restrições em metas e estratégias: 8. Tem muito menos liberdade de escolha sobre o setor de atuação; 9. Fornecer serviços conforme indicado por um agente externo; 10. Tendência de mudar as estratégias lentamente; 11. Tipos de serviços bem explícitos que podem fornecer; 12. Limitações de gastos feitas pelo Poder Legislativo.

V. Menos dependência de clientes para suporte financeiro: 13. Não existe tal relação entre o número de clientes e o sucesso da organização; 14. Clientes adicionais podem colocar uma pressão sobre os recursos disponíveis; 15. Receitas fixadas por apropriações (governo).

VI. O domínio dos profissionais: 16. Profissionais preferem trabalhar de forma independente; 17. Tradicionalmente o dirigente máximo é um profissional não gestor; 18. Influências externas diversas, levando a uma difusão de poder; 19. Alta administração é isolada pela burocracia; 20. Dependência do poder político influencia corpo funcional.

VII. Importância das influências políticas: 21. Organizações sem fins lucrativos são políticas; 22. Regulamentos do serviço público operam para inibir o bom controle administrativo; 23. Regras sindicais equiparam os indivíduos, inclusive gerentes.

VIII. Uma tradição de controles de gestão inadequados: 24. Lentidão na adoção dos conceitos e práticas de controle contábil e gerencial atuais; 25. O governo não podia usar técnicas de controle gerencial desenvolvidas pelos negócios; 26. Relutância de aprovação política para mudança de um novo formato de orçamento; 27. Para os funcionários de carreira não interessa um bom sistema de controle de gestão, pois fornecem novas informações para a administração e agentes externos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o propósito deste estudo de natureza exploratória, utilizou-se uma pesquisa qualitativa descritiva, realizada por meio do método de estudo de caso que permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real (Yin, 2015; Creswel & Creswel, 2021).

O presente estudo envolveu a coleta de documentos institucionais públicos, uma vez que coletar e examinar documentos é frequentemente um elemento básico em estudos qualitativos (Denzin & Lincoln, 2011). A análise documental exerceu a função de prover “um diferente nível de análise a partir de outros métodos, como o intervalo entre políticas e práticas oficiais e não-oficiais” (Bryman, 2003), em associação às em entrevistas pessoais com um ator-chave da área de gestão de cada uma das 03 (três) unidades singulares de prestação de serviço em saúde.

Conforme destacado por Stake (2005: 444), casos singulares apresentam contribuições significativas por concentrarem-se no conhecimento experiencial dos envolvidos e as influências de contextos sociais e políticos. O acesso a esses participantes serviu ao processo de triangulação dos dados já que documentos são, por natureza, textos escritos que sustentam e apresentam uma perspectiva histórica do que se decidiu ou não implementar, nesse caso, em SCG nas unidades analisadas.

Assim, otimizou-se a compreensão “intrínseca e instrumental do caso” (Stake, 2005: 445) por meio da triangulação das descrições e interpretações, em mais de uma etapa de análise e consolidação dos resultados (ibid., 445). A confiabilidade e a validade dos dados da presente pesquisa, se deu por diversos critérios, tais como conhecimento prévio e experiência dos pesquisadores sobre a área investigada, além da acessibilidade e disponibilidade dos entrevistados (Sacramento *et al.*, 2017).

Primeiro, os pesquisadores coletaram diversos dados secundários, tais como, Regimento Interno, Estatuto, Relatórios de Atividades de Gestão, Relatórios de Auditoria, Manuais Institucionais e os Relatórios Anuais de Gestão. Depois, os pesquisadores realizaram as entrevistas com o auxílio de um roteiro (ver quadro 1), baseado nas dimensões de SCG propostas na literatura. Realizou-se a gravação de todas as entrevistas, porém somente a transcrição fluente, conforme a aderência do conteúdo às categorias advindas da literatura.

De modo a responder à questão de pesquisa e ao objetivo proposto, o roteiro estruturou-se de acordo com as 05 variáveis componentes do SCG e 08 características organizacionais, conforme quadro 1 a seguir. Posteriormente, realizou-se a análise documental.

Quadro 1

Quadro de análise e roteiro de entrevistas

Objetivos Organizacionais	
I - Avaliação da definição e comunicação dos objetivos à organização	1. Quais os objetivos gerais de sua instituição e de que forma são estabelecidos?
	2. Existe algum documento elaborado pela instituição que comunique estes objetivos internamente? Descreva o documento e uso.
	3. Quais funções ou servidores dentro da instituição que participam do processo de estabelecimento dos objetivos gerais?
II - Avaliação do procedimento de mudanças e revisão dos objetivos	4. Algumas organizações costumam desdobrar os objetivos gerais em objetivos específicos de modo a formalizar o seu planejamento estratégico. Esta prática é seguida por sua instituição? Se sim, por favor, descreva este processo e as funções, dentro da unidade, que participem ou participaram desta atividade.
	5. Existe na sua organização algum processo formal que avalie os resultados e/ou efetue revisões conforme os objetivos fixados? Se existe, por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais e diretivos.
III - Avaliação da associação entre as metas e objetivos	6. Qual a medida quantitativa ou de produtividades utilizada por sua unidade que demonstre o alcance dos resultados? Você considera eficiente e eficaz tal medida?
	7. Existe algum procedimento ou análise que mensure a qualidade dos serviços prestados por sua unidade? Se houver, por favor, descreva.
	8. Há ou já houve algum tipo de comparação formal de atividades desenvolvidas por sua unidade com outra entidade pública que desenvolva atividades similares?
IV - Verificação de avaliação de atendimento dos objetivos da organização	9. Existe na unidade algum processo formal que integre os objetivos gerais e específicos com as metas (objetivos de curto prazo) dentro da unidade? Se existe, por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais e diretivos.
	10. Existe reflexo do processo eleitoral de unidade, no decorrer da gestão do dirigente máximo, no que se refere o alcance de metas e objetivos propostos?
Planejamento Orçamentário	
I - Verificação da importância conferida ao planejamento orçamentário	1. Qual a importância dos principais propósitos do sistema orçamentário de sua instituição? Usado como instrumento de planejamento, de controle financeiro, meio de comunicação das metas.
	2. Quem elabora e quem aprova a proposta orçamentária em sua organização?
II - Análise entre o planejamento orçamentário e os objetivos organizacionais	3. Que informações são mais comumente usadas na primeira estimativa do processo de planejamento orçamentário? Dados históricos fornecidos pelo setor responsável, estimativas econômicas, orçamento do último ano, informações do dirigente máximo, Planos do governo, outras.
	4. Quais dificuldades na elaboração e aprovação da proposta orçamentária?
	5. Que informações são comumente usadas no processo de discussão e aprovação final do orçamento?
III - Avaliação do planejamento	6. Como se desenvolve o processo de aquisição, em termos de planejamento e controle de bens permanentes na sua unidade?

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

orçamentário quanto sua versatilidade e adaptação a fatores externos	7. Existe alguma fonte de recursos financeiros, fora a fonte orçamentária federal, que sua unidade receba? Se houver, por favor, descreva como se dá o planejamento e controle de tais recursos.
	8. Ocorrem influências de agentes externos (governo, presidência da instituição, outras unidades, agências de fomento etc.) no tipo ou na quantidade de serviços a serem prestados por sua unidade?
Execução Orçamentária	
I - Flexibilidade e adaptação a fatores externos	1. É comum iniciar-se o período orçamentário sem que esteja concluído o orçamento? Se for, quais as principais razões para isso?
	2. Qual a frequência que a execução orçamentária é examinada ou monitorada? Qual o setor responsável por este exame?
II - Execução e controle das despesas orçamentárias	3. Existe algum relatório ou outro tipo de documento que formalize esse exame? Se existe, são utilizados sistemas informatizados próprios ou do governo, que auxiliem ou gerem as informações contidas no documento?
	4. Qual a frequência que a alta direção da sua unidade recebe os relatórios sobre as execuções orçamentárias? Qual frequência recebem tais relatórios?
	5. Quais as despesas são mais relevantes no aspecto financeiro de sua unidade? Quais percentuais que elas representam em relação ao total de despesas?
III - Adequação Despesas orçamentárias aos objetivos organizacionais	6. Qual a importância das despesas orçamentárias mais relevantes no aspecto financeiro, quanto ao cumprimento dos objetivos?
	7. De que forma é realizado o acompanhamento e monitoramento das despesas orçamentárias mais relevantes? Qual ou quais setor(es) responsável(is) pela gestão de tais despesas?
IV - Verificação da importância da participação das pessoas durante a execução orçamentária	8. É percebida pela unidade a existência de um compromisso real por parte das gerências ou chefias da unidade, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias?
	9. Em relação à questão anterior. Em caso positivo, quais as razões para o estabelecimento deste compromisso? Em caso negativo, quais as razões para a não existência deste compromisso?
Avaliação de Desempenho	
I - Abrangência da finalidade, procedimentos e medidas formais	1. É percebida a existência de uma influência por parte do corpo funcional de servidores da unidade, no tocante ao alcance das metas organizacionais e metas individuais? Quais as razões para o estabelecimento desta influência?
II - Legitimidade dos procedimentos formais	3. É percebida pela unidade a existência de compromisso real pelos gestores da unidade, quanto a metas organizacionais e de suas equipes? Quais as razões para o estabelecimento, ou não, deste compromisso?
III - Verificação da existência de programas de desenvolvimento pessoal de gestão	4. Ocorrem influências de agentes externos (governo, partidos, presidência e outras unidades da instituição, ou agências de fomento) na escolha do dirigente máximo de sua unidade?
	5. Qual a política adotada pela unidade no processo de aperfeiçoamento de pessoal da área de gestão, envolvidos diretamente (requisitantes, compras, contratos, orçamento, financeiro, RH etc.) na execução das despesas?
	6. Existe algum grupo de profissionais de sua unidade influenciam ou são responsáveis diretos pelos rumos da sua organização?
IV - Verificação da existência de programas de desenvolvimento pessoal de gestão	7. Você considera que este grupo de profissionais prefira trabalhar sem a influência ou interferência dos profissionais de gestão da sua unidade? Por quê?
	8. Existem na sua unidade programas de educação contínua em gestão pública, voltados para contratação pública e gestão financeiro-orçamentária pública?
	9. A política ou estratégia de aperfeiçoamento do pessoal de gestão, em especial aqueles envolvidos na execução do orçamento (requisitantes, compras, contratos, orçamento, financeiro, RH etc.) sofreu alguma modificação nos últimos anos?
	10. Quais as implicações dessas mudanças nos programas de treinamento de gestores envolvidos diretamente na execução das despesas orçamentárias?

Desenvolvimento dos SCG	
I - Avaliação dos sistemas de controle quanto a flexibilidade e adaptação a fatores externos	1. Como se dá o Controle Gerencial ou Controle de Gestão em sua unidade?
	2. Sua organização possui sistemas informatizados corporativos desenvolvidos para auxiliar o controle gerencial?
	3. Sua organização possui instrumentos, meios e mecanismos desenvolvidos para auxiliar a sua gestão operacional, tática ou estratégica? Descreva quais são.
	4. Sua instituição possui sistemas informatizados desenvolvidos para a gestão operacional, tática ou estratégica? Existe alguma integração entre os sistemas?
	5. Os Sistemas de Governo (SIAFI, SIASG, SCDP, SICONV etc.) auxiliam no Controle Gerencial de sua instituição? Por quê?
II - Verificação dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelas unidades	6. Quais dentre os artefatos de controle gerencial, o senhor (a) efetivamente conhece? Planejamento estratégico, Orçamento, Análise Orçamentária, BSC, Custeio ABC, Benchmarking?
	7. Quais artefatos de controle gerencial sua instituição faz uso? Planejamento estratégico, Orçamento, Análise Orçamentária, BSC, Custeio ABC, Benchmarking?
	8. Quais as motivações que induziram a implantação na instituição?
	9. Dentre os artefatos que não são utilizados, existe algum que queira implementar em sua instituição? Por quê?
	10. Existe algum instrumento de controle gerencial utilizado em sua organização, além dos descritos? Se existe, qual seria?

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

3.1 Descrição do Caso

A instituição de saúde onde se deu a pesquisa, é uma entidade da administração pública vinculada ao Ministério da Saúde. O seu modelo de governança é *sui generis* na maior parte da gestão pública brasileira, devendo ser compreendido em decisões colegiadas participativas e democráticas em quase todos os seus níveis organizacionais. Estes sistemas de decisões formam uma espécie de “freios e contrapesos” no tocante as decisões organizacionais da alta cúpula. Os membros que compõe os dois principais colegiados decisórios institucionais (Congresso Interno e Conselho Deliberativo) são compostos por servidores públicos da instituição, eleitos pelos pares.

Dentro dessa estrutura existem unidades autônomas, chamadas de técnico-científicas, que prestam o serviço finalístico na área de saúde pública, tais como: pesquisa e desenvolvimento tecnológico em saúde; produção de insumos para a saúde; educação e formação em saúde; atenção de referência em saúde; informação e comunicação em saúde; preservação de patrimônio cultural; análise da qualidade de produtos e insumos para a saúde; serviços laboratoriais de referência em saúde; manutenção das coleções biológicas da saúde.

Existem diversas unidades técnico-científicas, que são dirigidas por Diretores, escolhidos através de votos diretos pela comunidade de servidores lotados em cada uma dessas unidades e nomeados de acordo com as normas do estatuto vigente da instituição. Os serviços prestados por essas unidades finalísticas apresentam similaridade com organizações públicas existentes na sociedade, tais como: hospitais e centros de saúde (assistência médica de referência e pesquisa clínica), institutos de pesquisa (pesquisas científicas e desenvolvimento tecnológico), escolas ou faculdades (ensino e formação em saúde), fábricas ou laboratórios governamentais (produção de insumos para saúde), museus e galerias (preservação de patrimônio cultural).

A pesquisa delimitou-se às unidades técnico-científicas institucionais, que têm sob sua autonomia administrativa, os dispêndios financeiros sobre dois recursos públicos (despesas de

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

custeio e investimentos). Conquanto tenham autonomia sobre a sua gestão de pessoal (servidores, terceirizados, bolsistas e estagiários), o dispêndio financeiro referente a despesas com pessoal próprio (servidores), fica a cargo da presidência desta instituição pública de saúde.

Para descrever as características organizacionais da instituição e de suas unidades finalísticas, os pesquisadores obtiveram dados a partir dos documentos públicos disponíveis, seguida dos depoimentos sobre gestão dos entrevistados (atores-chave) de 03 unidades finalísticas institucionais. Posteriormente, realizou-se uma análise qualitativa, procurando relacionar os resultados obtidos em campo e documentalmente, à literatura clássica de SCG acessada. Cabe registrar, que se evitou a identificação da instituição pública em saúde, em especial, das unidades pesquisadas, omitindo-se suas características peculiares a fim de preservar o anonimato destas unidades e dos indivíduos entrevistados, se atendo a ser uma pesquisa em SCG da área do conhecimento acadêmico em administração e contabilidade, e não se tratando, portanto, de uma pesquisa na área da saúde.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Após pesquisa realizada em documentos institucionais e na análise de conteúdo das entrevistas, realizou-se uma análise em termos de afastamento ou proximidade à literatura apresentada. A consolidação dos dados – nas cinco características de SCG em empresas estatais brasileiras (Gomes & Martinewski, 2007) e nos controles das organizações públicas (Ribeiro, *et al.*, 2008) – possibilitou identificar e analisar como as características e os artefatos de SCG utilizados nas três unidades analisadas, aproximam-se ou afastam-se dos conceitos advindos da literatura, bem como dos resultados alcançados em outros estudos com as dimensões variáveis semelhantes as que foram propostas neste estudo (Lorange & Morton, 1974; Flamholtz, 1979; Hofstede, 1981; Macintosh, 1994; Anthony & Young, 2003; Pinto, 2006; Anthony & Gonvidarajan, 2008; Machado & Holanda, 2010; Tridapalli *et al.*, 2011; Frezatti *et al.*, 2012; Oyadomari *et al.*, 2014; Canan, *et al.*, 2015; Caliman *et al.*, 2016; Junqueira *et al.*, 2018; Defaveri *et al.*, 2019; Guilherme *et al.*, 2019). Observou-se grande parte das características das unidades pesquisadas, estavam coadunadas com a literatura de organizações sem fins lucrativos norte americanas (Anthony & Young, 2003), com alguns destaques de afastamento em algumas das assertivas, conforme detalhado a seguir:

4.1 Objetivos Organizacionais

As teses aprovadas, de onde se originam os objetivos estratégicos da organização estudada, podem ser entendidas como uma espécie de autoafirmação das competências institucionais, posicionamentos e compromissos organizacionais, de onde se geram as diretrizes institucionais estratégicas para os próximos anos. No sentido de comunicar seus objetivos para toda organização, tanto os achados documentais quanto ao verificado nas organizações pesquisadas se aproximam da literatura, quanto a uma clara e inequívoca comunicação (Lorange & Morton, 1974; Flamholtz, 1979; Anthony & Young, 2003; Anthony & Gonvidarajan, 2008).

Embora as organizações pesquisadas por força de lei possuam avaliações institucionais, com metas e indicadores, não se vê relação mais direta com as diretrizes aprovadas por sua instância máxima de poder (congresso interno). Quanto à adaptabilidade de seus objetivos quanto à revisão e mudanças, ocorre um afastamento na literatura sobre o SCG tido como eficaz

quanto à revisão de objetivos e a efetiva integração formal entre metas e objetivos (Lorange & Morton, 1974; Flamholtz, 1979; Anthony & Young, 2003; Anthony & Gonvidarajan, 2008).

Nenhuma unidade pesquisada possui planejamento estratégico formalizado e operante e tampouco a própria instituição possui mecanismos formais de averiguar e monitorar as diretrizes do Congresso Interno, havendo apenas parcial congruência entre metas e indicadores previstos em lei com todas as diretrizes organizacionais estabelecidas, que mais parecem uma espécie de visão de como a organização gostaria de ser (Anthony & Young, 2003; Anthony & Gonvidarajan, 2008).

Os achados do trabalho de Canan *et al.* (2015) sugerem que assuntos advindos externamente a organização, se sobrepõem aos assuntos internos organização e raramente de maneira isolada os dados também sugerem que os processos organizacionais desenvolvidos pelo SCG, exercem muita influência sobre indivíduos em seu posicionamento individual. Embora a organização pesquisada, possua suas diretrizes institucionais, por ser uma instituição pública, por óbvio está subordinada a interesses de políticas públicas vigentes. Deste modo, as diretrizes estratégicas traçadas em seu Congresso interno são subestimadas ou não são implementadas.

O estudo de Oyadomari *et al.* (2014) em uma organização hospitalar, os autores validaram a expressão “Você obtém aquilo que você mensura”, que indicam correlações entre o processo decisório e o desempenho organizacional, onde a escolha de indicadores de desempenho devem ser considerados. As unidades pesquisadas realizam de forma empírica e não formal, certa associação entre os objetivos e as metas, se coadunando com os achados de Oyadomari *et al.* (2014), também se verificou neste estudo, que carece de metodologia e formalização uma avaliação institucional mais qualitativa e menos voltada para o curto prazo, em especial quanto ao monitoramento orçamentário e de execução financeira (Anthony & Young, 2003). As metas por vezes são subestimadas, mas para haver um melhor alinhamento entre todas as unidades finalísticas e de sua presidência, que se utilizam do controle político para resolver as ambiguidades apresentadas (Hofstede, 1981).

4.2 Planejamento orçamentário

Anthony e Young (2003) dizem que é na preparação do orçamento, que certas etapas são tomadas, em uma sequência prescrita e em determinadas datas de cada ano: Divulgação de diretrizes; Preparação de estimativas originais; Transmissão dessas estimativas, através dos vários escalões da organização; Revisão dessas estimativas; Aprovação final pela alta administração; e, Divulgação através da organização.

O planejamento orçamentário ainda carece de melhor estrutura, pois sua aprovação dentro das unidades finalísticas pesquisadas, da instituição de saúde e do Ministério da Saúde é demorado e incerto. Conforme aponta a literatura utilizada, quanto maior a descentralização, mais custoso e difícil é o seu sistema de controle (Anthony & Young, 2003; Anthony & Gonvidarajan, 2008). Dentre unidades pesquisadas. As unidades A, B e C possuem um setor responsável pelo planejamento orçamentário que elaboram e fornecem informações sobre a proposta orçamentária, tais setores estão vinculados a direção de cada unidade. Todas as unidades conferem ao planejamento do orçamento, vital importância para o desenvolvimento de suas atividades. Embora a estrutura de governança institucional seja mais democrática, descentralizada e participativa, percebe-se que em termos de recursos orçamentários (exclui-se recursos extraorçamentários), os autores verificaram que o orçamento se desenvolve no modelo

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

top dow, onde a presidência da instituição detém a palavra final, na distribuição de recursos, conquanto ocorram embates, por vezes discordâncias, ocorre uma relativa concordância entre os gestores organizacionais. Tais achados, destoam em parte dos achados encontrados em Junqueira *et al.* (2018), em sua investigação em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), a qual os gestores entrevistados consideram o simbólico o papel que exercem, pois consideram como o principal fator inibidor, o poder decisório centralizado a cargo da administração central, havendo entre os gestores, barganhas políticas que decorrem da ausência de integração entre diversas áreas do IFES e do planejamento orçamentário, além disso falta pessoal qualificado e capacitado, para lidar com o processo orçamentário (planejamento, execução e controle), pois todos estão concentrados na alta administração.

Bem certo de que a administração pública federal e os órgãos governamentais vêm sofrendo com a escassez de recursos, ao longo do tempo, tendo sido constante o contingenciamento financeiro preventivo por parte do governo para formação de superávits fiscais (Pinto, 2006). Mas as unidades têm dificuldades de planejar ou se adaptar as demandas emergentes vindas do Ministério da Saúde e dos servidores atuantes na área de pesquisa, que captam de recursos extraorçamentários, por exemplo verbas de agências de fomento à pesquisa, que sobrecarregam a infraestrutura existente ou a sua área meio ou de suporte administrativo, que são mantidas pelos contingenciados recursos orçamentários vindos do Tesouro. Percebe-se um grande imbrólio político e medição de forças entre as unidades finalísticas com a instituição e com o Ministério da Saúde quanto à alocação de recursos na organização como um todo. Nesse aspecto político e de planejamento orçamentário, os achados se harmonizam com o estudo de Caliman *et al.* (2016), que investigou o processo de instituir o orçamento como artefato de SCG em um hospital universitário, onde as demandas orçamentárias são estimadas pelo Ministério da Educação junto com o Ministério da Saúde e não conforme as demandas reais do hospital, fato que vai sobrecarregando o hospital se refletindo na falta de medicamentos, equipamentos e uma superlotação de pacientes, pois não possui um controle eficiente de todo processo orçamentário.

Nota-se um controle Julgamental nas atividades de planejamento orçamentário das unidades pesquisadas, conforme definição, pois o controle da atividade se torna uma questão de julgamento subjetivo, que depende da estrutura de poder e influência da organização, cujo julgamento ou decisão é a base para a intervenção (Hofstede, 1981).

4.3 Execução orçamentária

Segundo Machado e Holanda (2010) as despesas orçamentárias têm um ciclo próprio no setor público, onde despesa orçamentária liquidada é o ponto de partida da construção do sistema de informação de custos público e que os gestores públicos precisam de várias informações gerenciais adequadas para auxiliar nas suas deliberações de gastos ou comparação de custos e serviços semelhantes, produzidos por outras unidades organizacionais. O processo de execução orçamentária encontrado em nossos achados de investigação, semelhantemente ao planejamento orçamentário, é confuso e impreciso.

Para começar todas as unidades investigadas iniciam o ano sem o orçamento estar concluso e aprovado, geralmente se disponibiliza 1/12 (duodécimo) do orçamento executado no ano anterior. Embora se perceba diligência por parte dos gestores das unidades pesquisadas quanto ao monitoramento e aplicação dos recursos financeiros, carece de nítido planejamento a contratação de serviços, pois estes vêm aumentando ano após ano e a capacidade de adaptação a fatores externos mostra-se falha. Os gestores precisam de diversas informações para uma

tomada de decisão mais eficaz (Ribeiro *et al.*, 2008; Machado & Holanda, 2010), porém as unidades pesquisadas carecem de sistemas informatizados, que disponibilizem dados e informações concernentes a todo sistema de gestão que possam auxiliá-los em suas deliberações e no controle dos gastos mais relevantes e estratégicos.

Anthony e Young (2003) dizem que as organizações não vocacionadas ao lucro, por prestarem serviços, tendem a utilizar intensiva em mão-de-obra. Não é de se estranhar que as principais despesas das unidades sejam com contratos de mão de obra, porém o mais preocupante é que a maior parte deste contingente esteja trabalhando nas áreas meio ou de gestão administrativa das unidades. Embora todos entrevistados tenham destacado a necessidade desta mão de obra, o que se aproxima da literatura, entretanto as principais despesas não estão relacionadas diretamente com sua atividade fim, seria como um hospital não tivesse suas maiores despesas com o corpo médico ou uma escola com os salários de seus professores. Para uma apuração mais detalhada, precisa e justa, seria necessário ter os valores gastos com os servidores que atuam na área finalística de cada unidade pesquisada, mas essa despesa não fica na responsabilidade das unidades pesquisadas e sim da presidência da instituição.

Segundo Tridapalli *et al.* (2011) a ampla maioria dos órgãos públicos brasileiros não utilizam técnicas adequadas no planejamento da contratação de materiais e serviços alinhados com o plano estratégico. Os achados de Junqueira *et al.* (2018) indicam que os gestores reconhecem a importância do orçamento, porém foi possível compreender a incongruência entre o discurso e a ação, o orçamento é visto apenas como um instrumento de ordenação das despesas e o seu acompanhamento. Tais achados se coadunam em parte com aqueles apurados pela presente pesquisa, onde todas as unidades pesquisadas, constantemente realizam um balanço entre o foi planejado e a execução orçamentária, o que geralmente ocorre devido aos contingenciamentos orçamentários. Existe um descasamento entre o que foi programado inicialmente pela unidade (considerado o ideal) como necessidade de recursos, que é menor do que foi aprovado pela instituição, que por sua vez ainda é inferior ao que é efetivamente liberado pelo Ministério da Saúde (MS). O controle de tentativa e erro é encontrado nas atividades de execução orçamentária, devido aos efeitos das intervenções não serem conhecidos e sua atividade ser repetitiva (Hofstede, 1981).

4.4 Avaliação de desempenho

As medidas formais de avaliação de desempenho das unidades pesquisadas influenciam o comportamento das pessoas e isso se aproxima do que Flamholtz (1979) versa sobre o assunto, que diz que o simples fato de medir, influencia o comportamento funcional, pois naturalmente concentra-se mais importância a fatores sujeitos à mensuração do que não é possível de medir. Todavia, como Anthony e Young (2003) ensinam, raramente existe congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais, e isso acontece nas unidades pesquisadas.

Há uma clara incoerência no que foi dito quanto ao compromisso com as metas por parte dos gestores e funcionários, junto com as críticas feitas à avaliação individual coordenada pela presidência da instituição, que leva os servidores e suas chefias a estipularem metas individuais mais conservadoras, se coadunando com os resultados encontrados nos estudos de Guilherme *et al.* (2019), que verificaram através da percepção de seus gestores, a não existência de incentivo para os servidores melhor avaliados assumam cargos mais relevantes ou obtenham aumento salarial, a avaliação depreendida, proporciona aumento salarial através da progressão de carreira. Um outro instrumento de melhoria salarial dos servidores das unidades finalísticas

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

pesquisadas é o adicional de titulação acadêmica (especialização, mestrado e doutorado), no qual representam em torno de 40% no final de carreira dos servidores de nível superior e intermediário.

Uma das literaturas que balizaram essa variável, dizem que as organizações democráticas que permitem a escolha de seus dirigentes por seus funcionários, desenvolverão o verdadeiro empoderamento (Macintosh, 1994). A instituição e suas unidades pesquisadas representam esse poder funcional, porém os servidores ao terem esse empoderamento, criam uma cultura organizacional mais democrática e participativa, ao mesmo tempo em que brotam divisões políticas, que se não forem pactuadas para o bem de toda organização, podem até mesmo afetar o desempenho institucional. As unidades pesquisadas não possuem um programa de capacitação contínua da área de gestão pública e orçamentária. Ações são tomadas empiricamente pelos gestores quanto à qualificação necessária para o desempenho de suas atividades. Guilherme *et al.* (2019) verificaram do mesmo modo, que os gestores entrevistados, os quais avaliam os servidores, carecem de capacitação necessária que lhes permita um melhor desenvolvimento do processo avaliativo funcional.

Há uma percepção organizacional que muitos assuntos externos não interferem nos assuntos internos, porém observa-se que a organização tem que atender a preceitos e normativas federais, no que diz respeito à avaliação de desempenho funcional e institucional, o que gera descontentamentos entre os servidores, sejam gestores ou não. Dessa forma os resultados desta pesquisa se coadunam em muitos aspectos aos achados do trabalho de Canan *et al.* (2015), que também verificaram que os mecanismos de avaliação de desempenho, causam tensões por toda a organização e aos indivíduos que estão sendo avaliados.

Há dificuldades de mensuração de qualidade associada à quantidade de serviços, carecendo de formalização, devido à subjetividade associada às métricas mais objetivas que não dão conta das múltiplas dimensões de intangibilidade. A dificuldade de mensuração de desempenho é frequentemente percebida, também devido ao fato do poder público não vislumbrar a relação entre quantidade de serviços prestados e o sucesso da organização, em especial, nas áreas de ensino, pesquisa e produção, percebe-se que se houver aumento na capacidade desses serviços ofertados para a sociedade, existe uma percepção de conquista pelos servidores. Esses achados se coadunam com os estudos de Anthony e Young (2003), onde verificam que as organizações sem fins lucrativos, medem o sucesso de suas operações pelo volume e qualidade dos serviços prestados para a sociedade, o que torna algo de difícil mensuração, haja vista o caráter difuso do processo decisório e da carência de informações.

O controle intuitivo é encontrado nas atividades de avaliação de desempenho, pois os efeitos das intervenções são conhecidos, mas a atividade não é repetitiva e cumpre ter pessoas confiáveis para encontrar intuitivamente a forma adequada de intervenção necessária para alcançar os resultados desejados (Hofstede, 1981).

4.5 Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial

Segundo a literatura que baliza a variável, as organizações precisam de um sistema total de controle para garantir que todas as partes da operação estejam em equilíbrio, o que exige da alta administração acesso às informações sobre todas as partes das operações da organização. Os resultados obtidos junto às unidades estudadas, sugerem que existe uma deficiência em seus controles de gestão (Hofstede, 1981; Anthony & Young, 2003).

Segundo Anthony e Young (2003) as organizações precisam de um sistema total de controle para garantir que todas as partes da operação estejam em equilíbrio que aos objetivos

e metas definidas pela alta administração. As unidades não possuem sistema informatizado integrado que una o operacional, o tático e o estratégico dentro de suas organizações e junto com sua matriz, que é a instituição em saúde. Os sistemas governamentais disponíveis pouco auxiliam nas demandas de informações gerenciais e o controle gerencial se dá uma forma mais informal e menos eficiente, o que não se aproxima do ideal pela literatura que versa sobre o tema.

Quanto aos artefatos de controle gerencial utilizados pelas unidades, a um certo conhecimento e vontade por parte dos gestores, mas nota-se uma dificuldade de implantação e aceitação destes, junto a toda organização, devido ao fato de haver sempre certa resistência de grupos profissionais ligados às áreas finalísticas, que exercem grande influência profissional e política nas unidades. O que se afasta do estudo de Frezatti *et al.* (2012) que dizem que a utilização dos artefatos (todos os instrumentos e técnicas do controle gerencial) permite maiores chances de êxito da gestão para as organizações.

No trabalho de Defaveri *et al.* (2019), o qual se verificou a influência da percepção geral dos benefícios líquidos do SCG no desenho dos sistemas de controle gerencial em prefeituras do estado do Paraná, indicou que os gestores e os controladores públicos tinham a tendência em optar por técnicas de SCG que lhes proporcionassem benefícios políticos e que não fossem utilizadas para avaliar o desempenho eram aceitas. Tal resultado se aproxima em parte dos achados de nossa pesquisa, pois os gestores entrevistados tendem a aceitar artefatos mais contemporâneos e novas técnicas de gestão, porém por ser uma organização a qual a política interna é representativa, ocorrem problemas quanto a aceitação das avaliações de desempenho das unidades, em relação ao definido pela presidência da instituição pública em saúde, de onde surgem por vezes conflitos e divergências, geradas principalmente pela diferença de finalidades existentes entre as unidades técnico científicas.

O controle especializado é encontrado nas atividades do desenvolvimento dos sistemas de controle gerenciais, pois faz sentido confiar o controle a alguém (especialista) para quem essas atividades consigam aprender sobre tal SCG em ocasiões anteriores (Hofstede, 1981).

4.6 Características organizacionais das unidades pesquisadas

Buscou-se também analisar as características das unidades finalísticas da instituição pública em saúde, em relação ao afastamento ou aproximação junto ao referencial teórico de Anthony & Young (2003). Dentro de cada uma das características apresentadas, há entre uma e cinco assertivas que definem a característica da organização não voltada ao lucro.

Dentro das 08 características identificadas pelos autores, analisou-se as 27 assertivas que compunham as características. De acordo com as unidades finalísticas pesquisadas, verificou-se uma grande aproximação quanto as características dessas organizações em relação à literatura referencial. Apenas a característica “Uma tradição de controles de gestão inadequados” apresentou uma divisão quanto ao constante na literatura, pois das suas 04 assertivas, 02 assertivas não se aproximaram do encontrado no referencial teórico utilizado.

Das assertivas que compõem as características, são poucas que não se coadunam plenamente com a literatura. Esse fato se dá principalmente pelas diferenças entre a legislação brasileira e norte americana (EUA), entretanto cumpre registrar que em todas as características, majoritariamente se aproximam das características das organizações não direcionadas ao lucro propostas por Anthony & Young (2003).

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

No Quadro a seguir, apresenta um sumário da análise das características organizacionais das unidades em relação ao referencial teórico utilizado:

Quadro 2

Características das unidades pesquisadas em relação à literatura

Características das Organizações Sem Fins Lucrativos		Análise de Aproximação das Unidades Pesquisadas quanto à Literatura		
		Unidade A	Unidade B	Unidade C
1. A ausência de uma medida de lucro	- Há ausência de uma medida de lucro que prejudica o desenvolvimento de sistemas eficazes de controle gerencial para suas organizações.	Sim: As unidades fazem parte de uma instituição pública, que não visa lucro, com prestação de serviços em diversas áreas da saúde pública e resultados ficam difíceis de serem mensurados em relação a qualidade dos serviços prestados para a sociedade		
	- Possui benefícios da legislação tributária	Sim	Sim	Sim
2. Aspectos tributários e legais diferentes	- Grande preocupação dos gestores das organizações não lucrativas: propriedade da organização, geração e distribuição de lucro ou excedente e obrigações legais sob uma organização sem fins lucrativos.	Sim: preocupa a aquisição de bens permanentes com recursos extraorçamentários captados por pesquisadores. Sobrecarga na infraestrutura existente, somente recebem recursos orçamentários	Sim: preocupa a aquisição de bens permanente com recursos extraorçamentários captados por pesquisadores. Sobrecarga na infraestrutura. somente recebe recursos orçamentários	Sim: Gera preocupação a aquisição de bens permanente através de recursos extraorçamentários captados por emendas parlamentares
	- A maioria das organizações sem fins lucrativos são organizações de serviços	Sim: Formação, pesquisa e prestação de serviços assistenciais em saúde pública	Sim: Formação, desenvolvimento e pesquisas científicas, apoio técnico aos laboratórios de saúde pública e técnico-científica ao SUS	Sim: Produção, desenvolvimento, controle de qualidade e fornecimento de insumos para saúde pública
3. Tendência por serem organizações de serviços	- Organizações de serviços tendem a ser intensivas em mão-de-obra;	Sim: Área da saúde, necessita uso intensivo de mão de obra na área finalística e na área meio (gestão)	Sim: Área da saúde, necessita uso intensivo de mão de obra na área finalística e na área meio (gestão)	Sim: Área da saúde, necessita uso intensivo de mão de obra na área finalística e na área meio (gestão)
	- Dificuldade de mensuração de qualidade e quantidade de serviços	Sim e Não: Quantitativamente há como mensurar (nº egressos, tempo de titulação, nº atendimentos assistenciais, nº de insumos testados e qualificados, nº exames e diagnósticos, nº de artigos publicados, nº de insumos produzidos). Qualitativamente não há mecanismos sistemáticos ou até mesmo formais, para mensurar a eficiência, a eficácia e a efetividade dos serviços executados		
	- Julgamentos são subjetivos sobre qualidade da maioria dos serviços	Sim	Sim	Sim

4. Maiores restrições em metas e estratégias	- Tem muito menos liberdade de escolha sobre o setor de atuação	Sim: Impactos significativos quando ocorrem, surtos, epidemias ou endemias que aumentam demandas em pesquisas, produção e formação em saúde pública;	Sim: Impactos significativos em surtos, epidemias ou endemias de aumento de pesquisas, produção e formação em saúde pública;	Sim: Em casos de epidemia ou surto, a produção é afetada via aumento da demanda em pesquisas, produção e formação nas áreas de saúde pública;
	- Fornecer serviços conforme indicado por um agente externo			
	- Tendência de mudar as estratégias lentamente	Sim: Dificuldades na implantação do planejamento estratégico elaborado	Sim: Não possui planejamento estratégico, embora deseje implantar	
	- Tipos de serviços explícitos que podem fornecer	Sim: Competências e serviços dispostos em Lei, Estatuto e Regimento interno		
	- Limitações de gastos feitas pelo Poder Legislativo	Não: O Poder executivo que geralmente realiza o contingenciamento de recursos, o Poder legislativo geralmente procura ampliar o orçamento e enviar emendas parlamentares de verbas adicionais as entidades pesquisadas		
5. Menos dependência de clientes para suporte financeiro	- Organização apoiada pelo poder público não existe tal relação entre o número de clientes e o sucesso da organização.	Não: Na saúde pública brasileira, nas áreas de ensino, pesquisa e produção se houver aumento na capacidade desses serviços ofertados para a sociedade, existe uma percepção de conquista.		
	- Clientes adicionais podem colocar uma pressão sobre os recursos disponíveis	Sim: Demandas emergentes do Ministério da Saúde e dos servidores atuantes na área de pesquisa, com captação de recursos extraorçamentários, sobrecarregam a infraestrutura existente ou sua área meio ou administrativa, que são mantidas pelos contingenciados recursos orçamentários do Tesouro.		
	- Receitas fixadas por apropriações (governo)			
6. Domínio de profissionais	- Profissionais preferem trabalhar de forma independente	Sim: Forte influência de profissionais, há eventuais conflitos com o pessoal da área de gestão, pois pesquisadores e profissionais de nível tecnológico querem autonomia	Sim: Forte influência de profissionais, por vezes há conflitos com o pessoal da área de gestão, pois pesquisadores e profissionais de nível tecnológico querem autonomia	Não: Pouca influência de profissionais de pesquisa e nível tecnológico, devido ao bom relacionamento com o pessoal de gestão. Esses profissionais gostam da influência no seu processo de trabalho
	- Tradicionalmente o dirigente máximo é um profissional não gestor	Sim	Sim	Sim
	- Influências externas de várias fontes, leva a uma difusão de poder	Sim: Por ser uma unidade política, há grupos com interesses diversos		
	- Alta administração é isolada pela burocracia (regras e estabilidade corpo funcional)	Não: Escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores da unidade, aproxima dirigentes e trabalhadores		

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

	- Dependência do poder político para influenciar aqueles que não podem ser controlados diretamente.	Sim: A escolha dos dirigentes pelo voto direto, minimiza influências políticas externas. Entretanto ocorrem diversas disputas políticas internas, que se sobrepõe as influências políticas externas		
7. Importância das influências políticas	- Organizações sem fins lucrativos são políticas devido: Necessidade de reeleição, Visibilidade Pública, múltiplas pressões externas, Restrições legislativas e Rotatividade no gerenciamento	Sim: É unidade política por natureza, com grupos com interesses diversos, onde os dirigentes são eleitos e reeleitos através do voto direto pelos trabalhadores da unidade		
	- Regulamentos do serviço público operam para inibir o bom controle administrativo	Sim: caráter punitivo da avaliação de desempenho institucional e individual, leva os servidores a pactuarem com chefias, metas mais alcançáveis, enxergam a gratificação por desempenho não como bônus, mas como parte remuneração.	Sim: caráter punitivo da avaliação de desempenho institucional os servidores enxergam a gratificação por desempenho não como bônus, mas como parte integrante da remuneração.	Sim: Considera falha e irreal a avaliação de desempenho institucional e individual, bem como destaca disfunções na carreira de gestão, tal qual necessidade de cursos <i>stricto sensu</i> para melhorar a remuneração
	- Regras sindicais equiparam os indivíduos em toda a organização, inclusive a maioria dos gerentes	Sim: Devido serem todos da mesma carreira e haver rotatividade constante nas funções de dirigentes e de gerenciamento devido às eleições na instituição.		
8. Tradição de controles de gestão inadequados	- Lentidão na adoção dos conceitos e práticas de controle contábil e gerencial atuais	Sim: Avanços somente nos últimos anos com o ingresso de novos servidores na área de gestão	Sim: Dificuldade de implantação de artefatos de SCG contemporâneo	
	- Ideia de que o governo não poderia usar técnicas de controle gerencial originária de negócios privados.	Não: Ideia superada em toda a instituição, gestores são incentivados a utilizar e promover novas técnicas de gestão, embora ocorra relutância de profissionais que atuam nas áreas finalísticas		
	- Relutância de aprovação política para mudança de um novo formato de orçamento	Sim: O orçamento brasileiro é "autorizativo" e permite o contingenciamento por parte do Poder executivo conforme seus interesses ou condições, possibilitando barganhas junto ao Poder legislativo em especial na área da saúde, através de emendas parlamentares. Isto se reflete-se no orçamento da instituição.		
	- Para funcionários de carreira não interessa um bom sistema de controle de gestão, pois fornecem novas informações para a administração e agentes externos. Evitam exposição.	Não: Pelo contrário, demonstra o desejo e necessidade de mais informações, em especial dos servidores públicos da área de gestão e a alta gestão da unidade.		

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Os resultados obtidos nesta pesquisa indicam que as características organizacionais existentes nas unidades estudadas em diversos aspectos, se assemelham às bases teóricas sobre as características das organizações sem fins lucrativos conceituados por Anthony e Young (2003). Cumpre ressaltar que o foco deste estudo se concentrou nas organizações individuais do campo da saúde pública, não levando em conta os sistemas globais encontrados no âmbito estatal, como a política de saúde pública vigente, ou seja, as ações, os programas e os projetos desenvolvidos pelo governo brasileiro.

Destaca-se em relação ao domínio de profissionais, o fato dos profissionais preferirem trabalhar de forma independente, observou-se em uma unidade pesquisada, contramão da literatura utilizada, sendo vista como positiva a interação profissional, devido ao bom relacionamento dos profissionais de nível tecnológico (maioria) com os profissionais de gestão, esses profissionais técnicos gostam da influência da gestão em seus processos de trabalho. Ainda nessa dimensão, Anthony e Young (2003), apontam que a alta administração é frequentemente isolada pela burocracia (regras e estabilidade corpo funcional); entretanto, nas unidades investigadas observou-se que a escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores da unidade, aproximam dirigentes e trabalhadores.

Quanto às origens conceituais do SCG, a literatura aponta a ideia de que o governo não poderia usar técnicas de controle gerencial originária de negócios privados; entretanto, nas unidades observou-se que este pressuposto foi superado nas unidades investigadas pelos servidores da área de gestão, que são incentivados a promover e utilizar novas técnicas de gestão. Da mesma forma, o caso indica que há por parte dos funcionários, desejo e necessidade de mais informações geradas por artefatos do SCG, por interessar principalmente aos servidores de gestão e alta gestão de cada unidade. Esses achados mostram-se alinhados às conclusões de Fontoura (2018) de que há em curso uma revisão dos discursos antirreformas de forma que frente aos entraves da burocracia pública e do aumento das demandas sociais, observa-se a implementação de políticas gerenciais antes associadas ao neoliberalismo, com a finalidade de modernizar a gestão e a torná-la mais eficiente e eficaz.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por objetivo investigar as características dos sistemas de controle gerencial e seus artefatos, se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados nas literaturas clássicas que versam sobre o tema, tendo como objeto de pesquisa três unidades finalísticas de uma instituição pública de saúde.

Considerou-se que as organizações públicas devem ter como objetivo, serem mais eficazes e eficientes, a fim de ofertarem prestação de serviço público com qualidade para a sociedade. A compreensão de sua função de controle gerencial auxilia sua gestão no cumprimento de tal objetivo. Deste modo, mesmo que as políticas públicas desenvolvidas pelo governo, sejam palco de discussões acaloradas, sobre como atender as demandas da sociedade quanto ao serviço público ofertado, as organizações públicas eficientes e eficazes tendem a se adequar as políticas estatais sensatas, seja qual for o viés ideológico. Conforme a literatura, os Sistemas de Controle Gerencial adequam-se aos contextos organizacionais e suas dimensões sociais e políticas de operação (Lorange & Morton, 1974; Flamholtz, 1979; Anthony & Young, 2003; Anthony & Gonvidarajan, 2008).

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

Os resultados obtidos nesta pesquisa indicam que as características organizacionais existentes nas unidades estudadas em diversos aspectos, se assemelham às bases teóricas sobre as características das organizações sem fins lucrativos conceituados por Anthony e Young (2003). Encontrou-se evidências de sistemas de controle gerencial que apresentavam alguma relação com aqueles vistos como proeminentes junto ao referencial teórico pesquisado, mas se percebe a necessidade de evolução de um processo de planejamento e controle que contemple os objetivos estratégicos das unidades finalísticas.

Portanto, conclui-se que os sistemas de controle gerencial existentes nas três unidades de saúde estudadas, quando da realização da pesquisa, não apresentavam todas as características dos sistemas tidas como eficazes pelo referencial teórico que balizou este estudo. Embora constatado que há o reconhecimento por parte dos entrevistados, sobre a importância dos mecanismos de controle de gestão sobre os seus recursos organizacionais, não se conseguiu estabelecer plenamente SCG eficaz e eficiente nas três unidades finalísticas.

Por se tratar de um estudo exploratório, os achados desta pesquisa limitam-se as organizações estudadas, não cabendo à generalização dos resultados para outras organizações públicas de saúde. Devido a diversas abordagens da literatura e pela subjetividade dos conceitos utilizados, mesmo com o emprego de um extenso roteiro para nortear a entrevista, não se garante que os resultados, sejam capazes de alcançar todas as questões exigidas por pesquisas desta natureza.

Espera-se que no campo teórico, esta pesquisa contribua para um melhor conhecimento sobre sistema de controle gerencial na área pública e para futuros estudos sobre o tema, por permitir a comparabilidade dos resultados alcançados com o encontrado no referencial teórico sobre controle gerencial em organizações públicas. De igual modo no campo prático, que as análises e os achados contidos neste trabalho, também colaborem para que os sistemas de controle gerencial na administração pública se tornem mais eficientes e eficazes ao reconhecer dimensões sociais e políticas envolvidas.

Recomenda-se, por fim, a adoção de outras variáveis, além das consideradas neste estudo, tais como, cultura organizacional, internacionalização, tecnologia, capital intelectual, dentre outras variáveis. Espera-se também, que os achados neste estudo possam estimular futuras pesquisas sobre os sistemas de controle gerencial em instituições de outras áreas de políticas públicas, bem como em outras esferas (estaduais e municipais) e outros poderes estatais (legislativo e judiciário).

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, C. D. M., & Silva, M. R. (2011). Características do Sistema de Controle e o Desenho do Sistema de Controle. *Pensar Contábil*, 12(49). <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/827/816>
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (2003). *Management Control in Nonprofit Organizations*. McGraw-Hill Irwin.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Assis, L., Silva, C. L., & Catapan, A. (2016). As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)*, 14(3), 17. DOI: [10.5935/2177-4153.20160019](https://doi.org/10.5935/2177-4153.20160019)

- Beuren, I. M., & Santos, V. dos. (2019). Sistemas de controle gerencial habilitantes e coercitivos e resiliência organizacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(81), 307-323. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201908210>
- Bialoskorski Neto, S., Barroso, M. F. G., & Rezende, A. J. (2012). Governança corporativa e sistemas de controle gerencial: uma abordagem. *Brazilian Business Review*, 9(2), 72-92. <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2012.9.2.4>
- Brulon, V., Ohayon, P., & Rosenberg, G. (2014). A reforma gerencial brasileira em questão: contribuições para um projeto em construção. *Revista Do Serviço Público*, 63(3), p. 265-284. <https://doi.org/10.21874/rsp.v63i3.99>
- Bryman, A. (2003). Research methods and organization studies. *Routledge*. <https://doi.org/10.4324/9780203359648>
- Caliman, D. R., Caetano, A. M., Frassi, L. B., Castro, S. M. (2016). Fatores Inibidores da Institucionalização em um Hospital Universitário. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 9(3). <https://doi.org/10.19177/reen.v9e3201654-89>
- Canan, I., Baggenstoss, S., Moura, C. P., & Almeida, P. V. de. (2016). Compromissos e sistemas de controle na saúde pública: o caso dos médicos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(3), 41-55. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v34i3.29094>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2021). *Projeto de pesquisa-: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Penso Editora.
- Defaveri, I. R., Baldissera, J. F., & Dal Vesco, D. G. (2019). Sistemas de controle gerencial no setor público: a influência dos benefícios líquidos percebidos por contadores no desenho do sistema em prefeituras do Paraná. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 155-173. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.43577>
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (Eds.). (2011). *Sage handbook of qualitative research*. Sage. <https://doi.org/10.1177/1468794109009003080>
- Dermindo, M. P., Guerra, L. M., & Verna Castro Gondinho, B. (2020). O conceito eficiência na gestão da saúde pública brasileira: uma revisão integrativa da literatura. *JMPHC | Journal of Management & Primary Health Care | ISSN 2179-6750*, 12, 1-17. <https://doi.org/10.14295/jmphc.v12.972>
- Faia, V. da S., Milan, J. B., & Gomes, J. S. (2013). Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 10(19), 97-118. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n19p97>
- Fernandes, C. C. C. (2019). Compras Públicas no Brasil: Tendências de inovação, avanços e dificuldades no período recente. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(4). <https://doi.org/10.21118/apgs.v4i11.7262>
- Fiirst, C., & Beuren, I. M. (2022). Influence of contingency factors on the socioeconomic performance of local governments. *Revista de Administração Pública*, 55, 1355-1368. <https://doi.org/10.1590/0034-76120200827>
- Flamholtz, E. (1996). Effective organizational control: a framework, applications, and implications. *European Management Journal*, 14(6), 596-611. [https://doi.org/10.1016/S0263-2373\(96\)00056-4](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(96)00056-4)
- Flamholtz, E. (1979). Organizational control systems as a managerial tool. *California Management Review*, 22(2), 50-59. <https://doi.org/10.2307/41165320>

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

- Fontoura, L. H. (2018). Reformar à esquerda: a administração pública gerencial em prefeituras petistas. *Revista de Administração Pública*, 52(5), 986-996. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170267>
- Frezatti, F., Junqueira, E., Bido, D. S., do Nascimento, A. R., & Relvas, T. R. S. (2012). Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. *BBR-Brazilian Business Review*, 9(1), 134-155. <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2012.9.1.6>
- Gomes, J. S., & Martinewski, A. L. (2007). O impacto da reforma do estado sobre os sistemas de controle gerencial em empresas brasileiras durante o período de 1983 a 2003: estudo de nove casos. *Revista de Informação Contábil*, 1(1), 31-48. <https://doi.org/10.34629/ufpe-iscal/1982-3967.2007.v1.31-48>
- Guilherme, M. M., da Cruz, A. P. C., & Barbosa, M. A. G. (2019). O papel da avaliação de desempenho humano em uma instituição pública de ensino. *ConTexto-Contabilidade em Texto*, 19(41). <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/88702>
- Hartmann, F., Kraus, K., Nilsson, G., Anthony, R., & Govindarajan, V. (2020). *Management Control Systems*, 2e. McGraw Hill.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (3), 193-211. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(81\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(81)90026-X)
- Junqueira, E., Caliman, D. R., Frezatti, F., & Gonzaga, R. P. (2018). Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma instituição federal de ensino superior. *Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 15(3), 178-192. <https://doi.org/10.4013/base.2018.153.02>
- Lopes, R. S. S., & Gomes, J. S. (2013). O impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas do setor de indústrias têxtil brasileiro: Estudos de casos do segmento de moda feminina. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 06-26. <https://doi.org/10.4270/ruc.2013210>
- Lorange, P., & Morton, M. S. S. (1974). A framework for management control systems. *Sloan Management Review (pre-1986)*, 16(1), 41. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/framework-management-control-systems/docview/206801851/se-2>
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44, 791-820. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>
- Macintosh, N. B. (1994). *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*. John Wiley & Sons.
- Magalhães, M. N., Gomes, J. A. S., & Gomes, J. S. (2015). Características dos sistemas de controle gerencial em empresas no segmento de prestação de serviços de tecnologia da informação: um estudo de caso. *GESTÃO. Org*, 13(4), 200-212. <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/gestaoorg/article/view/22112>
- Matos, E. R. J. D. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. <https://doi.org/10.11606/T.12.2010.tde-10052010-143511>
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista Do Serviço Público*, 69(3), 585-604. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>

- Moreira, L. V. M., & Frezatti, F. (2019). O papel do sistema de controle gerencial na transição entre estágios do ciclo de vida organizacional em uma empresa familiar. *Revista Universo Contábil*, 15(1), 65-84. <https://doi.org/10.4270/ruc.2019104>
- Oyadomari, J. C. T., de Lacerda Pedrique, A., de Souza Bido, D., & de Rezende, A. J. (2014). Uso do controle gerencial e decisões em organizações de saúde brasileiras: um estudo exploratório. *BBR-Brazilian Business Review*, 11(2), 1-34. <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2014.11.2.1>
- Pellini, A. M. (2003). Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública: uma nova proposta. *Contexto*, 3(4), 25-50. <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11636>
- Pletsch, C. S., Lavarda, C. E. F., & Lavarda, R. A. B. (2016). Sistema de controle gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 35(3), 69-82. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v35i3.31344>
- Pinto, E. G. (2006). Discricionariedade, contingenciamento e controle orçamentário. *Revista Gestão & Tecnologia*, 6(2). <https://doi.org/10.20397/2177-6652/2006.v6i2.183>
- Ribeiro Filho, J. F., Lopes, J. E. de G., Pederneras, M. M. M., & Ferreira, J. O. L. (2008). CONTROLE INTERNO, CONTROLE EXTERNO E CONTROLE SOCIAL: ANÁLISE COMPARATIVA DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTROLE INTERNO DE ENTIDADES DAS TRÊS ESFERAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. *Revista Universo Contábil*, 4(3), 48-63. <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/980/734>
- Sanches, O. M. (1995). Processo orçamentário federal: problemas, causas e indicativos de solução. *Revista de Administração Pública*, 29(3), 122-156. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/8192>
- Reis, P. R. D. C., & Cabral, S. (2018). Beyond contracted prices: determinants of agility in government electronic procurement. *Revista de Administração Pública*, 52, 107-125. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/73928>
- Stake, R. E. (2005). Qualitative case studies. In: Denzin, N. K.; Lincoln, Y. S. (org.). *The Sage handbook of qualitative research*. 3rd ed. Sage Publications, p. 443-446. <https://doi.org/10.1177/1468794109009003080>
- Tanaka O.Y., Tamaki E. M. O papel da avaliação para a tomada de decisão na gestão de serviços de saúde. *Ciência Saúde Coletiva*. 2012, 17(4), 821-828. <https://doi.org/10.1590/S1413-81232012000400002>
- Tridapalli, J. P., Fernandes, E., & Machado, W. V. (2011). Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 45, 401-433. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000200006>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso: Planejamento e métodos*. Bookman editora.