



Brenda dos Santos

**TRABALHO FINAL DE GRADUAÇÃO
AS PRÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADAS NO SETOR
HOSPITALAR**

Santa Maria, RS

2021

Brenda dos Santos

**AS PRÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADAS NO SETOR
HOSPITALAR**

O Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.

Orientador: Prof. Jaqueline Carla Guse

Coorientador: Prof. Lucas Almeida dos Santos

Santa Maria, RS

2021

RESUMO

As organizações ao perceberem as mudanças ocorridas no mercado passaram a destinar suas ações para a qualificação e conquista de melhores resultados por meio de práticas gerenciais, tornando-se mais eficientes. Neste contexto, buscou-se investigar as práticas da contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores de hospitais públicos e privados da região central do Estado do Rio Grande do Sul. Para a consecução dos objetivos propostos, realizou-se uma pesquisa *Survey*, classificada metodologicamente como qualitativa, descritiva, explicativa e bibliográfica, tendo seus dados coletados por meio de questionário eletrônico aplicado em hospitais públicos e privados da região central do Estado do Rio Grande do Sul. Dentre os resultados encontrados percebeu-se que a formação dos gestores está atrelada a administração, os quais, em sua maioria, ocupam cargos variados. Vale destacar que os gestores consideram a contabilidade como importante ferramenta na geração de informação para o processo decisório e que dentre as práticas contábeis utilizadas, estas tendem a uma maior adesão pelas relacionadas a custos, controle financeiro e avaliação de desempenho. Ainda, por meio deste estudo concluiu-se que as instituições utilizam práticas de contabilidade gerencial para o processo decisório, utilizam também informações fornecidas pelas demonstrações contábeis, que são repassadas em momentos oportunos. Com isso, percebeu-se que o surgimento de práticas de gestão tem ocupado lugar de destaque nas instituições hospitalares, principalmente no nível gerencial, provocando a conscientização e o comprometimento dos gestores para a realização de ações coletivas que geram valores.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Gerencial. Práticas contábeis. Processo decisório. Hospitais públicos e privados.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	3
2 REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1 Contabilidade Gerencial	6
2.1.1 Práticas da Contabilidade Gerencial.....	9
2.1.1.1 <i>Benchmarking</i>	14
2.1.1.2 <i>Balanced Scorecard</i>	14
2.1.1.3 Custeio ABC.....	15
2.1.1.4 Planejamento estratégico.....	15
2.1.1.5 Processo Decisório.....	15
2.2 Gestão organizacional de empresas da área da saúde	16
3 METODOLOGIA	19
3.1 Classificação da pesquisa	19
3.2 Procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados	20
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	22
4.1 Contexto do ambiente de atuação das empresas	23
4.2 Identificação das práticas contábeis utilizadas pelas empresas em análise quanto a sua gestão organizacional	26
4.3 Percepção dos gestores quanto as práticas da contabilidade gerencial	30
4.4 Proposta de práticas da contabilidade gerencial para a gestão organizacional ..	33
5 CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS	38
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO	44

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem passado por um processo de desconstrução de um estereótipo que foi atribuído aos profissionais da área, deixando de serem interpretados apenas como “débito” e “crédito”. Nesse novo cenário, passa a ser exigido do profissional contábil não somente conhecimentos técnicos, mas, também, pensamento crítico e habilidades voltadas à gestão e ao empreendimento (ALVES et al., 2017). Dentre as áreas da contabilidade há a contabilidade gerencial, que dispõe de um conjunto de artefatos gerenciais e que, por intermédio de teorias organizacionais fornece um contexto para explicar e compreender os processos gerenciais (ZUCCOLOTTI; SILVA; EMMENDOERFER, 2010).

A contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização (PADOVEZE, 2010).

Nesta esteira de pensamento, a contabilidade gerencial tem sido apontada como um meio eficiente e eficaz de produção de informações utilizadas pelos gestores organizacionais. No contexto hospitalar, os gestores tomam decisões e aderem a práticas de gestão em razão de melhores resultados econômicos, e ainda, buscam a acreditação hospitalar com o propósito de uma melhor gestão dos recursos e a oferta de serviços com maior qualidade (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; ROGGENKAMP; WHITE; BAZZOLI, 2005).

De acordo com Santos (2019), as entidades hospitalares possuem atividades que demandam recursos os quais possuem um alto custo, com isso, torna-se necessário aos gestores compreender de maneira abrangente todas estas atividades identificando os recursos envolvidos. Destaca-se, como consequência, a necessidade de utilização de instrumentos apropriados de gestão de processos, surgindo a necessidade do desenvolvimento de ferramentas de apuração de custos e resultados.

As entidades hospitalares são consideradas como os principais estabelecimentos na assistência à saúde para a sociedade moderna, voltado a buscar soluções médicas para os indivíduos e para toda a comunidade à qual pertence. Assim, desincorporam conhecimentos, aptidões e tecnologias da área clínica, fornecendo serviços altamente especializados com a finalidade de assistência, ensino e pesquisa, o que leva a uma situação de grande dispersão hierárquica (RUTHES; CUNHA, 2007).

Para Mário et al. (2013), essas organizações necessitam de informações e ferramentas para sua gestão organizacional, visto que, as informações são consideradas um recurso estratégico para as organizações, pois é por meio destas que a administração da empresa terá dados para uma tomada de decisão correta e eficaz. Neste contexto, tem-se a utilização dos relatórios da contabilidade que possuem informações relevantes a gestão empresarial. A contabilidade gerencial é responsável por coletar, interpretar e transformar dados importantes em informações úteis para a organização, contribuindo de uma maneira positiva para o êxito da mesma.

Souza et al. (2009) consideram que as práticas de controle gerencial são ferramentas adequadas para auxiliar as instituições hospitalares, fornecendo informações sobre o alcance de resultados, custos e preços dos serviços, além de demais informações gerenciais que possam incentivar corretamente os gestores no processo de tomada de decisão.

Tendo em vista o tema relacionado a contabilidade gerencial e a utilização destas na gestão hospitalar, a presente pesquisa tem como problemática responder a seguinte questão: Como a utilização das práticas da contabilidade gerencial auxiliam na gestão organizacional dos hospitais da região central do Rio Grande do Sul?

Visando responder a problemática levantada, a presente pesquisa contou com o objetivo geral de analisar como as práticas da contabilidade gerencial influenciam na gestão organizacional dos hospitais públicos e privados da região central do Rio Grande do Sul. Com o intuito de atingir o objetivo geral e a sua complementação de acordo com as etapas consecutivas, os objetivos específicos deste estudo são: contextualizar o ambiente de atuação das empresas participantes desta pesquisa; identificar as práticas contábeis utilizadas pelas empresas em análise quanto a sua gestão organizacional; apurar a percepção dos gestores quanto as práticas da contabilidade gerencial; propor práticas da contabilidade gerencial para a gestão organizacional das empresas em análise.

A presente pesquisa justifica-se devido a relevância da contabilidade gerencial quanto ao auxílio aos gestores na realização de três atividades: planejamento, controle e tomada de decisões. Assim, o planejamento envolve estabelecer objetivos e definir de que maneira a alcançá-los, o controle envolve *feedback* para garantir que os objetivos sejam adequadamente executados ou modificados à medida que as circunstâncias mudem e por fim a tomada de decisões envolve selecionar uma ação dentre alternativas concorrentes (GARRISON, 2013).

Ainda, a realização dessa pesquisa se justifica, também devido a importância que as instituições hospitalares possuem para a melhoria da qualidade de vida da população, tanto em relação às ações de assistência à saúde ofertadas diretamente à população, quanto sobre as

atividades de ensino e pesquisa desenvolvidas nessas instituições. Compreende-se dessa forma que utilização de práticas da contabilidade gerencial nos hospitais pode constituir em importante solução para a melhoria da formação de profissionais e do atendimento à população, já que há uma crescente demanda da sociedade por serviços de melhor qualidade.

Como futura contadora, este estudo é muito importante, pois ampliou os conhecimentos em contabilidade, proporcionando uma abordagem mais ampla em relação à contabilidade gerencial, bem como esclarecimento de dúvidas, necessidades e dificuldades que encontrarei no âmbito profissional. Para o curso de Ciências Contábeis e para a universidade, como para outros usuários este trabalho poderá servir como fonte de pesquisa, e também como estímulo para novos trabalhos neste ramo de atividade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A Contabilidade Gerencial tem um papel de grande contribuição nas organizações, auxiliando gestores e administradores na tomada de decisão sobre qual rumo tomar na gestão empresarial. Atualmente as organizações hospitalares também precisam se desenvolver por meio de técnicas voltadas para gestão hospitalar, na busca de resultados exigidos por seus gestores (CREPALDI, 2017). Neste interim, percebe-se que a contabilidade gerencial pode desempenhar um papel fundamental em hospitais, de maneira especial na esfera financeira e econômica. Desse modo, nesta seção serão apresentados conceitos, teorias e estudos que dizem respeito à temática levantada, permitindo o entendimento mais aprofundado do tema abordado.

2.1 Contabilidade Gerencial

O sistema contábil é dinâmico e evoluiu com a duplicação dos documentos e registros, se tornando diários, os quais eram por períodos, lembrando os diários, balancetes e balancetes anuais, pois os mesmos já estabeleciam um confronto de contas entre o negativo e positivo. “Tal evolução era natural, como foi a do sentido do que ‘é meu’ e do que ‘é seu’, ao registrar o movimento de relações com outras pessoas. Isso gerou o ‘débito’ e o ‘crédito’” (SÁ, 1994, p. 13).

Segundo Iudícibus (2015) a evolução da contabilidade no Brasil, teve início há tempos, porém as evoluções no desenvolvimento das práticas contábeis continuam até nos dias atuais, em um processo constante de desenvolvimento, na busca da uniformidade das normas internacionais contábeis.

Assim, percebe-se que o sistema tradicional de contabilidade, que tem como finalidade oferecer relatórios que medem o lucro e a rentabilidade, está sendo completado com relatórios que visam atender a uma nova necessidade das organizações, que têm buscado uma gestão mais voltada à criação de riqueza (ARAUJO; ASSAF NETO, 2003). Nesta esteira de pensamento, Padoveze e Benedicto (2007, p. 9) abordam que “a contabilidade gerencial mudou o foco da contabilidade, passando dos registros e análise das transações financeiras para a utilização da informação para decisões, afetando o futuro”, uma vez que, para um melhor controle de todas as informações que envolvem os procedimentos internos e externos da empresa, é importante a utilização da contabilidade gerencial como suporte ao processo decisório.

Nesse contexto Crepaldi (2011), caracteriza que a contabilidade como ferramenta de gestão se torna fundamental, pois ela trata de todos os fatos ocorridos dentro da instituição, pois ela fornece informações e colhe dados para que possa ter uma análise de como está a situação de seu patrimônio. Ainda, Oliveira (2010) acrescenta que a geração de informações gerenciais pretende, reduzir os riscos e as incertezas, para que a tomada de decisões possa ser a mais correta possível.

De acordo com Botinha, Gomes e Martins (2012), a importância da contabilidade gerencial e dos benefícios que resultam do uso de alguns de seus artefatos, juntamente à necessidade de as instituições hospitalares realizarem a gestão de forma individualizada e descentralizada, como propõem o Ministério da Saúde, justifica-se lançar olhares para este ambiente. Assim, um estudo realizado por Santos (2019), analisou a colaboração da contabilidade gerencial na atividade hospitalar em Alagoas, buscando revelar a importância do controle gerencial em instituições que operam com recursos públicos e privados na prestação de serviços à comunidade.

Assim sendo, a Contabilidade Gerencial é uma forma de controle e gestão, responsável por um sistema de informações capaz de nortear o processo decisório, embasamento na busca da otimização dos resultados da organização (OLIVEIRA; BOENTE, 2012). Segundo Martins e Rocha (2010, p. 2), a contabilidade gerencial tem como finalidade divulgar informações principalmente aos usuários internos, “contemplando todo o processo de identificação, mensuração, registro e reporte de eventos econômicos que ocorrem no âmbito das organizações tendo em vista subsidiar o processo decisório em todas as etapas do processo de gestão: planejamento, execução e controle, incluindo avaliação de desempenho.

De acordo com Frezatti et. al., (2007), o sistema de informações contábeis está dividido em dois subsistemas: o financeiro e o gerencial, não necessitam ser independentes, mas sim integrados, pois os mesmos precisam ser ligados com a base de dados contábeis, onde a saída de um dos dois poderá ser a entrada no outro. Enfim, autores como Hansen e Mowen (2000) e Frezatti et al (2007) defendem a integração da base de dados contábil no processo de gestão.

Com esse ambiente integrado, a tomada de decisão se torna eficiente. Assim, a contabilidade gerencial aparece como importante elemento no processo, pois é fonte de grandes informações para o planejamento da empresa. De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000) apud Frezatti et al (2017), a contabilidade gerencial auxilia o planejamento, o controle, fornecendo informações sobre: representação financeira de planos e orçamentos; registro de classificações contábeis; e a comparação entre o que foi orçado e o real.

De acordo com Padoveze (2010, p. 30) a contabilidade gerencial e financeira, desenvolveram-se com intuito de atender à algumas finalidades para diversos usuários. Com objetivo de facilitar esse conhecimento o Quadro 01 traz as características básicas que apontam a diferenciação destas em alguns campos como propósito, restrições, clientela, dentre outros.

Quadro 01: Características básicas da contabilidade financeira e gerencial

Características básicas da contabilidade financeiras e gerencial		
	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Clientela	Externa: Acionistas Credores, autoridades tributárias	Interna: Funcionários, administradores, executivos
Propósito	Reportar o desempenho passado às partes externas; contratos com proprietários e credores	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; feedback e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores
Data	Histórica, atrasada	Atual, orientada para o futuro
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais
Tipo de informação	Somente para mensuração financeira	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa	Mais objetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada
Escopo	Muito agregada, reporta toda a empresa	Desagregada, informa as decisões e ações locais

Fonte: ATKINSON et al. (2000 p. 38).

De acordo com as características básicas da contabilidade gerencial e financeira, nota-se a distinta a função entre cada uma, o que, conforme Atkinson et al. (2000) aponta, a contabilidade gerencial é capaz de contribuir através das informações geradas com os funcionários na melhora da qualidade das operações, adequando as operações as necessidades dos clientes e reduzindo os custos operacionais.

Sob este contexto, Scott (2011) elucida para a utilização de instrumentos gerenciais de forma rotineira nas empresas para adquirir informações aos clientes internos e que também buscam a institucionalização da contabilidade gerencial são denominados de artefatos de contabilidade gerencial.

Por outro lado, as técnicas de planejamento e controle de gestão que abrangem métodos de mensuração, concentração e disseminação de informações monetárias e não-monetárias acerca do ponto de vista das dimensões de desempenho da organização, são as peculiaridades que representam os artefatos de contabilidade gerencial (OYADOMARI; NETO; LOPES, 2008).

Ao direcionar a contabilidade gerencial e suas práticas para o objeto de estudo desta pesquisa, Xavier (2014), traz em seu trabalho o uso dos artefatos da contabilidade gerencial comparando os hospitais acreditados com os não acreditados, identificando quais artefatos da contabilidade gerencial são utilizados, comparando o uso desses artefatos nos hospitais acreditados e não acreditados, apontando a diferença existente entre esses hospitais.

Noutra perspectiva, Espejo, Portulhak e Martins (2015), corroboram com o exposto alegando que as instituições hospitalares são extremamente complexas, constituídas por vários departamentos de alta especificidade e qualificação, que possuem características distintas que necessitam ser integradas para proporcionar o tratamento mais adequado a seus usuários. Para Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013) a utilização do controle gerencial na instituição proporciona uma maior eficácia e eficiência na execução das atividades operacionais, resultando em uma confiabilidade das informações e com isso uma mensuração adequada da sua situação patrimonial e financeira e do resultado.

Por fim, compreende-se por meio das palavras de Jones, Ribeiro e Silva (2009), que para as organizações permanecerem no mercado de modo competitivo, se faz necessário o constante aperfeiçoamento e atualização no sistema de informações, a aplicação de ferramentas modernas e tradicionais de controle e análise, além de recursos fundamentais para o processo de tomada de decisões e avaliação de desempenho. Assim, é importante que estas utilizem práticas que as auxiliem, desta forma no próximo tópico será abordado as práticas da contabilidade gerencial.

2.1.1 Práticas Da Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial busca exercer suas funções, auxiliando na tomada de decisão e no atingimento dos objetivos organizacionais; os gestores utilizam mecanismos que auxiliam de forma preventiva, isso agrega valor aos clientes (ATKINSON, et al., 2000; MORAIS; COELHO; HOLANDA, 2014). De acordo com Maximiliano (2000), as práticas de contabilidades gerencial exercem o papel de auxiliar a estabelecer objetivos, coordenar a organização de pessoas, monitorar o andamento das atividades e avaliar o desempenho da organização. Para Maia (2008) demonstra que as práticas de contabilidade gerencial fazem parte da rotina das organizações, estando contempladas no âmbito de recursos humanos, financeiros, mercadológicos e de produção.

Segundo Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010), as práticas de contabilidades gerencial tais como controle orçamentário (controle de custos, avaliação de desempenho de gestores, etc) métodos de custeio (absorção, variável, direto) e análise de produtos (custo-volume-lucro, lucratividade de produtos, etc.) são classificadas como tradicionais.

Porém, outras práticas como, avaliação baseada em empregados (desempenho da equipe de trabalho, etc.) *benchmarking* (características de gerenciamento de processos) técnicas de planejamento estratégico, medidas de desempenho balanceadas (*Balanced Scorecard*, etc.) técnicas baseadas em atividade (custeio ABC, etc.) e métodos de criação de valor (retorno para o acionista) são tidas como contemporâneas (ANTONOVZ, PANUCCI-FILHO E ESPEJO, 2010).

O papel das práticas de contabilidade gerencial é auxiliar a definir objetivos, gerir a organização de pessoas, controlar o desempenho das atividades e avaliar o desempenho da organização (MAXIMIANO, 2000). Corroborando Maia (2008), afirma que as práticas de contabilidade gerencial fazem parte do dia a dia das organizações, contemplando o capital intelectual, o departamento financeiro, mercadológico e de produção. Já as ferramentas de contabilidade gerencial, são consideradas como instrumentos de gestão, modelos de gestão, são sistemas que auxiliam os profissionais contábeis no exercício de suas atribuições (SOUTES, 2006).

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) em março de 1998, foi divulgado um pronunciamento que visava descrever o campo da atividade organizacional da contabilidade gerencial, criando um documento que foi estruturado de forma conceitual, apresentava os objetivos, tarefas e parâmetros. Esse pronunciamento foi intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), tendo dentre as principais contribuições os relatos da evolução e das mudanças na contabilidade gerencial, assim como as definições dos quatro estágios evolutivos.

Ainda de acordo com o IMAP 1 (IFAC, 1998), foi de forma gradual a passagem de um estágio para o outro, cada estágio representou uma adequação para cada novo conjunto de condições apresentadas as organizações. Para que houvesse uma melhor adaptação ao novo conjunto de condições se fez necessária uma combinação do velho com o novo, sendo que o velho passou por remodelações para que se encaixasse ao novo. No Quadro 02, têm-se o foco de atuação evolutivo de cada estágio.

Quadro 02 - O foco de atuação de cada estágio.

Estágio	Período	Foco de atuação da contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	1965-1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até 2000	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.
Estágio 5	2000 até hoje	Foco nas atividades e sistemas de informações para o monitoramento das estratégias.

Fonte: Adaptado de Fernando e Beuren (2011), Freitas et al. (2018).

No Quadro 02 apresenta os cinco estágios evolutivos das práticas de contabilidade gerencial, onde as práticas são divididas em quatro grupos sendo eles: relativas a custos e controle financeiro, relativas à avaliação de desempenho, relativas a planejamento e orçamento e relativos ao sistema de geração de valor nesses quatro grupos observando-se assim cada uma das ferramentas utilizadas e o seu estágio evolutivo conforme Quadro 03.

Quadro 03: Práticas de contabilidade gerencial.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Estágios Evolutivos de Contabilidade Gerencial Segundo IFAC (1998)				
	1° Estágio	2° Estágio	3° Estágio	4° Estágio	5° Estágio
Relativas à custos e Controle Financeiro					
Modelos de Controle de Estoque		X			
Análise Financeira dos estoques	X				
Análise dos preços de venda	X				
Cálculo do custo unitário	X				
Separação entre os custos fixos e variáveis		X			
Métodos de apropriação dos Custos	X				
Cálculo da margem de contribuição	X				
Cálculo da margem de Lucro	X				
Avaliação do custo da qualidade do produto			X		
Metodologia do custo-meta				X	
Custeio baseado em atividade			X		
Preço de transferência		X			
Gestão Inter organizacional de custos				X	
<i>Open Book Accounting</i>			X		

Relativas à avaliação de desempenho					
Análise de custo/volume/lucro		X			
Análise de lucratividade do produto		X			
Análise de lucratividade por cliente				X	
Análise do fluxo de caixa	X				
Medidas não financeira relacionadas aos processos internos		X			
Medidas não financeira relacionadas aos empregados			X		
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				X	
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				X	
<i>Benchmarking</i>				X	
Análise da cadeia de valor				X	
Análise do ciclo de vida do produto				X	
Relativas à Planejamento e Orçamentos					
Orçamento para controle de custos	X				
Orçamento para planejamento		X			
Orçamento flexível	X				
Previsão de longo prazo		X			
Orçamento base zero			X		
Orçamento baseado em atividades			X		
Relativos ao sistema de Gestão de Valor					
Retorno sobre o patrimônio líquido (ROE)					X
<i>Economic value added (EVA)</i>					X
<i>Balanced scorecard (BSC)</i>					X
<i>Activity based management (ABM)</i>					X

Fonte: Adaptado pela autora com base em Almeida e Calado (2018) e Frezatti (2006).

Ainda no Quadro 03, apresenta-se um rol de 35 práticas de contabilidade gerencial. Estas práticas vão das mais tradicionais (estágios 1 e 2) até as mais modernas (estágios 3,4 e 5). De acordo com Almeida e Callado (2018), as práticas relacionadas a custos e ao controle financeiro tanto as tradicionais quanto as mais modernas são consideradas imprescindíveis para a eficácia gerencial, pois tem um potencial informativo imprescindível. No que se refere as práticas de contabilidade gerencial utilizadas para a avaliação de desempenho, segregadas em tradicionais e modernas; há a predominância do uso dos indicadores financeiros principalmente as de lucratividade. Segundo os autores, as práticas relativas à planejamento e orçamentos são importantes para o processo de controle gerencial das organizações, e tem a finalidade de avaliar desempenho e motivar gerentes. O estágio 5, relativo ao sistema de gestão de valor é

defendido por Frezati (2006) e Padoveze (2007) e se deu início nos anos 2000, sendo estágio atual da contabilidade gerencial.

Dessa forma, no Quadro 05, tem-se apresentado a listagem das vinte e cinco ferramentas de contabilidade gerencial mais populares de acordo com o relatório da *Bain e Company* (2018), além do percentual de utilização de cada uma e o grau de satisfação por parte dos seus usuários. O objetivo desta pesquisa é fornecer aos gerentes informações necessárias para a identificação e integração de ferramentas que melhorem os resultados, além de entender como os executivos do mundo todo veem seus desafios e quais as melhores estratégias.

Quadro 04: Índice mundial de satisfação e utilização das ferramentas de gestão.

Ferramentas	Uso	Satisfação
Planejamento estratégico	48%*	4.03
Gerenciamento de Relacionamento com o Cliente	48%*	4.01
<i>Benchmarking</i>	46%*	3.94
Análise avançada	42%*	4.06
Gestão da cadeia de abastecimento	40%*	4.05
Sistemas de satisfação do cliente	38%*	4.03
Programas de Gestão da Mudança	34%*	3.90**
Gestão de qualidade Total	34%*	4.09*
Transformação digital	32%	4.07
Declarações de Missão e Visão	32%	4.00
Sistemas de engajamento de funcionários	31%	3.87**
Competências Essenciais	30%	3.92
Internet das Coisas	30%	4.07
<i>Balanço Scorecard</i>	29%	3.93
Reengenharia do processo de negócios	28%	4.02
Segmentação de Clientes	27%**	4.06
Alianças estratégicas	25%**	3.93
Gerenciamento ágil	24%**	4.00
Fusões e aquisições	24%**	3.90
Gerenciamento de Tempo Organizacional	22%**	3.96
Modelos de otimização de preços	20%**	4.06
Planejamento de cenários e contingências	19%**	3.99
Análise da jornada do cliente	18%**	4.06
Redução de complexidade	17%**	3.99
Orçamento com base zero	10%**	3.82**

Fonte: Pesquisa Bain Management Tools e Trends, (2017).

Os dados apresentados no Quadro 05, fazem parte de uma pesquisa realizada pela *Bain Company* no ano de 2017, sendo está uma empresa de consultoria a nível global, que atua em 37 países, e possui 59 escritórios, seu objetivo é obter resultados extraordinários através de mudanças ambiciosas. Vale salientar que alguns dados são interessantes e merecem destaque,

como a média obtida quanto a utilização destas ferramentas, a qual foi 30% para o uso e 3.99 para a satisfação, portanto os itens que apresentam (*) em seus indicadores são os que estão significativamente acima da média já os itens com (**) estão significativamente abaixo da média.

Destarte, as ferramentas de contabilidade gerencial são inúmeras. De acordo com Davila e Foster (2007), estas são utilizadas pelas empresas e não seguem um padrão de utilização, pois são adequadas conforme as necessidades organizacionais. Essas adequações das ferramentas de contabilidade gerencial visam auxiliar na gestão empresarial e minimizar os riscos nos processos decisórios. Nesse sentido, Widener (2004), complementa dizendo que a variação do sistema de controle gerencial decorre das necessidades organizacionais, sendo esta estrutura estabelecida com o objetivo de auxiliar os gestores no alcance de metas, sem modelos pré-definidos, e sendo influenciado pelo contexto atual. A seguir são conceituadas algumas práticas da contabilidade gerencial.

2.1.1.1 *Benchmarking*

De acordo com Araújo (2009, p. 196) “*benchmarking* é uma das tecnologias de maior utilidade para a gestão organizacional, centrada na premissa de que é imperativo explorar, compreender, analisar e utilizar as soluções de uma organização, concorrente ou não, frente a determinado problema”.

Chiavenato (2003) declara que o *benchmarking* tem como objetivo desenvolver a capacidade de gestores de detectar no mercado as melhores práticas administrativas das empresas consideradas excelentes (*benchmarks*) em determinados aspectos, e assim comparar as mesmas práticas em evidências na empresa focalizada, avaliar a situação e identificar as oportunidades de mudança dentro da organização.

2.1.1.2 *Balanced Scorecard*

Segundo Padoveze (2013) o BSC atua como um painel de controle para a empresa, com ele a diretoria consegue observar a organização de várias perspectivas de uma só vez. Nesse painel, um conjunto de informações estratégicas são estruturadas num conjunto de indicadores que possibilitam identificar problemas, traçar rumos, prever desordem e entender para onde vai a empresa. Para Crepaldi (2017) o BSC se apresenta como uma importante ferramenta de gestão para todos os tipos de organização que têm por objetivo anteceder os concorrentes,

proporcionando maior qualidade dos serviços prestados aos clientes e melhorando os problemas internos da organização.

2.1.1.3 Custeio ABC

Ribeiro (2015, p.247) “ABC (*Activity-Based Costing*) é um sistema de custeio que se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos, por meio de atividades.” Para Silva (2008) atividade é a soma de tarefas resultantes da combinação de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, que visa à produção de bens ou a prestação de serviços. Segundo Ribeiro (2015), o objetivo do ABC é a redução de custos através da eliminação dos desperdícios, por meio do corte nos geradores de custos que não agreguem valor, ou seja, nos fatores que causam o consumo de atividades desnecessárias. Essa é uma forma eficaz de controle dos custos, que se diferencia do modo tradicional de cortes aleatórios dos recursos.

2.1.1.4 Planejamento estratégico

Para Nascimento (2015, pg.199) “Planejar é decidir sobre determinada situação futura e desejada. As ações mais relevantes no cotidiano de uma empresa refletem, normalmente, algum tipo de decisão tomada no passado”. Swaim (2011) destaca que o planejamento estratégico é o método constante de tomar decisões empresariais (correr riscos) no presente de modo sistemático e com o maior entendimento de sua possibilidade de ocorrência no futuro; é planejar, de maneira sistemática, os cuidados necessários para executar essas decisões na prática; é verificar os resultados dessas decisões comparando com as possibilidades por meio do feedback organizado e sistemático.

Deste modo, as ferramentas de contabilidade gerencial são inúmeras. Com isso, Widener (2004), afirma que a alteração do sistema de controle gerencial decorre das necessidades organizacionais, sendo esta estrutura definida com o objetivo de auxiliar os gestores no alcance de metas, sem modelos pré-definidos, e sendo influenciado pelo contexto atual.

2.1.1.5 Processo Decisório

No ambiente empresarial, a contabilidade é tratada como a linguagem dos negócios e as informações geradas são relevantes para o funcionamento das organizações, na análise e acompanhamento do seu desempenho, para o planejamento da sua continuidade e no contexto do processo de tomada de decisões (FERNANDES; KLANN; FIGUEIREDO, 2011).

Certo (2005), Maximiano (2009), Chiavenato (2010), e Robbins (2010) destacam que o processo de tomada de decisão é uma atividade suscetível ao erro, pois ela será afetada pelas características pessoais e percepção do tomador de decisões. Porém na tentativa de diminuir esses erros e chegar à um resultado satisfatório, deve-se executar um processo organizado e sistemático.

2.2 Gestão organizacional de empresas da área da saúde

As empresas estão sempre na busca de alternativas para ter uma melhor gestão das informações e com isso a contabilidade em geral vem possibilitando assistência aos gestores a respeito de recursos que são uteis para a tomada de decisão e assim alcançar um melhor resultado em suas atividades, “a gestão refere-se ao funcionamento concreto das organizações, ao conjunto de pessoas com seus respectivos papéis e atribuições, inseridas em uma cultura que dá vida à organização rumo ao alcance de seus objetivos” (PAGLIUSO, CARDOSO; SPIEGEL, 2010, p.42).

De forma mais ampla, Padoveze e Benedicto (2003) apontam que, um modelo de gestão é a base para formatação de todo o processo de gestão, este, por sua vez explicará em todas as suas etapas a cultura organizacional da empresa. O processo de gestão objetiva garantir que as decisões dos gestores auxiliem para otimizar o desempenho da organização. De acordo com Pereira (2001), o processo de gestão pode se apresentar de diversas formas na realidade das empresas, mas deve garantir que as decisões tomadas por estas as conduzam à realização de sua missão, assegurando sua adaptação e equilíbrio ao ambiente operacional necessários para a sua continuidade.

Sob este viés, a Gestão Organizacional pode ser considerada como um conjunto de orientações e ferramentas que permitem levar a cabo o processo de planejar, implementar e controlar todas as atividades de uma organização, desde tarefas do dia-a-dia a projetos de curto, médio e longo prazo. Uma boa gestão organizacional garante uma boa performance da organização, permitindo-lhe alcançar os seus objetivos e ganhar prestígio perante a comunidade local, nacional e internacional (SILVA, et. al., 2012).

Neste contexto, os hospitais são unidades completas e heterogêneas que em consequência da evolução tecnológica vem apresentando nos últimos anos elevados investimentos em equipamentos e na qualificação de seus profissionais. Tais entidades estão inseridas num ambiente de busca contínua de qualidade dos bens e serviços e que segundo o

Ministério da Saúde são proporcionadas pelos altos investimentos financeiros desse setor (GOMES; VIEIRA, 2004).

Os sistemas de controle gerencial necessitam atender as necessidades de informações nos departamentos, para que os gestores sejam capazes de coordenar os fluxos de trabalho entre as subunidades que são altamente interdependentes. Com isso, os sistemas de controle gerencial podem desempenhar um papel importante no processo de gestão, fornecendo informações importantes para auxiliar na tomada de decisões dentro dos departamentos facilitando a coordenação entre os departamentos funcionais. (BOYWENS; ABERNETHY, 2000).

Assim, acabe aqui ressaltar as palavras de Tognon (2000, p. 7), o qual comenta que as ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais fundamentais à gestão hospitalar, que não pode deixar de lado a capacidade técnica em favor do empirismo. Desse modo, é comum a utilização do planejamento financeiro, fluxo de caixa e outras ferramentas simples, entretanto a questão de custos acaba sendo, também de grande utilidade para a administração hospitalar.

Destarte, devido a atividade hospitalar estar ligada propriamente à manutenção de vidas humana, para Cunha, Olinquezitch e Maes (2006) a mesma difere-se de outras atividades econômicas, pois além de todas as informações administrativas e financeiras, as instituições hospitalares necessitam trabalhar com outros aspectos importantes que exige um tratamento de saúde, como exemplo, a reação do paciente aos procedimentos e medicamentos utilizados, impactando diretamente nos custos dos serviços prestado.

Nesta concepção, de acordo com a perspectiva de Ribeiro Filho (2005, p. 18), é possível argumentar que

em hospitais que se constituem como burocracias profissionais, o conflito aflora como decorrência de uma tentativa de negar o atrelamento, como que natural, entre o conjunto das ações dos profissionais que visam à restauração da saúde e os recursos financeiros, tecnológicos e humanos, também naturalmente escassos ou, pelo menos, defasados em relação às necessidades.

Além disso, vale ressaltar que a organização hospitalar possui infraestrutura de instalações, equipamentos, instrumentais, médicos, funcionários, recursos financeiros e especialmente os clientes que ali se direcionam em busca de tratamento ou consulta. Assim, para administrar devidamente tais recursos, se faz necessário um gestor competente, capaz de entender de pessoas, dinheiro, tecnologia e dos processos necessários (LINO et al, 2008).

No entanto, percebe-se que as organizações hospitalares têm buscado seus processos de gestão, aumentando a competitividade, através da eficiência e redução de custos, metas cada

vez mais buscadas pelos administradores hospitalares. Assim sendo, ressalta-se que a redução de custos deve ser feita sem que qualidade dos serviços prestados seja perdida (CHERUBIN; SANTOS, 2002).

Nas instituições hospitalares privadas a contabilidade de custos, quando bem organizada, possibilita a criação de uma vantagem competitiva, encontrando destaque também nas instituições hospitalares públicas, onde apresenta importante papel como instrumento de gestão, pois estes precisam de gestores que não se detenham somente aos recursos limitados, mas que otimizem a utilização desses recursos com o objetivo de atender os interesses da sociedade (SILVA; DRUMOND, 2004).

Por fim, administrar empresas de saúde, ou qualquer segmento empresarial significa harmonizar e coordenar as pessoas quanto à utilização dos recursos financeiros, materiais e informacionais à partir de técnicas administrativas de planejamento, organização e controle, sempre conduzidos por um modelo de liderança gerencial. (TAJRA, 2006; CHIAVENATO, 2008).

3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão apresentados os procedimentos metodológicos que foram utilizados para o embasamento desta pesquisa.

3.1 Classificação da pesquisa

O presente estudo que tem como objetivo analisar como as práticas da contabilidade gerencial influenciam na gestão organizacional dos hospitais públicos e privados da região central do Rio Grande do Sul, apresenta-se como uma pesquisa *Survey*, pois o levantamento de dados se deu por meio da aplicação de um questionário aos gestores de empresas da área da saúde do ramo hospitalar. Segundo Gil (2008, p. 55), a pesquisa *survey* é caracterizada pelo questionamento direto das pessoas as quais se pretende estudar um certo comportamento, onde é feito um levantamento de informações a um grupo considerável de pessoas com relação ao objeto em estudo.

No que se refere a abordagem a pesquisa se classifica como qualitativa, pois busca um conhecimento de forma detalhada sobre os fatos pesquisados, bem como a compreensão do fenômeno que está sendo abordado no que tange a utilização da contabilidade gerencial por hospitais. Conforme Richardson (2012), o método qualitativo diverge do quantitativo, não tendo o uso estatístico como base no método de análise dos dados, buscando uma compreensão precisa dos fatos pesquisados. Noutra perspectiva, Maxwell e Reybold (2004) relatam que a pesquisa qualitativa, é caracterizada pelo método indutivo e por ser aberta, sendo que seu interesse está no processo e não no resultado.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva, pois tem por objetivo descrever as características de determinada população, ou fenômeno, e estabelecer relações entre variáveis, que neste caso os hospitais e a forma como desenvolvem sua gestão frente a contabilidade gerencial. De acordo com Richardson (2012), quando se pretende descrever as características de um fenômeno, aspectos de uma população ou verificar a distribuição de determinadas características comuns ou atributos, não se pretende explicar, mas sim descrever as diferenças.

No que se refere aos procedimentos, a referida pesquisa é classificada como bibliográfica, pois teve como base alguns estudos já publicados a respeito da temática abordada, bem como na construção do instrumento de pesquisa. Neste interim, compreende-se que a

pesquisa bibliográfica procura informações fundamentais em materiais já publicados compostos principalmente de livros, artigos científicos e páginas de *web sites* (ANSELMO, 2012). Para Marconi e Lakatos (2003) é um resumo capaz de fornecer dados atuais e importantes com relação ao tema; de trabalhos já elaborados por outros pesquisadores.

3.2 Procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados

Com a finalidade de atingir os objetivos apresentados, a pesquisa contou com alguns procedimentos para a coleta, tratamento e análise de dados. Para Prodanov e Freitas (2013) coletar dados é o estágio da pesquisa do qual o objetivo é obter informações da realidade.

A coleta de dados foi executada por meio de um questionário *online* (Apêndice A) composto de perguntas abertas e fechadas, desenvolvido via *Google Docs* e enviado aos hospitais públicos e privados da região central do Estado do Rio Grande do Sul. Segundo Marconi e Lakatos (2003), o questionário é uma série ordenada de perguntas conforme um critério predeterminado, que deve ser respondido sem a presença do entrevistador e tem como finalidade, a coleta de dados de um grupo de respondentes.

Se tratando da temática abordada, bibliograficamente, foi utilizado para construção do questionário, estudos propostos pelos seguintes autores, o qual embasaram também referencialmente esta pesquisa, conforme citados no Quadro 05.

Quadro 05: Variáveis Teóricas.

AUTORES	ANO	VARIÁVEIS/TEMÁTICA
Cherubin e Santos	2002	Administração Hospitalar
Gomes e Vieira	2004	Gestão das Organizações de Saúde
Ruthes e Cunha	2007	Administração Hospitalar
Maia	2008	Práticas Gerenciais
Padoveze	2010	Contabilidade Gerencial
Pagliuso, Cardoso e Spiegel	2010	Gestão Organizacional
Robbins, Judge e Sobral	2010	Comportamento Organizacional
Garrison	2013	Contabilidade Gerencial
Beuren, Dal Magro e Dias	2014	Sistemas de Controle Gerencial
Ribeiro	2015	Contabilidade de Custos

Fonte: Elaborado pela autora.

Para fins de análise de dados foi feita uma análise de conteúdo, com a finalidade de classificar as informações obtidas e a sua comparação com estudos já realizados por outros

autores. Conforme Gil (2002, p. 89), essa técnica possibilita uma clara descrição do conteúdo. Para Bardin (2011), a análise de conteúdo são métodos de análise das comunicações que pretende obter por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos a definição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que consistam na indução de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Dentro deste contexto, a análise descritiva permitirá uma melhor descrição dos dados que serão obtidos por meio do questionário. De acordo com Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa descritiva consiste em observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos, sem que o pesquisador interfira, ou seja, sem nenhum tipo de alteração por parte do pesquisador.

Por fim, foi realizada uma análise teórico comparativa, tendo por base a análise comparativa, que de segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 66) consiste em comparar teoria com a prática, podendo então sugerir melhorias. Para este estudo, a análise comparativa ajudou a entender a comparação das práticas propostas pela literatura com as encontradas nas empresas que serão analisadas, além de auxiliar para a sugestão de novas práticas às empresas.

No Quadro 06, apresenta-se os objetivos específicos desta pesquisa o seu enquadramento metodológico, seus procedimentos de coleta e análise de dados.

Quadro 06: Síntese dos procedimentos de análise de dados por objetivo específico proposto.

Objetivos Específicos	Enquadramento Metodológico	Instrumento De Coleta De Dados	Análise Dos Dados
Contextualizar o ambiente de atuação das empresas participantes desta pesquisa	Survey; Qualitativa; Descritiva; Bibliográfica;	Questionário	Análise de Conteúdo; Análise Teórico Comparativa; Análise Descritiva
Identificar as práticas contábeis utilizadas pelas empresas em análise quanto a sua gestão organizacional		Questionário e Bibliográfica	Análise de Conteúdo; Análise Teórico Comparativa; Análise Descritiva
Apurar a percepção dos gestores quanto as práticas da contabilidade gerencial		Questionário e Bibliográfica	Análise de Conteúdo; Análise Teórico Comparativa; Análise Descritiva
Propor práticas da contabilidade gerencial para a gestão organizacional das empresas em análise		Questionário e Bibliográfica	Análise de Conteúdo; Análise Teórico Comparativa; Análise Descritiva

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Ao iniciar esta seção cabe lembrar alguns aspectos da contabilidade gerencial. Conforme Teixeira et al. (2013), com as corriqueiras alterações sucedidas nas organizações originando novos desafios é fundamental se munir de informações úteis e relevantes, que contribuam com o gestor de maneira concisa para o controle, planejamento e tomada de decisão. Para Cullen e Wanderley (2013), a contabilidade gerencial é importante pelo fato de proporcionar informações úteis no processo de tomada de decisão.

Noutras palavras, Soutes (2006) define como parte integrante dos sistemas de controles gerenciais, objetivando produzir informações aos gestores para a tomada de decisão e ainda garantir a utilização dos recursos de acordo com o desejado. A contabilidade gerencial de acordo com Padoveze (2006) tem como objetivo promover o planejamento, o controle, a avaliação de desempenho e a tomada de decisão, a partir das práticas contábeis.

Sob este enfoque, o presente estudo que teve como objetivo geral analisar como as práticas da contabilidade gerencial influenciam na gestão organizacional dos hospitais públicos e privados da região central do Rio Grande do Sul, contando com a participação de 2 hospitais da região central do Rio Grande do Sul. Deste modo, conforme proposto na metodologia desta pesquisa, os resultados descritos partem de uma pesquisa *survey*, a qual passou por uma análise de conteúdo e uma análise comparativa, em que cada um dos seus objetivos foi analisado minuciosamente a fim de obter informações precisas a partir dos dados coletados.

No Quadro 07, como forma de melhor demonstrar a construção dos resultados, é possível verificar a divisão do questionário em categorias, o que facilitou a aplicação do mesmo e condicionou os resultados desenvolvidos neste capítulo. Salienta-se que esta divisão por meio das categorias é base para a análise de conteúdo proposta na metodologia.

Quadro 07: Divisão do questionário por categorias

Questionário por categorias		Objetivo específico Correspondente
1	Dados do Respondente	1º
2	Dados da empresa	1º
3	Questões Sobre Contabilidade	2º
4	Uso das Práticas de Contabilidade Gerencial	2º e 4º
5	Quanto aos benefícios gerados com o uso da Contabilidade Gerencial	3º
6	Quanto as características e objetivos dos relatórios gerenciais	3º

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Neste contexto, para o primeiro objetivo, o qual consiste em contextualizar o ambiente de atuação das empresas participantes desta pesquisa, foi utilizada a categoria um do questionário do Anexo A conforme o Quadro 07. Referente ao segundo objetivo específico, que consiste em identificar as práticas contábeis utilizadas pelas empresas em análise quanto a sua gestão organizacional, foram utilizadas as categorias dois e quatro do Quadro 03. Os dados obtidos nestas categorias foram tabulados no Excel, para criação de gráficos e figuras que sintetizem as informações.

Com o intuito de apurar a percepção dos gestores quanto as práticas da contabilidade gerencial, foi utilizada as categorias dois, três e quatro do Quadro 03. Por fim o quarto e último objetivo específico que consiste em propor práticas da contabilidade gerencial para a gestão organizacional das empresas em análise, foi utilizada a categoria quatro do Quadro 03.

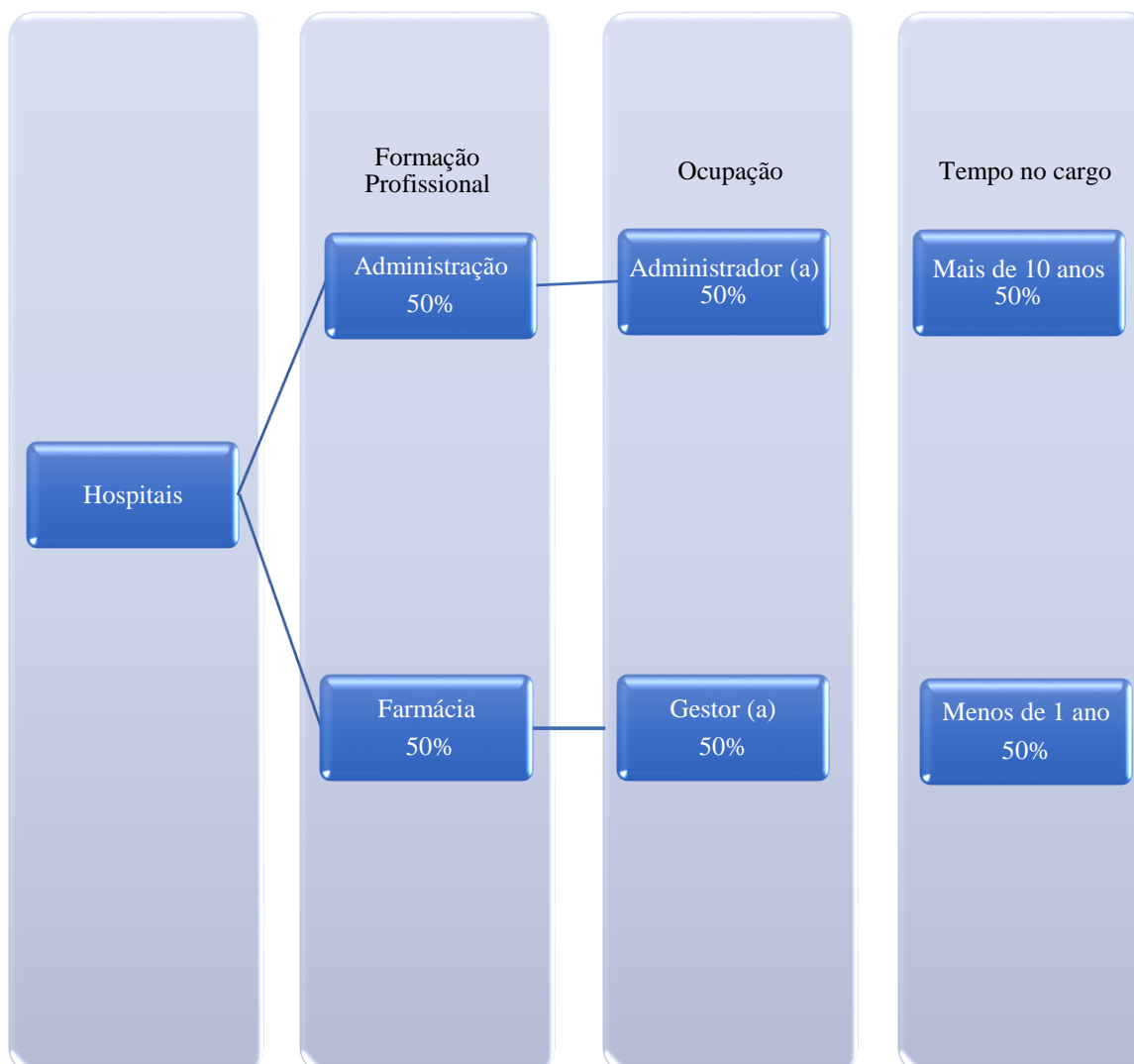
Sendo assim, nos próximos tópicos serão apresentados os resultados coletados por meio da aplicação dos questionários, conforme construção estrutural supracitada.

4.1 Contexto do ambiente de atuação das empresas

Neste tópico tem-se a contextualização das empresas que participaram deste estudo, levando-se em consideração as características estruturais e dos gestores.

Na Figura 01 tem-se a sintetização das informações que trazem a formação profissional e ocupação referente aos gestores participantes.

Figura 01: Sintetização das informações dos gestores.



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Pode-se visualizar na Figura 01, que a formação em contabilidade não está em destaque, pois dentre os respondentes do questionário, não aparece nenhum gestor (a) formado em Ciências Contábeis. Esse fato pode ser um fator de extrema importância, pois demonstra que a contabilidade tem muito a desenvolver e acrescentar para o desenvolvimento das organizações. Neste sentido, cabe complementar nas palavras de Marion (2012), que a contabilidade é uma área que possibilita diversas oportunidades para o profissional formado.

Os contadores atuantes no mercado possuem, como base teórica, os conhecimentos obtidos no decorrer do curso de graduação ou de pós-graduação. As universidades proporcionam o crescimento da ciência contábil como metodologia de ensino por meio do conhecimento compartilhado entre graduandos e contadores, através de congressos que criam ambientes de convívio entre profissionais e universitários dos cursos de contabilidade.

A formação de conhecimento organizacional pode ser compreendida como um método que amplia o conhecimento criado pelos indivíduos, cristalizando-os como parte da rede organizacional. Em se tratando de uma instituição hospitalar, para Bansal (2001) o seu maior ativo é constituído pelo conjunto de conhecimento dos médicos, enfermeiros, profissionais não-médicos que têm contato com o cuidado dos pacientes. Compreende ainda os funcionários ligados ao ambiente operacional e tecnológico, que oferecem suporte à elaboração de rotinas médicas e administrativas. Resumidamente, a gestão do conhecimento em hospitais identifica e monitora ativos intelectuais, que geram conhecimentos capazes de assegurar alguma vantagem competitiva para a instituição.

Para Ribeiro Filho (2005), as informações acerca dos resultados produzidos no mercado são significativas para o processo gerencial, podendo proporcionar ações antecipadas através da análise de cenários e identificação de oportunidades, contribuindo para uma maior obtenção de benefícios.

Se utilizadas de modo adequado a informação contábil auxilia o processo gerencial e dinamiza todos os setores de uma organização de saúde. Os sistemas de gestão de custos e contábeis são as ferramentas mais propícias a aperfeiçoar o processo gerencial de uma fundação hospitalar. (BORBA, LISBOA e ULHÔA, 2009).

Costenaro e Brondani (2005) afirmam que a integração dos sistemas de informação gerencial aos processos de gestão e da controladoria, pode obter como resultado a competência dos procedimentos de autocontrole e a realimentação do sistema hospitalar, pois consistem em um importante meio para que a organização sustente sua perspectiva dos resultados desejados.

Ao longo do processo de gestão das organizações de saúde, é fundamental a busca constante por um uso adequado das informações gerenciais, contábeis e de custos que são a base para um processo de gestão bem organizado, no qual todos os setores terão acesso às informações, estruturadas na forma de um sistema de informações gerenciais. Sendo assim, os gestores poderão tomar suas decisões de modo mais abrangente e eficiente.

Dentre os respondentes da pesquisa, 50% (1) possui formação em administração e 50% (1) em farmácia, que ocupam o cargo de gestor e administrador. Ainda, um dos respondentes ocupa o cargo dentro da organização a mais de 10 anos, e o outro está iniciando, com menos de 1 ano na organização. Nesse contexto, a administração para Maximiano (2004, p.33) é um processo dinâmico que visa tomar decisões no que se refere a utilização dos recursos da organização para atingir seus objetivos.

Segundo Mastrantonio e Graziano (2002), a direção administrativa de um hospital, deve ter gestores adequados e competentes, para proporcionar resultados que incentivem os

funcionários, incrementem o sentido corporativo do hospital, motivando um sentimento de responsabilidade e de comprometimento para a sustentabilidade da instituição.

De acordo com Lacombe (2005), as pessoas são os reais executores de uma instituição, são elas que organizam a empresa e tomam decisões. Ainda segundo o autor, estudar e investir em recursos humanos é proporcionar a maximização da empresa e adquirir vantagem competitiva, com seu funcionário conhecendo a história da empresa e seu propósito, visto que satisfazendo as necessidades dos que colaboram para o resultado da organização e mantê-los motivados. Dessa forma, os colaboradores produzem resultados satisfatórios.

Por fim, de acordo com os dados elencados nesta seção, pode-se conhecer os gestores das empresas estudadas obtendo um melhor detalhamento destas. Sob este viés, no próximo tópico tem-se exposto a utilização das informações contábeis pelas empresas.

4.2 Identificação das práticas contábeis utilizadas pelas empresas em análise quanto a sua gestão organizacional

Nesta seção abordou-se acerca do conhecimento e utilização da contabilidade e seus reflexos nas empresas participantes. Deste modo, de acordo com Stone (2011), para a sobrevivência financeira de uma organização é fundamental o uso da contabilidade, pois é a partir desta que se extrai informações necessárias para o planejamento e avaliação de desempenho. Seu público-alvo é quem colabora direta ou indiretamente na organização, com o objetivo de auxiliar no planejamento, direção, controle, tomada de decisão e avaliação de desempenho das atividades operacionais e estratégicas da empresa.

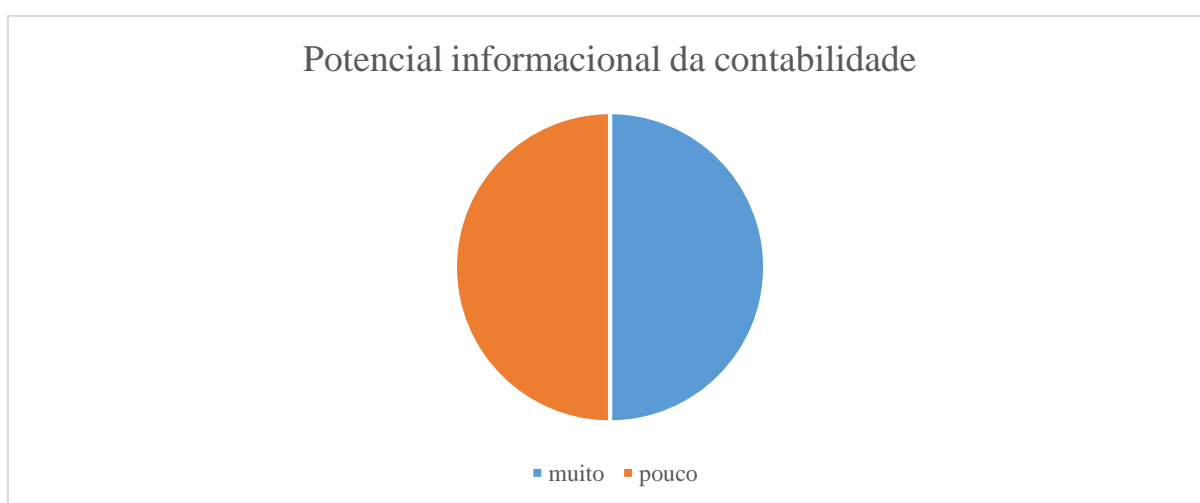
Dessa forma, buscou-se primeiramente levantar informações a respeito da elaboração da contabilidade, ou seja, se esta é realizada pela empresa, por uma empresa terceirizada ou se parte dentro da empresa e parte fora por terceiros. Os resultados demonstram que para 100% das empresas em análise, a contabilidade é realizada dentro da sua estrutura empresarial, em setor próprio, com profissional responsável.

Tendo-se por base essa informação, pode-se arguir que as empresas que optam por ter a contabilidade interna normalmente buscam por agilidade nos processos e ainda redução de equívocos. Na concepção de Silva (2015), a contabilidade realizada dentro da empresa tem um melhor desenvolvimento, pois através do convívio do contador com os demais setores possibilita que haja uma redução de erros, pois fatores que poderiam gerar equívocos futuros já são evitados antes da sua ocorrência. Consoante a isto, Nunes (2009) afirma que a finalidade de se ter um contador dentro da organização é estabelecer benefícios como executar tarefas da

administração, possibilitando ao alcance dos objetivos, além de maior celeridade das informações para o processo decisório.

Neste contexto, ambos os gestores concordaram com a afirmação de que considera a contabilidade importante para a sua empresa, e que fazem uso das informações geradas por esta. Mais ainda, questionou-se estes quanto a terem conhecimento do potencial informacional que a contabilidade pode proporcionar para a organização. Os resultados podem ser visualizados na Figura 03.

Figura 03. Potencial Informacional da Contabilidade.



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme pode-se visualizar na Figura 03, um dos gestores respondeu que conhece muito o potencial informacional da contabilidade, e o outro gestor, em contrapartida, conhece pouco. Em vista disso, de forma geral, a contabilidade como prática nas atividades empresariais apresenta um grau informacional muito importante. Segundo Farber, Segreti e Mondini (2014) de forma incorreta e por falta de conhecimento da área, muitas empresas atribuem a contabilidade somente a função de atender as exigências do fisco, mas vale destacar que a contabilidade avalia a situação econômica e financeira das organizações além de disponibilizar informações de controle e avaliação de desempenho.

Ainda, verificou-se a importância da contabilidade dentro da empresa, na opinião do gestor. Um dos gestores afirmou que a contabilidade é uma ferramenta primordial, que fornece relatórios estratégicos para tomada de decisão e alcance de objetivos. O outro gestor respondeu que a contabilidade é importante, mas existem setores mais relevantes para a tomada de decisão e alcance de objetivos.

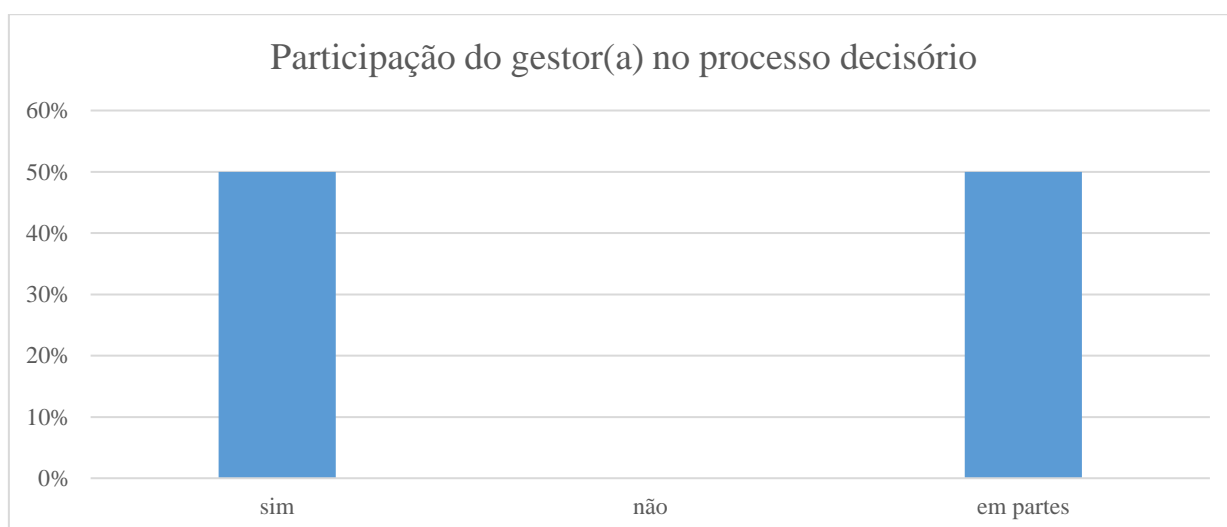
Mais ainda, quando verificado por qual motivo a empresa possui contabilidade, os respondentes afirmaram que para atender a legislação fiscal e utilizar as informações pela contabilidade como ferramenta de auxílio na tomada de decisão.

Neste contexto, questionou-se também, a respeito do uso de informações geradas pela contabilidade no processo decisório, no qual 50% dos gestores apontaram que utilizam, e 50% dos respondentes afirmam não utilizar as informações, podendo isso ser por falta de conhecimento para a interpretação das informações. Fundamentando com o exposto, nas palavras de Beuren (2000), a informação é essencial para o processo decisório, pois apoia as estratégias e controla as operações. Nesta situação a contabilidade pode auxiliar através de informações elaboradas por meio de demonstrativos, relatórios e técnicas.

De acordo com Dias, Vasconcelos (2015, p.4), “o papel da informação contábil no processo de decisão de diversos usuários consiste na redução de incertezas em cenários marcados por constantes mudanças”. Sob este viés, Moraes e Fadel (2008) apontam a informação como sendo o processo que abrange a obtenção, o desenvolvimento ou a utilização de recursos básicos como econômicos, físicos, humanos e materiais para o uso da informação no ambiente em que está inserido.

Na Figura 04 pode-se visualizar os resultados quanto a participação do gestor no processo decisório.

Figura 04. Participação no processo decisório.



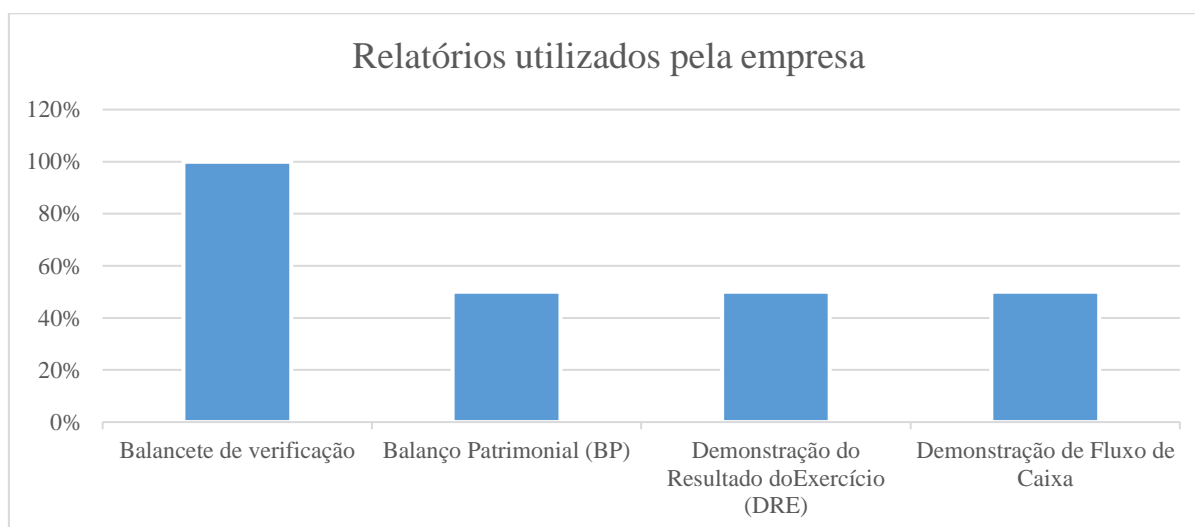
Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme demonstrado na Figura 04, 50% dos respondentes participam ativamente do processo decisório e 50% em partes, podendo-se assim inferir que de alguma forma todos os

participantes desta pesquisa participam, em algum momento, do processo decisório. Segundo Cassaro (2001), a decisão é estabelecida como uma escolha entre alternativas que cumprem os critérios predefinidos. Com isso, informações apropriadas melhora a possibilidade de escolha e auxilia no processo de tomada de decisão.

Nesta esteira de pensamento, observa-se que a contabilidade é uma ferramenta capaz de dar este suporte para os processos de tomadas de decisões a partir de informações que a mesma gera. Assim, questionou-se aos gestores das empresas da real utilidade da contabilidade dentro da instituição e quais relatórios as mesmas fazem mais uso no dia a dia. Os resultados podem ser visualizados na Figura 05.

Figura 05. Utilização de relatórios gerados pela contabilidade.



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com a Figura 05, pode-se observar que 100% dos gestores fazem uso do balancete de verificação, enquanto 50% utilizam o balanço patrimonial, a demonstração do fluxo de caixa e a demonstração do resultado do exercício. Ainda, os gestores afirmaram que na empresa não falta nenhuma prática contábil que possa ser considerada importante.

Deste modo, para Padoveze (2004), a contabilidade é a área que tem o objetivo de fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções. A gestão de uma organização é uma tarefa complexa, mas com uma contabilidade bem desenvolvida, com as informações certas e um profissional extremamente qualificado, pode ter o processo decisório facilitado.

Nesse sentido, cabe destacar que a contabilidade é muito mais que apenas cumpridora de obrigações, ela busca por meio de suas técnicas manter um controle constante do patrimônio,

exercendo o estudo, o registro e a interpretação dos fatos econômicos e financeiros ocorridos e que impactam a situação patrimonial da empresa, o que pode ser comprovado a partir das demonstrações contábeis e relatórios específicos. Na percepção de Alves, Prado e Moraes (2012), está se torna cada vez mais eficiente desenvolvendo ferramentas adequadas com as necessidades de informações.

Baseado no exposto, a contabilidade busca exercer suas funções, auxiliando na tomada de decisão e no atingimento dos objetivos organizacionais; os gestores utilizam mecanismos que auxiliam de forma preventiva, isso agrega valor aos clientes (ATKINSON et al., 2000; MORAIS; COELHO; HOLANDA, 2014).

Ainda, faz-se mister arguir que o papel da contabilidade alinhado às ferramentas e às informações contábeis, é de contribuir na definição dos objetivos, conduzir a organização de pessoas, controlar o desempenho das atividades e avaliar o desempenho da organização (MAXIMIANO, 2000). Fundamentando, Maia (2008) afirma que as práticas de contabilidade fazem parte do dia a dia das organizações, abrangendo o capital intelectual, o departamento financeiro, mercadológico e de produção. Segundo Soutes (2006), as ferramentas e as informações, são vistas como instrumentos de gestão, modelos de gestão, são sistemas que auxiliam os profissionais contábeis no exercício de suas atribuições.

Como maneira de sintetizar os achados expostos, pode-se salientar que há uma crescente valorização nas práticas gerenciais, no qual a maioria dos respondentes conhecem ou utilizam algumas destas práticas, como pode ser demonstrado na seção seguinte.

4.3 Percepção dos gestores quanto as práticas da contabilidade gerencial

Nesta seção tem-se a abordagem das práticas da contabilidade gerencial na percepção dos gestores das empresas participantes desta pesquisa. Sob esta perspectiva, em um primeiro momento verificou-se o conhecimento dos gestores no que se refere a contabilidade gerencial, sendo que os dois gestores afirmaram saber do que se trata.

Nesta esteira de pensamento, observa-se que a contabilidade gerencial é uma ferramenta capaz de dar suporte quanto a tomada de decisão, dentre outras práticas. Assim, na opinião de 100% dos respondentes a contabilidade gerencial trata de informações para o planejamento e controle gerencial. Como constatado, a contabilidade gerencial é vista muito mais como planejamento e controle do que como uma estratégia de negócios ou ainda na questão de custos e controle financeiro.

Diante do exposto, para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006), as principais funções da contabilidade gerencial estão relacionadas a formação do processo, que consiste em compreender a identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações, segue com o compartilhamento das informações para os usuários internos, de maneira ágil e precisa, e por fim, apoiar os processos decisórios concedendo informações úteis para que auxiliem os gestores no alcance de seus objetivos.

Assim, questionou-se aos gestores quanto à utilização de algumas práticas gerenciais em sua empresa. Os resultados encontrados podem ser visualizados no Quadro 08.

Quadro 08. Utilização das práticas gerenciais.

Práticas Gerenciais	Utiliza	Não utiliza
Cadastro de produtos	100%	
Cadastro de fornecedores	100%	
Pedidos de compras	100%	
Registro de entradas/ Compras	100%	
Controle de estoques	100%	
Controle de contas a pagar	100%	
Cadastro de clientes	100%	
Registro de saídas/ Vendas	100%	
Controle de contas a receber	100%	
Cálculo de impostos/preencher guias	100%	
Fluxo de caixa	100%	
Controle bancário	100%	
Controle da folha de pagamento	50%	50%
Controle de custos e despesas por área	100%	
Controle orçamentário	100%	
Análise Custo/Volume/Lucro	50%	50%
Margem de Contribuição	50%	50%
Margem de Segurança	50%	50%
Ponto de Equilíbrio	100%	
Formação do Preço de Venda		100%
Controle de imobilizado	100%	
Controle da Depreciação dos bens	50%	50%
Balancete mensal	100%	
Apuração mensal do resultado	100%	
Balanço Patrimonial	100%	
Indicadores da Análise de Balanços	100%	

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Por meio do Quadro 08 tem-se um rol de 26 práticas gerenciais associadas a gestão empresarial, em que pode-se identificar que 100% das empresas utilizam cadastro de produtos, cadastro de fornecedores, pedidos de compras, registro de entradas/ compras, controle de estoques, controle de contas a pagar, cadastro de clientes, registro de saídas/ vendas, controle

de contas a receber, cálculo de impostos/preencher guias, fluxo de caixa, controle bancário, controle de custos e despesas por área, controle orçamentário, ponto de equilíbrio, controle de imobilizado, balancete mensal, apuração mensal do resultado, balanço patrimonial, indicadores da análise de balanços, enquanto 50% utilizam também controle da folha de pagamento, análise custo/volume/lucro, margem de contribuição, margem de segurança e controle da depreciação dos bens, e 100% não utilizam a formação no preço de venda.

Nesse contexto, compreende-se que as práticas gerenciais são importantes para as organizações, pois representam um apoio na geração de informações. De acordo com Almeida e Callado (2018), no que se refere as práticas relacionadas a custos e controle financeiro tem um fundamental potencial informativo, no que tange a eficiência gerencial da organização, tornando-se, tão relevante para os usuários, mesmo sendo práticas tradicionais ou modernas.

Nesta esteira de pensamento, tem-se a abordagem quanto a importância dessas práticas dentro da empresa. Sob esta perspectiva, questionou-se os gestores, por meio de uma escala de 1 a 5, a importância atribuída pelos gestores a essas práticas. No Quadro 09 pode-se visualizar os resultados encontrados.

Quadro 09: Importância das práticas gerenciais.

Práticas Gerenciais	1	2	3	4	5
Cadastro de produtos	0%	0%	0%	0%	100%
Cadastro de fornecedores	0%	0%	0%	0%	100%
Pedidos de compras	0%	0%	0%	0%	100%
Registro de entradas/ Compras	0%	0%	0%	0%	100%
Controle de estoques	0%	0%	0%	0%	100%
Controle de contas a pagar	0%	0%	0%	0%	100%
Cadastro de clientes	0%	0%	0%	0%	100%
Registro de saídas/ Vendas	0%	0%	0%	0%	100%
Controle de contas a receber	0%	0%	0%	0%	100%
Cálculo de impostos/preencher guias	50%	0%	0%	0%	50%
Fluxo de caixa	0%	0%	0%	0%	100%
Controle bancário	0%	0%	0%	0%	100%
Controle da folha de pagamento	50%	0%	0%	0%	50%
Controle de custos e despesas por área	0%	0%	0%	50%	50%
Controle orçamentário	0%	0%	0%	0%	100%
Análise Custo/Volume/Lucro	0%	0%	0%	0%	100%
Margem de Contribuição	0%	50%	0%	0%	50%
Margem de Segurança	0%	0%	0%	0%	100%
Ponto de Equilíbrio	0%	0%	0%	0%	100%
Formação do Preço de Venda	50%	0%	0%	0%	50%
Controle de imobilizado	0%	0%	0%	50%	50%
Controle da Depreciação dos bens	0%	0%	0%	50%	50%
Balancete mensal	0%	0%	0%	0%	100%

Apuração mensal do resultado	0%	0%	0%	0%	100%
Balanco Patrimonial	0%	0%	0%	0%	100%
Indicadores da Análise de Balanços	0%	0%	0%	0%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Pode-se perceber que para 100% dos respondentes da pesquisa, a maioria das práticas mencionadas são muito importantes, dentre elas, fluxo de caixa, apuração mensal do resultado, balanço patrimonial, controle de contas a pagar e a receber. Porém, 50% dos respondentes não consideram algumas práticas importantes, como, controle da folha de pagamento, cálculo de impostos/preencher guias e formação do preço de venda. De acordo com Jones, Ribeiro e Silva (2009), se torna importante ressaltar que para as organizações permanecerem no mercado de maneira competitiva, o constante aperfeiçoamento e a atualização do sistema de informações, o emprego de ferramentas tradicionais e modernas de controle e análise, além de recursos necessários para o processo de tomada de decisões e avaliação de desempenho. Para isso, é importante e preciso que estas utilizem-se de práticas que as auxiliem no dia a dia de suas atribuições operacionais e tornem o processo de decisão mais eficaz.

Em síntese, fica visível na percepção dos gestores dos hospitais, que a contabilidade é importante para as organizações, pois é por meio desta que são elaborados relatórios que importam para o auxílio no processo decisório, no alcance de objetivos e ainda na criação de vantagens competitivas em relação aos seus concorrentes. Apesar, de se inferir que os dois gestores apresentam uma concepção aprofundada da contabilidade para fins gerenciais, é de comum acordo, por estes que essas as informações necessitam ser corretas, compreensíveis, eficazes e em tempo hábil para que seja capaz de auxiliar de forma satisfatória no processo estratégico.

4.4 Proposta de práticas da contabilidade gerencial para a gestão organizacional

Para este tópico tem-se a proposição de práticas da contabilidade para gestão organizacional das empresas em análise, levando-se em consideração os resultados encontrados por meio dos questionários.

Para que uma empresa obtenha bons resultados em sua gestão, necessita-se de um planejamento adequado, em que sejam claras todas as atividades que se planeja realizar, e todos os recursos que a mesma possui para a realização destas atividades.

Conforme Martins (2001), o planejamento estratégico é um método que sistematiza análises de pontos fortes e fracos da organização, como também das oportunidades e ameaças

do ambiente externo a mesma. Desse modo, pode-se “estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem um aumento da competitividade organizacional” (MARTINS, 2001, p. 73).

Corroborando Mara (2000) *apud* Oliveira, Ross e Altimeyer (2005, p.72), para quem o recurso apresenta-se como importante ferramenta gerencial, ressaltando ainda que “tanto para as organizações que objetivam o lucro como finalidade, quanto para as que não o almejam, pois contribui para realizar a adequada alocação de recursos, e fortalecer a organização financeiramente”.

Deste modo, com o emprego do planejamento estratégico, pode-se dizer que a existência de instrumentos contábeis gerenciais no controle da empresa contribui na tomada de decisão permitindo constatar as principais necessidades da empresa, podendo assim, priorizá-las. Assim, segundo Tenório (2005), não existe uma maneira única ou um processo único de planejar, e sim algumas ações básicas que podem conduzir esse processo, cujo resultado será o plano da organização.

Neste contexto, o planejamento estratégico se caracteriza por ser um importante instrumento gerencial, que proporciona às empresas que o utilizam uma melhor gestão, e por consequência produzir melhores resultados. Convém ressaltar que ao utilizar esta ferramenta, a empresa necessita de outros instrumentos gerenciais para a sua execução, como elaboração de orçamento.

Além do planejamento estratégico, destaca-se o orçamento empresarial como uma das ferramentas da contabilidade gerencial que tem como uma de suas principais funções fornecer informações aos gestores responsáveis por liderar e controlar as operações da empresa.

Almeida (2007) expõe o orçamento como sendo um plano detalhado para a obtenção e uso de recursos, financeiros ou não, dentro de um período específico, caracterizando um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos. Para Garrison, Noreen e Brewer (2007) o orçamento é um plano detalhado que demonstra as aquisições, o uso dos recursos financeiros e de outros tipos em um período estabelecido. É uma ferramenta que demonstra, de modo abrangente, os planos da administração para o futuro e de que maneira esses planos são executados. E que para ser eficaz, este sistema deve ser organizado e controlado evitando o desperdício de tempo e recursos.

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 230) “com o orçamento é possível comparar o desempenho real com o desempenho estimado ou desejado, assim sendo utilizado como um nível de referência para os gestores. O gestor deve estabelecer metas, objetivos e políticas na preparação do orçamento, onde os objetivos são ponto de partida e os orçamentos são os mapas que levam ao destino desejado”.

Mais ainda, conforme Catelli (2007), o controle deve ser desempenhado nas atividades operacionais, na administração das áreas operacionais e na organização em sua totalidade, avaliação de desempenho global e analítica. O que possibilita avaliar os resultados obtidos pela organização, gerando condições necessárias para a continuidade da entidade. Nesta fase do processo de gestão, o gestor acompanha os procedimentos executados, detecta os possíveis erros cometidos e corrige-os.

Dantas (2007, p.01) aponta que “todo gestor deve conhecer as ferramentas que estão ao seu alcance para que se tenham um melhor controle sobre as atividades desenvolvidas nas organizações e conseqüentemente, permitir uma melhor gestão”. Para Garrison e Noreen (2007), o controle e a estrutura são ferramentas fundamentais na gestão de uma organização, assim, sistema de controle e um conjunto de medidas destinadas a motivar o comportamento dos integrantes da organização a fim de ser coerente com os objetivos organizacionais.

Verifica-se que o sistema de controle se destina a harmonia de objetivos, ressaltando o conceito de centro de responsabilidade dentro de uma estrutura organizacional. Trata-se do método pelo qual se decide a implementação de estratégias e a obediência a elas, ou seja, a influência sobre os membros da organização para que pratiquem as estratégias formuladas.

Sendo assim, pode-se dizer que o controle busca garantir o cumprimento do plano e acompanhar se as devidas modificações estão sendo realizadas corretamente, de acordo com as circunstâncias.

Em síntese, a partir do elenco de algumas ferramentas que podem ser utilizadas/implementadas nas empresas analisadas, salienta-se que as vantagens de empregar as práticas de contabilidade gerencial são inúmeras, dando mais velocidade à tomada de decisões de mais qualidade, potencializando a eficiência das operações e otimizando processos. Logo, esse suporte à tomada de decisão e realização dos objetivos é disponibilizado pelas práticas da contabilidade gerencial pela capacidade na visualização de análises e relatórios resultantes dos processos.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho que teve como objetivo geral analisar como as práticas da contabilidade gerencial influenciam na gestão organizacional dos hospitais públicos e privados da região central do Rio Grande do Sul. Para tanto, realizou-se uma pesquisa qualitativa, descritiva de levantamento – *survey* e bibliográfica, realizada com hospitais públicos e privados do centro do Rio Grande do Sul.

Assim, a partir dos resultados analisados, no que tange aos profissionais que atuam nas empresas em estudo, constatou-se um Administrador e um Farmacêutico, atuando como gestores dentro da organização. Também por meio dos resultados obtidos, é válido ressaltar que um dos profissionais está a mais de 10 anos atuando como gestor, enquanto o outro, não possui 1 ano de atuação no cargo.

Neste viés, a partir dos resultados obtidos, conclui-se que as duas instituições em análise, se utilizam da contabilidade interna com o objetivo de ter informações mais tempestivas e com maior confiabilidade. Vale destacar também que a contabilidade é considerada um fator importante para estas organizações, pois é por meio desta que se extraem informações tempestivas, úteis e relevantes para o processo decisório.

Assim, percebeu-se que as práticas mais utilizadas pelas empresas em estudo estão relacionadas a controle financeiro e avaliação de desempenho, no qual pode-se verificar que as instituições se preocupam com a redução de custos para que possam obter melhores resultados, além do controle financeiro que possibilitam um maior planejamento e a avaliação de desempenho consiste em analisar se as estratégias utilizadas estão fornecendo resultados.

Outro fator conclusivo neste estudo é que as empresas em análise se utilizam das práticas de contabilidade para auxiliar no processo decisório, e que são os gestores que mais fazem uso destas, uma vez que, estes colaboradores são estratégicos quando se trata de tomar decisões dentro destas organizações. Outro aspecto que merece destaque é devido a ocorrência do uso das práticas da contabilidade gerencial pelas empresas, as quais apresentam adequabilidade maior a cada situação ou a cada processo que estas desenvolvem.

Dentre os fatores limitantes presentes na execução deste estudo, salienta-se que este deu-se devido a pandemia do Covid-19, no qual diversas instituições tiveram seus quadros de funcionários reduzidos, bem como sua carga horária, o que dificultou o retorno das informações solicitadas, e conseqüentemente reduziu o número de respostas obtidas. Outra limitação encontrada foi a dificuldade em encontrar estudos relacionados a utilização das práticas da

contabilidade gerencial em hospitais, que apesar de não ser tão recente, possui poucos estudos publicados na área.

Quanto a recomendações futuras, destaca-se algumas oportunidades de ampliação desta pesquisa, como por exemplo, ampliar a abrangência desta para o contexto nacional, bem como aplicá-la em diferentes regiões do Estado do Rio Grande do Sul podendo apresentar um comparativo entre regiões. Ainda, outro ponto interessante de aplicabilidade futura é referente a aplicação das práticas apresentadas nesse estudo, a quais demonstrariam a influência no processo decisório, podendo, também, levar em consideração, os conhecimentos extra contábeis como aporte para utilização de práticas de contabilidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, C. de. O orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: Um estudo nas organizações do Estado do Rio Grande do Norte. Dissertação de Mestrado do programa Multiinstitucional e Interegional das Universidades de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2007.

ALVES, P. M.; SILVA, R. M.; SANTOS, S. S.; ROCHA NETO, I. V.; PINHEIRO, D. R. O.; COSTA, J. E. S.; LEAL, E. A.. Competências requeridas pelo mercado de trabalho para o profissional de contabilidade em Minas Gerais. **Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí**, v. 5, n. 8, p. 01-13, 2016.

ANSELMO, T. A. **Avaliação da qualidade dos serviços contábeis prestados às micro e pequenas empresas comerciais com sede no bairro centro em Biguaçu-SC**. Repositório institucional UFSC. Santa Catarina, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/74645/discover>>. Acesso em 05 jun 2021.

ANTONOVZ, T.; PANUCCI-FILHO, L.; ESPEJO, M. M. S. B. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**. v. 29, n. 2, p. 40-52, maio/ago, 2010.

ARAÚJO, A. M. P. de; ASSAF NETO, A.. A Contabilidade Tradicional e a Contabilidade Baseada em Valor. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 33, p. 16 - 32, 2003.

ARAÚJO, L. C. G. de. **Organizações, sistemas e métodos e as tecnologias de gestão organizacional: arquitetura organizacional, benchmarking, empowerment, gestão pela qualidade total, reengenharia**: volume 1. 4. ed. 2. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2009.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo, ed. Atlas, 2000.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 70. ed. São Paulo, 2011.

BEUREN, I. M.; DAL MAGRO, C. B.; DIAS, D. R.; **Uso de Sistemas de Controle Gerencial no Processo Decisório em Hospitais: uma Comparação entre os Gestores Administrativos e os Gestores do Corpo Clínico** (2014).

BORBA, V. R.; LISBOA, T. C.; ULHÔA, W. M. M. **Gestão Administrativa e Financeira de organizações de saúde**. São Paulo: Atlas, 2009.

BOTINHA, R.A.; GOMES, G. S.; MARTINS, V. F. **Utilização de artefatos gerenciais em hospitais de Uberlândia**, 2012.

BOUWENS, J. ABERNETHY, M. A. **Accounting, Organizations and Society**, 2000.

BRASIL. **Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar / Secretaria de Assistência à Saúde**. – 3. ed. rev. e atual. – Brasília: Ministério da Saúde, 2002.

CARAVANTES, G.; PANNO, C.; KLOECKNER, M.. **Administração: teorias e processo**. São Paulo: Pearson, 2005. 572 p.

CATELLI, A. Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica. 2º Ed. Editora Atlas, S.A 2007.

CERTO, S. C. **Tomada de decisões**. Administração moderna. 9. ed. São Paulo: Pearson, 2005. cap. 7, p. 123-145.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHERUBIN, N.A.; SANTOS, N.A.A.P. **Administração Hospitalar: Fundamentos**. 3 ed. São Paulo: Loyola, 2002.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

_____. **Os novos paradigmas: como as mudanças estão mexendo com as empresas**. 5ª edição. Manole, 2008.

_____. **Comportamento organizacional: a dinâmica do sucesso das organizações**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. 539 p.

COSTENARO, A. C. N.; BRONDANI, G. A controladoria em instituições Hospitalares. Revista Eletrônica de Contabilidade. v. 2, n. 2, jun./nov. 2005.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S.. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CUNHA, P. R.; OLINQUEZITCH, J. L.; MAES, A.I. As demonstrações contábeis dos hospitais particulares do estado de Santa Catarina na ótica do princípio da competência. In: **Anais... XIII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte – MG 2006**.

DANTAS, T. **Treinamento em BPMN Ferramentas de apoio e consultoria 2007**.

ESPEJO, M. M. D. S. B.; PORTULHAK, H.; MARTINS, D. B. Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. **Gestão & Regionalidade**, v. 31, n. 92, 2015.

FERNANDES, F. C.; KLANN, R. C.; FIGUEREDO, M. S. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, p. 99-126, 2011.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B. de; GOUVÊA, M. A.. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **Rev. adm. contemp.** v.11 n. 2, 2007.

GARRISON, R. H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GARRISON, R.H. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: 2013.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Atlas. São Paulo, 2008.

GOMES, A. M.; VIEIRA, E. T.. A Importância dos Custos na Gestão das Organizações de Saúde. In: **Anais... XI Congresso Brasileiro de Custo em 2004**. Porto Seguro – BA.

HORNGREN, C. T. ; SUDEM, G. L. ; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

JONES G.D.C.; RIBEIRO K. C. S.; SILVA P. R.; **Modelos de relatórios para planejamento e controle de resultados: Estudo de caso em uma empresa industrial**. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador, v. 3, n. 1, jan., abr. 2009.

LACOMBE, F. J. M. Recursos Humanos - Princípios e Tendências. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LINO, K.M.S.; GONÇALVES, M.F. & FEITOSA, S.L. **Administração hospitalar por competência: o administrador como gestor hospitalar**. Disponível em: <http://www.administradores.com.br>. Acesso em 03 jun 2021.

MAIA, T. S. T. Valores organizacionais e práticas gerenciais de empresas familiares. **Anais...V CONVIBRA – Congresso Virtual Brasileiro de Administração 2008**.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. ed. Atlas. São Paulo, 2003.

MÁRIO, P. D. C.; ALVES, A. D. D. F.; CARMO, J. P. S. D.; SILVA, A. P. B. D.; JUPETIPE, F. K. N. A utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MARTINS, Vidigal Fernandes. A Necessidade do Planejamento Estratégico nas Organizações Contábeis. Revista Contabilidade Vista e Revista, Minas Gerais, v. 12, n. 2, pag. 73-80, ago. 2001.

MASTRANTONIO, M. A.; GRAZIANO, K. U. Proposta de um instrumento de avaliação dos padrões de qualidade de uma unidade de centro cirúrgico ajuizado por especialistas. O mundo da Saúde, São Paulo, SP, ano 26, v. 26, n. 2, p. 332–343, abr./jun. 2002.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAXIMILIANO, A. C. A. **Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Introdução à Administração**. Ed. Compacta. São Paulo: Atlas, 2009.

MAXWELL, J. A.; REYBOLD, L. E. **Qualitative research**. IN: WRIGHT, J. D. International encyclopedia of the social & behavioral sciences. 2nd ed., George Mason University, USA. Elsevier, 2004.

MORAIS, O. de O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. **Revista de Contabilidade e controladoria**, v. 6, n.2, p. 128-146, mai., ago.2014.

NASCIMENTO, A. M. Controladoria – **Instrumento de apoio ao processo decisório**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, B.; ROSS, E. S.; ALTIMEYER, H. Y. Proposta de um modelo de planejamento estratégico para instituições sem fins lucrativos. Revista FAE, Curitiba, v.8, n.1, p.71-80, jan./jun. 2005.

OLIVEIRA, E. K. F.,BOENTE , D. R. **Análise bibliométrica da produção científica recente sobre contabilidade gerencial. Organizações em Contexto**, v. 8, n. 15, p. 199-212, 2012.

OYADOMARI, J. C.; NETO, O. R. de M.; LOPES,R. . Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo de exploratório sob a ótica da teoria institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 2 n. 2, p. 55-70 jan./abr. 2008.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Custo e Preços de Serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral**. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. In: **Anais... ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**, 27, Anais... Atibaia, 2003.

_____. **Análise das Demonstrações Financeiras. São Paulo: Thomson (2007)**.

PAGLIUSO, A. T., CARDOSO, R., SPIEGEL, T. (2010). **Gestão organizacional: o desafio da construção do modelo de gestão**. São Paulo: Saraiva

PEREIRA, C. A. **Ambiente, empresa, gestão e eficácia**. In: **CATELLI, A. (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2ª ed. Feevale. Novo Hamburgo, 2013.

RIBEIRO FILHO, J. F. Controladoria hospitalar. São Paulo: Atlas, 2005.

RIBEIRO FILHO, J. F.; **Elementos de Contabilidade Gerencial Para Hospitais Públicos: Reflexões Em Torno de Um Novo Paradigma**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social métodos e técnicas**. 3 ed. Atlas. São Paulo, 2012.

ROBBINS, S.; JUDGE, T.; SOBRAL, F.. **Comportamento organizacional: teoria e prática no contexto brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Pearson, 2010. 633 p.

ROGGENKAMP, S. D.; WHITE, K. R.; BAZZOLI, G. J. Adoption of hospital case management: economic and institutional influences. **Social Science & Medicine**, v. 60, n. 11, p. 2, 489-2.500, 2005.

RUTHES, R. M.; CUNHA, I. C. K. O. Os desafios da administração hospitalar na atualidade. **Revista de Administração em Saúde**, v. 9, n. 36, p. 93-102, 2007.

SÁ, A. L. de. **Teoria da contabilidade superior: história e filosofia da Contabilidade**. Belo Horizonte: Siracusa, 1994.

SANTOS, D. S. de F.; **A contribuição do controle gerencial na atividade hospitalar: uma análise de um hospital em Arapiraca-AL (2019)**.

SCOTT, R. S. **Institutions and Organizations**. Sage: Thousand Oaks, Califórnia, 2011.

SILVA, I.L.; DRUMOND, R. B. A necessidade da utilização do sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In: **Anais... IV Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: USP, 2004.

SILVA, R. O. da. **Teorias da administração**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2013.

SOUZA, A. A. de; et al. Controle de gestão em organizações hospitalares. **Revista de Gestão USP**, v. 16, n. 3, p. 15- 29, 2009.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Rev. contab. finanç. [online]**, vol.14, n.32, p. 40-57, 2003.

SWAIM, R. W. **A Estratégia segundo Drucker: estratégias de crescimento e insights de marketing extraídos da obra de Peter Drucker**. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

SWERTS, G. B. A. A inserção da Contabilidade nas teorias das decisões. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 8, n. 2, p. 39-52, 2003.

TAJRA, SF. **Gestão estratégica na saúde**. São Paulo: Látria, 2006.

TENÓRIO, F. G. Gestão de ONGs: principais funções gerenciais. 9ª Edição. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

WIDENER, S. K. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. **Accounting, Organizations and Society**, n.29, p. 377-399, abr., mai. 2004.

XAVIER, R. V.; **Uso dos artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM)**, 2014.

ZUCCOLOTTO, R.; SILVA, G. M.; EMMENDOERFER, M. L. Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da Teoria Institucional. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 7, n. 3, p. 233-246, 2010.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

Está é uma pesquisa que faz parte do trabalho final de Graduação do curso de Ciências Contábeis da Universidade Franciscana elaborado pela Acadêmica Brenda dos Santos, sob a orientação do Professor Dr. Lucas Almeida dos Santos e visa analisar quais as práticas da contabilidade gerencial são utilizadas pelos hospitais públicos e privados da região central do Estado do Rio Grande do Sul e como estas influenciam na gestão organizacional. Ao aceitar participar, estará contribuindo e colaborando com a execução desta pesquisa e caso depois de consentir em sua participação o Sr (a) desistir de continuar participando, tem o direito e a liberdade de retirar o seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, seja antes ou depois da coleta de dados, independente do motivo e sem prejuízo a sua pessoa. O (a) Sr (a) não terá nenhuma despesa e não receberá nenhuma remuneração ao responder o presente questionário. Os resultados da pesquisa serão analisados e publicados, porém sua identidade não será divulgada, sendo guardada em sigilo. O questionário pode ser respondido pelos gestores da instituição. **POR FAVOR, ATENTE PARA QUE APENAS UM QUESTIONÁRIO SEJA RESPONDIDO POR EMPRESA.**

Gostaria de contribuir com esta pesquisa respondendo ao questionário a seguir?

Sim Não

CATEGORIA 1 – DADOS DO RESPONDENTE E DA EMPRESA

1- Qual sua formação profissional?

- Contabilidade
- Administração
- Economia
- Outra. Qual?_____

2- Na empresa a sua ocupação é?

- Administrador (a)
- Gestor (a)
- Contador (a)
- Controller
- Outro. Qual?_____

3- Você ocupa este cargo a quanto tempo na empresa?

- Menos de 1 ano
- De 1 ano até 5 anos
- De 5 anos até 10 anos
- Mais de 10 anos

4- Qual é o segmento da empresa?

- Saúde
- Comércio
- Indústria
- Outro _____

CATEGORIA 2 – INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

5- Onde é realizada a Contabilidade da empresa?

- Dentro da empresa, em setor próprio
- Parte dentro da empresa e parte fora da empresa
- Por uma empresa terceirizada

6- Você considera que a Contabilidade é importante para sua empresa?

- Sim
- Não
- Em partes

7- Você utiliza informações geradas pela Contabilidade?

- Sim
- Não
- Em partes

8- Você participa ativamente do processo decisório?

- Sim
- Não
- Em partes

9- A Contabilidade elaborada para sua empresa é considerada:

- Uma ferramenta primordial a qual fornece relatórios estratégicos para a tomada de decisão e alcance de objetivos.
- É importante, porém existem outros setores mais relevantes para tomada de decisão e alcance de objetivos.
- Fundamental, quando as informações são relevantes.
- Dispensável, pois consigo essas informações com terceiros.
- Importante apenas para cumprimento das obrigações com o fisco.

CATEGORIA 3 – CONTABILIDADE GERENCIAL

10- Você sabe do que se trata a contabilidade gerencial?

- Sim
- Não
- Em partes

11- Na empresa em que você trabalha falta alguma prática contábil que você considera importante?

- Sim. Qual (is)?
- Não

12- Na sua concepção, contabilidade gerencial é:

- Determinação do Custo e Controle Financeiro
- Informação para Planejamento e Controle Gerencial
- Redução do Desperdício de Recursos no Processo de Negócios
- Criação de Valor por meio do Uso Eficaz de Recursos
- Contabilidade como estratégia de negócios

13- Ao solicitar uma informação à contabilidade para o processo decisório, o rápido retorno desta pode ser considerado na sua percepção como sendo?

- Extremamente relevante para a tomada de decisão
- Relevante para tomada de decisão
- Pouco relevante para tomada de decisão

Não faz diferença para tomada de decisão

14- A empresa segue objetivos básicos da contabilidade, como fornecer, quando necessário, informações que afetam situações patrimoniais, financeiras, econômicas da organização para acionistas, credores, administradores etc.?

A empresa possui todas as informações disponíveis para que, se necessário, seus usuários possam acessá-las.

A empresa não possui informações contábeis.

Outro _____

15- Por qual motivo a sua empresa possui contabilidade? (Esta questão pode ter mais de uma alternativa assinalada).

Atender à legislação fiscal.

Atender a legislação fiscal e utilizar as informações geradas pela contabilidade como ferramenta de auxílio na tomada de decisão.

Outro. Qual? _____

16- O gestor conhece o potencial informacional da contabilidade?

Muito pouco

Pouco

Regular

Muito

Bastante

17- Quais dos relatórios gerados pela contabilidade são uteis para a sua empresa?

Balancete de verificação

Balanço Patrimonial (BP).

Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

Demonstração de Fluxo de Caixa.

Outros. Quais? _____

CATEGORIA 4 – USO DAS PRÁTICAS GERENCIAIS

18- Abaixo são apresentados diversos itens que são recomendados pela literatura para o controle de uma empresa. Assinale aqueles que a empresa utiliza e depois, numa escala de Likert, expressar sua percepção sobre a importância dos itens expostos para sua empresa.

Recursos Contábeis e Gerenciais	Possui		Importância				
	Sim	Não	1	2	3	4	5
Cadastro de produtos							
Cadastro de fornecedores							
Pedidos de compras							
Registro de entradas/ Compras							
Controle de estoques							
Controle de contas a pagar							
Cadastro de clientes							
Registro de saídas/ Vendas							
Controle de contas a receber							
Cálculo de impostos/preencher guias							
Fluxo de caixa							
Controle bancário							
Controle da folha de pagamento							
Controle de custos e despesas por área							
Controle orçamentário							
Análise Custo/Volume/Lucro							
Margem de Contribuição							
Margem de Segurança							
Ponto de Equilíbrio							
Formação do Preço de Venda							
Controle de imobilizado							
Controle da Depreciação dos bens							
Balancete mensal							
Apuração mensal do resultado							
Balanço Patrimonial							
Indicadores da Análise de Balanços							

19- A empresa utiliza-se de ferramentas de gestão para o processo decisório?

() Sim

- Não
- Às vezes

20- Você avalia os riscos associados a cada alternativa antes de tomar uma decisão?

- Sim, sempre.
- Não
- Às vezes

21- O gestor da empresa toma decisões baseado em dados contábeis?

- Sim
- Não
- Às vezes

22- As informações recebidas da Contabilidade são importantes para o suporte à tomada de decisão que envolva questões econômico-financeiras?

- Sim
- Não
- Às vezes
- Não recebo

23- Do seu ponto de vista quais as práticas de Contabilidade Gerencial auxiliam na tomada de decisão?