

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**Centro de Ciências Sociais e Aplicadas**

**Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**CONTROLES GERENCIAIS E DECISÕES  
EM ORGANIZAÇÕES DO SEGMENTO DE SAÚDE**

**Alexandre de Lacerda Pedrique**

**São Paulo**

**2010**

**Alexandre de Lacerda Pedrique**

**Controles Gerenciais e Decisões  
em Organizações do Segmento de Saúde**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.**

**Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari**

**São Paulo**

**2010**

P371c Pedrique, Alexandre de Lacerda.

Controles gerenciais e decisões em organizações do segmento de saúde / Alexandre de Lacerda Pedrique – 2010.

96 f. : il. ; 30 cm + 2 CD-ROM

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) –  
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010.

Orientação: Prof. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Bibliografia: f. 76-81.

1. Controle gerencial. 2. Aprendizagem organizacional. 3.  
Organizações hospitalares. 4. Análise multivariada. I. Título.

CDD 658.151

**Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie**

**Professor Dr. Manassés Claudino Fonteles**

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação**

**Professora Dra. Sandra Maria Dotto Stump**

**Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas**

**Professor Dr. Moisés Ari Zilber**

**Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**Professora Dra. Maria Thereza Pompa Antunes**

Dedico este trabalho à minha esposa Valquíria; aos meus pais Lupércio e Dirce; às minhas irmãs Cristiane e Adriana; e aos meus familiares Sebastião e Cristina.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari, pelas orientações e apoio na realização desta dissertação.

Ao Prof. Dr. Diógenes Bido de Souza, pelas colaborações como membro da banca de qualificação e pelos incentivos na condução deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Amaury José Rezende, pelas contribuições como membro da banca de qualificação e pelos incentivos na condução desta dissertação.

Aos Professores do programa.

A todos os respondentes.

Dirigir bem um negócio é administrar seu futuro; dirigir o futuro é administrar informações (Marion Harper).

## RESUMO

Esta dissertação tem como propósito analisar os relacionamentos existentes entre Uso do Sistema de Controle Gerencial, Aprendizagem Organizacional, Decisões e Desempenho em organizações hospitalares. A dimensão Uso é consagrada pela tipologia proposta por Simons (2000) em Uso Diagnóstico e Uso Interativo. Uso Diagnóstico é o uso tradicional do Controle Gerencial e tem como finalidade implementar as estratégias deliberadas, enquanto o Uso Interativo tem como foco gerar aprendizagem organizacional e monitorar as incertezas estratégicas. (SIMONS, 2000). A metodologia de pesquisa adotada foi o *Survey*, a amostra foi composta por 48 respondentes de organizações hospitalares do Brasil e os dados foram analisados por meio da Estatística Descritiva e de duas técnicas de Análise Multivariada: Análise Fatorial e Modelagem de Equação Estrutural. Os resultados da pesquisa indicam que: (1) o Uso Interativo influencia positivamente a Aprendizagem Organizacional; (2) a Aprendizagem Organizacional influencia positivamente as decisões tomadas por gestores do segmento da saúde; (3) as decisões de Custos e processos influenciam o desempenho financeiro e não financeiro. Foram realizadas quatro entrevistas com gestores de organizações da área da saúde e observou-se que o Uso do Sistema de Controle Gerencial, tanto na dimensão Uso Diagnóstico quanto no Uso Interativo, influencia positivamente a Aprendizagem Organizacional. Dentre as principais limitações, destaque-se que os resultados são baseados nas percepções de gestores da área de Controladoria, porém, como a maioria dos gestores da área da saúde é composta por médicos e enfermeiros, os resultados poderiam ser diferentes se os respondentes fossem da área assistencial. Sugere-se, para pesquisas futuras, que sejam realizados estudos de casos sobre Sistemas de Controles Gerenciais na perspectiva de Uso em hospitais, visando a uma exploração mais detalhada sobre o tema.

Palavras-chave: Controles Gerenciais; Aprendizagem Organizacional; Decisões.



## ABSTRACT

This dissertation has as intention to analyze the existing relationships between Use of the Management Control System, Organizational Learning, Decisions and Performance in hospital organizations. The dimension Use is consecrated by the typology proposal for Simons (2000) in Diagnostic Use and Interactive Use. Diagnostic use is the traditional use of the Management Control and has as purpose to implement the deliberated strategies, while the Interactive Use has as focus to generate organizational learning and to monitor the strategical uncertainties. (SIMONS, 2000). The research methodology adopted was the Survey, the sample was composed for 48 respondents of hospital organizations in Brazil and the data had been analyzed by means of the Descriptive Statistics and of two techniques of Multivariate Analysis: Factorial analysis and Structural Equation. The research indicate that: (1) the Interactive Use influences the Organizational Learning positively; (2) the Organizational Learning positively influences the decisions taken for managers of the segment of the health; (3) the decisions of Costs and processes influence the financial and not financial performance. Four interviews with managers of organizations from the health's area had been carried through and were observed that the Use of the Management Control System, as much in the dimension Diagnostic Use how much in the Interactive Use, influences the Organizational Learning positively the main limitations, have been distinguished that the results are based on the perceptions of the managers from Accounting' s area, however, as the majority of the managers from the health's area is composed for doctors and nurses, the results could be different if the respondents were from the assistential area. It is suggested, for future research, which is carried through studies of cases on Management Control System in the perspective of Use in hospitals, aiming at to a detailed exploration about this topic.

Key-Works: Management Control, Organizational Learning, Decisions.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Modelo Teórico de Pesquisa .....	17
Figura 2	Participantes do segmento da saúde .....	20
Figura 3	Modelo teórico modificado em função da análise fatorial .....	60
Figura 4	Modelo original SmartPLS .....	61
Figura 5	Modelo Ajustado SmartPLS .....	62
Figura 6	<i>Bootstrapping</i> modelo final .....	64
Gráfico 1	Distribuição percentual da receita de contraprestação das operadoras, por modalidade (Brasil - 2008).....	23

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Área funcional dos respondentes.....	38
Tabela 2	Nível hierárquico dos respondentes.....	38
Tabela 3	Número de funcionários das organizações.....	38
Tabela 4	Análises descritivas das variáveis - constructo: aprendizagem organizacional.....	44
Tabela 5	Análises descritivas das variáveis - constructo: uso diagnóstico.....	45
Tabela 6	Análises descritivas das variáveis - constructo: uso interativo.....	45
Tabela 7	Análises descritivas das variáveis - constructo: decisões.....	46
Tabela 8	Análises descritivas das variáveis - constructo: desempenho.....	47
Tabela 9	Análises descritivas das variáveis: desenho.....	47
Tabela 10	Matriz de correlação: constructo - aprendizagem organizacional.....	49
Tabela 11	KMO and Bartlett's Test - constructo - aprendizagem organizacional.....	50
Tabela 12	Matriz anti-imagem - constructo: aprendizagem organizacional.....	50
Tabela 13	Comunalidades - constructo: aprendizagem organizacional.....	51
Tabela 14	Total de variância explicada - constructo: aprendizagem organizacional.....	51
Tabela 15	Rotated component matrix - constructo: aprendizagem organizacional.....	52
Tabela 16	Matriz de correlação - constructo: decisões.....	52
Tabela 17	KMO and Bartlett's Test - constructo: decisões.....	53
Tabela 18	Matriz anti-imagem - constructo: decisões.....	53
Tabela 19	Comunalidades - constructo: decisões.....	54
Tabela 20	Total de variância explicada - constructo: decisões.....	54
Tabela 21	Rotated component matrix - constructo: decisões.....	55
Tabela 22	Análise fatorial - grupos de decisões.....	55
Tabela 23	Matriz de correlação - constructo: desempenho.....	56
Tabela 24	KMO and Bartlett's test - constructo: desempenho.....	56
Tabela 25	Matriz anti-imagem - constructo: desempenho.....	56
Tabela 26	Comunalidades - constructo: desempenho.....	57
Tabela 27	Total de variância explicada - constructo: desempenho.....	57
Tabela 28	Rotated component matrix - constructo: desempenho.....	57
Tabela 29	Análise fatorial - grupo de desempenho.....	58
Tabela 30	Matriz de correlação e raiz quadrada da VME.....	63
Tabela 31	Testes de validação do modelo estrutural e de adequação.....	63
Tabela 32	Teste T dos coeficientes de regressão.....	65
Tabela 33	Grupo 1: decisões financeiras.....	66
Tabela 34	Grupo 2: decisões de custos e processos.....	67
Tabela 35	Grupo 3: decisões ligadas a produtos e clientes.....	67

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Gasto com saúde em relação ao PIB (1960 a 1990).....	18
Quadro 2	Classificação das empresas .....	19
Quadro 3	Principais diferenças entre o uso diagnóstico e o uso interativo.....	25
Quadro 4	Artefatos contábeis <i>versus</i> possíveis decisões .....	27
Quadro 5	Aderência conceitual para a amplitude de uso do SCG .....	30
Quadro 6	Razões pelas quais os hospitais decidiram não utilizar o custeio ABC .....	31
Quadro 7	Aprendizagem organizacional.....	41
Quadro 8	Uso diagnóstico e uso interativo .....	42
Quadro 9	Decisões .....	42
Quadro 10	Desenho .....	43
Quadro 11	Desempenho .....	44
Quadro 12	Testes de hipóteses .....	70
Quadro 13	Perfil dos respondentes.....	71

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
AMS	Assistência Médica e Sanitária
ANS	Agência Nacional de Saúde Suplementar
CREMESP	Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo
DIDES	Diretoria de Desenvolvimento Setorial
EBITDA	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDEC	Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor
PIB	Produto Interno Bruto
ROI	<i>Return on Investment</i>
SINDHOSP	Sindicato dos Hospitais de São Paulo
SUS	Sistema Único de Saúde

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	14
1.1	Contextualização do tema (situação-problema).....	14
1.2	Questão de pesquisa.....	16
1.3	Hipóteses de pesquisa .....	16
1.4	Objetivo geral .....	17
1.4.1	Objetivos específicos .....	17
1.5	Modelo teórico de pesquisa .....	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO E REVISÃO DA LITERATURA .....	18
2.1	Cenário do ambiente hospitalar .....	18
2.1.1	Relação entre os participantes do segmento da saúde .....	20
2.1.2	Organização do sistema de saúde no Brasil.....	21
2.2	Uso dos controles gerenciais .....	24
2.3	Aprendizagem organizacional .....	25
2.4	Possíveis decisões .....	27
2.5	Desempenho .....	28
2.6	Revisões dos estudos antecedentes de sistemas de controle gerencial e aprendizagem organizacional.....	29
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	36
3.1	Tipo de pesquisa .....	36
3.2	Método de pesquisa .....	37
3.3	População e amostra .....	37
3.4	Elaboração do questionário.....	39
3.4.1	Validação do questionário.....	39
3.4.2	Organização do questionário .....	40
3.5	Procedimentos de tratamento dos dados.....	44
3.5.1	Estatística descritiva .....	44
3.5.2	Análise fatorial exploratória .....	47
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	59
4.1	Modelo teórico modificado em função da análise fatorial .....	60
4.1.1	Modelo original com todos os indicadores.....	61
4.2	Modelo Ajustado.....	62
4.2.1	Cálculo da validade discriminante e matriz de correlações.....	63
4.2.2	Testes de validação do modelo estrutural e de adequação.....	63
4.2.3	Teste do coeficiente da regressão .....	64
4.3	Análise dos resultados utilizando o modelo de PLS.....	65
4.4	Análise dos resultados qualitativos.....	70
5	CONCLUSÕES .....	74
5.1	Contribuições da pesquisa .....	75
5.2	Limitações e sugestões para futuras pesquisas .....	75
	REFERÊNCIAS .....	76
	APÊNDICES .....	82

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização do tema (situação-problema)

As organizações hospitalares possuem os mesmos problemas de empresas com finalidade lucrativa, como a necessidade de satisfazer consumidores cada vez mais exigentes, gerando receitas, mas tendo que se preocupar com os custos e as despesas cada vez mais crescentes. O nível de turbulências é grande: de um lado, há a consolidação das empresas de Plano de Saúde como Amil, Bradesco, Sul América, o que faz com que haja dificuldade para aumentar os preços dos serviços; de outro lado, há o Sistema Único de Saúde do Estado que também reconhecidamente remunera os serviços dos hospitais por valores muito baixos, aliem-se a essas a necessidade de investimento em novas tecnologias médicas e a ampliação e ou a manutenção de sua estrutura física.

Segundo a consultoria Planisa (2010), especializada na área da saúde, dentre as principais características do setor destacam-se:

1. Tendência continuada no aumento de custos em face do envelhecimento da população e incorporação de novas tecnologias;
2. Custo elevado baseado no comportamento do usuário que privilegia a cura e não a prevenção;
3. Mudança na percepção de clientes em relação ao fator de qualidade;
4. Concentração de mercado em grandes fontes pagadoras com a conseqüente redução no poder de negociação.

A mesma consultoria afirma que, para as empresas do segmento da saúde sobreviverem a essas novas tendências, é necessário promover uma gestão efetiva de custos, visando à utilização eficaz de recursos e garantindo a sustentabilidade a longo prazo.

Apesar de todas essas dificuldades citadas anteriormente, Escrivão (1999) identificou que são poucos os hospitais que monitoram a gestão por meio da utilização de indicadores gerenciais, isso a despeito de esses hospitais possuírem um volume considerável de informações, porém, na maioria das vezes, elas são desconhecidas e utilizadas pelos gestores desse segmento. Diante das grandes mudanças por que passa o setor, como a criação de cursos de gestão hospitalar em diversas instituições de ensino, bem como a entrada de investidores no controle de alguns hospitais, pode-se questionar a validade desses resultados no cenário atual.

Um dos campos que podem auxiliar os administradores hospitalares em um ambiente altamente competitivo no processo de gestão e de tomada de decisão é a Contabilidade Gerencial, a qual tem a finalidade de gerar informações para os gestores que dirigem e controlam as operações. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007). Apesar da importância da Contabilidade Gerencial no processo decisório, não existem pesquisas atuais sobre os artefatos de controle gerenciais existentes e também sobre a forma como eles são utilizados. Essas duas dimensões são conhecidas, no campo das pesquisas, como dimensão Desenho e Uso. (FERREIRA; OTLEY, 2004).

A dimensão Desenho diz respeito aos artefatos existentes que podem ser classificados dentro de diversas tipologias como, por exemplo, a proposta por Soutes (2006); já a dimensão Uso é consagrada pela tipologia proposta por Simons (2000) em Uso Diagnóstico e Uso Interativo. Uso Diagnóstico é o uso tradicional do Controle Gerencial e tem como finalidade implementar as estratégias deliberadas, enquanto o Uso Interativo tem como foco gerar aprendizagem organizacional e monitorar as incertezas estratégicas. (SIMONS, 2000).

Aprendizagem Organizacional é, geralmente, definida como adquirir e disseminar novos conhecimentos dentro da organização (CHENHALL, 2005) e ocorre dentro das rotinas organizacionais, sendo que uma dessas rotinas é a Contabilidade Gerencial (SCAPENS, 1994), a qual se materializa pelas decisões em torno do controle formal que são os relatórios contábeis gerenciais.

A Dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial é pouco explorada nas pesquisas acadêmicas brasileiras (AGUIAR; FREZATTI, 2007), o que foi comprovado por meio de uma pesquisa na base de dados realizado no mês de outubro de 2009. Pesquisaram-se as seguintes revistas e Anais no Brasil: ENANPAD; Revista Contabilidade e Finanças USP; ANPCONT e Congresso Brasileiro de Custos, com as palavras-chave: Uso do Sistema de Controle Gerencial, Uso Interativo e Diagnóstico, tendo sido encontrado apenas dois artigos: (1) o primeiro, de Oyadomari (2008), tem como tema: Uso do Sistema de Controle Gerencial e Desempenho: Um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da *Resources-Based View*; (2) o segundo, de Aguiar, Pace e Frezatti (2009), estudou a Análise do Inter-Relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: Um Estudo Piloto.

Como também existem poucos estudos sobre as práticas de Contabilidade Gerencial em organizações hospitalares, esse estudo pretende contribuir para verificar, em uma análise exploratória, dentre os artefatos contábeis, como as decisões são tomadas por parte dos



gestores em organizações hospitalares privadas, por meio da classificação de Simons (2000) em: Sistemas de Controle Diagnósticos e Sistemas de Controle Interativo.

Este trabalho inova ao incluir outros construtos em relação aos estudados por Oyadomari (2008) e Aguiar, Pace e Frezatti (2009), uma vez que incluiu o construto Decisões. Outra contribuição esperada se refere ao estudo do segmento hospitalar, o qual tem sido objeto crescente de pesquisas internacionais, mas ainda não refletindo nas pesquisas brasileiras.

Espera-se que este trabalho gere contribuições para a prática de controle gerencial nas organizações hospitalares e os seus gestores possam aplicar os resultados do presente trabalho para melhorar o desempenho organizacional consoante a proposição de Malmi e Grandlund (2009).

## 1.2 Questão de pesquisa

O presente trabalho propõe-se a responder à seguinte questão de pesquisa: **Quais são os relacionamentos existentes entre Uso do Sistema de Controle Gerencial, Aprendizagem Organizacional, Decisões e Desempenho em organizações hospitalares?**

## 1.3 Hipóteses de pesquisa

Para responder às questões citadas acima, foram estabelecidas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1 - Uso Diagnóstico está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional;

H2 - Uso Interativo está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional;

H3 - Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões;

H4 - Decisões estão associadas positivamente com Desempenho;

Essas hipóteses estão mencionadas de forma mais aprofundada no referencial teórico.

## 1.4 Objetivo geral

O objetivo geral é identificar os tipos de uso do Sistema de Controle Gerencial, Aprendizagem Organizacional nos hospitais privados. Para isso foi realizado um *survey* obtendo 48 organizações hospitalares privadas e associações Brasileiras.

### 1.4.1 Objetivos específicos

Os objetivos específicos do trabalho são:

- Identificar as ferramentas de controle utilizadas pelos gestores hospitalares de acordo com a tipologia definida por Simons (2000): Uso Interativo e Uso Diagnóstico;
- Identificar e apresentar as principais ferramentas na gestão hospitalar mediante uma análise exploratória.

## 1.5 Modelo teórico de pesquisa

A Figura 1 demonstra as variáveis utilizadas no modelo teórico de pesquisa, bem como as hipóteses estabelecidas.

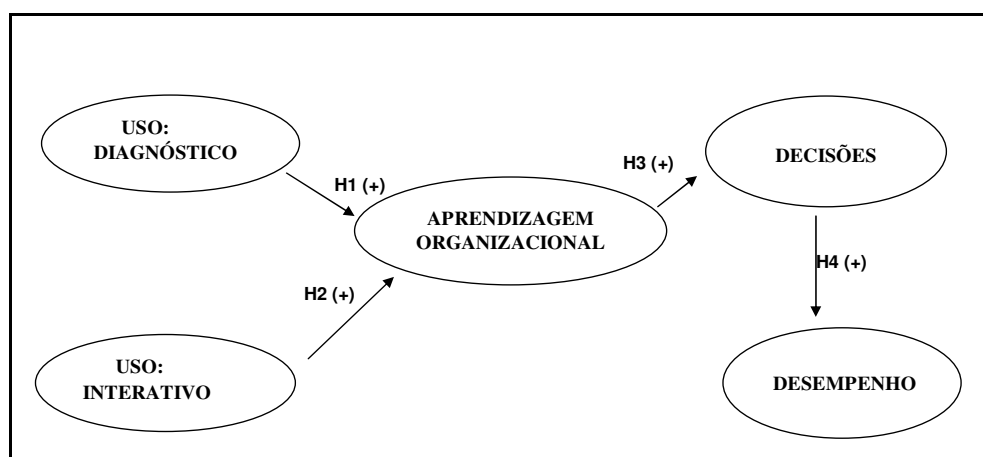


Figura 1 - Modelo Teórico de Pesquisa

O Modelo Teórico de Pesquisa é composto por 4 variáveis: Uso do Sistema de Controle Gerencial, Aprendizagem Organizacional, Decisões e Desempenho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO E REVISÃO DA LITERATURA

O presente capítulo abordará o referencial teórico sobre Controles Gerenciais e a Aprendizagem Organizacional e será dividido em 5 partes: Desenhos dos Controles Gerenciais; Uso dos Controles Gerenciais; Aprendizagem Organizacional; Decisões e Desempenho; assim, para ilustrar o estudo, no setor, inicia-se com uma revisão da literatura sobre o cenário do ambiente hospitalar.

### 2.1 Cenário do ambiente hospitalar

Nota-se um crescimento dos gastos com saúde proporcionalmente ao PIB, conforme o Quadro 1.

PAÍSES	1960	1970	1980	1990
Canadá	5,5	7,2	7,4	9,1
Estados Unidos	5,2	7,4	9,2	12,7
França	4,2	5,8	7,6	8,9
Japão	2,9	4,4	6,4	6,5
Reino Unido	3,9	4,5	5,8	6,1

**Quadro 1 - Gasto com saúde em relação ao PIB (1960 a 1990)**

Fonte: Rouquayrol e Almeida (1999)

No Brasil, não existe um estudo que possa ser comparado com o Quadro 1. Mas um levantamento do IBGE (2009) mostrou que as atividades ligadas à saúde no Brasil geraram cerca de R\$ 97,3 bilhões de receitas em 2005 e, desse total, as instituições de saúde foram responsáveis por representativos 66,6%. Em relação ao PIB, esse mesmo estudo apresentou sucessivos aumentos de taxas de crescimento em relação à participação percentual das atividades do segmento da saúde, que, em 2005, tal segmento era responsável por cerca de 3,9 milhões de postos de trabalho formais na economia brasileira.

Esse crescimento contribuiu para o desenvolvimento das instituições de saúde no Brasil. Atualmente, os hospitais são organizações que têm por objetivo oferecer tratamento clínico e cirúrgico a seus pacientes, fazendo com que tais pessoas possam reintegrar a sociedade em condições de retornar às funções que desempenhavam.

De acordo com dados da Revista Exame Melhores e Maiores, referentes ao ano de 2008, cinco empresas do segmento da saúde (em negrito) figuram entre as melhores e maiores empresas, comprovando com isso a importância desse setor para a economia brasileira, conforme o Quadro 2.

Ordem 2008	Pontos	Empresa / Sede	Vendas	Lucro Líquido Ajustado (em US\$)	Patrimônio Líquido Ajustado (em US\$)	Margem das Vendas (em %)	Riqueza criada por empreg.	Número de empreg.	Controle Acionário
1	605	Visanet, SP	1.421,5	626,7	78,1	44,1	889,9	1.174	Brasileiro
2	515	Redecard, SP	1.012,9	520,7	315,9	51,4	857,2	789	Brasileiro
3	375	Copasa, MG	1.017,4	198,0	1.760,6	19,5	87,4	11.116	Estatal
4	370	Casa da Moeda, DF	347,9	27,0	156,7	7,8	68,2	2.109	Estatal
<b>5</b>	<b>300</b>	<b>Soc. Paulista para o Desenv. da Medicina, SP</b>	<b>510,4</b>	<b>10,9</b>	<b>20,2</b>	<b>2,1</b>	<b>17,3</b>	<b>22.579</b>	<b>Brasileiro</b>
6	285	Sabesp, SP	3.037,1	492,5	4.834,7	16,2	107,1	16.649	Estatal
7	270	<b>Amil, RJ</b>	<b>1.376,4</b>	<b>47,0</b>	<b>252,0</b>	<b>3,4</b>	<b>62,5</b>	<b>3.868</b>	<b>Brasileiro</b>
8	270	Serasa, SP	424,4	82,0	477,1	19,3	115,3	2.480	Irlandês
9	260	E.C.T, DF	4.804,5	298,9	1.385,0	6,2	28,5	112.331	Estatal
<b>10</b>	<b>250</b>	<b>Hospital Albert Einstein, SP</b>	<b>571,8</b>	<b>33,9</b>	<b>557,8</b>	<b>5,9</b>	<b>30,9</b>	<b>6.715</b>	<b>Brasileiro</b>
11	240	Autoban, SP	487,8	176,9	213,5	36,3	NI	1.209	Brasileiro
12	230	Contax, RJ	850,9	45,6	104,8	5,4	10,0	74.499	Brasileiro
<b>13</b>	<b>230</b>	<b>Hospital Santa Catarina, SP</b>	<b>387,8</b>	<b>-9,0</b>	<b>323,9</b>	<b>-2,3</b>	<b>14,1</b>	<b>10.843</b>	<b>Brasileiro</b>
<b>14</b>	<b>220</b>	<b>Unimed, MG</b>	<b>595,3</b>	<b>39,7</b>	<b>160,9</b>	<b>6,7</b>	<b>63,6</b>	<b>1.506</b>	<b>Brasileiro</b>
15	210	Atento, SP	771,5	48,7	132,9	6,3	9,4	73.000	Espanhol

**Quadro 2 - Classificação das empresas**

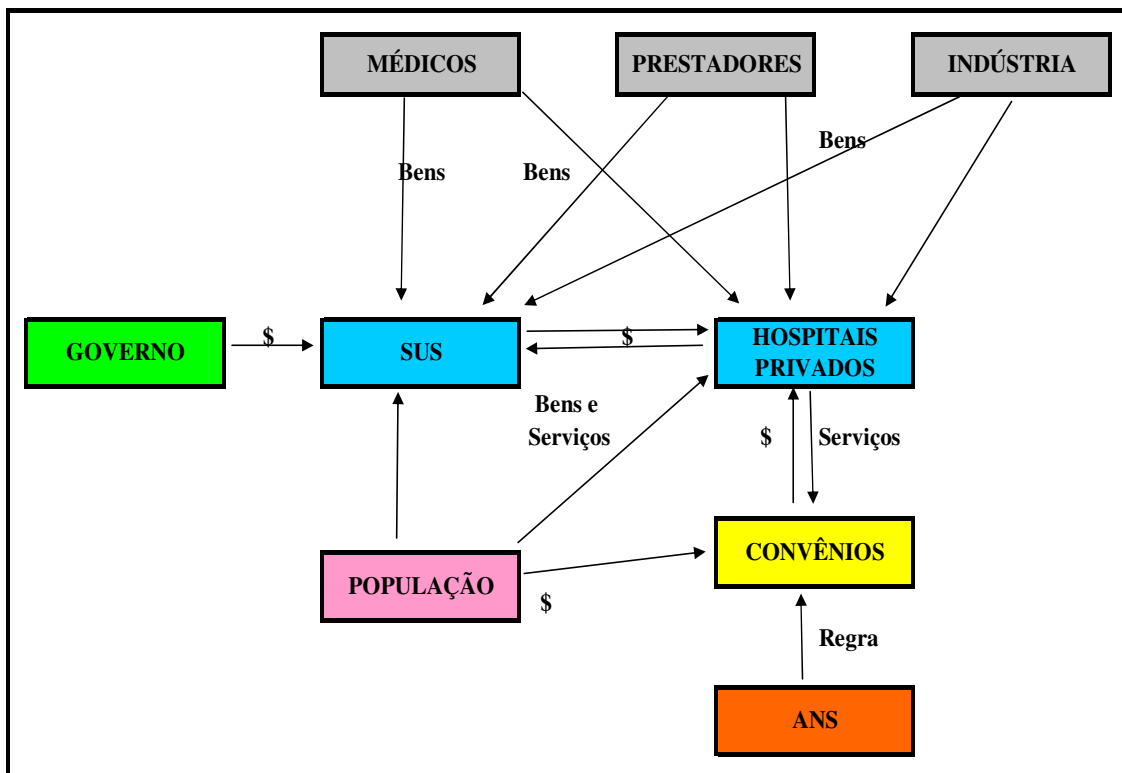
Fonte: Adaptado da Revista Exame Maiores e Melhores (2009)

Para elaboração desse *ranking* foram consideradas as seguintes métricas: Vendas; Lucro Líquido Ajustado; Patrimônio Líquido Ajustado; Margem das Vendas; Riqueza Criada por Empregado e Número de Empregados.

Segundo a consultoria Planisa (2010), especializada na área da saúde, dentre as principais características do setor destacam-se:

Em pesquisa realizada a pedido do SINDHOSP (Sindicato dos Hospitais) pelo Instituto Datafolha com os principais hospitais privados da Grande São Paulo tendo como objetivo avaliar o relacionamento entre hospitais e plano de saúde, constatou-se que o relacionamento está deteriorado, em função dos seguintes problemas: transferências de pacientes para hospitais próprios de operadoras; imposição de pacotes com valores fixos sem reajustes nas tabelas; atrasos no pagamento de contas médicas e não pagamento de medicamentos de valores representativos. (CREMESP, 2006).

### 2.1.1 Relação entre os participantes do segmento da saúde



**Figura 2 - Participantes do segmento da saúde**

Fonte: Elaborado pelo autor (2010)

A complexidade do sistema de saúde brasileiro reflete-se na composição e na atuação dos distintos grupos de interesses dos participantes do mercado brasileiro de saúde. A Figura 2 demonstra que os médicos, os prestadores de serviços (exemplos: serviços de nutrição, lavanderia, entre outros) e a indústria (fornecedora de insumos, medicamentos, material de enfermagem e máquinas hospitalares), fornecem bens e serviços para o SUS que é financiado pelo governo e os hospitais privados, sendo remunerados por eles. A população recebe atendimento de saúde tanto pelo SUS quanto pelos convênios. Os convênios são remunerados pelos beneficiários, que representam parte da população e são regularizados pela Agência Nacional de Saúde (ANS). Os hospitais privados prestam serviços aos beneficiários dos convênios e também ao SUS, as receitas dos hospitais privados originam-se de atendimentos de pacientes do SUS e dos convênios.

### 2.1.2 Organização do sistema de saúde no Brasil

Pode-se dividir o sistema de saúde brasileiro em dois grandes grupos: Setor Público e Setor Privado de Saúde. A Federação Brasileira de Hospitais (2006) cita que o setor hospitalar brasileiro possui cerca de 7.543 instituições, sendo 2.745 hospitais públicos, 4.671 hospitais privados e 127 universitários. Dentro desse universo, o Estado de São Paulo representa um importante centro, com 994 hospitais, conforme o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (2006).

O sistema público de saúde e seus beneficiários são definidos nos termos do Sistema Único de Saúde, foi criado a partir das disposições constitucionais de 1988 e implementado em 1991. O SUS compõe um sistema misto com serviços contratados por órgãos públicos e privados, a participação dos hospitais prestadores do SUS é muito expressiva. Segundo dados da Pesquisa de Assistência Médica e Sanitária (AMS) do IBGE (1999), cerca de 78% dos hospitais prestam serviços ao SUS.

O orçamento do SUS para o ano de 2008 conta com menos de R\$ 20,00 mensais por brasileiro, segundo o IBGE (2008), isso representa, aproximadamente, dez vezes menos do que é destinado pelos sistemas de saúde públicos de países desenvolvidos e abaixo do valor de qualquer mensalidade de um plano de saúde no Brasil.

O SUS é financiado por contribuições sociais de patrões e empregados e também mediante o pagamento de impostos embutidos em outros tributos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS); Confins e IPVA, enquanto os planos de saúde não são financiados apenas por mensalidades de usuários, pois, muitas vezes, os planos de saúde atendem a funcionários públicos e são remunerados pelo SUS, além disso, os planos de saúde obtêm vantagens em relação ao SUS, como, por exemplo, quando um plano de saúde se recusa a atender determinado paciente alegando, que tais procedimentos cirúrgicos e medicamentos não constam do contrato entre as partes, nesse tipo de situação, o SUS atende o cidadão.

Existem situações em que o paciente possui plano de saúde, o SUS atende todos os casos de urgência e emergência que dão entrada nos hospitais públicos, a exemplo dos acidentes de trânsito. Nesses casos, o SUS paga a conta que deveria ser da empresa de plano de saúde.

Um dos problemas mais graves do SUS trata-se da prática ilegal da parceria de hospitais com planos de saúde; dessa forma, os usuários dos planos recebem atenção diferenciada em relação aos demais cidadãos pois “furam” a longa fila de espera do SUS de cirurgias, marcação de exames, procedimentos e melhores acomodações.

Dentre as principais dificuldades encontradas pelo SUS, destaca-se a da população brasileira não conseguir acesso ao SUS principalmente nos grandes centros urbanos, nos quais a fila de espera para consultas, exames e cirurgias é muito elevada; dependendo do local, é comum não haver vagas de internação, faltam médicos, pessoal, equipamentos e medicamentos básicos. De acordo com pesquisas realizadas pelo Idec (2002), apenas 54% dos 61 medicamentos básicos estavam disponibilizados em centros de saúde.

O Sistema Único de Saúde do Estado, reconhecidamente, remunera os serviços dos hospitais por valores muito baixos, em meados de junho de 2002, o Ministério da Saúde teve a iniciativa de contratar a consultoria Planisa com o intuito de efetuar o levantamento dos custos hospitalares de hospitais públicos do Brasil.

A consultoria Planisa utilizou como base de cálculo o Valor na Tabela Nacional do Sistema Único de Saúde de 105 procedimentos médicos mais usuais. O resultado demonstrou que o custo dos procedimentos e os valores recebidos do Ministério da Saúde fixados, nessa tabela, somente os procedimentos de alta complexidade tinham a relação entre despesa e receita equilibrada, a maioria dos procedimentos de baixa e média complexidade foram deficitários, como, por exemplo, no procedimento de parto normal, o custo do hospital, envolvendo diárias hospitalar, materiais de enfermagem, medicamentos e honorários médicos foi de R\$ 704,57, enquanto o valor pago pelo SUS a esse hospital foi de R\$ 205,00, dessa maneira, o hospital não conseguiu obter margem de lucratividade e também o seu Ponto de Equilíbrio.

Segundo dados do Ministério da Saúde, em média, 70% dos procedimentos médicos pagos pelo SUS são de média complexidade e apenas 30% de alta complexidade, em razão da falta de equipamentos de alta tecnologia e de recursos humanos especializados. Considera-se, ainda, que 70% da população do Brasil não possui plano de saúde, sendo, portanto, usuária dos serviços públicos credenciados pelo SUS.

As operadoras de saúde são um dos principais agentes do mercado de saúde do Brasil, fazem parte do chamado mercado suplementar de saúde, que é regularizado pela Agência Nacional de Saúde (ANS). A principal fonte de informações sobre o mercado suplementar de saúde é o Caderno de Informações de Beneficiários, Operadoras e Planos preparado pela Diretoria de Desenvolvimento Setorial (DIDES/ANS).

As operadoras são classificadas pela ANS (2010) nas seguintes modalidades:

**Autogestão:** entidades que operam serviços de assistência à saúde destinados, exclusivamente, a empregados ativos, aposentados, pensionistas ou ex-empregados de uma ou mais empresas.

**Cooperativa Médica:** sociedade sem fins lucrativos.

**Filantropia:** entidades sem fins lucrativos, que operam Planos Privados de Assistência à Saúde, certificadas como entidade filantrópica no Conselho Nacional de Assistência Social.

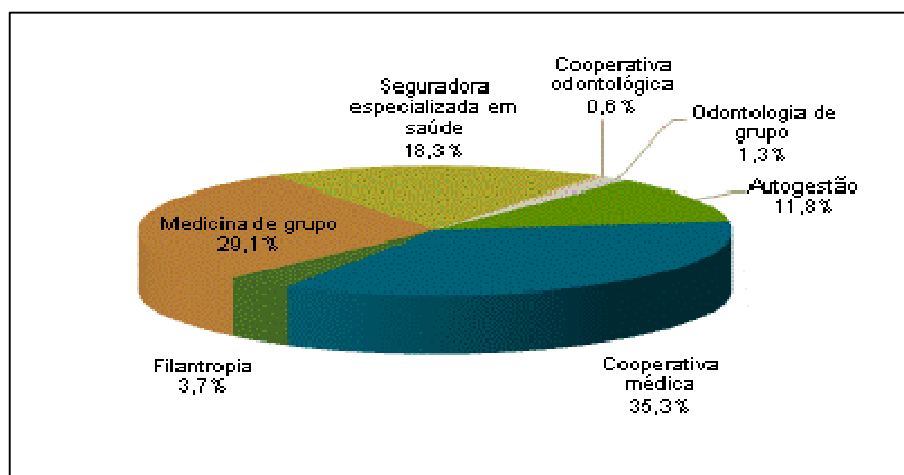
**Medicina de Grupo:** demais empresas que operam Planos Privados de Assistência à Saúde.

**Seguradora Especializada em Saúde:** trata-se de empresas especializadas na área da Saúde.

**Cooperativa Odontológica:** sociedades sem fins lucrativos, constituídas conforme o disposto da Lei n. 5.764/1971.

**Odontologia de Grupo:** demais empresas que operam, exclusivamente, Planos Odontológicos.

De acordo com o Gráfico 1, o percentual mais expressivo da receita de contraprestações das operadoras é a Cooperativa médica que representa cerca de 35,30%, seguida por Medicina de grupo que corresponde a 29,10%. A prestação de serviços referente à área Odontológica representa a menor participação percentual das receitas.



**Gráfico 1 - Distribuição percentual da receita de contraprestação das operadoras, por modalidade (Brasil - 2008)**

Fonte: Diops 04/12/2009 e FIP 12/2006



## 2.2 Uso dos controles gerenciais

Após a definição dos artefatos acima que auxiliam o processo de tomada de decisão, o presente trabalho procurará entender como tais ferramentas são utilizadas dentro de organizações hospitalares. A dimensão Uso é consagrada pela tipologia proposta por Simons (2000) em Uso Diagnóstico e Uso Interativo.

Segundo Simons (2000, p. 209): “Sistemas de controle Diagnósticos são os sistemas de informação formal que os gerentes usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios em relação ao padrão definido de desempenho.”

Para Kaplan e Norton (2001, p. 362):

Os sistemas de diagnóstico fornecem sinais sobre a saúde organizacional; representam importantes dimensões do desempenho, do mesmo modo como a temperatura do corpo e a pressão sanguínea (sinais vitais) são pistas sobre a saúde pessoal. As organizações podem apresentar centenas ou milhares de variáveis fundamentais para o sucesso, mas talvez nenhuma delas seja um vetor do sucesso estratégico. Algumas dessas variáveis às vezes são chamadas de “fatores críticos de sucesso”. Indicam que as operações estão “sob controle”. É preciso mensurar, monitorar e controlar as variáveis de diagnóstico, mas sua apresentação à alta gerência deve ser efetuada exclusivamente sob o critério de exceção, quando determinado valor ultrapassa os limites de controle e exige ações corretivas.

Pode-se entender que os Sistemas de controle Diagnósticos são usados para implantar estratégias e servem para orientar a alta administração quando os resultados não estão de acordo com os planos estabelecidos, monitorando de maneira eficaz as variáveis críticas de desempenho.

Em contrapartida, os Sistemas de controle Interativo são sistemas utilizados em ambientes com alto patamar de incertezas estratégicas e de ambientes com mudanças rápidas.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006, p. 572), o controle interativo tem as seguintes características:

- 1) Seu ponto principal é um subconjunto de informações de controle gerencial relativo às incertezas estratégicas.
- 2) Os altos executivos tratam as informações com serenidade.
- 3) Os executivos de todos os níveis da organização concentram-se sua atenção nas informações produzidas pelo sistema.
- 4) Superiores e subordinados debatem as implicações das informações, com vista em futuras iniciativas estratégicas.
- 5) Nas reuniões para esses debates, são analisadas as informações, são levantadas as hipóteses e são tomadas as decisões.

Ferreira e Otley (2004) denominaram esses dois sistemas propostos por Simons como Uso Diagnóstico e Uso Interativo, porém não se limitaram, apenas, a analisar o Sistema de Controle Gerencial com essas duas variáveis, mas também nos benefícios que o uso gera para o usuário.

No Quadro 3 identificam-se as principais diferenças entre o Uso Diagnóstico e Uso Interativo resumidas por Oyadomari (2008):

DIMENSÃO	USO DIAGNÓSTICO	USO INTERATIVO
Quanto à atenção da alta direção Quanto às estratégias	Pouca: delega para os subordinados Estratégias planejadas	Muita: envolve-se pessoalmente Estratégias Emergentes
Quanto ao resultado	Correção de desvios Aprendizado de Circuito Simples	Formulação de novos planos de ação Aprendizado de Circuito Duplo
Quanto ao escopo	Variáveis críticas de Desempenho	Incertezas estratégicas
Quanto à frequência de interações com os subordinados	Diálogo esporádico Gestão por exceção	Diálogo contínuo Agenda recorrente
Quanto ao uso nos níveis organizacionais	Delegado ao <i>staff</i>	Múltiplos níveis gerenciais

**Quadro 3 - Principais diferenças entre o uso diagnóstico e o uso interativo**

Fonte: Adaptado de Oyadomari (2008)

### 2.3 Aprendizagem organizacional

A presente sessão tem por objetivo realizar uma revisão bibliográfica em um tema bastante discutido nas últimas décadas na área de Administração de Empresas que é a Aprendizagem Organizacional, levando em consideração três aspectos: Competitividade; Aprendizagem individual e coletiva; Circuito Simples e Circuito Duplo.

No mundo empresarial globalizado e com profundas alterações no cenário econômico, as empresas precisam conviver com uma acirrada competição, surgindo a necessidade do desenvolvimento da aprendizagem organizacional que segundo Antonello (2006, p. 16):

A aprendizagem organizacional tem sido vista, mais recentemente, como a busca para manter e desenvolver competitividade, produtividade e inovação em condições tecnológicas e de mercado incertas. O mesmo autor complementa que a aprendizagem só passa a ter sentido em administração se associada à mudança, haja intencionalidade ou não.

Em relação ao segundo aspecto, pode-se conceituar a aprendizagem organizacional como um processo de aprendizagem individual e coletivo que na visão de Argyris (1996, p. 9):

As organizações não são meramente coleções de indivíduos, embora não existam organizações sem essas coleções. Da mesma forma, a Aprendizagem Organizacional não é meramente aprendizagem individual, embora as organizações aprendam somente através da experiência e da ação dos indivíduos.

Organizações, diferentemente de indivíduos, desenvolvem e mantêm sistemas de aprendizagem que não apenas influenciam seus membros imediatos, mas são também transmitidos para outros, via normas organizacionais. Assim, seria um equívoco concluir que a aprendizagem organizacional não é nada mais do que o resultado cumulativo da aprendizagem dos membros pois as organizações têm sistemas cognitivos e memórias, ou seja, desenvolvem visões de mundo e ideologias, mapas mentais, normas e valores que preservam para além da presença de membros individuais. (ARGYRIS,1996). Antonello (2006, p. 18) complementa que: “O sistema de Aprendizagem Organizacional é visto como algo que depende completamente da aprendizagem individual e que está associado ao conhecimento compartilhado por todos os membros da organização.”

Segundo Argyris (1996, p. 9), pode-se classificar a aprendizagem Organizacional em Circuito Simples e Circuito Duplo.

A aprendizagem em Circuito Simples dá-se quando, por meio do registro (e de sua comunicação) dos erros e dos sucessos experimentados, compreende-se como se dá a relação causa/efeito entre as ações tomadas e os resultados alcançados (ARGYRIS, 1996), dessa forma, entende-se que a adoção de um Sistema de Custeio Padrão pode ser definida como uma Aprendizagem em Circuito Simples podendo corrigir pequenos problemas como, por exemplo: variação de preço ou quantidade entre o custo padrão *versus* real. (OYADOMARI, 2008).

O Circuito Duplo ocorre de maneira semelhante à do Circuito Simples, porém, nesse tipo de aprendizagem, ocorre uma alteração de valores dentro da própria empresa (ARGYRIS, 1996), dessa maneira, pode-se afirmar que o artefato contábil Custeio Baseado por Atividades é capaz de alterar processos e atividades que não agregam valor ao produto, conseqüentemente, ocorrerá uma mudança nas premissas de um processo decisório em relação a produtos, setores e unidades de negócios. (OYADOMARI, 2008).

Note-se, portanto, que a literatura é enfática em fazer os relacionamentos entre Uso do Sistema de Controle Gerencial e Aprendizagem Organizacional, uma vez que estimula o

compartilhamento de ideias e o descobrimento de soluções para os problemas organizacionais e, como a Contabilidade Gerencial, é uma rotina organizacional estabelecida não há como ignorar que ela tem um papel de estimular a Aprendizagem Organizacional. (OYADOMARI, 2008).

Assim se fundamenta as hipóteses:

H1 - Uso Diagnóstico está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional;

H2 - Uso Interativo está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional.

## 2.4 Possíveis decisões

Nesse subitem, serão abordadas as possíveis decisões de como o uso e o desenho dos Controles Gerenciais afetam a Aprendizagem Organizacional, a qual pode ser entendida como a maneira pela qual as organizações aprendem e de que modo esse aprendizado influencia nas decisões decorrentes dos gestores.

O Quadro 4 apresenta os 10 artefatos contábeis citados acima e as prováveis decisões a serem tomadas caso a empresa opte em utilizar tais desenhos:

ARTEFATOS CONTÁBEIS	DECISÕES
Relatórios por segmentos	Fechar ou incentivar segmentos de negócios. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007)
ROI	Avaliar a atratividade econômica de investimentos. (GITMAN, 2004)
EBITDA	Serve como base para avaliação de empresas, medição de desempenho operacional e indicadores de endividamento. (ASSAF NETO, 2006)
Fluxo de Caixa	Avalia a liquidez das receitas e o <i>Working Capital</i> dessas decisões. (GITMAN, 2004)
Custeio por Absorção	Decisão envolvendo o custo total dos produtos: custos variáveis e custos fixos. (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000)
Custeio Variável	Produtos com maior maximização de Margem de Contribuição. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007)
Custeio Padrão	Grandes distorções entre o Padrão <i>versus</i> Real estimulam os gestores a tomar ações corretivas. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007)
Custeio Baseado por Atividades	Revisão de processos e atividades. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007)
Orçamento Empresarial	Comparação real <i>versus</i> orçado identificando e corrigindo os principais fatores causais que afetam o desempenho. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006)
<i>Balanced Scorecard</i>	Mediante o alinhamento estratégico aumenta as chances dos gestores tomarem a decisão mais eficaz. (KAPLAN; NORTON, 1997)

**Quadro 4 - Artefatos contábeis *versus* possíveis decisões**

Mesmo considerando a Teoria da Racionalidade Limitada proposta por Simons consoante a explanação de Prestes e Vasconcelos (2006), os artefatos gerenciais, em uma visão pragmática, são utilizados para fins de decisão (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007), assim se fundamenta a Hipótese H3.

## 2.5 Desempenho

O desempenho pode ser mensurado de diversas formas, por meio de indicadores financeiros e não financeiros, assim como ser proveniente de informações contábeis ou com base em informações de mercado.

De acordo com Otley (1980), a definição dos indicadores de desempenho deve considerar os objetivos organizacionais, já que as organizações podem considerar a eficácia de diferentes maneiras.

Para o presente trabalho serão consideradas as seguintes métricas de desempenho:

**1º - Faturamento:** na visão de Cyert e March (1992), o faturamento de uma empresa representa uma mensuração do valor de troca dos produtos durante determinado período.

**2º - Lucro:** existem várias definições de lucros, segundo Merchant e Van der Stede (2007) pode-se conceituar lucro como: a diferença entre o total das receitas de uma empresa e o total de seus custos ligados à produção e as vendas de seus bens e serviços.

**3º - Retorno sobre o investimento:** é um indicador que serve para avaliar os retornos das decisões de investimentos realizados pelos gestores; serve, também, como um valioso instrumento de avaliação de desempenho da empresa. (GITMAN, 2004).

**4º - Satisfação dos consumidores:** é um indicador não financeiro que possui como objetivo identificar os fatores que são importantes na concepção dos clientes. (NEELY et al., 2002).

**5º - Indicadores de qualidade dos processos:** é um indicador não financeiro que possui como meta identificar fatores que contribuem para a qualidade dos processos nas organizações. (KAPLAN; NORTON, 1997).

**6º - Desempenho Global:** é um indicador que é fruto de um conjunto do equilíbrio de diversos interessados como (fornecedores, clientes, acionistas, governo. (KAPLAN; NORTON, 1997).

Dentre esses fatores que compõem o construto Desempenho, alguns deles podem ser verificados por meio de informações contábeis, porém, nesse segmento, não existem base de dados que possam ser utilizadas para aferir o desempenho de cada uma das organizações, assim, consoante diversos trabalhos internacionais e também nacionais como o de Oyadomari (2008), Guerra (2007), Espejo (2008), esses fatores foram obtidos pelo processo de autoavaliação, em que os respondentes usam uma indicação de desempenho individual, da organização ao longo de uma série de processos ou metas gerenciais consideradas importantes. (CHENHALL, 2003).

No presente trabalho se operacionalizou Desempenho. Embora reconhecendo que o Desempenho seja influenciado por diversos fatores, mas tendo como base que o propósito da Contabilidade Gerencial é melhorar o desempenho das organizações (MALMI e GRANDLUND,2009), é esperado que as empresas que tomam decisões mencionadas no quadro 4 estejam associadas com melhor obtenção de desempenho, principalmente quando o Desempenho é conceituado como grau de atingimento dos objetivos consoante o proposto por DONALDSON (2001).

## **2.6 Revisões dos estudos antecedentes de sistemas de controle gerencial e aprendizagem organizacional**

O presente subitem tem por objetivo efetuar uma revisão dos estudos antecedentes de Sistemas de Controle Gerencial e Aprendizagem Organizacional em hospitais assim como apresentar os principais resultados de tais pesquisas.

Dentre os trabalhos brasileiros que utilizaram o Sistema de Controle Gerencial na perspectiva de Desenho, podem-se destacar:

- Aguiar, Rezende e Dalmácio (2007), em um artigo inovador, abordaram a ferramenta *Time – Driven ABC* em um estudo de caso aplicado em um hospital; os mesmos autores constataram que o Custeio Baseado por Atividades é pouco utilizado nas empresas de uma maneira geral devido à complexidade do ABC e à dificuldade por parte dos gestores na identificação de encontrar direcionadores de custos comuns às atividades, com isso o *Time Driven ABC* trata-se de um método mais prático e simples do que o ABC, pois o único direcionador a ser utilizado é o tempo. A crítica ao trabalho de Aguiar, Rezende e Dalmácio (2007) refere-se ao fato de que os autores, em sua pesquisa, utilizaram como amostra de seu estudo de caso um hospital que não utiliza o

*Time Driven ABC* como ferramenta de gestão, conseqüentemente, os resultados obtidos na pesquisa poderiam ser diferentes caso o hospital analisado utilizasse o *Time Driven ABC*.

- O trabalho de Aguiar, Pace e Frezatti (2009) estudou a Análise do Inter-Relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial, por meio da realização de um estudo Piloto em 3 instituições financeiras e constataram que o Uso Diagnóstico prevaleceu entre os tipos de Usos existentes destacando os seguintes tópicos: estabelecer, negociar metas e objetivos e alinhar medidas de desempenho com metas e prioridades estratégicas. O Quadro 5 apresenta os resultados obtidos pelos autores a respeito do constructo Uso.

<b>USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL</b>	
a. Estabelecer e negociar metas e objetivos	90%
b. Alinhar medidas de desempenho com metas e prioridades estratégicas	90%
c. Desenhar incentivos contingentes ao desempenho	90%
d. Revisar regularmente relatórios de exceção	81%
e. <i>Follow-up</i> exceções e desvios significativos	86%
<b>Uso Diagnóstico</b>	<b>88%</b>
f. Sinalizar áreas estratégicas chaves	90%
g. Ser ferramenta de aprendizado	81%
h. Discutir construtivamente dados com os gestores responsáveis	71%
i. Desafiar e debater continuamente os dados, suposições e planos de ação	71%
<b>Uso Interativo</b>	<b>79%</b>

**Quadro 5 - Aderência conceitual para a amplitude de uso do SCG**

Fonte: Aguiar e Frezatti (2009).

- Camacho (2004) abordou o Custeio Alvo em um hospital localizado na cidade de Maringá (Paraná) e concluiu que o Custeio-Alvo pode ser utilizado com êxito em entidades hospitalares, pois contribui no processo de planejamento estratégico, na definição de preços e nas margens dos serviços prestados.

Outros resultados obtidos pelo mesmo autor ao comparar a adoção do Custeio-Alvo em indústria de manufatura com entidades hospitalares foram:

1. Tanto na indústria de manufatura quanto em entidades hospitalares a definição da margem depende da definição do modelo de decisão do gestor;
2. Existe um preço de mercado para os produtos e serviços hospitalares, tal como ocorre nos produtos manufaturados.

- Falk, Miranda, Souza e Silva (2002) estudaram os métodos de custeio mais utilizados nos hospitais da cidade de Recife e constataram que a metodologia mais adotada é o Custeio por Absorção, pois atende as necessidades de tomada de decisões; em contrapartida, o Custeio por Atividades possui pouca aderência em empresas do segmento da saúde devido: a sua complexidade, a falta de conhecimentos por parte dos gestores e a relação custo benefício ser desfavorável.
- Miranda, Martins, Carvalho e Faria (2007) estudaram a utilização do Custeio ABC em 34 hospitais universitários do Brasil, dentre os principais resultados: o Custeio ABC é bastante conhecido pelos gestores dos hospitais, mas o número de hospitais que adotaram tal artefato contábil é pequeno apesar de os sistemas de custeio, no segmento hospitalar, não fornecerem informações úteis à gestão. As principais razões da não aderência do Custeio ABC encontradas pelos pesquisadores são demonstradas no Quadro 6:

PRINCIPAIS RAZÕES	%
A estrutura das informações não está de acordo com o ABC	75%
Complexidade de implantação e operação do Sistema ABC	63%
A utilização do Sistema ABC não é prioritária	25%
Relação custo versus benefício	25%
Devido à estrutura de custos do hospital	25%
Alto custo e benefícios duvidosos	13%
Orientação da direção do hospital	13%
O Sistema ABC não é adequado para este negócio	13%
Falta de profundo conhecimento do Sistema ABC	13%
Possibilidade de vir a ser implantado no futuro	13%
Necessidade de um sistema paralelo	13%
Outras	25%

**Quadro 6 - Razões pelas quais os hospitais decidiram não utilizar o custeio ABC**

Fonte: Miranda, Martins, Carvalho e Faria (2007)

- Escrivão (1999) estudou o uso de indicadores de saúde em hospitais públicos da cidade de São Paulo e concluiu que o volume de informações geradas pelos hospitais é elevado, porém os gestores desconhecem tais informações, além disso, o autor constatou que os indicadores hospitalares mais utilizados são aqueles mais conhecidos por parte dos gestores, como, por exemplo: Média de Permanência; Número de pacientes /dias; Taxa de Ocupação; Custo por paciente; Custo por médico; Custo por atendimento. Nesse estudo, o autor cita que existem poucos investimentos no sistema de informação hospitalar, dificultando as decisões a serem tomadas. Escrivão conclui também que, nesse segmento hospitalar embora muitas instituições comparem suas



informações com a de outros hospitais similares, essa é uma prática informal e de difícil realização devido à impossibilidade de acesso às informações de outros hospitais.

- Prochnik, Dias e Carvalho (2005) estudaram a utilização do *Balanced Scorecard* no Hospital Nove de Julho, por meio desse trabalho, os autores constataram que essa ferramenta é perfeitamente aplicável no ambiente hospitalar, porém, para que as instituições hospitalares obtenham êxito em sua implantação e posterior utilização da ferramenta, é necessário que haja algumas modificações ou adaptações para se ajustarem à realidade dos hospitais, que, no caso do hospital citado acima, a principal foi de cunho cultural requerida para a utilização dos indicadores e para o gerenciamento das informações provenientes do modelo.
- Ferreira (2005) abordou um tema extremamente importante para hospitais tratando dos custos logísticos que se não forem bem administrados podem proporcionar-lhes um resultado desfavorável em seus resultados financeiros, devido à representatividade desse tipo de custo na estrutura dos hospitais. Dentre as principais conclusões desse artigo, o autor menciona que, devido à alta concorrência entre organizações hospitalares, as empresas, desse tipo de segmento, devem procurar aumentar a eficácia operacional por meio de políticas de reduções de custos e uma das ações recomendáveis concentra-se no controle e mensuração dos custos logísticos hospitalares.

Dentre os *papers* internacionais que utilizaram o Sistema de Controle Gerencial, podem-se destacar:

- Abernethy (1991) estudou, à luz da Teoria da Contingência, o uso do orçamento empresarial dentro do Sistema de Controle Gerencial, com base em uma amostra de 192 respondentes de quatro hospitais. Nesses questionários, os respondentes respondiam a questões referentes à adoção e ao uso do orçamento empresarial em hospitais e esses eram responsáveis em melhorar o resultado de tais organizações; as variações orçamentárias eram analisadas e propostas ações corretivas, reunião mensal com os gestores com intuito de verificar se as metas propostas estavam sendo realizadas. O principal resultado de tal pesquisa comprova que a adoção do orçamento empresarial contribui para um melhor desempenho em entidades hospitalares australianas.
- Abernethy (1999) estudou os tipos de Sistemas de Controle Gerencial Diagnóstico e Interativo utilizando como artefato contábil o orçamento empresarial em organizações hospitalares da Austrália, tendo como principal conclusão que o uso Interativo permite que as organizações hospitalares consigam se adaptarem às mudanças necessárias e

exigidas no segmento da saúde mediante a implantação de novas estratégias. Os resultados de tal pesquisa foram efetuados por meio da técnica estatística de Análise Não Paramétrica de Dados e conclui que os executivos utilizam o orçamento empresarial e debatem os seus resultados com os demais gestores, sendo que o processo orçamentário é realizado de forma contínua havendo uma grande interação entre todos os gestores.

- Choe (2004) estudou o impacto das informações geradas pela Contabilidade Gerencial no processo de Aprendizagem Organizacional por intermédio da utilização de uma equação estrutural e concluiu que tais informações provenientes da Contabilidade Gerencial contribuem de maneira positiva para a aprendizagem da organização, devido ao fornecimento de informações úteis para uma tomada de decisão mais eficaz, porém para que esse processo de Aprendizagem Organizacional se torne eficaz é necessário que haja a presença dos facilitadores que são os membros individuais das empresas que compartilharam as informações geradas pela Contabilidade Gerencial e transmitem para os demais membros e grupos das empresas.
- Naranjo e Hartmann (2006) estudaram como os executivos utilizam a Contabilidade Gerencial usando, como constructo estratégia, a realização de um *survey* em organizações do segmento hospitalar públicas espanholas. Os resultados foram medidos utilizando a técnica estatística dos Mínimos Quadrados Parciais e concluiu que o Uso de Sistemas de Controle Interativo possui uma influência superior ao Uso de Sistemas de Controle Diagnóstico na implementação das estratégias, além disso, os indicadores não financeiros possuem uma maior correlação do que os indicadores financeiros no estabelecimento das estratégias propostas.

O segundo tópico da presente revisão de estudos anteriores trata da Aprendizagem Organizacional:

- Na tese de Perin (2002), o autor tem como tema a orientação para o mercado, argumentando que, para uma empresa manter-se com vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes, é necessário que haja um processo de aprendizagem organizacional.

Dentre os principais resultados obtidos na pesquisa, destacaram-se:

1. As empresas necessitam de uma aprendizagem contínua, obtidas por meio da captação de informações como, por exemplo, pesquisas de mercado que auxiliam os gestores a uma tomada de decisão com maior eficácia;

2. Existe a necessidade de realizarem *benchmark* com empresas do mesmo segmento, consolidando, assim, a aprendizagem por experiência;
3. Em um mercado de alta concorrência, as empresas necessitam de uma melhor qualificação de seus funcionários, assim como de um compartilhamento de opiniões e ideias entre os seus integrantes;
4. Por meio do compartilhamento de opiniões e ideias entre os seus integrantes, é possível promover a aprendizagem de ciclo duplo, proporcionando transferência de conhecimento entre os membros da organização;
5. A Aprendizagem organizacional contribui para orientação de mercado e contribui de forma positiva para o aumento do desempenho empresarial.

Nesse estudo, o autor realizou uma pesquisa empírica referente a medições de *performance* empresarial relacionadas a Marketing, porém utiliza várias métricas financeiras como, por exemplo: Retorno Sobre Ativos (ROA). Retorno Sobre Investimentos (ROE) e Lucratividade (lucro sobre vendas).

- Na tese de Oyadomari (2008), o autor abordou como tema o uso do Sistema de Controle Gerencial e desempenho utilizando como constructo a Aprendizagem Organizacional. Nesse estudo as principais conclusões do autor foram:
  1. O Sistema de Controle Gerencial influencia a aprendizagem organizacional por meio do uso, uma vez que as decisões são tomadas utilizando as informações do Sistema de Controle Gerencial;
  2. As decisões relacionadas ao uso do Sistema de Controle Gerencial são decorrentes do aprendizado de circuito simples, como, por exemplo, na comparação entre os valores orçados *versus* realizados que proporcionaram à organização informações importantes para a correção dos processos.
  3. Empresas que busquem orientação para o aprendizado constante devem estimular o Uso Diagnóstico e Interativo.

Dentre os trabalhos que estudaram Aprendizagem Organizacional em empresas do segmento hospitalar, destacaram-se:

- Perazzolo (2000) que estudou a Aprendizagem Organizacional e as competências gerenciais tão necessárias para que os gestores conduzam as organizações hospitalares com êxito.

Dentre as principais conclusões desse trabalho destacam-se:

1. Os problemas devem ser compartilhados entre os membros da empresa com o intuito de haver um comprometimento individual e coletivo da organização;

2. Os funcionários não devem ser submissos, pois o que prevalece é a inteligência, a competência e o poder de realização;
3. Os gerentes possuem poucas informações a respeito da aprendizagem organizacional, porém a maioria deles respeita seus princípios por darem atenção ao autodesenvolvimento e para a análise da repercussão de suas ações na sua equipe;
4. Os gerentes preocupam-se em aprender, de forma contínua, práticas de administração e compartilham com a empresa tais conhecimentos.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Tipo de pesquisa

Esse capítulo tem como objetivo explicar a metodologia de pesquisa empregada no presente trabalho. Em relação aos métodos, foi considerado, inicialmente, um levantamento das principais referências bibliográficas sobre o tema Sistema de Controle Gerencial apontando as principais pesquisas e publicações e, em um segundo estágio da pesquisa, será empregado o método de um *survey* que são importantes para medir a eficiência e o desempenho em organizações hospitalares privadas e associações.

De acordo com Gil (2002), pode-se caracterizar o *survey*:

pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Para Babbi (1999), a realização de uma pesquisa, adotando-se a metodologia *survey*, deve seguir as seguintes etapas:

- 1) Definição do objetivo da pesquisa;
- 2) Definição da população e da amostra;
- 3) Elaboração dos questionários;
- 4) Coleta de dados (campo);
- 5) Processamento dos dados (tabulação);
- 6) Análise dos resultados;
- 7) Apresentação e divulgação dos resultados.

As principais vantagens de um *survey* segundo Gil (2002) são:

- 1) Conhecimento direto da realidade baseado nas opiniões dos respondentes nas interpretações dos pesquisadores;
- 2) Rapidez de respostas mediante a entrega de questionários em um curto espaço de tempo;
- 3) Realização de análises estatísticas mediante o agrupamento dos dados levantados em tabelas.

### 3.2 Método de pesquisa

Esta pesquisa pode ser classificada como um *survey*, considerando que o principal objetivo consiste em explicar os relacionamentos existentes entre Uso do Sistema de Controle Gerencial, Aprendizagem Organizacional, Decisões e Desempenho em organizações hospitalares.

### 3.3 População e amostra

Em função da inexistência de um cadastro de organizações hospitalares acessível ao pesquisador, optou-se em utilizar uma base de dados oriunda de uma empresa especializada em organização de congressos para empresas do segmento da saúde. Enviou-se, por *e-mail*, para 190 gestores o questionário de forma eletrônica na Internet em uma página desenvolvida para esse fim. A correspondência inicial foi via correio eletrônico na forma de uma Carta-Convite; posteriormente, àqueles que concordaram em responder à pesquisa, foram enviadas novas correspondências eletrônicas com um caminho eletrônico (*link*) para o questionário da pesquisa; passada cerca de uma semana, foi realizado um contato telefônico para solicitar um posicionamento do provável respondente. Como os resultados do convite inicial foram baixos, optou-se por enviar o convite final já para responder à pesquisa, enfatizando a sua absoluta confidencialidade, mas, mesmo assim, alguns questionários foram descartados pela falta de identificação do respondente e a duplicidade de respondentes atuantes em uma mesma organização. O envio dos questionários foi realizado entre os meses de março e abril, com encerramento no dia 30 de abril de 2010 e contou com a colaboração de uma auxiliar de pesquisa.

Das 190 convocações dos potenciais respondentes, 65 responderam ao questionário, destes 48 foram considerados válidos, obtendo-se um índice de 25,26% de respostas válidas.

Dos 48 respondentes cerca de 30 atuam em organizações hospitalares privadas e 18 em associações, desses, 28 são usuários da informação contábil e 20 preparadores da informação contábil. A Tabela 1, a seguir, apresenta a distribuição por área funcional dos respondentes.

**Tabela 1 - Área funcional dos respondentes**

ÁREA FUNCIONAL	TOTAL	%
Controladoria ou Contabilidade	26	54%
Administrativa	8	17%
Finanças	6	13%
Medicina	3	6%
Enfermagem	3	6%
Presidência	1	2%
Comercial	1	2%
<b>Total geral</b>	<b>48</b>	<b>100%</b>

Em relação ao nível hierárquico dos respondentes, observe-se, na Tabela 2, que os dois níveis hierárquicos que mais responderam à pesquisa foram: Gerentes e Supervisores, ambos totalizam 56%.

**Tabela 2 - Nível hierárquico dos respondentes**

NÍVEL HIERÁRQUICO	TOTAL	%
Presidente	3	6%
Diretor	5	10%
Gerente	15	31%
Supervisor	12	25%
Analista	7	15%
Assistente	6	13%
<b>Total geral</b>	<b>48</b>	<b>100%</b>

De acordo com a Tabela 3 a amostra concentra-se em organizações consideradas de grande porte para o segmento, considerando o setor, haja visto que cerca de 65% das organizações possui quantidade de funcionários superior a 800 colaboradores.

**Tabela 3 - Número de funcionários das organizações**

INTERVALO	QUANTIDADE	%
200	9	19%
400	5	10%
600	3	6%
800	24	50%
1000 ou mais	7	15%
<b>Total geral</b>	<b>48</b>	<b>100%</b>

Os dados foram coletados por meio de survey eletrônico, e também foram realizadas entrevistas presenciais e recebimento de questionários qualitativos de forma eletrônica.

### 3.4 Elaboração do questionário

#### 3.4.1 Validação do questionário

Para construir o questionário foram realizadas 3 entrevistas com o objetivo de ajustar a linguagem à realidade das organizações hospitalares. As entrevistas foram realizadas no mês de Novembro 2009, com a participação de executivos que trabalham em empresas do segmento da saúde situadas em São Paulo. A seguir, são relatados os aspectos principais de cada uma das entrevistas:

(1) A primeira entrevista foi realizada com o *Controller* de um expressivo hospital de grande porte. O mesmo relatou que uma das principais dificuldades existentes no hospital em que trabalha diz respeito ao fato de que os convênios não costumam pagar os hospitais no prazo de recebimento proposto contratualmente, com isso, em determinados períodos do mês como, por exemplo, nos dias 5 e 20 que são datas de pagamentos a funcionários é comum serem solicitadas empréstimos a bancos ou negociar dívidas com os fornecedores. Outro ponto abordado pelo entrevistado diz respeito a pacotes cirúrgicos solicitados pelos convênios, visando a reduções de custos. Para esse executivo, as decisões mais comuns referem-se ao encerramento das atividades de um convênio ou até mesmo do descredenciamento de um plano do convênio, pois, normalmente, as tabelas pagas pelos convênios não são reajustadas, proporcionando com isto valores de procedimentos clínicos e cirúrgicos bastante defasados. Além disso, foram abordados aspectos como a compra de medicamentos genéricos ao invés de medicamentos comerciais e também no monitoramento de indicadores como taxa de permanência e taxa de ocupação.

(2) A segunda entrevista foi realizada com o Assessor da Presidência de um hospital de médio porte e dentre os pontos abordados pelo respondente podem-se ser destacados, principalmente, as questões de glosas das contas médicas faturadas, em que ocorreu um aumento significativo de tais glosas, particularmente, em função de problemas administrativos, dentre os quais faturamento de procedimentos de maneira errônea. Outro ponto abordado diz respeito à necessidade de crescimento do hospital por meio, especialmente, da expansão no número de leitos e na aquisição de novas máquinas cirúrgicas, o que pode facilitar para o hospital trabalhar com nichos diferentes de mercado. Também foram abordados aspectos referentes à terceirização de algumas áreas do hospital dentre as quais: Nutrição; Exames diagnósticos e laboratoriais e Lavanderia, visando a possíveis reduções de custos com tais medidas. Por fim, foram abordadas questões referentes à compra



de Órteses e Próteses nacionais em lugar das importadas visando a possíveis reduções de custos.

(3) A terceira entrevista foi realizada com o Controller de uma empresa de exames diagnósticos e laboratoriais, em que o respondente abordou aspectos como a substituição de um médico por outro, cujo honorário médico seja inferior, porém alertou que tal medida deve ser realizada com cuidado devido à escassez de médicos habilitados para realização de exames diagnósticos e laboratoriais. Esse respondente abordou questões sobre mix de produtos e especialidades visando ao aumento na rentabilidade, além do monitoramento dos estoques que possuem grande relevância na estrutura de custos das empresas do segmento da saúde.

Posteriormente o questionário já em sua forma organizada foi validado por um Diretor Financeiro e dois Pesquisadores Doutores, sendo que as sugestões foram analisadas e quando aplicável, incorporadas ao questionário.

### **3.4.2 Organização do questionário**

O questionário da presente pesquisa foi dividido em cinco blocos: no primeiro bloco, apresentaram-se questões de como os Sistemas de Controles Gerenciais afetam o processo de Aprendizagem Organizacional; no segundo bloco, o respondente assinalou questões sobre como os Sistemas de Controles Gerenciais são utilizados em hospitais: Uso Interativo e Uso Diagnóstico; no terceiro bloco, abordaram-se questões referentes a como os Sistemas de Controles Gerenciais afetam as decisões no ambiente hospitalar; no quarto bloco, foram abordadas questões a respeito de como os Sistemas de Controle Gerencial são desenhados; no quinto bloco, o respondente assinalou informações referentes a Desempenho; já no sexto bloco, o respondente incluiu informações da empresa em que ele trabalha.

A seguir, são extraídas partes do questionário, nas quais são mencionadas as fontes da questão, bem como o referencial teórico.

No Quadro 7, foram abordadas questões referentes à Aprendizagem Organizacional. A seguinte pergunta foi formulada:

Analise as afirmativas abaixo e assinale o grau de concordância com o qual elas descrevem a sua organização. Atribua números dentro da escala: "1. Discordo Totalmente" a "5. Concordo Totalmente".

<b>CONSTRUCTO: APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL</b>	<b>ORIGEM DA QUESTÃO</b>
1. Capacidade de aprender é vista como fundamental para o sucesso da organização.	Henri (2006)
2. Gastos com treinamento são considerados como investimentos necessários para manter a competitividade da organização.	Henri (2006)
3. O conhecimento adquirido com novas situações é compartilhado entre os gestores e alta direção.	Utilizado por Oyadomari (2008) baseado em Slater e Narver (1995) e Grant (2008)
4. Visões divergentes sobre determinadas situações são discutidas entre gestores e a alta direção.	Baseado em Nonaka (2004)
5. Os gestores trocam informações de forma não rotineira, isto é, fora das reuniões de avaliação de desempenho.	Baseado em Nonaka (2004)
6. Ocorreram mudanças profundas na forma de atuar, até então vigentes na empresa.	Baseado em Nonaka (2004)
7. Recorrem-se a experiências passadas para tomada de decisão.	Baseado em Lopez et al (2005) e Argyris e Schön (1996)
8. Profissionais de diferentes áreas se reúnem para encontrar soluções para os problemas.	Baseado em Nonaka (2004)
9. O conhecimento gerado na organização é utilizado para atingir os objetivos organizacionais.	Oyadomari, Lima, Pereira e Silva, (2010)
10. As pessoas discutem os erros como forma de aprender com eles.	Oyadomari, Lima, Pereira e Silva, (2010)
11. Ocorreram pequenas mudanças na forma de atuar, até então vigentes.	Oyadomari, Lima, Pereira e Silva, (2010)
12. Há uma busca por novos conhecimentos gerados no meio externo.	Oyadomari, Lima, Pereira e Silva, (2010)

**Quadro 7 - Aprendizagem organizacional**

No segundo bloco, ilustrado no Quadro 8, a seguir, foram abordados os seguintes constructos: Uso Diagnóstico e Uso Interativo. A seguinte questão foi formulada para os respondentes:

Assinale o grau com que Gestores e Alta Direção utilizam os Controles Gerenciais para realizar as atividades abaixo: Assinale dentro da escala "1. Nunca Utilizado" a "5. Sempre Utilizado".

<b>CONSTRUCTOS: USO DIAGNÓSTICO E INTERATIVO</b>	<b>ORIGEM DA QUESTÃO</b>
<b>Uso Diagnóstico</b>	
1. Acompanhar a realização das metas.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
2. Projetar ( <i>forecasting</i> ) os resultados mais prováveis.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
3. Corrigir pequenos ajustes, quando da comparação entre metas e resultados realizados.	Simons (1995 apud OYADOMARI, 2008)
4. Analisar somente as variações significativas entre o orçado e o realizado.	Bisbe e Otley (2004 apud OYADOMARI, 2008)
5. Rever as principais metas.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
<b>Uso Interativo</b>	
6. Discutir oportunidades de melhoria entre superiores, subordinados e pares.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
7. Formular novos planos de ação.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
8. Focar nas questões críticas para o sucesso da empresa.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
9. Unificar a visão da organização sobre os problemas que afetam o desempenho da organização.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
10. Criar uma linguagem comum a todos os gestores e à direção.	Henri (2006 apud OYADOMARI, 2008)
11. Desenvolver novas estratégias.	Oyadomari (2008)

**Quadro 8 - Uso diagnóstico e uso interativo**

No terceiro bloco do Quadro 9, foram abordadas questões referentes a como os Sistemas de Controles Gerenciais afetam as decisões no ambiente hospitalar; tais questões foram baseadas em entrevistas realizadas por 3 gestores de empresas do segmento da saúde. A seguinte questão foi realizada:

Caso as decisões abaixo tenham sido tomadas nos últimos dois anos, assinale o grau de influência delas no desempenho financeiro, dentro da escala: "1. pouca influência" a "5. muita influência". Utilize N/A Não se Aplica, caso a decisão não tenha sido tomada.

<b>CONSTRUCTO: DECISÕES</b>
1. Encerramento das atividades de um convênio médico.
2. Alterações de preços.
3. Focar em ações para reduzir a inadimplência.
4. Negociar pagamento com fornecedores.
5. Decisões de endividamento bancário.
6. Melhoria de margens e resultados.
7. Mudanças nos cálculos dos custos.
8. Mudança de procedimentos médicos.
9. Parar de realizar algum serviço.
10. Aumentar a taxa de ocupação do hospital.
11. Oferta de novos serviços médicos.
12. Substituição de um médico por outro com menor valor de honorário médico.
13. Terceirização de serviços.
14. Internalização de serviços anteriormente terceirizados.
15. Decisões de políticas de estocagem.

**Quadro 9 - Decisões**

No quarto bloco do Quadro 10, foram abordadas questões referentes a como os Sistemas de Controle Gerencial são desenhados; adotou-se a linguagem específica do setor e optou-se por descrever o objetivo de cada ferramenta em lugar de descrever o nome das ferramentas. Desenvolveu a seguinte questão:

Caso as decisões abaixo tenham sido tomadas nos últimos dois anos, assinale o grau de influência delas no desempenho financeiro, dentro da escala: "1. pouca influência" a "5. muita influência". Utilize N/A Não se Aplica, caso a decisão não tenha sido tomada.

<b>CONSTRUCTO: DESENHO</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>
1. A organização tem metas financeiras determinadas.	Anthony e Govindarajan (2006)
2. Analisa-se a Margem de Contribuição dos serviços.	Garrison, Noreen e Brewer (2007)
3. O cálculo dos custos dos serviços inclui todos os custos (direto e indireto).	Horngren, Foster e Datar (2000)
4. Existe um custo orçado dos principais serviços.	Garrison, Noreen e Brewer (2007)
5. A organização sabe os custos da diária.	Garrison, Noreen e Brewer (2007)
6. A organização sabe o custo por leito.	Garrison, Noreen e Brewer (2007)
7. Analisa-se a lucratividade/ Margem dos principais departamentos como, por exemplo: UTI, Pronto Socorro etc.	Garrison, Noreen e Brewer (2007)
8. Existe uma taxa mínima de rentabilidade (Lucro dividido por Investimento).	Gitman, (2004)
9. A organização utiliza o EBITDA como indicador de desempenho.	Assaf Neto (2006)
10. A organização monitora o Fluxo de Caixa.	Gitman (2004)
11. A organização monitora indicadores qualitativos como: satisfação de clientes e treinamento de funcionários.	Kaplan e Norton (1997)
12. A organização tem definidas as estratégias por um processo de planejamento formal.	Anthony e Govindarajan (2006)
13. A organização remunera os executivos em função do atingimento das metas.	Anthony e Govindarajan (2006)

**Quadro 10 - Desenho**

No quinto bloco do Quadro 11, a seguir, foram abordadas questões referentes ao desempenho econômico das organizações. Buscou-se uma autoavaliação sobre o desempenho para ser usada, possivelmente como uma variável de controle. A seguinte pergunta foi feita:

Em relação aos indicadores de desempenho abaixo, assinale o grau de cumprimento em relação às metas estabelecidas. Indique N/A caso esse indicador não seja utilizado em sua organização.

CONSTRUCTO: DESEMPENHO	REFERENCIAL TEÓRICO
1. Faturamento	Cyert e March (1992)
2. Lucro	Merchant e Van Der Stede (2007)
3. Retorno do Investimento	Gitman (2004)
4. Satisfação dos Consumidores	Neely et al. (2002)
5. Indicadores de Qualidade dos Processos	Kaplan e Norton (1997)
6. Desempenho Global	Kaplan e Norton (1997)

**Quadro 11 - Desempenho**

### 3.5 Procedimentos de tratamento dos dados

Analysaram-se as respostas para identificar possíveis respostas não válidas, dessas, 3 foram excluídas por serem da mesma organização ou apresentarem potenciais vieses na resposta.

#### 3.5.1 Estatística descritiva

Inicialmente, foi calculada a Estatística descritiva contendo as seguintes métricas: Média e Desvio-Padrão de todas as questões do questionário, iniciando pelo constructo Aprendizagem Organizacional. Elas estão apresentadas nessa seção, porém, a análise foi desenvolvida junto com a Análise Fatorial na seção 3.6.2

Questão: Analise as afirmativas abaixo e assinale o grau de concordância com o qual elas descrevem a sua organização. Atribua números dentro da escala: "1. Discordo Totalmente" a "5. Concordo Totalmente".

**Tabela 4 - Análises descritivas das variáveis - constructo: aprendizagem organizacional**

	DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	MEAN	STD. DEVIATION
OL 1	1. Capacidade de aprender é vista como fundamental para o sucesso da organização.	4,33	1,10
OL 2	2. Gastos com treinamento são considerados como investimentos necessários para manter a competitividade da organização.	4,10	1,33
OL 3	3. O conhecimento adquirido com novas situações é compartilhado entre os gestores e a alta direção.	3,75	1,02
OL 4	4. Visões divergentes sobre determinadas situações são discutidas entre os gestores e a alta direção.	3,77	1,04

continua

			conclusão	
OL 5	5. Os gestores trocam informações de forma não rotineira, isto é, fora das reuniões de avaliação de desempenho.	3,58	1,20	
OL 6	6. Ocorreram mudanças profundas na forma de atuar, até então vigentes na empresa.	3,62	1,14	
OL 7	7. Recorrem-se a experiências passadas para a tomada de decisão.	3,77	0,97	
OL 8	8. Profissionais de diferentes áreas reúnem-se para encontrar soluções para os problemas.	3,71	1,34	
OL 9	9. O conhecimento gerado na organização é utilizado para atingir os objetivos organizacionais.	3,79	1,20	
OL 10	10. As pessoas discutem os erros como forma de aprender com eles.	3,21	1,30	
OL 11	11. Ocorreram pequenas mudanças na forma de atuar, até então, vigente.	3,04	1,35	
OL 12	12. Há uma busca por novos conhecimentos gerados no meio externo.	3,90	1,04	

Fonte: *Software SPSS versão 17.0.*

Percebe-se que a Aprendizagem Organizacional é presente nas organizações analisadas, devido ao acirrado nível de competitividade do setor, dentre os principais resultados deste constructo destaca-se a variável OL1 - Capacidade de aprender é vista como fundamental para o sucesso da organização.

**Tabela 5 - Análises descritivas das variáveis - constructo: uso diagnóstico**

	DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	MEAN	STD. DEVIATION
UD 1	1. Acompanhar a execução das metas.	3,73	1,30
UD 2	2. Projetar ( <i>forecasting</i> ) os resultados mais prováveis.	3,46	1,25
UD 3	3. Corrigir pequenos ajustes, quando da comparação entre metas e resultados realizados.	3,56	1,15
UD 4	4. Analisar somente as variações significativas entre o orçado e o realizado.	3,48	1,13

Fonte: *Software SPSS versão 17.0.*

**Tabela 6 - Análises descritivas das variáveis - constructo: uso interativo**

	DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	MEAN	STD. DEVIATION
UI 1	5. Rever as principais metas.	3,65	1,21
UI 2	6. Discutir oportunidades de melhoria entre os superiores, subordinados e pares.	3,60	1,28
UI 3	7. Formular novos planos de ação.	3,79	1,07
UI 4	8. Focar nas questões críticas para o sucesso da organização.	3,69	1,04
UI 5	9. Unificar a visão da organização sobre os problemas que afetam o desempenho da organização.	3,40	1,20
UI 6	10. Criar uma linguagem comum a todos os gestores e direção.	3,38	1,16
UI 7	11. Desenvolver novas estratégias.	3,52	1,13

Fonte: *Software SPSS versão 17.0.*

Identifica-se que o Uso Interativo é estimulado em organizações do segmento da saúde, devido ao alto nível de incertezas estratégicas do setor, dentre os principais resultados deste constructo destaca-se a variável UI3 – Formular novos planos de ação que apresentou a maior média dentre as variáveis estudadas.

Questão: Caso as decisões abaixo tenham sido tomadas nos últimos dois anos, assinale o grau de influência delas no desempenho financeiro, dentro da escala: "1. pouca influência" a "5. muita influência". Utilize N/A Não se Aplica, caso a decisão não tenha sido tomada.

**Tabela 7 - Análises descritivas das variáveis - constructo: decisões**

	DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	MEAN	STD. DEVIATION
DE 1	1. Encerramento das atividades de um convênio médico.	2,10	1,68
DE 2	2. Alterações de preços.	3,06	1,56
DE 3	3. Focar em ações para reduzir a inadimplência.	3,33	1,52
DE 4	4. Negociar pagamento com fornecedores.	3,83	1,29
DE 5	5. Decisões de endividamento bancário.	3,02	1,74
DE 6	6. Melhoria de margens e resultados.	3,71	1,20
DE 7	7. Mudanças nos cálculos dos custos.	2,88	1,67
DE 8	8. Mudança de procedimentos médicos.	2,79	1,60
DE 9	9. Parar de realizar algum serviço.	2,71	1,64
DE 10	10. Aumentar a taxa de ocupação do hospital.	3,17	1,88
DE 11	11. Oferta de novos serviços médicos.	3,73	1,48
DE 12	12. Substituição de um médico por outro com menor valor de honorário médico.	2,02	1,74
DE 13	13. Terceirização de serviços.	2,65	1,60
DE 14	14. Internalização de serviços anteriormente terceirizados.	2,08	1,81
DE 15	15. Decisões de políticas de estocagem.	2,90	1,83

Fonte: *Software SPSS versão 17.0.*

Percebe-se que as decisões de custos são estimuladas nas organizações analisadas, devido as dificuldades encontradas pelos hospitais em reajustar os preços de suas tabelas de vendas, os resultados com maior destaque foram: DE6 – Melhoria de margens e resultados e DE11 – Oferta de novos serviços médicos.

Questão: Em relação aos indicadores de desempenho abaixo, assinale o grau de cumprimento em relação às metas estabelecidas. Indique N/A caso esse indicador não seja utilizado em sua organização.

**Tabela 8 - Análises descritivas das variáveis - constructo: desempenho**

	DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	MEAN	STD. DEVIATION
P 1	1. Faturamento.	2,69	1,62
P 2	2. Lucro.	1,88	1,26
P 3	3. Retorno do Investimento.	1,88	1,39
P 4	4. Satisfação dos Consumidores.	3,56	1,16
P 5	5. Indicadores de Qualidade dos Processos.	2,97	1,40
P 6	6. Desempenho Global.	3,09	1,20

Fonte: *Software SPSS versão 17.0.*

Identifica-se que os hospitais estejam preocupados com a satisfação de seus consumidores.

**Tabela 9 - Análises descritivas das variáveis: desenho**

	DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	MEAN	STD. DEVIATION
MP 1	1. A organização tem metas financeiras determinadas.	3,84	1,07
MP 2	2. Analisa-se a Margem de Contribuição dos serviços.	3,29	1,24
MP 3	3. O cálculo dos custos dos serviços inclui todos os custos (direto e indireto).	4,00	1,13
MP 4	4. Existe um custo orçado dos principais serviços.	3,69	1,22
MP 5	5. A organização sabe os custos da diária.	3,19	1,38
MP 6	6. A organização sabe o custo por leito.	3,19	1,38
MP 7	7. Analisa-se a lucratividade/ Margem dos principais departamentos como, por exemplo: UTI, Pronto Socorro etc.	3,21	1,30
MP 8	8. Existe uma taxa mínima de rentabilidade (Lucro dividido por Investimento).	2,86	1,28
MP 9	9. A organização utiliza o EBITDA como indicador de desempenho.	2,72	1,55
MP 10	10. A organização monitora o Fluxo de Caixa.	4,09	1,02
MP 11	11. A organização monitora os indicadores qualitativos como: satisfação de clientes e treinamento de funcionários.	4,00	0,95
MP 12	12. A organização tem definidas as estratégias por um processo de planejamento formal.	3,88	1,02
MP 13	13. A organização remunera os executivos em função do atingimento das metas.	2,13	1,27

Fonte: *Software SPSS versão 17.0.*

### 3.5.2 Análise fatorial exploratória

A análise dos dados foi feita utilizando a técnica multivariada de Análise Fatorial que tem como propósito analisar as correlações entre um grande número de variáveis e tendo



como objetivo agrupar esses fatores em construtos que possam ser suportados pela literatura. (HAIR JR. et al., 2006). Os dados foram analisados por meio do *Software* SPSS. As etapas para a análise dos dados foram baseadas em Hair Jr. et al. (2006):

- cálculo da matriz de correlação, consiste em uma tabela que mostra as intercorrelações entre todas as variáveis;
- extração dos fatores buscando descobrir o quanto o modelo escolhido é adequado para representar os dados;
- rotação fatorial consiste no processo de manipulação para conseguir uma solução fatorial mais simples e significativa;
- cálculo dos escores.

Para esta pesquisa, foram considerados os seguintes indicadores, presentes na Análise Fatorial baseados em Hair Jr. et al. (2006):

- ***Correlation Matrix*** (Matriz de Correlação): correlação desejada superior a 0,50;
- ***Anti-image Matrices*** (Matriz Anti-imagem): correlação desejada superior a 0,50, indica o poder de explicação dos fatores em cada uma das variáveis analisadas. Valores inferiores a 0,50 são considerados pequenos para a análise e podem ser retirados da dela;
- ***KMO and Bartlett-s Test***: correlação desejada superior a 0,50; caso seja inferior a esse valor, significa que os fatores encontrados não conseguem descrever, satisfatoriamente, as variações dos dados originais;
- ***Communalities*** (Comunalidades): correlação desejada superior a 0,70;
- ***Total Variance Explained*** (Total de Variância Explicada): significa o grau de explicação atingido ao rodar a Análise Fatorial;
- ***Varimax***: método de rotação fatorial.

Seguem, abaixo, os resultados provenientes da Análise Fatorial do questionário enviado aos gestores; todo o trabalho foi desenvolvido com o auxílio do *software* SPSS 17.0. O único constructo não analisado, por meio da Análise Fatorial, foi o Uso por se tratar de um questionário amplamente testado na literatura de Contabilidade Gerencial.

## 1º - Análise Fatorial – Constructo: Aprendizagem Organizacional

**Tabela 10 - Matriz de correlação: constructo - aprendizagem organizacional**

		OL 1	OL 2	OL 3	OL 4	OL 6	OL 7	OL 8	OL 9	OL 10	OL 12
Correlação	OL 1	1	0,795	0,607	0,573	0,373	0,332	0,546	0,505	0,456	0,461
	OL 2	0,795	1	0,602	0,545	0,434	0,415	0,51	0,535	0,591	0,52
	OL 3	0,607	0,602	1	0,729	0,411	0,434	0,522	0,563	0,535	0,457
	OL 4	0,573	0,545	0,729	1	0,393	0,474	0,596	0,473	0,461	0,334
	OL 6	0,373	0,434	0,411	0,393	1	0,074	0,303	0,36	0,425	0,326
	OL 7	0,332	0,415	0,434	0,474	0,074	1	0,324	0,286	0,357	0,292
	OL 8	0,546	0,51	0,522	0,596	0,303	0,324	1	0,624	0,5	0,423
	OL 9	0,505	0,535	0,563	0,473	0,36	0,286	0,624	1	0,626	0,648
	OL 10	0,456	0,591	0,535	0,461	0,425	0,357	0,5	0,626	1	0,473
	OL 12	0,461	0,52	0,457	0,334	0,326	0,292	0,423	0,648	0,473	1
	Sig. (1-tailed)	OL 1		0	0	0	0,004	0,011	0	0	0,001
OL 2		0		0	0	0,001	0,002	0	0	0	0
OL 3		0	0		0	0,002	0,001	0	0	0	0,001
OL 4		0	0	0		0,003	0	0	0	0	0,01
OL 6		0,004	0,001	0,002	0,003		0,308	0,018	0,006	0,001	0,012
OL 7		0,011	0,002	0,001	0	0,308		0,012	0,024	0,006	0,022
OL 8		0	0	0	0	0,018	0,012		0	0	0,001
OL 9		0	0	0	0	0,006	0,024	0		0	0
OL 10		0,001	0	0	0	0,001	0,006	0	0		0
OL 12		0	0	0,001	0,01	0,012	0,022	0,001	0	0	

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

A matriz de correlação demonstra alto índice de correlação entre os indicadores, diversos índices acima de 0,50.

**Tabela 11 - KMO and Bartlett's Test - constructo - aprendizagem organizacional**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,866
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	240,49
	df	45
	Sig.	0

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

O índice KMO and Bartlett's Test indica ótimo grau de explicação a partir dos fatores, pois resultou em 0,866.

**Tabela 12 - Matriz anti-imagem - constructo: aprendizagem organizacional**

		OL 1	OL 2	OL 3	OL 4	OL 6	OL 7	OL 8	OL 9	OL 10	OL 12
Anti-image Covariance	OL 1	0,313	-0,186	-0,048	-0,039	0,01	0,045	-0,063	-0,007	0,058	-0,016
	OL 2	-0,186	0,278	-0,012	0,006	-0,063	-0,077	0,007	0,009	-0,098	-0,051
	OL 3	-0,048	-0,012	0,362	-0,17	-0,037	-0,045	0,03	-0,054	-0,041	-0,031
	OL 4	-0,039	0,006	-0,17	0,359	-0,084	-0,127	-0,126	0,008	0,009	0,058
	OL 6	0,01	-0,063	-0,037	-0,084	0,692	0,169	0,024	0,003	-0,103	-0,049
	OL 7	0,045	-0,077	-0,045	-0,127	0,169	0,672	-0,003	0,04	-0,067	-0,063
	OL 8	-0,063	0,007	0,03	-0,126	0,024	-0,003	0,471	-0,14	-0,041	0,008
	OL 9	-0,007	0,009	-0,054	0,008	0,003	0,04	-0,14	0,364	-0,127	-0,188
	OL 10	0,058	-0,098	-0,041	0,009	-0,103	-0,067	-0,041	-0,127	0,472	0,004
	OL 12	-0,016	-0,051	-0,031	0,058	-0,049	-0,063	0,008	-0,188	0,004	0,522
	Anti-image Correlation	OL 1	,838 <sup>a</sup>	-0,63	-0,142	-0,115	0,021	0,098	-0,165	-0,022	0,152
OL 2		-0,63	,838 <sup>a</sup>	-0,037	0,02	-0,143	-0,178	0,02	0,027	-0,271	-0,133
OL 3		-0,142	-0,037	,900 <sup>a</sup>	-0,471	-0,074	-0,091	0,072	-0,148	-0,099	-0,072
OL 4		-0,115	0,02	-0,471	,846 <sup>a</sup>	-0,169	-0,259	-0,306	0,022	0,023	0,133
OL 6		0,021	-0,143	-0,074	-0,169	,881 <sup>a</sup>	0,248	0,042	0,005	-0,18	-0,082
OL 7		0,098	-0,178	-0,091	-0,259	0,248	,839 <sup>a</sup>	-0,005	0,081	-0,119	-0,107
OL 8		-0,165	0,02	0,072	-0,306	0,042	-0,005	,898 <sup>a</sup>	-0,337	-0,086	0,016
OL 9		-0,022	0,027	-0,148	0,022	0,005	0,081	-0,337	,855 <sup>a</sup>	-0,306	-0,43
OL 10		0,152	-0,271	-0,099	0,023	-0,18	-0,119	-0,086	-0,306	,898 <sup>a</sup>	0,007
OL 12		-0,039	-0,133	-0,072	0,133	-0,082	-0,107	0,016	-0,43	0,007	,881 <sup>a</sup>

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

A matriz anti-imagem indica que os resultados demonstram alto grau de explicação, vários fatores acima de 0,50.

**Tabela 13 - Comunalidades - constructo: aprendizagem organizacional**

	INITIAL	EXTRACTION
OL 1	1	0,626
OL 2	1	0,685
OL 3	1	0,665
OL 4	1	0,597
OL 6	1	0,301
OL 7	1	0,281
OL 8	1	0,554
OL 9	1	0,610
OL 10	1	0,560
OL 12	1	0,458

Fonte: *Software* SPSS versão 17.0.

Apesar de o resultado das Comunalidades possuir explicações abaixo de 0,70, nas demais métricas da Análise Fatorial apresentaram resultados favoráveis ao modelo proposto.

**Tabela 14 - Total de variância explicada - constructo: aprendizagem organizacional**

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5,336	53,364	53,364	5,336	53,364	53,364
2	0,984	9,836	63,2			
3	0,826	8,257	71,458			
4	0,651	6,51	77,968			
5	0,64	6,398	84,366			
6	0,498	4,976	89,341			
7	0,415	4,152	93,493			
8	0,258	2,585	96,078			
9	0,222	2,216	98,294			
10	0,171	1,706	100			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Fonte: *Software* SPSS versão 17.0.

Ao analisar a Tabela *Total Variance Explained*, contata-se que o modelo consegue explicar cerca de 53,364 % da variância dos dados.

Em função de não haver correlação satisfatória, as seguintes variáveis foram retiradas do constructo Aprendizagem Organizacional: OL5: os gestores trocam informações de forma não rotineira, isto é, fora das reuniões de avaliação de desempenho; OL11: ocorreram pequenas mudanças na forma de atuar até então vigentes.

A Tabela 15 permite verificar que apenas 1 fator explica as variáveis consideradas.

**Tabela 15 - Rotated component matrix -  
constructo: aprendizagem  
organizacional**

	Component
	1
OL 1	0,791
OL 2	0,828
OL 3	0,815
OL 4	0,773
OL 6	0,549
OL 7	0,53
OL 8	0,744
OL 9	0,781
OL 10	0,748
OL 12	0,677

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

## 2º - Análise Fatorial – constructo: decisões

**Tabela 16 - Matriz de correlação - constructo: decisões**

	DE 1	DE 2	DE 3	DE 4	DE 5	DE 6	DE 7	DE 8	DE 9	DE 10	DE 11	DE 12	DE 13	DE 15	
Correlation	DE1	1	0,525	0,186	0,361	0,108	0,216	0,346	0,341	0,422	0,075	0,31	0,326	0,48	0,24
	DE2	0,525	1	0,43	0,605	0,304	0,191	0,394	0,261	0,315	0,343	0,503	0,483	0,357	0,271
	DE3	0,186	0,43	1	0,57	0,527	0,31	0,502	0,029	0,373	0,448	0,475	0,406	0,25	0,32
	DE4	0,361	0,605	0,57	1	0,567	0,324	0,413	0,22	0,077	0,632	0,696	0,19	0,176	0,596
	DE5	0,108	0,304	0,527	0,567	1	0,622	0,578	0,315	0,099	0,375	0,569	0,231	0,094	0,576
	DE6	0,216	0,191	0,31	0,324	0,622	1	0,49	0,544	0,021	0,332	0,48	0,033	0,111	0,558
	DE7	0,346	0,394	0,502	0,413	0,578	0,49	1	0,381	0,266	0,27	0,381	0,351	0,531	0,568
	DE8	0,341	0,261	0,029	0,22	0,315	0,544	0,381	1	0,204	0,344	0,487	0,238	0,186	0,54
	DE9	0,422	0,315	0,373	0,077	0,099	0,021	0,266	0,204	1	0,133	0,265	0,636	0,535	-0,075
	DE10	0,075	0,343	0,448	0,632	0,375	0,332	0,27	0,344	0,133	1	0,725	0,103	0,048	0,544
	DE11	0,31	0,503	0,475	0,696	0,569	0,48	0,381	0,487	0,265	0,725	1	0,257	0,155	0,555
	DE12	0,326	0,483	0,406	0,19	0,231	0,033	0,351	0,238	0,636	0,103	0,257	1	0,436	0,054
	DE13	0,48	0,357	0,25	0,176	0,094	0,111	0,531	0,186	0,535	0,048	0,155	0,436	1	0,111
	DE15	0,24	0,271	0,32	0,596	0,576	0,558	0,568	0,54	-0,075	0,544	0,555	0,054	0,111	1
	Sig. (1-tailed)	DE1		0	0,103	0,006	0,232	0,07	0,008	0,009	0,001	0,306	0,016	0,012	0
DE2		0		0,001	0	0,018	0,097	0,003	0,037	0,015	0,008	0	0	0,006	0,031
DE3		0,103	0,001		0	0	0,016	0	0,422	0,004	0,001	0	0,002	0,043	0,013
DE4		0,006	0	0		0	0,012	0,002	0,067	0,301	0	0	0,098	0,116	0
DE5		0,232	0,018	0	0		0	0	0,015	0,251	0,004	0	0,057	0,263	0
DE6		0,07	0,097	0,016	0,012	0		0	0	0,444	0,011	0	0,411	0,227	0
DE7		0,008	0,003	0	0,002	0	0		0,004	0,034	0,032	0,004	0,007	0	0
DE8		0,009	0,037	0,422	0,067	0,015	0	0,004		0,082	0,008	0	0,051	0,102	0
DE9		0,001	0,015	0,004	0,301	0,251	0,444	0,034	0,082		0,183	0,035	0	0	0,307
DE10		0,306	0,008	0,001	0	0,004	0,011	0,032	0,008	0,183		0	0,244	0,373	0
DE11		0,016	0	0	0	0	0	0,004	0	0,035	0		0,039	0,146	0
DE12		0,012	0	0,002	0,098	0,057	0,411	0,007	0,051	0	0,244	0,039		0,001	0,357
DE13		0	0,006	0,043	0,116	0,263	0,227	0	0,102	0	0,373	0,146	0,001		0,227
DE15		0,05	0,031	0,013	0	0	0	0	0	0,307	0	0	0,357	0,227	

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

A matriz de correlação demonstra alto índice de correlação entre os indicadores, diversos índices acima de 0,50.

**Tabela 17 - KMO and Bartlett's Test**  
- constructo: decisões

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,78
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	373,318
	df	91
	Sig.	0

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

O índice KMO and Bartlett's Test indica ótimo grau de explicação a partir dos fatores, pois resultou em 0,78.

**Tabela 18 - Matriz anti-imagem - constructo: decisões**

		DE1	DE2	DE3	DE4	DE5	DE6	DE7	DE8	DE9	DE10	DE11	DE12	DE13	DE15
Anti-image Covariance	DE1	0,445	-0,113	0,043	-0,094	0,102	-0,072	-0,01	-0,042	-0,132	0,133	-0,02	0,04	-0,063	-0,046
	DE2	-0,113	0,405	-0,007	-0,106	0,035	0	-0,045	-0,023	0,051	-0,003	-0,037	-0,141	-0,004	0,073
	DE3	0,043	-0,007	0,369	-0,076	-0,018	-0,084	-0,096	0,143	-0,106	-0,056	0,005	-0,078	0,059	0,015
	DE4	-0,094	-0,106	-0,076	0,219	-0,082	0,071	0,04	0,051	0,072	-0,07	-0,057	0,029	-0,038	-0,071
	DE5	0,102	0,035	-0,018	-0,082	0,305	-0,146	-0,093	0,037	-0,033	0,09	-0,067	-0,058	0,077	-0,034
	DE6	-0,072	0	-0,084	0,071	-0,146	0,389	-0,016	-0,14	0,057	-0,011	-0,031	0,095	-0,023	-0,015
	DE7	-0,01	-0,045	-0,096	0,04	-0,093	-0,016	0,318	-0,028	0,025	0,013	0,033	-0,005	-0,187	-0,107
	DE8	-0,042	-0,023	0,143	0,051	0,037	-0,14	-0,028	0,384	-0,049	-0,03	-0,072	-0,089	0,033	-0,114
	DE9	-0,132	0,051	-0,106	0,072	-0,033	0,057	0,025	-0,049	0,353	-0,057	-0,05	-0,148	-0,13	0,078
	DE10	0,133	-0,003	-0,056	-0,07	0,09	-0,011	0,013	-0,03	-0,057	0,327	-0,129	0,042	0,01	-0,075
	DE11	-0,02	-0,037	0,005	-0,057	-0,067	-0,031	0,033	-0,072	-0,05	-0,129	0,261	0,01	0,014	0,013
	DE12	0,04	-0,141	-0,078	0,029	-0,058	0,095	-0,005	-0,089	-0,148	0,042	0,01	0,43	-0,032	0
	DE13	-0,063	-0,004	0,059	-0,038	0,077	-0,023	-0,187	0,033	-0,13	0,01	0,014	-0,032	0,449	0,025
	DE15	-0,046	0,073	0,015	-0,071	-0,034	-0,015	-0,107	-0,114	0,078	-0,075	0,013	0	0,025	0,297
	Anti-image Correlation	DE1	,712 <sup>a</sup>	-0,265	0,106	-0,3	0,276	-0,173	-0,025	-0,102	-0,332	0,35	-0,06	0,091	-0,141
DE2		-0,265	,834 <sup>a</sup>	-0,019	-0,356	0,099	0,001	-0,124	-0,058	0,135	-0,008	-0,114	-0,337	-0,01	0,209
DE3		0,106	-0,019	,795 <sup>a</sup>	-0,267	-0,055	-0,221	-0,281	0,38	-0,294	-0,161	0,016	-0,196	0,144	0,045
DE4		-0,3	-0,356	-0,267	,777 <sup>a</sup>	-0,318	0,242	0,153	0,174	0,259	-0,262	-0,237	0,094	-0,121	-0,28
DE5		0,276	0,099	-0,055	-0,318	,773 <sup>a</sup>	-0,424	-0,299	0,108	-0,099	0,286	-0,238	-0,159	0,207	-0,114
DE6		-0,173	0,001	-0,221	0,242	-0,424	,775 <sup>a</sup>	-0,045	-0,361	0,153	-0,031	-0,096	0,232	-0,055	-0,044
DE7		-0,025	-0,124	-0,281	0,153	-0,299	-0,045	,802 <sup>a</sup>	-0,081	0,074	0,039	0,115	-0,013	-0,494	-0,349
DE8		-0,102	-0,058	0,38	0,174	0,108	-0,361	-0,081	,727 <sup>a</sup>	-0,134	-0,086	-0,229	-0,22	0,079	-0,338
DE9		-0,332	0,135	-0,294	0,259	-0,099	0,153	0,074	-0,134	,654 <sup>a</sup>	-0,167	-0,166	-0,38	-0,326	0,242
DE10		0,35	-0,008	-0,161	-0,262	0,286	-0,031	0,039	-0,086	-0,167	,770 <sup>a</sup>	-0,443	0,111	0,027	-0,241
DE11		-0,06	-0,114	0,016	-0,237	-0,238	-0,096	0,115	-0,229	-0,166	-0,443	,874 <sup>a</sup>	0,029	0,04	0,046
DE12		0,091	-0,337	-0,196	0,094	-0,159	0,232	-0,013	-0,22	-0,38	0,111	0,029	,760 <sup>a</sup>	-0,073	0,001
DE13		-0,141	-0,01	0,144	-0,121	0,207	-0,055	-0,494	0,079	-0,326	0,027	0,04	-0,073	,735 <sup>a</sup>	0,069
DE15		-0,127	0,209	0,045	-0,28	-0,114	-0,044	-0,349	-0,338	0,242	-0,241	0,046	0,001	0,069	,828 <sup>a</sup>

a. Measures of Sampling Adequacy (MSA)

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

A matriz anti-imagem indica bons resultados, muitos valores acima de 0,50.

**Tabela 19 - Comunalidades -  
constructo: decisões**

	INITIAL	EXTRACTION
DE 1	1	0,526
DE 2	1	0,588
DE 3	1	0,667
DE 4	1	0,784
DE 5	1	0,612
DE 6	1	0,704
DE 7	1	0,613
DE 8	1	0,685
DE 9	1	0,682
DE 10	1	0,649
DE 11	1	0,727
DE 12	1	0,636
DE 13	1	0,648
DE 15	1	0,756

Fonte: Software SPSS versão 17.0.

Os resultados das Comunalidades são razoáveis, correspondendo, em sua maioria, a resultados superiores a 0,50.

**Tabela 20 - Total de variância explicada - constructo: decisões**

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5,676	40,545	40,545	5,676	40,545	40,545	3,495	24,964	24,964
2	2,281	16,294	56,839	2,281	16,294	56,839	3	21,428	46,391
3	1,32	9,429	66,268	1,32	9,429	66,268	2,783	19,876	66,268
4	1,052	7,512	73,78						
5	0,87	6,213	79,993						
6	0,634	4,527	84,521						
7	0,529	3,777	88,298						
8	0,382	2,725	91,023						
9	0,343	2,447	93,47						
10	0,241	1,723	95,192						
11	0,2	1,429	96,622						
12	0,19	1,356	97,978						
13	0,159	1,132	99,11						
14	0,125	0,89	100						

Fonte: Software SPSS versão 17.0

Ao analisar a Tabela *Total Variance Explained*, conta-se que o 3 fatores do modelo conseguem explicar cerca de 66,26% da variância dos dados.

A Tabela 21 permite identificar qual dos fatores explica melhor cada um dos indicadores.

**Tabela 21 - Rotated component matrix -  
constructo: decisões**

	COMPONENT		
	1	2	3
DE 1	0,068	0,655	0,305
DE 2	0,536	0,541	0,088
DE 3	0,744	0,338	-0,004
DE 4	0,848	0,128	0,222
DE 5	0,592	0,048	0,509
DE 6	0,255	-0,005	0,799
DE 7	0,311	0,442	0,567
DE 8	0,04	0,218	0,797
DE 9	0,1	0,817	-0,066
DE 10	0,768	-0,043	0,24
DE 11	0,735	0,165	0,399
DE 12	0,215	0,767	-0,039
DE 13	-0,025	0,784	0,183
DE 15	0,48	-0,056	0,723

Fonte: *Software* SPSS versão 17.0.

O construto decisões foi aglutinado em 3 grupos. Nomeou-se o Grupo 1 como – Decisões Financeiras; o Grupo 2 como – Decisões de Custos e Processos e o Grupo 3 como – Decisões Ligadas a Produtos e Clientes.

**Tabela 22 - Análise fatorial - grupos de decisões**

GRUPOS	VARIÁVEL	DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL
<b>Grupo 1 - Decisões Financeiras</b>	DE 3	3. Focar em ações para reduzir a inadimplência.
	DE 4	4. Negociar pagamento com fornecedores.
	DE 5	5. Decisões de endividamento bancário.
<b>Grupo 2 - Decisões de Custos e Processos</b>	DE 6	6. Melhoria de margens e resultados.
	DE 7	7. Mudanças nos cálculos dos custos.
	DE 8	8. Mudança de procedimentos médicos.
	DE 15	15. Decisões de políticas de estocagem.
<b>Grupo 3 - Decisões Ligadas a Produtos e Clientes</b>	DE 1	1. Encerramento das atividades de um convênio médico.
	DE 2	2. Alterações de preços.
	DE 9	9. Parar de realizar algum serviço.
	DE 12	12. Substituição de um médico por outro com menor valor de honorário médico.
	DE 13	13. Terceirização de serviços.
	DE 14	14. Internalização de serviços anteriormente terceirizados.
	DE 10	10. Aumentar a taxa de ocupação do hospital.
	DE 11	11. Oferta de novos serviços médicos.

Fonte: *Software* SPSS versão 17.0.



Em função de não haver relacionamento razoável com nenhum dos fatores resultantes, a variável DE14: Internalização de serviços anteriormente terceirizados foi excluída do constructo. Esse procedimento também foi aplicado às variáveis DE10 e DE11, as quais foram agrupadas (pela análise fatorial) juntamente com as variáveis DE3, DE4 e DE5, as quais notadamente são variáveis relacionadas às decisões financeiras, em outras palavras esse agrupamento não está coerente com a teoria, sendo, portanto, excluído dos fatores.

#### 4º - Análise Fatorial – constructo: desempenho

**Tabela 23 - Matriz de correlação - constructo: desempenho**

		P 1	P 2	P 3	P 4	P 5	P 6
Correlation	P 1	1	0,739	0,66	0,561	0,352	0,248
	P 2	0,739	1	0,82	0,445	0,325	0,327
	P 3	0,66	0,82	1	0,486	0,38	0,376
	P 4	0,561	0,445	0,486	1	0,704	0,654
	P 5	0,352	0,325	0,38	0,704	1	0,806
	P 6	0,248	0,327	0,376	0,654	0,806	1
Sig. (1-tailed)	P 1		0	0	0	0,024	0,085
	P 2	0		0	0,005	0,035	0,034
	P 3	0	0		0,002	0,016	0,017
	P 4	0	0,005	0,002		0	0
	P 5	0,024	0,035	0,016	0		0
	P 6	0,085	0,034	0,017	0	0	

Fonte: *Software SPSS* versão 17.0.

**Tabela 24 - KMO and Bartlett's test - constructo: desempenho**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,752
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	119,438
	df	15
	Sig.	0

Fonte: *Software SPSS* versão 17.0.

**Tabela 25 - Matriz anti-imagem - constructo: desempenho**

		P 1	P 2	P 3	P 4	P 5	P 6
Anti-image Covariance	P 1	0,346	-0,141	-0,025	-0,144	-0,033	0,097
	P 2	-0,141	0,25	-0,177	0,035	0,022	-0,041
	P 3	-0,025	-0,177	0,306	-0,028	-0,007	-0,017
	P 4	-0,144	0,035	-0,028	0,359	-0,096	-0,09
	P 5	-0,033	0,022	-0,007	-0,096	0,292	-0,191
	P 6	0,097	-0,041	-0,017	-0,09	-0,191	0,304
Anti-image Correlation	P 1	,748 <sup>a</sup>	-0,477	-0,077	-0,408	-0,104	0,299
	P 2	-0,477	,706 <sup>a</sup>	-0,639	0,117	0,083	-0,148

	P 3	-0,077	-0,639	,793 <sup>a</sup>	-0,083	-0,025	-0,056
	P 4	-0,408	0,117	-0,083	,827 <sup>a</sup>	-0,297	-0,274
	P 5	-0,104	0,083	-0,025	-0,297	,746 <sup>a</sup>	-0,64
	P 6	0,299	-0,148	-0,056	-0,274	-0,64	,699 <sup>a</sup>

Fonte: *Software SPSS* versão 17.0.

**Tabela 26 - Comunalidades -  
constructo: desempenho**

	INITIAL	EXTRACTION
P 1	1	0,784
P 2	1	0,876
P 3	1	0,815
P 4	1	0,761
P 5	1	0,879
P 6	1	0,859

Fonte: *Software SPSS* versão 17.0.

**Tabela 27 - Total de variância explicada - constructo: desempenho**

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,633	60,55	60,55	3,633	60,55	60,55	2,562	42,696	42,696
2	1,341	22,351	82,901	1,341	22,351	82,901	2,412	40,204	82,901
3	0,452	7,526	90,427						
4	0,244	4,066	94,493						
5	0,187	3,113	97,605						
6	0,144	2,395	100						

Fonte: *Software SPSS* versão 17.0.

Ao analisar a Tabela *Total Variance Explained*, contata-se que 2 fatores do modelo conseguem explicar cerca de 82,90% da variância dos dados.

A Tabela 28 permite a alocação das variáveis aos fatores.

**Tabela 28 - Rotated component  
matrix - constructo:  
desempenho**

	COMPONENT	
	1	2
P 1	0,862	0,202
P 2	0,920	0,171
P 3	0,869	0,246
P 4	0,412	0,769
P 5	0,176	0,921
P 6	0,130	0,917

Fonte: *Software SPSS* versão 17.0.

Dessa forma, nomearam-se os grupos em: Grupo 1 – Desempenho Financeiro e Grupo 2 – Desempenho Não Financeiro.

**Tabela 29 - Análise fatorial - grupo de desempenho**

<b>GRUPOS</b>	<b>VARIÁVEL</b>	<b>DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL</b>
<b>Grupo 1 - Desempenho Financeiro</b>	P 1	1. Faturamento.
	P 2	2. Lucro.
	P 3	3. Retorno do Investimento.
<b>Grupo 2 - Desempenho Não Financeiro</b>	P 4	4. Satisfação dos consumidores.
	P 5	5. Indicadores de Qualidade dos processos.
	P 6	6. Desempenho Global.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após a realização da Análise Fatorial, obteve-se a escolha das variáveis que possuem uma maior correlação, concluindo a primeira fase do resultado quantitativo. Para responder às hipóteses de pesquisa, foi utilizada a técnica multivariada de Equação Estrutural que engloba uma família inteira de modelos tendo como principal característica a estimação de múltiplas e inter-relacionadas relações de dependência. (HAIR JR. et al., 2006). A Modelagem de Equação Estrutural combina aspectos relacionados a várias técnicas de análise multivariada de dados como, por exemplo: regressão múltipla examinando as relações de dependência e análise fatorial com o objetivo de examinar uma série de relações de dependência simultaneamente. (HAIR JR. et al., 2006).

A análise dos dados foi realizada por meio do *Software* SmartPLS 2.0 M3 (beta). (RINGLE; WENDE; WILL, 2005).

As etapas para análise dos dados foram:

**Etapa 1:** Avaliação do modelo de mensuração por meio das seguintes etapas:

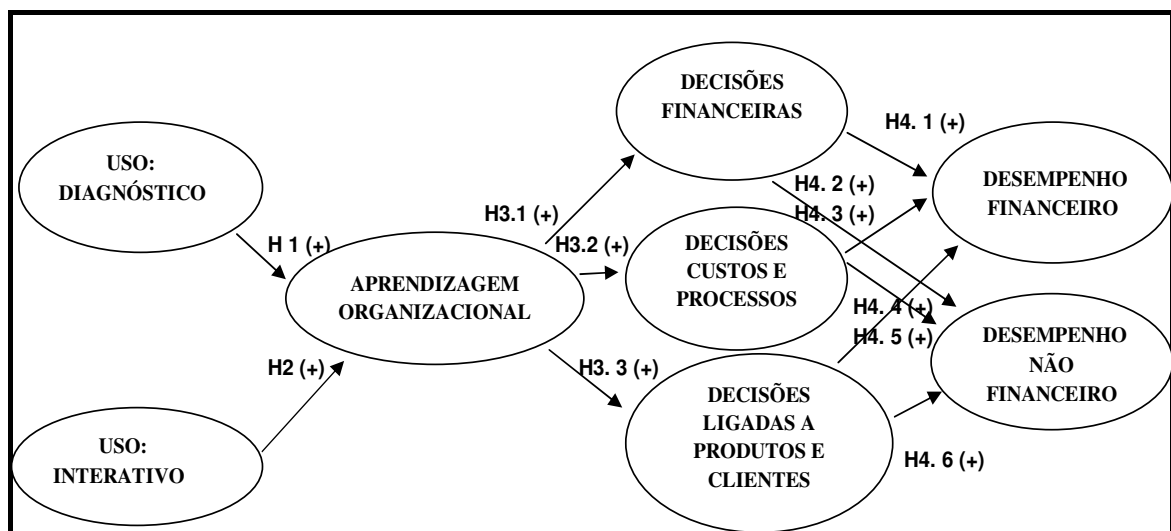
- avaliação de correlação das variáveis latentes de cada indicador com seu respectivo constructo. O ideal é que tal correlação seja superior a 0,70;
- análise de confiabilidade composta de cada constructo; tal índice deveria ser superior a 0,70;
- análise do *Alpha de Cronbach*: consiste em uma medida de confiabilidade que pode ser utilizada para avaliar se o indicador mensura adequadamente o constructo; os valores mais altos indicam maior confiabilidade (HAIR JR. et al., 2006);
- análise da Variância Média Explicada: consiste em uma medida de validade convergente e reflete a quantia geral de variância nos indicadores explicada por meio do constructo latente; espera-se valor superior a 50%;
- validação Discriminante tem como objetivo determinar se a variável está adequadamente discriminada. O teste é realizado mediante a Raiz Quadrada da VME, que tem de ser maior do que a correlação entre os constructos Tenenhaus (2005 apud OYADOMARI, 2008).

**Etapa 2:** Análise da Validação Estrutural:

- análise dos valores de  $R^2$ : quanto maior foi o  $R^2$ , maior será a correlação das variáveis;
- por meio do *Test t de Student* testar a hipótese de que os coeficientes da regressão sejam iguais a zero. Considerando um nível de significância de 0,05 e a quantidade de 48 casos, o valor do t é de aproximadamente 1,96. Será adotada a técnica *bootstrapping* que consiste em uma técnica de reamostragem na qual os dados originais são repetidamente amostrados com substituição para a estimação do modelo. (HAIR JR. et al., 2006). Realização do Teste *Gof* que consiste em uma medida de adequação, cujo valor mínimo deverá ser superior a 0,50, pois consiste no ponto de corte da validade convergente; esse teste foi proposto por Tenenhaus (2005 apud ZWICKER SOUZA; BIDO, 2008. p 5).

**4.1 Modelo teórico modificado em função da análise fatorial**

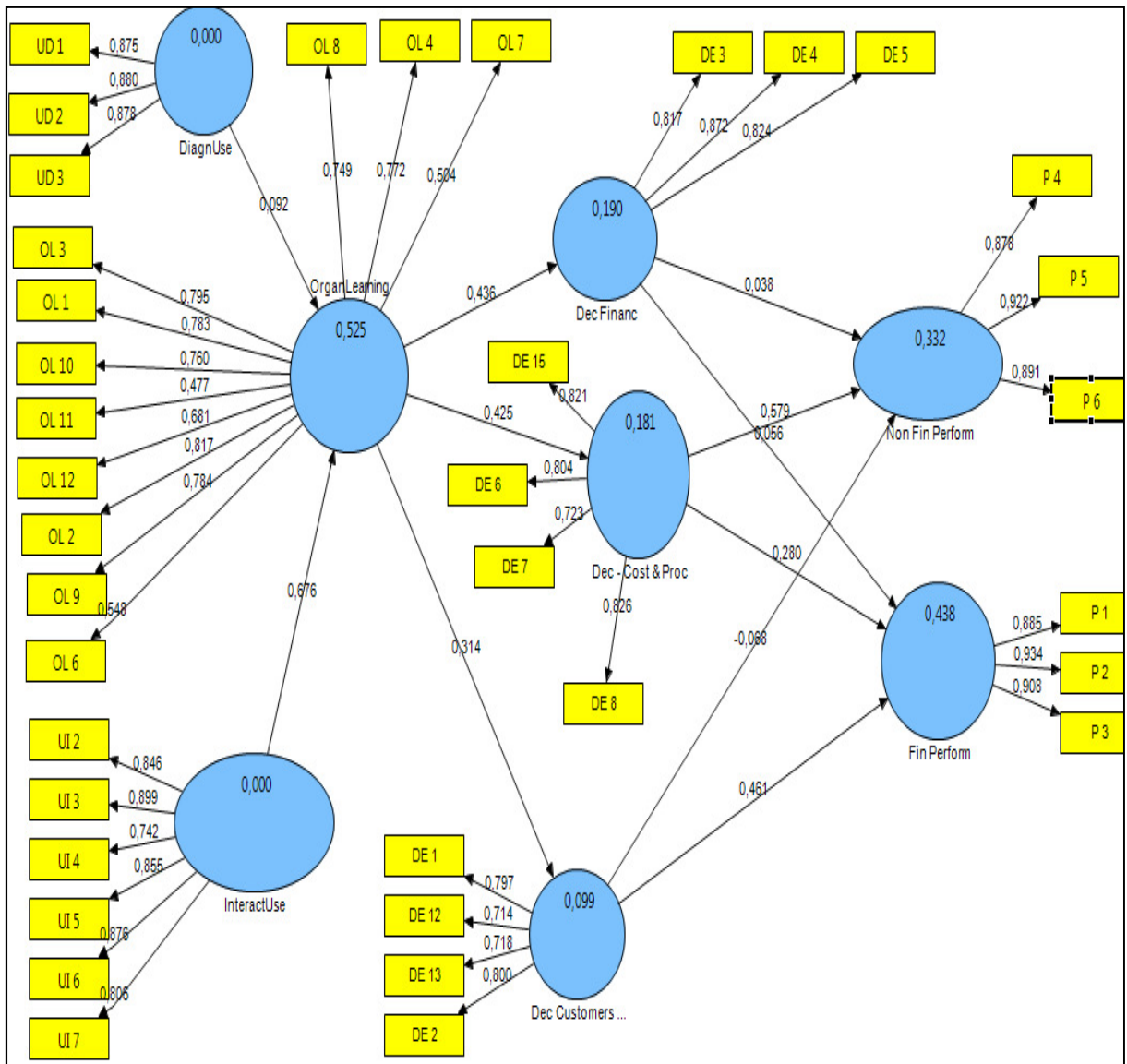
Após rodar a Análise Fatorial, o modelo teórico modificado é representado pela Figura 3.



**Figura 3 - Modelo teórico modificado em função da análise fatorial**

#### 4.1.1 Modelo original com todos os indicadores

Na Figura 4, observa-se que os retângulos representam os indicadores e as esferas representam as variáveis latentes ou constructos. As cargas fatoriais correspondem aos números próximos às setas; os números que se originam nos constructos representam o coeficiente da equação. Os valores dentro das esferas são chamados de  $R^2$ , também conhecidos como correlação múltipla.



**Figura 4 - Modelo original PLS**  
Fonte: SMARTPLS.

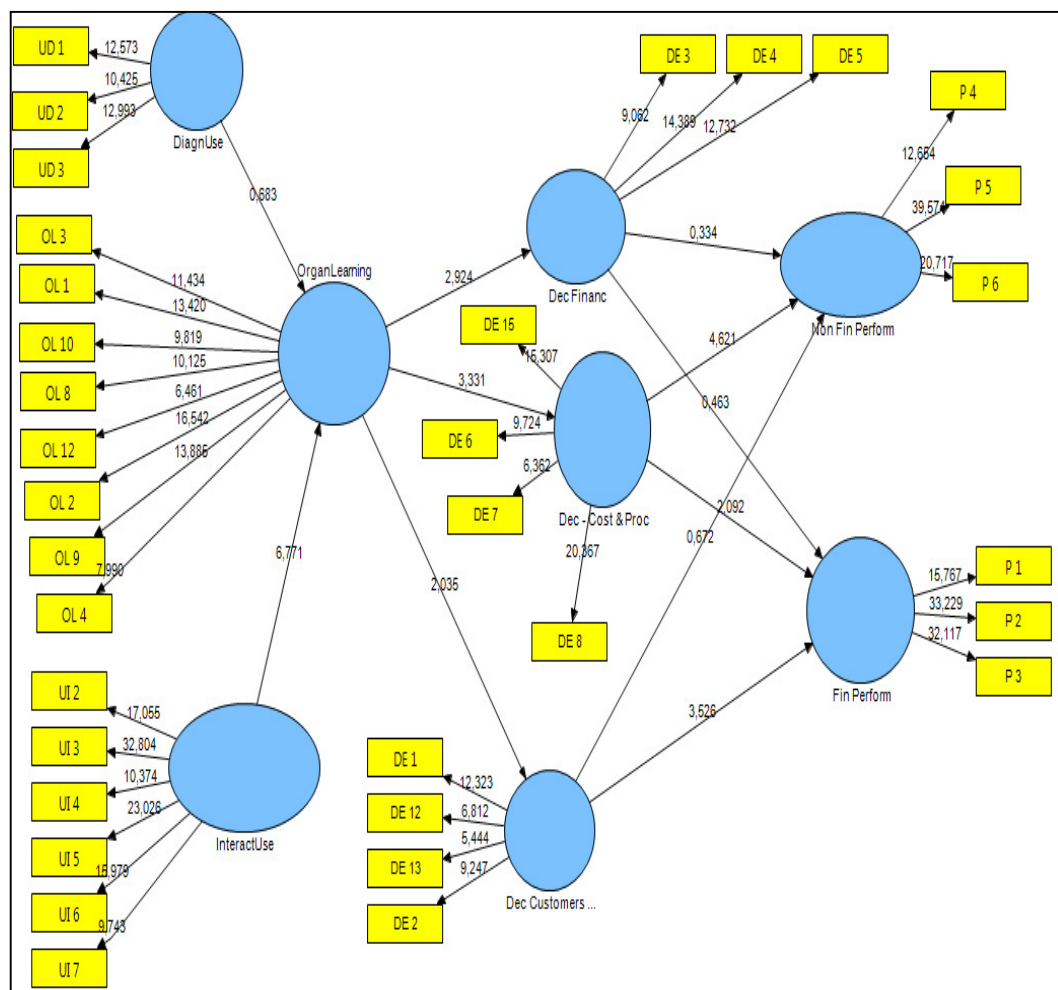
Algumas variáveis do constructo Aprendizagem Organizacional não passaram no teste de Análise Discriminante, por apresentarem cargas inferiores a 0,60, a saber:

- OL-6: ocorreram mudanças profundas na forma de atuar, até então vigentes na empresa;
- OL-7: recorrem-se a experiências passadas para a tomada de decisão;
- OL-11: ocorreram pequenas mudanças na forma de atuar até então vigentes.

Os resultados sugerem que as decisões de circuito simples e duplo consoante a tipologia de Argyris (1996) não estão presentes nas organizações da amostra.

## 4.2 Modelo Ajustado

Em seguida rodou-se o Modelo Ajustado, sem os indicadores com cargas inferiores a 0,60.



**Figura 5 - Modelo Ajustado PLS**  
Fonte: SMARTPLS.

#### 4.2.1 Cálculo da validade discriminante e matriz de correlações

Realizou-se o cálculo da validade discriminante, cuja raiz deve ser menor do que as correlações entre as variáveis.

**Tabela 30 - Matriz de correlação e raiz quadrada da VME**

	Dec - Custos & Proc	Dec - Prod. Clientes	Dec - Financ.	Uso Diag.	Des. Financ.	Uso Inter.	Des. Não Financ.	Aprend. Organ.
Dec - Custos & Proc	<b>0,795</b>	-	-	-	-	-	-	-
Dec - Prod. Clientes	0,402	<b>0,758</b>	-	-	-	-	-	-
Dec - Financ	0,565	0,448	<b>0,838</b>	-	-	-	-	-
Uso Diag.	0,367	0,224	0,235	<b>0,878</b>	-	-	-	-
Des. Financeiro	0,496	0,598	0,420	0,229	<b>0,909</b>	-	-	-
Uso Inter.	0,566	0,194	0,444	0,479	0,303	<b>0,838</b>	-	-
Des. Não.Financeiro	0,573	0,182	0,334	0,384	0,486	0,432	<b>0,897</b>	-
Aprend. Organ.	0,403	0,282	0,440	0,396	0,211	0,730	0,310	<b>0,776</b>

Fonte: SMARTPLS.

Observe-se que tanto o Desempenho Financeiro quanto o Desempenho Não Financeiro possuem correlação significativa com Decisões de Custos e Processos.

#### 4.2.2 Testes de validação do modelo estrutural e de adequação

Os constructos apresentaram VME acima de 0,50 e também excelentes índices de Confiabilidade acima de 0,70 e Alpha Cronbachs também acima de 0,70. Foi realizado o teste *Gof* proposto por Tenenhaus et al. (2005), como sendo a raiz quadrada do produto da média da comunalidade; o resultado do teste *Gof* foi 0,5268, portanto, o modelo pode ser considerado adequado.

**Tabela 31 - Testes de validação do modelo estrutural e de adequação**

	AVE	Composite Reliability	R Square	Cronbachs Alpha	Commuality	Redundancy	RAIZ DA AVE
Dec - Custos & Proc.	0,632	0,873	0,163	0,808	0,632	0,103	0,795
Dec - Prod. Clientes	0,575	0,844	0,079	0,755	0,575	0,045	0,758
Dec - Financ.	0,703	0,876	0,194	0,789	0,703	0,135	0,838
Uso Diag.	0,771	0,910	-	0,853	0,771	-	0,878
Des. Financeiro	0,827	0,935	0,437	0,895	0,827	0,164	0,909
Uso Inter.	0,703	0,934	-	0,915	0,703	-	0,838
Des .Não.Financeiro	0,805	0,925	0,331	0,879	0,805	0,263	0,897
Aprend. Organ.	0,602	0,923	0,535	0,905	0,602	0,027	0,776

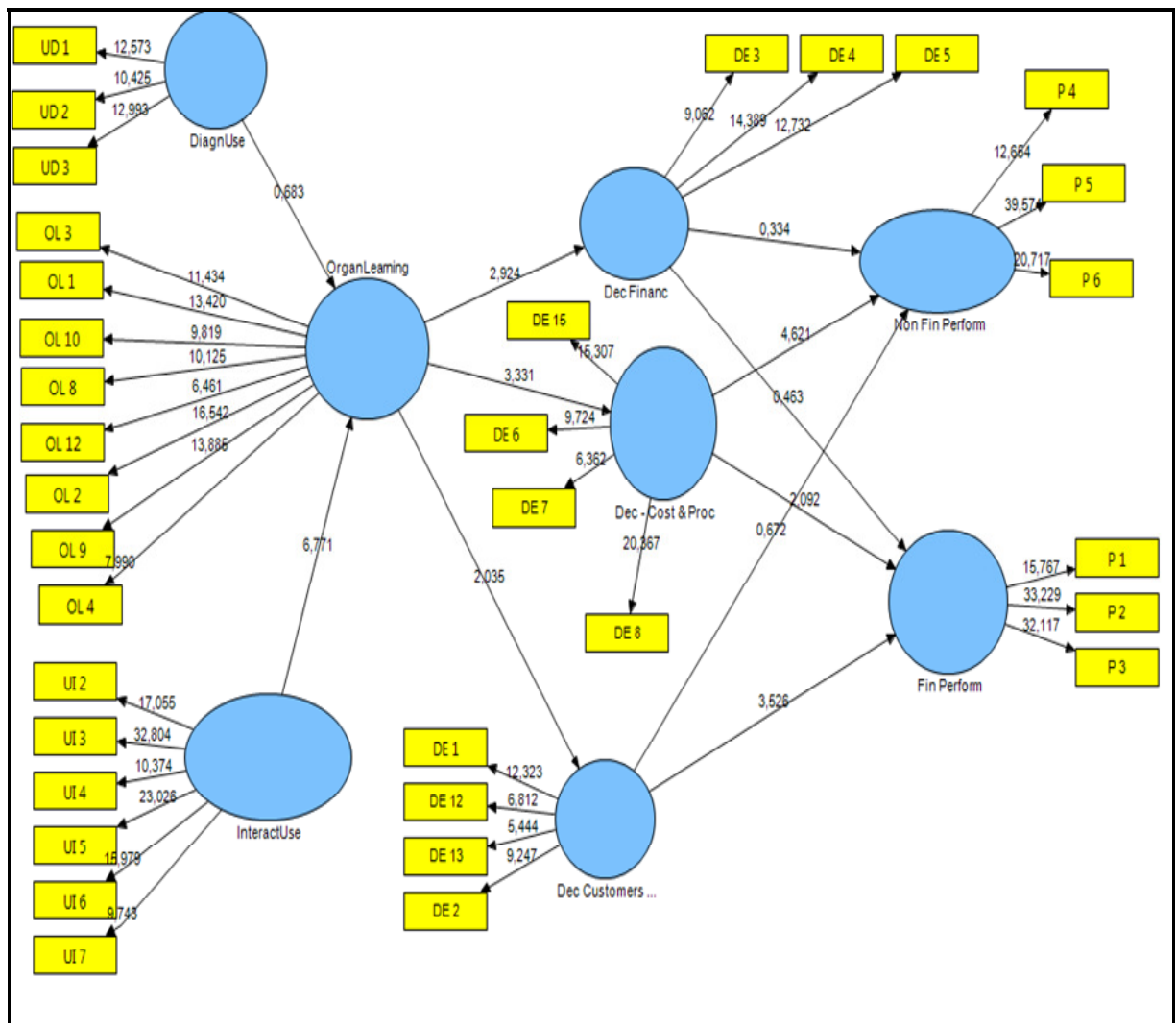
Fonte: SMARTPLS.



### 4.2.3 Teste do coeficiente da regressão

Os coeficientes de regressão foram testados pelo método *bootstrapping*, considerando 1.000 iterações.

A Figura 6 demonstra as variáveis utilizadas, em que os valores do Teste T devem ser superiores a 1,98. (valores juntos às setas).



**Figura 6 - Bootstrapping modelo final**

Fonte: SMARTPLS.

O *Teste T* demonstrou que dos 11 relacionamentos do modelo, 7 foram validados estatisticamente no nível de significância de 0,05.

**Tabela 32 - Teste T dos coeficientes de regressão**

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)
*Dec - Custos & Proc -> Des. Financeiro	0,28	0,29	0,13	0,13	2,09
*Dec - Custos & Proc -> Des. Não Financeiro	0,58	0,60	0,13	0,13	4,62
*Dec - Prod. Clientes -> Des. Financeiro	0,46	0,47	0,13	0,13	3,53
Dec - Prod. Clientes -> Des. Não Financeiro	- 0,07	- 0,13	0,10	0,10	0,67
Dec - Financ -> Des. Financeiro	0,06	0,14	0,12	0,12	0,46
Dec - Financ -> Des. Não Financeiro	0,04	0,16	0,11	0,11	0,33
Uso Diag. -> Aprend. Organ.	0,06	0,11	0,09	0,09	0,68
*Uso Inter. -> Aprend. Organ.	0,70	0,68	0,10	0,10	6,77
*Aprend. Organ. -> Dec - Custos & Proc	0,40	0,40	0,12	0,12	3,33
*Aprend. Organ. -> Dec - Prod. Clientes	0,28	0,29	0,14	0,14	2,03
*Aprend. Organ. -> Dec - Financ	0,44	0,42	0,15	0,15	2,92

\* Significante ao nível de 0,05

Fonte: SMARTPLS.

### 4.3 Análise dos resultados utilizando o modelo de PLS

Para analisar os resultados, torna-se necessário retomar as hipóteses estabelecidas no presente trabalho, que comprovarão ou não a sua validade.

#### **H1: O Uso Diagnóstico está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional.**

Essa hipótese não foi validada e corrobora estudos de Henri (2006), o qual identificou influência negativa do Uso Diagnóstico na Aprendizagem Organizacional. No entanto, diverge de Widener (2007): onde foi identificado que, a Aprendizagem Organizacional é positivamente influenciada pelo Uso Diagnóstico e Interativo, e o Uso Interativo depende do Uso Diagnóstico para o desenvolvimento da Aprendizagem Organizacional.

#### **H2: O Uso Interativo está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional.**

De acordo com os resultados obtidos, a hipótese H2 foi validada com os resultados sugerindo que as organizações hospitalares presentes na amostra utilizam o Sistema de Controle Gerencial de maneira Interativa. O Uso Interativo tem como foco as Incertezas Estratégicas, as quais estão bastante presentes no cenário hospitalar em função da intensidade da concorrência, nível de complexidade e tendência de consolidação de empresas nesse setor, o que é coerente com a visão de Anthony e Govindarajan (2006) para quem os Sistemas de

controle Interativo são sistemas utilizados em ambientes com alto patamar de incertezas estratégicas e de ambientes com mudanças rápidas.

**H3: A Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões.**

Aplicou-se a Análise Fatorial ao constructo Decisões, obtendo-se 3 grupos distintos de decisões, assim as hipóteses foram desdobradas em H3.1, H3.2 e H3.3.

**H3.1: A Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões Financeiras.**

A hipótese H3.1 foi validada; ao analisar o *Test T*, é possível verificar relacionamento positivo entre a Aprendizagem Organizacional e Decisões Financeiras, que são compostas pelas seguintes variáveis:

**Tabela 33 - Grupo 1: decisões financeiras**

GRUPOS	VARIÁVEL	DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL
<b>Grupo 1 - Decisões Financeiras</b>	DE 3	3. Focar em ações para reduzir a inadimplência.
	DE 4	4. Negociar pagamento com fornecedores.
	DE 5	5. Decisões de endividamento bancário.

Esses resultados sugerem que a Aprendizagem Organizacional influencia a tomada de decisões financeiras, ou seja, o ambiente que favorece o processo de aprendizagem organizacional influencia a tomada de decisões financeiras. A discussão rotineira da situação financeira da empresa é algo que ocorre nas organizações, sendo comum que essas reuniões sejam temas de encontros semanais, dada a sua importância para sobrevivência no curto prazo. Esses resultados confirmam que as decisões identificadas nas entrevistas para validação dos questionários estão presentes nas organizações estudadas na amostra, sendo a gestão financeira um tema de extrema relevância para essas organizações.

**H3.2: A Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões de Custos e processos.**

A hipótese H3.2 foi validada; ao analisar o *Test T*, é possível verificar relacionamento entre a Aprendizagem Organizacional e Decisões de Custos e processos, que são compostas pelas seguintes variáveis:

**Tabela 34 - Grupo 2: decisões de custos e processos**

GRUPOS	VARIÁVEL	DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL
<b>Grupo 2 - Decisões de Custos e Processos</b>	DE 6	6. Melhoria de margens e resultados.
	DE 7	7. Mudanças nos cálculos dos custos.
	DE 8	8. Mudança de procedimentos médicos.
	DE 15	15. Decisões de políticas de estocagem.

Os resultados sugerem que o Processo de Aprendizagem Organizacional está associado positivamente com Decisões de Custo e Processos, mostrando que o compartilhamento de idéias propicia a tomada de decisões na forma de atuação dessas organizações, tanto na forma de cálculo dos custos como em decisões de procedimentos médicos e políticas de estocagem de materiais, os quais são perecíveis.

### **H3.3: A Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões Ligadas a Produtos e Clientes.**

A hipótese H3.3 foi validada; ao analisar o *Test T*, é possível verificar relacionamento entre a Aprendizagem Organizacional e Decisões Ligadas a Produtos e Clientes, que são compostas pelas seguintes variáveis:

**Tabela 35 - Grupo 3: decisões ligadas a produtos e clientes**

GRUPOS	VARIÁVEL	DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL
<b>Grupo 3 - Decisões Ligadas a Produtos e Clientes</b>	DE 1	1. Encerramento das atividades de um convênio médico.
	DE 2	2. Alterações de preços.
	DE 9	9. Parar de realizar algum serviço.
	DE 12	12. Substituição de um médico por outro com menor valor de honorário médico.
	DE 13	13. Terceirização de serviços.
	DE 14	14. Internalização de serviços anteriormente terceirizados.
	DE 10	10. Aumentar a taxa de ocupação do hospital.
	DE 11	11. Oferta de novos serviços médicos.

Portanto, os resultados sugerem que o Processo de Aprendizagem Organizacional tem um relacionamento positivo nas Decisões ligadas a Produtos e Clientes, embora com um coeficiente menor que Decisões ligadas a Custos e Processos. Essa diferença de coeficientes pode ser explicada pelo alto poder de fogo dos clientes e também por que algumas das

decisões não podem ser tomadas de forma brusca, uma vez que envolvem contratos de longo prazo.

**H4: As Decisões estão associadas positivamente com Desempenho.**

Após resultados obtidos na Análise Fatorial no constructo Desempenho, essa hipótese foi dividida em 6, em função do desdobramento das Decisões e do Desempenho. Por uma questão de fluência no texto, optou-se em não seguir a ordem das hipóteses, mas sim, analisá-las as que tivessem maior proximidade.

**H4.1: As Decisões Financeiras estão associadas positivamente com Desempenho Financeiro.**

**H4.3: As Decisões de Custos e processos estão associadas positivamente com Desempenho Financeiro.**

Na H4.1 ao analisar o *Test T*, esse relacionamento não foi validada, pois os resultados sugerem não existir relacionamento entre Decisões Financeiras com Desempenho Financeiro. Uma possibilidade é que seja pequena a importância das Decisões Financeiras no grau de cumprimento das metas financeiras, em outras palavras, o mais importante, talvez, sejam as demais linhas que compõem o resultado, como Receitas, Custos e Despesas Operacionais, do que propriamente a gestão de fluxo de caixa e os impactos desta no resultado comparativamente às metas.

Quanto à H4.3 o *Test T* demonstra que existe relacionamento positivo entre Decisões de Custos e Processos com Desempenho Financeiro. Os resultados sugerem que em virtude das organizações hospitalares conviverem com um mercado extremamente competitivo, o foco de tais organizações concentra-se em decisões de custos e processos as quais influenciam com maior força o Desempenho Financeiro.

**H4.2: As Decisões Financeiras estão associadas positivamente com Desempenho Não Financeiro.**

**H4.4: As Decisões de Custos e processos estão associadas positivamente com Desempenho Não Financeiro.**

A hipótese H4.2, assim como a hipótese H4.1, também não foi validada, mostrando não haver relacionamento significativo entre Decisões Financeiras com Desempenho Não Financeiro, o que em princípio, é coerente com o esperado, uma vez que essas decisões produzem efeitos não diretos no Desempenho Não Financeiro.

Quanto à hipótese H4.4 o *Test T* comprova que o relacionamento entre Decisões de Custos e Processos estão mais associadas a Desempenho Não Financeiro do que Desempenho Financeiro, portanto, hipótese validada. Uma possível explicação é que a alteração dos processos não estejam somente sendo feitas para melhorar os resultados financeiros, mas estão sendo percebidas pelos consumidores e afetando positivamente o desempenho global.

**H4.5: As Decisões ligadas a Produtos e Clientes estão associadas positivamente com Desempenho Financeiro.**

A hipótese Decisões ligadas a Produtos e Clientes estão associadas positivamente com Desempenho Financeiro foi validada; portanto, existe relacionamento favorável entre essas variáveis, o que é esperado, uma vez que a operacionalização desse constructo está diretamente relacionada com decisões que influenciam as linhas do Resultado Econômico e por conseguinte, do Retorno do Investimento.

**H4.6: As Decisões ligadas a Produtos e Clientes estão associadas positivamente com Desempenho Não Financeiro.**

A hipótese Decisões ligadas a Produtos e Clientes estão associadas positivamente com Desempenho Não Financeiro não foi validada; pois não há relacionamento entre as variáveis. Esses resultados sugerem que por conta dos cancelamentos rotineiros dos convênios, geralmente, com planos de empresas de menor porte, a satisfação dos consumidores esteja sendo afetada negativamente. Por outro lado, as decisões de aumento de taxa de ocupação as quais melhoram o Desempenho Financeiro, mas produzem efeitos negativos na percepção de satisfação dos consumidores, impactando negativamente o Desempenho Não Financeiro.

Para melhor visualização dos resultados alcançados na pesquisa, evidencia-se no Quadro 12 as hipóteses estudadas e os resultados verificados.

HIPÓTESES	RESULTADO	Original Sample (O)	T Statistics ( O/STERR )
H1 - Uso Diagnóstico está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional.	Não foi validada	0,06	0,68
H2 - Uso Interativo está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional.	Validada	0,7	6,77
H3.1 - Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões Financeiras.	Validada	0,44	2,92
H3.2 - Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões de Custos e processos.	Validada	0,4	3,33
H3.3 - Aprendizagem Organizacional está associada positivamente com Decisões Ligadas a Produtos e Clientes.	Validada	0,28	2,03
H4.1 - Decisões Financeiras estão associadas positivamente com Desempenho Financeiro.	Não foi validada	0,06	0,46
H4.2 - Decisões Financeiras estão associadas positivamente com Desempenho Não Financeiro.	Não foi validada	0,04	0,33
H4.3 - Decisões de Custos e processos estão associadas positivamente com Desempenho Financeiro.	Validada	0,28	2,09
H4.4 - Decisões de Custos e processos estão associadas positivamente com Desempenho Não Financeiro.	Validada	0,58	4,62
H4.5 - Decisões ligadas a Produtos e Clientes estão associadas positivamente com Desempenho Financeiro.	Validada	0,46	3,53
H4.6 - Decisões ligadas a Produtos e Clientes estão associadas positivamente com Desempenho Não Financeiro.	Não foi validada	-0,07	0,67

**Quadro 12 - Testes de hipóteses**

#### 4.4 Análise dos resultados das entrevistas

Adicionalmente foram realizadas quatro entrevistas com 3 gestores de organizações hospitalares e 1 de exames diagnósticos e laboratoriais no mês de Abril de 2010, com o intuito de triangular os resultados e ajudar na discussão dos resultados obtidos do *survey*. Quando da realização desse procedimento, esses resultados ainda não eram conhecidos pelo pesquisador. Essas organizações foram escolhidas de forma intencional, em função dos relacionamentos profissionais do pesquisador.

Duas entrevistas foram feitas presencialmente, as outras duas foram respondidas por e-mail, e com posterior confirmação ou esclarecimento por meio telefônico. Os registros foram feitos por meio da gravação e também por apontamentos feitos pelo próprio pesquisador no momento das entrevistas. Posteriormente optou-se em descrever os resultados de forma não literal, ou seja, evitando a inserção de repetições de palavras e vícios de interjeições.

As entrevistas estão transcritas no Apêndice em anexo. No Quadro 13 são evidenciadas as características dos entrevistados:

ORGANIZAÇÃO	ESTRUTURA SOCIETÁRIA	FATURAMENTO EM REAIS - ANO 2009	QUANT. FUNCIONÁRIOS
Organização A	Organizações assistenciais	Não Informado	80
Organização B	Limitada com fins lucrativos	220.000.000,00	1.500
Organização C	Limitada com fins lucrativos	200.000.000,00	1.200
Organização D	Limitada com fins lucrativos	24.000.000,00	280

**Quadro 13 - Perfil dos respondentes**

Das quatro organizações, apenas a Organização D não possui um Planejamento Estratégico e Orçamento implantados, uma primeira explicação da não adoção é o tamanho da organização, a qual é a menor de todas elas, consoante as proposições da Teoria da Contingência (CHENHALL, 2003), porém identificou-se que a direção deseja implantar essa ferramenta no curto prazo, com o objetivo de controlar os gastos, configurando o motivo da futura adoção consoante o propósito do Sistema de Controle Gerencial que é influenciar o comportamento dos gestores. (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Na Organização B o planejamento estratégico é realizado pela alta direção da empresa composta por: Superintendente Administrativo, Superintendente Médico e Presidente da empresa, nesta etapa os gestores citados traçam os objetivos e planos para organização através de tendências de mercado, fatores econômicos, perspectivas de crescimento. Isso está coerente com a proposição de Anthony e Govindarajan (2006), para quem o processo de planejamento estratégico é elaborado pela alta administração. Ainda, segundo a organização B: Existe um orçamento global segregado por contas contábeis e por área. A área de Controladoria é responsável em compilar as informações referentes ao orçamento e enviá-las para os respectivos gestores que justificam os eventuais desvios entre valores orçados versus realizado, mensalmente ocorrem reuniões orçamentárias com todos os gestores envolvidos visando o entendimento das variações orçamentárias assim como as eventuais correções de processos. De acordo com Anthony e Govindarajan (2006), o fluxo das informações do controle orçamentário é administrado pelo departamento de Controladoria.

As reuniões de avaliação de desempenho ocorrem nas organizações: A, B e C; nas organizações A e C, a alta direção dá atenção a todos os itens que têm maior variação entre orçado e realizado, enquanto na Organização B apenas variações significativas são investigadas, consoante o proposto por Simons (1995) sobre atenção limitada dos executivos.

Na visão de Simons (1995), uma das características do Sistema de Controle Gerencial Interativo refere-se à geração de dados, a interpretações e discussões em reuniões presenciais entre os gestores, isso ocorre na Organização B, onde além das reuniões orçamentárias,



ocorrem reuniões semanais nas quais são discutidos vários indicadores não financeiros, consoante ao proposto por Kaplan e Norton (2001). O resultado obtido nas entrevistas com as organizações a respeito do Uso Interativo é consistente com estudo realizado por Abernethy (1999) em hospitais australianos; nessas organizações são frequentes as interações e debates entre gestores dos resultados apresentados.

A diretoria, para a maioria das organizações, estimula a troca de informações e a busca de inovações; na opinião da Organização B, isto ocorre em função de o mercado de saúde ser dinâmico, havendo necessidade de constante atualização tecnológica nos equipamentos médicos, portanto a interação entre os gestores é imprescindível visando à formulação de novos planos de ação. (HENRI, 2006).

Há duas características presentes nas entrevistas pertinentes ao Sistema de Controle Gerencial Diagnóstico, de acordo com Henri (2006): 1ª) a maioria das organizações acompanha a realização de metas, tanto financeiras como não financeiras; 2ª) existe a necessidade de rever as principais metas de maneira constante; de acordo com a organização B, as principais metas revistas são: Taxa de Ocupação, Número de Cirurgias, média de permanência, faturamento semanal por especialidade e convênio etc..

Observou-se que nas organizações analisadas existem características de Sistema de Controle Gerencial Diagnóstico e Interativo; confirmando o que dizem Harléz e Rongé (2009), para quem os níveis de controles propostos por Simons (1995) não são excludentes e podem ser utilizados em conjunto.

Os indicadores que mais são monitorados nas organizações são: Custeio por Absorção, Fluxo de Caixa e Margem de Contribuição. O questionário quantitativo apresentou alguns resultados semelhantes ao questionário qualitativo, pois os indicadores Fluxo de Caixa e Custeio por Absorção figuram entre os indicadores mais utilizados. O único indicador que não possui aderência em ambos os questionários é o *Balanced Scorecard*.

Identificou-se que a Aprendizagem Organizacional é presente nas organizações analisadas. Observou-se que os gestores trocam informações de forma não rotineira, isto é, fora das reuniões de desempenho (NONAKA, 2004). Na Organização A os gestores estão sempre em contato pois o trabalho assistencial precisa ser realizado impreterivelmente em equipe, a Organização C menciona que o contato entre os gestores é muito importante para garantir o bom desempenho da empresa. Essas duas observações demonstram que há uma justificativa econômica ou organizacional para esse processo interativo, muito embora a Organização D tenha ressaltado o aspecto comportamental das pessoas ao destacar que a troca de informações depende do inter-relacionamento entre os gestores.

Na maioria das organizações, houve experiências nas quais a empresa descobriu fatos que não havia planejado, alguns deles são descobertas de grande relevância como, por exemplos a Organização D comentou o descredenciamento repentino de operadoras de saúde; a Organização B comentou que uma das experiências marcantes ocorreu com um convênio médico que glosou um valor financeiro expressivo, em função de cobrar nas contas do convênio uma taxa inexpressiva que não constava em contrato entre ambas as empresas. Esses dois exemplos podem ser considerados como Aprendizagem Organizacional em Circuito Duplo; nesse tipo de aprendizagem, ocorre uma alteração de valores dentro da própria empresa. (ARGYRIS,1996). Houve, também, descobertas de pequeno tamanho: de acordo com a Organização A, os imprevistos sempre acontecem mas nada muito relevante, caracterizando dessa maneira, a Aprendizagem Organizacional em Circuito Simples que visa corrigir pequenos desvios. (ARGYRIS,1996).

Essas descobertas implicaram decisões nas organizações baseadas no Sistema de Controle Gerencial; a maioria das decisões concentra-se em Decisões ligadas a Produtos e Clientes; a maior preocupação dos hospitais refere-se ao relacionamento com as fontes pagadoras que dificilmente proporcionam ajustes em suas tabelas, porém, devido à tendência de consolidação das Fontes Pagadoras como, por exemplos: Amil; Sul América e Bradesco; restam poucas escolhas às organizações em relação a seus potenciais clientes. Isso reforça os resultados da pesquisa quantitativa que mostraram que a Aprendizagem Organizacional influencia, positivamente, as Decisões ligadas a Produtos e Clientes tanto na pesquisa qualitativa quanto na quantitativa.

Observou-se, no questionário quantitativo, que apenas o Uso Interativo possui influencia na Aprendizagem Organizacional, porém, no questionário qualitativo, tanto o Uso Interativo quanto Diagnóstico influenciam a Aprendizagem Organizacional. De acordo com Oyadomari (2008), o Sistema de Controle Gerencial tem o papel indutor do processo de Aprendizagem Organizacional; por meio do seu uso.

## 5 CONCLUSÕES

O propósito desta pesquisa foi identificar os relacionamentos existentes entre Uso do Sistema de Controle Gerencial, Aprendizagem Organizacional, Decisões e Desempenho em organizações hospitalares.

O método de pesquisa utilizado foi o *Survey*, operacionalizado por meio do envio de questionários a gestores do segmento da saúde. Dos 190 questionários enviados 48 foram respondidos; os principais respondentes atuam em organizações de grande porte na área de Controladoria.

A análise dos dados contemplou a Estatística Descritiva e as seguintes técnicas de Análise Multivariada: Análise Fatorial e Modelagem de Equação Estrutural.

Dentre os principais resultados obtidos de acordo destacam-se:

Apenas o Uso Interativo está associado positivamente com a Aprendizagem Organizacional, em contrapartida a Aprendizagem Organizacional influencia positivamente os três grupos de decisões nomeados como: Grupo 1 – Decisões Financeiras; Grupo 2 – Decisões de Custos e Processos e o Grupo 3 – Decisões Ligadas a Produtos e Clientes.

Em relação ao constructo Decisões observou-se que: As Decisões Financeiras não estão associadas positivamente tanto no Desempenho Financeiro quanto no Desempenho Não Financeiro. Contudo, as Decisões de Custos e processos influenciam positivamente o Desempenho Financeiro quanto o Desempenho Não Financeiro. As decisões ligadas a Produtos e Clientes estão associadas positivamente apenas ao Desempenho Financeiro.

Foi realizada uma pesquisa qualitativa por meio de entrevistas em profundidade, contando com a participação de 3 gestores de organizações hospitalares e 1 de exames diagnósticos e laboratoriais, visando confrontar os resultados das hipóteses obtidos pelo método quantitativo.

Ao comparar os resultados obtidos na pesquisa qualitativa com a quantitativa, observou-se que: na pesquisa qualitativa, o Uso Diagnóstico e Interativo possuem influência positiva na Aprendizagem Organizacional, consoante estudo realizado por Henri (2006), enquanto, na pesquisa quantitativa, apenas o Uso Interativo influencia positivamente a Aprendizagem Organizacional. Em ambas as pesquisas: qualitativa e quantitativa, a Aprendizagem Organizacional influencia positivamente as Decisões ligadas a Produtos e Clientes, principalmente em decisões relacionadas a negociações com os convênios médicos.

Na pesquisa qualitativa, os indicadores financeiros que proporcionaram maior aderência foram: Custeio por Absorção; Fluxo de Caixa e Margem de Contribuição. O questionário quantitativo apresentou alguns resultados semelhantes ao questionário qualitativo, pois os indicadores Fluxo de Caixa e Custeio por Absorção figuram entre os indicadores mais utilizados. O único indicador que não possui aderência em ambos os questionários é o *Balanced Scorecard*.

### **5.1 Contribuições da pesquisa**

Em decorrência dos resultados encontrados, entende-se que a presente pesquisa contribuiu para a literatura e para a prática de contabilidade gerencial. As principais contribuições para a literatura foram: (1) estudar o segmento da saúde que é pouco explorado nas pesquisas brasileiras; (2) confirmar que a dimensão Uso Interativo influencia a Aprendizagem Organizacional; (3) mostrar os relacionamentos entre Decisões e Desempenho.

Para a comunidade empresarial, objeto desse estudo, o trabalho contribui para identificar que a forma como o Controle Gerencial é utilizado implica em um melhor processo de Aprendizagem Organizacional, e que gera Decisões, as quais tem relacionamento com Desempenho. Assim recomenda-se um aperfeiçoamento do Uso Diagnóstico de modo a influenciar positivamente a Aprendizagem Organizacional. Quanto ao Uso Interativo deve continuar sendo estimulado, uma vez que ele já estimula esse processo, tendo como objetivo tomar decisões mais coerentes visando melhor desempenho organizacional, recomenda-se que as organizações poderiam influenciar o desempenho em suas diferentes dimensões por meio da ênfase nas decisões em suas diferentes perspectivas.

### **5.2 Limitações e sugestões para futuras pesquisas**

Dentre as principais limitações, destacam-se: 1) os resultados são baseados nas percepções de gestores da área de Controladoria, porém como a maioria dos gestores da área da saúde é composta por médicos e enfermeiros, os resultados poderiam ser diferentes se os respondentes fossem da área assistencial; 2) a maioria dos respondentes atua em empresas de grande porte, seria interessante obter respondentes de organizações de pequeno e médio porte; os resultados poderiam divergir dos resultados alcançados.

Outra limitação consiste na inexistência de um cadastro de organizações hospitalares acessível ao pesquisador, optou-se em utilizar uma base de dados oriunda de uma empresa especializada em organização de congressos para empresas do segmento da saúde. Além disto, outra dificuldade para realização desta pesquisa consiste na obtenção de respondentes, visto a limitação do tempo destes e a existência de regras em determinadas organizações que proíbem a participação em pesquisa como está. Foram realizadas várias tentativas junto ao SINDHOSP, com o intuito deste sindicato apoiar a presente pesquisa, principalmente na captação de um maior número de respondentes, porém não houve um retorno positivo.

Como sugestão para as próximas pesquisas, o constructo Aprendizagem Organizacional poderia ser segregado em Aprendizagem Organizacional Circuito Simples e Aprendizagem Organizacional Circuito Duplo, no tratamento Quantitativo, pois a presente pesquisa tratou dessa separação somente na pesquisa Qualitativa.

Outra sugestão seria de realizar estudos de casos sobre Sistemas de Controles Gerenciais na perspectiva de Uso em hospitais, visando a uma exploração mais detalhada sobre o tema.

## REFERÊNCIAS

ABERNETHY, Margaret.; STOELWINDER, Johannes. Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: a test of the “fit” Hypothesis in not-for-profit hospitals. *Accounting Organizations and Society Australia*, v. 16, n. 2, p. 105-120, 1991.

\_\_\_\_\_; PETER, Brownell, The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society Australia*, v. 24, p. 189-204, 1999.

AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR - ANS. Disponível em: <[www.ans.gov.br](http://www.ans.gov.br)>. Acesso em: 3 abr. 2010.

AGUIAR, Andson Braga; FREZATTI, Fábio. Escolha apropriada da estrutura de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 1, p. 1-17, primeiro semestre 2007.

\_\_\_\_\_; PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; FREZATTI, Fábio. Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. *RAC – Eletrônica (Online)*, v. 3, p. 1-21, primeiro semestre 2009.

\_\_\_\_\_; REZENDE, Amaury José; DALMÁCIO, Flávia Zóboli. Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson . *UFMG*, São Paulo, v. 18, n. 2, p. 11-34, primeiro semestre 2007.

\_\_\_\_\_; FREZATTI, Fábio. Sistema de Controle Gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. *Congresso USP Fipecafi*, v. 1, p. 1-16, primeiro semestre 2007.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARGYRIS, Chris; SCHON, Donald. *Organizational learning: theory, method, and practice*. Addison-Wesley, 1996.

ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BABBIE, Earl. *Métodos de pesquisa survey*. Belo Horizonte: UFMG, 1999.

CADASTRO NACIONAL DE ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE - CNES. Disponível em: <<http://cnes.datasus.gov.br/>>. Acesso em: 15 fev. 2010.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. *Custeio alvo em serviços hospitalares – um estudo sobre o enfoque da gestão estratégica de custos*. 2004. 159 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 127–168, 2003.

\_\_\_\_\_. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, v. 30, p. 395-422, 2005.

CHOE, Jong Mim. Impact of management accounting information and AMT organizational performance. *Journal of Information Technology*, v. 19, p. 203-214, 2004.

CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO ESTADO DE SÃO PAULO - CREMESP. Disponível em: <<http://www.cremesp.org.br/>>. Acesso em: 15 fev. 2010.

CYERT, Richard M.; MARCH, James G. *A behavioral theory of the firm*. 2. ed. Oxford: Blackwell, 1992.

DONALDSON, Lex. **The contingency theory of organization**. Thousand Oaks, California: Sage, 2001.

ESCRIVÃO, Álvaro Júnior; CARRO, Adriana Rosa Linhares. Indicadores hospitalares: um estudo exploratório no hospital das clínicas da FM. In: Congresso Brasileiro de Saúde Coletiva, 8.; 1999, Brasília. *Anais...* Brasília: Abrasco, 1999.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

EXAME. *Revista Maiores e Melhores*. Disponível em: <http://mm.portalexame.abril.com.br/>>. Acesso em: 05 fev. 2010.

FALK, James Anthony; MIRANDA, Luiz Carlos; SOUZA, Érika Xavier; SILVA, Ana Paula Ferreira. *Estudos dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife*. Recife 2002. Disponível em: <[www.gea.org.br](http://www.gea.org.br)>. Acesso em: 14 nov. 2009.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE HOSPITAIS - FBH. Disponível em: <<http://www.fbh.com.br/>>. Acesso em: 10 jan. 2010.

FERREIRA, Aldonio; OTLEY, David. (2004). Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system. [Working Paper Series], *Social Science Research Network*. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=896228>>. Acesso em: 15 dez. 2009.

FERREIRA, Leonardo Nunes. Custos Logísticos Hospitalares: um estudo empírico. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2005.

GARRISON, Ray; NOREEN, Eric; BREWER, Peter. *Contabilidade gerencial*. 11. ed. São Paulo: LTC, 2007.

GIL, Antônio C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, Lawrence. *Princípios de administração financeira*. 10. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

GUERRA, Almir Rogério. *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HAIR JUNIOR, Joseph F.; TATHAM, Ronald L.; ANDERSON, Rolph E.; BLACK, William C. *Análise multivariada de dados*. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

HARLÉZ, Yannick; RONGÉ, Yves. Interactive Control Systems: review and discussion of the empirical literature. *In: Annual Congress European Accounting Association*, 32<sup>nd</sup>, 2009. *Anais...*Tampere, 2009.

HENRI, Jean. Management Control Systems and Strategy: a Resource-based Perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31, p. 529-558, 2006.

HORNGREN, Charles; FOSTER, George; DATAR, Srikant. *Contabilidade de custos*. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR - IDEC. Disponível em: <<http://www.idec.org.br/>>. Acesso em: 10 jan. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)>. Acesso em: 12 ago. 2009.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *Organização orientada para Estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

LOPES, Suzana P.; PÉON, José M. M.; ORDÁS, Camilo J. V. Organization Learning as a determining factor in business performance. *The Learning Organization*, 12, 3. p. 227-244, 2005.

MALMI, Teemu; GRANDLUND, Markus. In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, vol.18, n.3, p. 597-620, 2009.

MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. *Management control systems: performance measurement, evaluation, and incentives*. 2nd. ed. Harlow, England; New York: Prentice Hall, 2007.

MIRANDA, José Gilberto; MARTINS, Vidigal Fernandes.; CARVALHO, Cleverton Euclen; FARIS, Adolar Ferreira. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensinos. *Revista Contabilidade e Finanças FEA - USP*, v. 48, p. 33-43, primeiro semestre 2007.

NARANJO, David; HARTMANN, Frank. How top management teams use management accounting systems to implement strategy. *Journal of Management Accounting Research*, v. 80, p. 21-53, 2006.



NEELY, Andy; BOURNE, Michael; MILLS, John; PLATTS, Ken; RICHARDS, Huw. *Getting the Measure of Your Business*. 3. ed. Cambridge University Press, 2002.

NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. *Criação do conhecimento na empresa: como as empresas japoneses geram a dinâmica da Inovação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

OTLEY, David. The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. *Accounting, Organization Research and Society*, v. 5, p. 413-428, 1980.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a óptica da VBR (Visão Baseada em Recursos)*. 2008. 130f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

\_\_\_\_\_; LIMA, Mariana Ponciano; PEREIRA, Dayse Lúcia; SILVA, Bruna Oliveira Tavares. Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, v. 1, p. 1-16, primeiro semestre, 2010.

PERAZZOLO, Elizabeth. *As disciplinas da organização de aprendizagem integrando as competências gerenciais, nas instituições hospitalares*. 2000. 197 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Curso de Pós-Graduação em Administração de Empresas, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

PERIN, Marcelo Gattermann. *A relação entre orientação para o mercado, Aprendizagem Organizacional e Performance*. 2002. 181 f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Curso de Pós-Graduação em Administração de Empresas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

PLANISA, Consultoria. Disponível em: <[www.planisa.com.br.br](http://www.planisa.com.br.br)>. Acesso em: 10 jan. 2010.

PRESTES, Fernando M.; VASCONCELOS, Izabella G. *Teoria Geral de Administração*. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2006.

PROCHNICK, Victor; DIAS, Lidiane Nazaré; CARVALHO, Fernanda Medeiros. A utilização do balanced scorecard em hospitais: o caso do Hospital Nove de Julho. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2005.

RINGLE, C. M.; WENDE, S.; WILL, A. *SmartPLS 2.0 M3 (beta)*. Germany: University of Hamburg, 2005. Disponível em: <<http://www.smartpls.de>>. Acesso em: 10 abr. 2010.

ROUQUAYROL, Maria Zélia; ALMEIDA, Naomar F. *Epidemiologia e saúde*. 5. ed. São Paulo: Medsi, 1999.

RUAS, Lima R.; SIMONE, Antonello C; HENRIQUE, Boff L. *Os novos horizontes da gestão: aprendizagem organizacional e competências*. Porto Alegre: Bookman, 2006.

SCAPENS, Robert. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, p. 301-321, 1994.

SIMONS, Robert. *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

\_\_\_\_\_. Performance measurement & control systems for implementing strategy. New Jersey: Prentice-Hall, 2000.

SOUTES, Dione Oleskzuck. *Uma investigação do uso de artefato da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 2006. 108f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

WIDNER, Sally. An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Accounting Organization and Society*, 32, p. 757-788, 2007.

ZWICKER, Ronaldo; SOUZA, Cesar Alexandre; BIDO, Diógenes Souza. Uma revisão do modelo do grau de informatização de empresas: novas propostas de estimação e modelagem usando o PLS (Partial Least Squares). *In: Encontro da ANPAD*, 32., Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

## APÊNDICES

- APÊNDICE 1 CARTA DE APRESENTAÇÃO ENVIADA POR *E-MAIL*
- APÊNDICE 2 QUESTIONÁRIO
- APÊNDICE 3 ENTREVISTAS COM OS GESTORES

## APÊNDICE 1 - CARTA DE APRESENTAÇÃO ENVIADA POR E-MAIL



UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
Pesquisa: Controle Gerencial Segmento da Saúde  
Prezado(a) Sr (a).

Meu nome é Alexandre de Lacerda Pedrique, Mestrando em Controladoria Empresarial do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie, e estou desenvolvendo uma pesquisa com o propósito de entender quais são as ferramentas de controles existentes e como são utilizadas e como elas influenciam as decisões nas organizações do segmento da saúde.

Para concluir a pesquisa, necessito que gestores de organizações hospitalares respondam ao questionário por meio do *link* abaixo. Os respondentes têm levado em média apenas 15 minutos para concluir o questionário. Para agilizar a resposta o questionário está disponível no link abaixo, mas também um formulário em Word está anexo a este *e-mail* e poderá ser utilizado, caso seja da sua conveniência.

**<http://fs2.formsite.com/oyadomari/form768411300/index.html>**

Saliento que os dados serão tratados com devido sigilo e que nenhum dado será divulgado individualmente.

Como forma de retribuir sua colaboração, estarei enviando os resultados das pesquisas aos respondentes.

Entendo que os resultados de minha dissertação serão relevantes para o avanço da Contabilidade Gerencial em organizações do segmento da saúde e atendem as demandas dos profissionais que atuam nesse segmento em identificar o estado da arte desse setor.

Agradeço antecipadamente, sua contribuição.

Muito obrigado,

Atenciosamente

Alexandre de Lacerda Pedrique  
Mestrando em Controladoria  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

*E-mail:* alexandre@mackenzista.com.br

0

Telefone: 11-7368-6318

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

*E-mail:* oyadomari@mackenzie.br

Telefone 11-2114-8273

## APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO



# Controle Gerencial Segmento da Saúde

Universidade Presbiteriana Mackenzie / Núcleo de Estudos em Controladoria

**Esta pesquisa é direcionada para profissionais que atuam ou atuaram nos últimos seis meses em organizações do segmento da saúde, em cargos de gerência, supervisão ou direção. Não existem respostas certas ou erradas e não será divulgado nenhum dado individual do respondente.**

\* Assinale o que melhor define sua posição em termos das informações contábeis gerenciais.

- (1) - Usuário das informações contábeis.
- (2) - Preparador das informações contábeis e da controladoria.

O propósito deste projeto é entender quais são as ferramentas de controle existentes e como são utilizadas na tomada de decisões em organizações de saúde. Aos respondentes enviaremos um resumo dos resultados, os quais esperamos ser relevantes para seu conhecimento.

Estimamos cerca de 12 minutos para responder este questionário.

Muito Obrigado por sua contribuição

Pesquisador:


Mestrando: Alexandre de Lacerda Pedrique

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie

## Bloco I - Aprendizagem Organizacional

\* 1. Analise as afirmativas abaixo e assinale o grau de concordância com o quanto elas descrevem a sua organização. Atribua números dentro da escala "1. Discordo Totalmente " a "5. Concordo Totalmente". 

	1	2	3	4	5
1. Capacidade de aprender é vista como fundamental para o sucesso da organização.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
2. Gastos com treinamento são considerados como investimentos necessários para manter a competitividade da organização.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
3. O conhecimento adquirido com novas situações é compartilhado entre os gestores e alta direção.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Visões divergentes sobre determinadas situações são discutidas entre gestores e a alta direção.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Os gestores trocam informações de forma não rotineira, isto é, fora das reuniões de avaliação de desempenho.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Ocorreram mudanças profundas na forma de atuar, até então vigentes na empresa.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Recorrem-se a experiências passadas para tomada de decisão.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Profissionais de diferentes áreas se reúnem para encontrar soluções para os problemas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. O conhecimento gerado na organização é utilizado para atingir os objetivos organizacionais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. As pessoas discutem os erros como forma de aprender com eles	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Ocorreram pequenas mudanças na forma de atuar, até então vigentes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Há uma busca por novos conhecimentos gerados no meio externo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

\* Resposta Requerida

Próximo

## Bloco II - Controle Gerencial

\*2. Assinale o grau com que Gestores e Alta Direção utilizam os Controles Gerenciais para realizar as atividades abaixo: Assinale dentro da escala "1. Nunca Utilizado" a "5. Sempre Utilizado".

- |   | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 1. Acompanhar a execução das metas.   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2. Projetar ( <i>forecasting</i> ) os resultados mais prováveis.                              | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3. Corrigir pequenos ajustes, quando da comparação entre metas e resultados realizados.       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 4. Analisar somente as variações significativas entre o orçado e realizado.                   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 5. Rever as principais metas.   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 6. Discutir oportunidades de melhoria entre os superiores, subordinados e pares.              | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 7. Formular novos planos de ação.   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 8. Focar nas questões críticas para o sucesso da organização.                                 | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 9. Unificar a visão da organização sobre os problemas que afetam o desempenho da organização. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 10. Criar uma linguagem comum a todos os gestores e direção.                                  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 11. Desenvolver novas estratégias.  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

\* Resposta Requerida

5671082	Update	MultiPage
---------	--------	-----------

Anterior	Próximo
----------	---------

## Bloco III - Decisões

\* 3. Caso as decisões abaixo foram tomadas nos últimos dois anos, assinale o grau de influência delas no desempenho financeiro, dentro da escala "1. pouca influência" a "5. muita influência". Utilize N/A Não se Aplica, caso a decisão não tenha sido tomada.

	<b>INFLUÊNCIA NO DESEMPENHO</b>					
	<b>0. N/A</b>	<b>1.</b>	<b>2.</b>	<b>3.</b>	<b>4.</b>	<b>5.</b>
1. Encerramento das atividades de um convênio médico.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Alterações de preços.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Focar em ações para reduzir a inadimplência.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Negociar pagamento com fornecedores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Decisões de endividamento bancário.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Melhoria de margens e resultados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Mudanças nos cálculos dos custos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Mudança de procedimentos médicos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Parar de realizar algum serviço.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Aumentar a taxa de ocupação do hospital.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Oferta de novos serviços médicos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Substituição de um médico por outro com menor valor de honorário médico.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Terceirização de serviços.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Internalização de serviços anteriormente terceirizados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Decisões de políticas de estocagem.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

\* Resposta Requerida

5671082	Update	MultiPage
---------	--------	-----------

Anterior

Próximo



## Bloco IV - Desenho do Sistema de Controle Gerencial

\* 4. Em relação às assertivas abaixo assinale o grau de concordância com o que representa a sua organização: Assinale de "1. Discordo totalmente" a "5. Concordo totalmente".

	1	2	3	4	5
1. A organização tem metas financeiras determinadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Analisa-se a Margem de Contribuição dos serviços.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. O cálculo dos custos dos serviços inclui todos os custos (direto e indireto).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Existe um custo orçado dos principais serviços.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. A organização sabe os custos da diária.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. A organização sabe o custo por leito.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Analisa-se a lucratividade/ Margem dos principais departamentos como, por exemplo:UTI, Pronto Socorro etc.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Existe uma taxa mínima de rentabilidade (Lucro dividido por Investimento).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. A organização utiliza o EBITDA como indicador de desempenho.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. A organização monitora o Fluxo de Caixa.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. A organização monitora indicadores qualitativos como: satisfação de clientes e treinamento de funcionários.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. A organização tem definidas as estratégias por um processo de planejamento formal.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. A organização remunera os executivos em função do atingimento das metas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## Bloco V - Desempenho

\* 5. Em relação aos indicadores de desempenho abaixo, assinale o grau de cumprimento em relação às metas estabelecidas. Indique N/A caso esse indicador não seja utilizado em sua organização.

	N/A. Não se aplica	1. Muito abaixo do esperado	2. Um pouco abaixo do esperado	3. Dentro do Esperado	4. Um pouco acima do esperado	5. Muito acima do esperado
1. Faturamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Lucro	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Retorno do Investimento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Satisfação dos consumidores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Indicadores de Qualidade dos processos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Desempenho Global	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

\* Resposta Requerida

5671082	Update	MultiPage
---------	--------	-----------

Anterior

Próximo

**Bloco VI - Dados do respondente e da empresa**

\* Assinale o que melhor descreve seu cargo

\* Experiência em anos na empresa

\* Área Funcional

\* Indique a estrutura societária

\* Assinale o que melhor representa o ramo de atividade da sua empresa.

\* Quantidade de empregados no último exercício

\* Receita Líquida em Milhões de Reais no último exercício (2008).

Por gentileza, apenas para efeito de controle dos respondentes, informe o seu nome.

Por gentileza informe o nome de sua empresa para controle dos respondentes.

Se possível informe um e-mail para enviar os resultados da pesquisa.

\* Resposta Requerida

### APÊNDICE 3 - ENTREVISTAS COM OS GESTORES

Qual a sua função na empresa; há quanto tempo você trabalha na empresa, qual é sua formação, quem é seu superior imediato?

**Resposta Organização A:** Associação de saúde, gestora de enfermagem; Área: Enfermagem, superior imediato Gerente Geral.

**Resposta Organização B:** Gerente de Custos, 3 anos, sou formado em Ciências da Computação, superior imediato Superintendente Administrativo.

**Resposta Organização C:** Supervisor de Controladoria, quatro anos, Administração de Empresas, Controladoria.

**Resposta Organização D:** Controller. Estou subordinado aos sócios da Clínica.

Conte-me um pouco sobre a organização em que atua: número de leitos; atendimentos; funcionários; especialidades e faturamento?

**Resposta Organização A:** Trata-se de uma associação filantrópica como parceira da Secretária Municipal de Saúde do município de São Paulo, o programa da saúde da família da Associação Santa Catarina tem como missão transformar a realidade local por meio de ações de conscientização para promoção prevenção, bem como atendimento e a reabilitação da saúde das famílias inseridas em sua área de abrangência específica. O número de atendimentos gira em torno de 3.084 atendimentos, a quantidade de funcionários é de 80 pessoas (médicos, gerente, enfermeiros, auxiliares de enfermagem, etc.). Atende as principais especialidades, caso o paciente necessite será encaminhado ao serviço de referencia. (Ambulatórios e hospitais públicos)

**Resposta Organização B:** Trata-se de um hospital de grande porte, com cerca de 1500 colaboradores e faturamento aproximado de 220 Milhões ano. Dentre as principais especialidades posso destacar: Cardiologia, Ortopedia, Oncologia, Pediatria, etc. Em relação aos atendimentos o Hospital particular A é referencia em tratamentos de pacientes com alto grau de complexidade, pois contamos com uma excelente infra-estrutura e corpo clínico capacitado.

**Resposta Organização C:** Hospital com médicos cooperados, atendimento clinico, pronto socorro e cirurgias de todas as especialidades médicas, 160 leitos e faturamento anual de 200 milhões.

**Resposta Organização D:** Somos um Laboratório de Análises Clínicas e de Imagem do setor de Medicina Diagnóstica, com 07 unidades na grande São Paulo. Atendemos somente de forma ambulatorial.

1. Descreva como é atualmente o processo de controle gerencial; existe um planejamento estratégico formalizado? Quem participa? Existe um orçamento global e por área; como é feita a avaliação do cumprimento das metas?

**Resposta Organização A:** O planejamento anual é realizado para toda unidade, tendo como principal responsável a gerente geral, porém este planejamento é revisado mensalmente pela equipe de saúde da família, composta por 1 médico, 1 enfermeiro, 2 auxiliares de enfermagem e 5 agentes comunitários de saúde. Todos os gestores de enfermagem e médicos elaboram relatórios mensais de suas equipes fazendo as devidas prestações de contas, estes dados são enviados para Secretária Municipal de Saúde por meio de programas de informática padronizados para todo território nacional.

**Resposta Organização B:** Atualmente o controle gerencial é realizado por sistemas integrados de gestão, contamos atualmente com o sistema MV que é responsável pelo

controle das mais diversas áreas do hospital, como por exemplos: financeiro, faturamento, credenciamento e áreas assistenciais.

O planejamento estratégico é realizado pela alta direção da empresa composta por: Superintendente Administrativo, Superintendente Médico e Presidente da empresa, nesta etapa os gestores citados traçam os objetivos e planos para organização através de tendências de mercado, fatores econômicos, perspectivas de crescimento. Existe um orçamento global segregado por contas contábeis e por área. A área de Controladoria é responsável em compilar as informações referentes ao orçamento e enviá-las para os respectivos gestores que justificam os eventuais desvios entre valores orçados versus realizado, mensalmente ocorrem reuniões orçamentárias com todos os gestores envolvidos visando o entendimento das variações orçamentárias assim como as eventuais correções de processos.

**Resposta Organização C:** O controle gerencial é informatizado com sistema integrado com a contabilidade, o planejamento estratégico é baseado em informações de pesquisas de mercado do setor da saúde, possíveis situações de calamidades, concorrência, situação econômica do país, histórico do passado e futuros investimentos com a participação da alta administração e pessoal técnico. O orçamento é anual com correções trimestrais de acordo com as metas estabelecidas.

**Resposta Organização D:** O controle gerencial é efetuado por sistemas legados e aplicativos. O sistema não é totalmente integrado acarretando problemas de confiabilidade e consistência das informações. A empresa por ser familiar e de pequeno porte não possui 01 planejamento estratégico formalizado. O orçamento ainda não é aplicado, mas se encontra em fase preliminar de implantação.

2. Descreva como é feito o processo de controle e acompanhamento das metas; quais indicadores são monitorados?

**Resposta Organização A:** Existem vários indicadores dentre os principais posso citar: % de aleitamento materno exclusivo, cobertura de vacinação em crianças menores de 1 ano, óbitos em mulheres de idade fértil, pneumonia em crianças menores de 5 anos, hospitalizações e óbitos em geral, cobertura de Papa Nicolaou, incidência de infarto agudo do miocárdio, % de pessoas portadoras transmissíveis acompanhadas e em tratamento, etc.

**Resposta Organização B:** O acompanhamento de metas é realizado pela Controladoria. Os principais indicadores são: EBTIDA, Balanced Scorecard, Demonstrativo de Resultado, Custeio por Absorção, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa, Orçamento Empresarial, indicadores não financeiros como por exemplos: Taxa de Ocupação, Número de Cirurgias, média de permanência.

**Resposta Organização C:** O Controle e acompanhamento de metas é realizado mensalmente pela área de Controladoria, responsável em elaborar os relatórios financeiros que são enviados aos gestores das respectivas áreas, estes por sua vez são responsáveis em justificar as variações entre orçado versus realizado. Os principais indicadores monitorados são: ROI, Custeio por Absorção, Margem de Contribuição, Lucro Líquido, Orçamento Empresarial, Custo por leito, Custo por especialidade, Taxa de Ocupação hospitalar, média de permanência.

**Resposta Organização D:** Se não há planejamento estratégico formalizado, não há por consequência o controle e acompanhamento das metas.

Indicadores monitorados: Faturamento Mensal; Fluxo de Caixa (Contas a receber X Contas a Pagar); Índice de glosas; Inadimplência; Resultado Gerencial Mensal.

3. Em relação a esses artefatos (elencar), quais são utilizados em sua organização e o quanto eles são importante para a tomada de decisão?

**Resposta Organização A:** Todos são importantes para tomada de decisão, baseados neles serão planejados as ações da equipe visando à promoção de saúde, prevenção de doenças, além de redução de danos quando os mesmos já estão instalados.

**Resposta Organização B:** Todos são utilizados e são importantes em decisões voltadas a redução de custos, investimentos, financiamentos.

**Resposta Organização C:** Todos os indicadores financeiros servem como balizadores para tomada de decisão principalmente a Margem de Contribuição que é determinante para que uma especialidade seja maximizada ou minimizada dependendo do resultado, porém em processo decisório as informações de mercado são determinantes para o processo decisório.

**Resposta Organização D:** Com base nos indicadores, acima mencionados, são tomadas decisões de investimentos, empréstimos, esforços de vendas, etc.

4. Os executivos cuidam pessoalmente de alguns indicadores? Quais e como?

**Resposta Organização A:** Todos os indicadores são realizados em equipe.

**Resposta Organização B:** Sim em cada departamento existem indicadores que são monitorados pelos gestores, exemplo: gestor financeiro monitora Fluxo de Caixa; gestor de custos monitora margem de contribuição por produto e especialidade; gestor de faturamento e glosas hospitalares monitora as eventuais inadimplências.

**Resposta Organização C:** Todos os indicadores são realizados em equipe.

**Resposta Organização D:** Sim. Os gestores de cada área possuem indicadores de desempenho relativos a seu setor de atuação. Exemplo: Contas Médicas: Glosas, erros de cadastro, etc.; Agendamento: Filas de espera, abandono, etc.

5. Nas reuniões de avaliação de desempenho a alta direção dá atenção apenas para aqueles itens que têm maior variação entre orçado e realizado?

**Resposta Organização A:** Tudo é avaliado e cobrado justificativas cabíveis e cobrado pelo não cumprimento das metas estabelecidas.

**Resposta Organização B:** Normalmente para os itens de maior variação entre orçado e realizado a atenção da alta direção é maior do que para variações não significativas.

**Resposta Organização C:** Não, todos os itens são analisados, os com maiores distorções são amplamente estudados.

**Resposta Organização D:** Como não há orçamento, a avaliação se dá com base no comportamento histórico. Fortes variações são assinaladas pela alta direção.

6. Cumprir as metas orçadas é considerado um bom desempenho? Aceitam-se explicações das variações (grau de rigidez orçamentária)?

**Resposta Organização A:** Sim é considerado bom desempenho, porém as variações precisam serem justificadas pelos gestores em relatório mensal como citado em questão anterior.

**Resposta Organização B:** Sim é considerado bom, as explicações das variações não são bem aceitas por parte da alta direção, normalmente em situações como está às discussões aumentam consideravelmente.

**Resposta Organização C:** Sim, porém as variações são pouco toleradas quando diverge muito em relação à meta estabelecida.

**Resposta Organização D:** Não há metas orçadas.

7. Como a empresa investiga as causas das variações entre orçado e realizado? Discussões são estimuladas, visões opostas são discutidas com intensidade?

**Resposta Organização A:** Dependendo da meta são realizadas intervenções cabíveis e providencias para que o fato não se repita. Dependendo da variação ocorrem discussões porem isto não é uma regra, depende da variável em questão.

**Resposta Organização B:** Através da análise do processo e validação dos dados é possível investigar as causas das variações. As discussões são muito estimuladas por parte dos gestores e da própria diretoria.

**Resposta Organização C:** Investiga se houve erro operacional no orçamento, assim como eventuais discrepâncias em termos quantitativos e alterações de gastos. As discussões são estimuladas em reuniões com os gestores visando correção de eventuais variações.

**Resposta Organização D:** Verifica-se a consistência das informações, analisa-se o processo operacional e discute-se conforme a prioridade estipulada pela Diretoria

8. A organização monitora indicadores não financeiros como: satisfação de Clientes e treinamento de funcionários?

**Resposta Organização A:** Sim, esses fatores são importantes para a organização, é realizado treinamento mensal com objetivo de educação continuada e reciclagem para todas as categorias. A satisfação de clientes é medida por meio de formulário facultativo para o cliente que se localiza a caixa de sugestões e reclamações na recepção da unidade, é dada a opção do cliente reportar-se diretamente a gerencia da unidade e também de procurar a Ouvidoria da prefeitura Municipal de São Paulo.

**Resposta Organização B:** Sim monitora, a satisfação do cliente é um dos principais indicadores do hospital que através de um formulário colhe informações do paciente em relação ao atendimento, infra-estrutura, leito, nutrição, tratamento de funcionários. O hospital também possui indicador de treinamento de funcionários, é enviado pela área de Recursos Humanos uma planilha anual para que os gestores de todas as áreas informem quais os cursos os funcionários terão a opção de realizar.

**Resposta Organização C:** Sim, esses fatores são muito importantes para a organização, principalmente a questão de satisfação dos clientes.

**Resposta Organização D:** Sim. Há pesquisas de satisfação dos pacientes e está em fase de implantação indicadores de treinamentos.

9. Os gestores da organização constantemente reveem as principais metas?

**Resposta Organização A:** Não pois está fora da governabilidade do gestor, as metas são estabelecidas em âmbito superior, muitas delas em nível nacional de assistência a saúde.

**Resposta Organização B:** Sim, além das reuniões orçamentárias mensais, os gestores participam de uma reunião semanal onde são demonstrados indicadores tais quais: Taxa de Ocupação, Número de Cirurgias, média de permanência, faturamento semanal por especialidade e convênio, etc.

**Resposta Organização C:** Os gestores estão sempre atentos para que as metas estabelecidas estão dentro do plano traçado e de ameaças externas.

**Resposta Organização D:** Sim, mas de forma difusa e não estruturada.

10. Cite algumas experiências em que a empresa descobriu coisas que não havia planejado. Essas descobertas são de pequeno ou grande tamanho?

**Resposta Organização A:** Imprevistos sempre acontecem mas nada muito relevantes.

**Resposta Organização B:** Uma das experiências mais marcantes ocorreu com o convênio Bradesco que glosou uma quantia financeira considerável (aproximadamente 300 Mil reais), em função de o hospital cobrar nas contas de seus conveniados uma taxa de aplicação de medicamentos indevidos, que correspondia a menos de 0,50% do valor glosado. – Grande tamanho.

**Resposta Organização C:** No orçamento referente ao exercício de 2009 as receitas provenientes ao setor de Pronto Socorro e UTI Geral foram subavaliadas, pois não contávamos com a epidemia de gripe suína, desta maneira o paciente passava pelo Pronto Socorro e conseqüentemente devido à intercorrências o mesmo era encaminhado para a UTI Geral, desta maneira obtivemos uma variação favorável em cerca de aproximadamente 15% nas receitas operacionais do hospital.

**Resposta Organização D:** Descredenciamento repentino e unilateral de Convênios/Operadoras de saúde (grande porte). Glosas arbitrárias pela clientela (médio porte).

11. Isso implicou em quais decisões; foram tomadas baseadas no Sistema de Controle Gerencial que influenciam o desempenho financeiro da organização?

**Resposta Organização A:** Foi adequada a nova realidade e tomada decisões cabíveis.

**Resposta Organização B:** Decisão operacional de ajustar a tabela deste convênio, e principalmente visando não ser descredenciado por uma das principais fontes pagadoras decisão comercial de maior fidelização ao cliente.

**Resposta Organização C:** Com este incremento de receitas foi possível o hospital tomar as decisões em reformular e inovar as suas estruturas organizacionais, ao adquirir principalmente máquinas hospitalares de alta tecnologia, além disso, foram realizadas diversas benfeitorias no prédio do hospital como, por exemplo: pintura externa e interna dos andares do hospital.

**Resposta Organização D:** Da necessidade de ações e esforços da área Comercial para a revisão estratégica do mix de clientes e diversificação nos segmentos de atuação.

12. Descreva outras situações em que foram tomadas algumas decisões; elas podem ser de pequena ou de grande influência. Como essas decisões foram tomadas; quem teve a idéia; essa pessoa já tinha tido alguma experiência anterior no assunto ou esse conhecimento foi desenvolvido durante o próprio processo?

**Resposta Organização A:** Sim houve no momento em que a da Secretária Municipal de Saúde do município de São Paulo estabeleceu as metas de consultas para médicos e enfermeiros, sendo estabelecido que a consulta médica seria de 15 e 20 para consulta de enfermeiros, tal decisão implicou em grande influência, foi algo que partiu de uma instancia maior e implicou em dificuldades assistenciais, tendo em vista a filosofia do programa de Saúde da Família.

**Resposta Organização B:** Decisões de substituição de empresas terceirizadas como por exemplo: empresa de nutrição e lavadeira – pequena influência

**Resposta Organização C:** A empresa está sempre atenta no bom andamento dos negócios, premiando bons funcionários, treinamentos constantes, todos os funcionários estão autorizados a dar idéias que vem de alguma forma melhorar as condições de trabalho.

**Resposta Organização D:** Geralmente o processo de identificação de problemas é fruto da experiência profissional de algum gestor com base no levantamento de algum indicador.



13. A diretoria estimula a troca de informações e a busca de inovações?

**Resposta Organização A:** A diretoria está sempre buscando inovações, destacando a capacitação internas e externas dos colaboradores da organização.

**Resposta Organização B:** Como o mercado de saúde é muito dinâmico a diretoria estimula inovações sobretudo nos equipamentos médicos hospitalares que são de alta tecnologia.

**Resposta Organização C:** A diretoria está sempre buscando novas tecnologias em busca de inovações e desempenho da organização.

**Resposta Organização D:** Em parte. A empresa tem 01 postura conservadora quanto às inovações, mas está atenta com a dinâmica do mercado.

14. Os gestores trocam informações de forma não rotineira, isto é, fora das reuniões de desempenho? Em sua opinião como o controle gerencial poderia ajudar a melhorar a tomada de decisão em sua organização.

**Resposta Organização A:** Sim, os gestores estão sempre em contato mesmo fora das reuniões pois o trabalho assistencial precisa ser realizado impreterivelmente em equipe.

**Resposta Organização B:** O controle gerencial é muito importante em empresas da área da saúde e podem auxiliar os administradores, gerentes de hospitais a tomarem decisões mais corretas em um mercado altamente competitivo.

**Resposta Organização C:** Sim, os gestores estão sempre em contato mesmo fora das reuniões para garantir o bom desempenho da empresa.

**Resposta Organização D:** Depende do inter-relacionamento entre cada um dos gestores. Sem dúvida. “Quem não mede, não gerencia”. Porém os controles são apenas a ferramenta de um sistema de informações que são auxiliares para a tomada de decisões assertivas pela alta direção. Para complementar, a estrutura organizacional aliada a profissionais competentes são pré-requisitos para o uso eficaz do Controle Gerencial.