



**VI Encontro Brasileiro de Administração Pública**  
6 e 7 de Junho de 2019  
Salvador – Bahia, Brasil



## **GT 4 - Gestão de Organizações Públicas**

### **Sistemas de controle gerencial em saúde pública: Um estudo de caso em 03 unidades de saúde de uma instituição federal**

Luiz Cláudio de Camargo Moureau Linhares, Universidade do Grande Rio (Unigranrio), Brasil.

Josir Simeone Gomes, Universidade do Grande Rio (Unigranrio), Brasil.

**Resumo:** O objetivo deste artigo foi estudar as características dos sistemas de controle gerencial (SGC) presentes nas organizações públicas singulares de saúde, cujo objeto foi uma instituição federal de saúde e suas unidades finalísticas. Utilizou-se uma pesquisa qualitativa de natureza exploratória através do método de estudo de caso, através de 05 variáveis dos SCG e 08 características organizacionais para nortear a pesquisa. Foram analisados documentos institucionais e realizadas entrevistas com os responsáveis pela gestão. Os resultados obtidos indicam que as características das unidades estudadas, se assemelham às bases teóricas presentes na literatura sobre as características das organizações sem fins lucrativos. Entretanto constatou-se que os SCG existentes nas organizações pesquisadas, não apresentavam todas as características dos sistemas tidos como eficazes pela literatura. Espera-se que as análises contidas neste trabalho colaborem para que o conhecimento e aperfeiçoamento dos sistemas de controle gerencial no setor público se tornem mais eficientes e eficazes.

**Palavras-chave:** Planejamento. Sistemas de controle gerencial. Orçamento. Administração pública.

#### **1 Introdução**

O aumento dos custos operacionais e o contingenciamento de recursos na administração pública é motivo de preocupação por parte de seus gestores. Ainda neste cenário, se tem a sociedade insistindo em cobrar melhores serviços prestados na área da saúde pública. Consta na constituição brasileira, que o direito igualitário à promoção, proteção e recuperação da saúde dos seus cidadãos é um dever do Estado (Brasil, 2018).

Por meio de instrumentos, meio e mecanismos dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) se busca verificar a eficiência e eficácia quanto à utilização dos recursos e os resultados obtidos. A atual conotação distinguiu controle gerencial de planejamento estratégico e controle operacional. O controle gerencial faz o elo entre planejamento estratégico e controle operacional (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008; OTLEY, 1994).

Os gestores públicos necessitam de diversas informações gerenciais que sejam adequadas para auxiliar nas suas deliberações. Todo empenho da gestão que vise aprimorar a qualidade dos gastos no setor público, em especial com as aquisições e contratação de bens e serviços são fundamentais, haja vista que tais gastos representam percentual considerável dos orçamentos das unidades governamentais, onde demandam elevada capacidade de monitoramento (VAZ e SPANGHERO LOTTA, 2011; MACHADO e HOLANDA, 2010; TRIDAPALLI, et al, 2009).

As doutrinas da gestão pública direcionadas para resultados indicam que existe a necessidade que seja institucionalizada as atividades de planejamento e controle, especialmente no que tange ao controle gerencial. Para isso se tem a necessidade de instrumentos, meio e mecanismos que visem um controle eficiente e eficaz sobre as despesas dos seus recursos organizacionais. Percebe-se ainda, que o número de pesquisas que abordam SCG na administração pública brasileira ainda é incipiente, apontando a necessidade de mais estudos exploratórios nesse setor (GRATERON, 1999).

Assumindo que as entidades públicas tem a necessidade de uma gestão eficiente e eficaz sobre as utilizações de seus principais recursos organizacionais (pessoal, despesas de custeio e investimentos), este artigo apresenta como questão de pesquisa: identificar e analisar quais são as características dos sistemas de controle gerencial presentes nas organizações públicas singulares de saúde governamentais e em como se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados na literatura que versa sobre o tema.

A fim de se obter resposta à questão proposta, tem-se como objetivo analisar e identificar os SCG projetados por uma fundação pública federal, vinculada ao Ministério da Saúde. A escolha desta instituição como objeto de estudo, se deu pela sua característica peculiar, em possuir dentro de sua estrutura organizacional, diversas unidades finalísticas autônomas, que fornecem serviços públicos em saúde e que realizam atividades distintas entre si.

## **2 Referencial Teórico**

A vertente teórica deste trabalho, apresentada neste referencial é resultado de revisão da literatura específica sobre controle gerencial, onde apresentamos os artefatos utilizados e a abordagem em organizações sem fins lucrativos.

### **2.1 Controle Gerencial**

O controle gerencial é o processo pelo qual os gestores asseguram se as utilizações dos recursos disponíveis para atingir os objetivos organizacionais planejados estão atendendo as expectativas dos membros da organização. A motivação dos grupos ou indivíduos deve ser o fator principal, não sendo simplesmente um controle comportamental, mas uma influência para que as pessoas ajam conscientemente com os objetivos (FLAMHOLTZ, 1979; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2008, p. 6).

Grande parte do processo de controle gerencial também é informal, ocorrem por memorandos, reuniões, conversas e até mesmo sinais como expressões faciais, ou seja, não são passíveis de descrição sistemática. Em tese os conceitos básicos de controle gerencial são os mesmos em organizações sem fins lucrativos ou com fins lucrativos, mas por causa das características especiais de organizações sem fins lucrativos, a maneira

como os gestores aplicam esses conceitos diferirá em importantes aspectos (ANTHONY e YOUNG, 2003).

Para que um controle gerencial das entidades públicas seja coadjuvante do processo decisório dos gestores públicos, remete para a disposição de que tais gestores desenvolvam e mantenham sistemas de controle gerencial, que visem ser efetivos no cumprimento de sua missão deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis numa entidade: Planejamento; Execução orçamentária; Gestão de pessoal; e Sistema de informações contábil-gerencial (RIBEIRO FILHO et al, 2008).

### **2.1.1 Artefatos de controle gerencial**

Todos os instrumentos e técnicas do controle gerencial, empregados para suportar a gestão das entidades, são chamados de artefatos. Podendo ser um conceito, um método, um sistema ou uma ferramenta. A utilização dos artefatos de controle gerencial permite maiores chances de êxito para organizações, mas se reconhece que tais artefatos, consomem recursos organizacionais que poderiam ser aplicados em outras frentes (FREZATTI et al., 2012).

Um sistema de controle gerencial é desenhado por um conjugado de técnicas de controle, empregados pela organização de forma conjunta, que abarca artefatos para planejamento e controle. Dessa forma, artefatos apresentados a partir da segunda metade da década de 1980 são classificados como contemporâneos, enquanto os demais são incluídos como tradicionais. Ambos os artefatos são normalmente utilizados não em substituição, mas de forma complementar aos artefatos tradicionais (MATOS, 2010).

Devido às características e o modelo da instituição pesquisada os seguintes artefatos serão considerados durante a pesquisa: Artefatos tradicionais: Planejamento Estratégico, Orçamento e Análise Orçamentária. Artefatos ditos contemporâneos: Custeio Baseado em Atividade – ABC, Balanced Scorecard – BSC e Benchmarking.

### **2.1.2 Controle gerencial em organizações sem fins lucrativos**

Hofstede (1981) argumenta que para o controle de gestão das organizações públicas tem que se dar no âmbito de suas atividades. Para isso 04 critérios de atividades devem ser considerados e respondidos: (1) Os objetivos são ambíguos? (2) Os resultados são mensuráveis ou não mensuráveis? (3) Os efeitos das intervenções de gestão são conhecidos ou desconhecidos? (4) A atividade é repetitiva ou não repetitiva?

Existem 06 tipos de controle propostos por Hofstede (1981) de acordo com as respostas as alternativas referidas na ordem sobre os 04 critérios de atividades mencionados: (1) Controle de rotina; (2) Controle especializado; (3) Controle de tentativa e erro; (4) Controle intuitivo; (5) Controle julgamental; (6) Controle político.

O controle de gestão é mais fácil é o “controle de rotina”, se os quatro critérios acima mencionados satisfizerem as seguintes alternativas: (1) os objetivos não são ambíguos; (2)

saídas são mensuráveis; (3) os efeitos das intervenções são conhecidos e (4) a atividade é repetitiva. Já o controle político é o caso mais difícil, pois os objetivos são ambíguos.

Os sistemas de controle gerencial (SCG) diferem consideravelmente de uma organização para outra, em algumas organizações funcionam bem e em outras são necessários um redesenho considerável. Ao avaliar a qualidade de um sistema de controle gerencial, os analistas tendem a se concentrar em vários critérios e a ausência de um ou mais desses critérios é uma indicação de que o sistema precisa ser redesenhado.

Os critérios mais relevantes quanto à qualidade dos SCG: (a) Ser abrangente; (b) Ser um sistema total; (c) Ter Congruência de Metas; (d) Ser estruturado financeiramente, seguir um padrão e um cronograma definidos e; (e) ser um sistema coordenado e integrado (ANTHONY; YOUNG, 2003).

Segundo Anthony e Young, as organizações sem fins lucrativos se distinguem em Organizações públicas governamentais (Controle realizado pela burocracia estatal dividida de acordo com as instâncias de governo, federal, estadual e municipal, contando com suas autoridades, agências e comissões) e Organizações privadas sem fins lucrativos (organizações voltadas para a caridade e organizações de associação de classe comerciais).

### **3 Procedimentos Metodológicos**

Para atingir o propósito do estudo, utilizou-se uma pesquisa qualitativa de natureza exploratória, significando que ainda não foi escrita muita coisa sobre o tópico ou sobre a população em estudo. A abordagem da pesquisa foi realizada através do método de estudo de caso, que permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real (YIN, 2001; CRESWEL, 2007).

O presente estudo se deu em documentos institucionais públicos e em entrevistas pessoais com atores chaves da área de gestão de 03 (três) unidades singulares de prestação de serviço em saúde. Com o auxílio de um questionário, baseado nas análises de todas as variáveis de SCG propostas, conforme definido na operacionalização da pesquisa.

Devido a diversas abordagens da literatura quanto ao referencial teórico e pela subjetividade dos conceitos utilizados, mesmo com o emprego de um extenso questionário, não se garante que as observações alcançadas, sejam capazes de alcançar todas as questões exigidas por pesquisas desta natureza.

De modo a responder a questão de pesquisa e ao objetivo proposto, foram propostas 05 variáveis componentes dos SCG e 08 características organizacionais que nortearam a pesquisa. As variáveis componentes dos SCG foram inspiradas nas pesquisas de Gomes e Martinewski (2007) em empresas estatais brasileiras e de Ribeiro Filho, et al (2008) sobre os

controles das entidades públicas, tendo em vista os recursos organizacionais utilizados por entidades públicas sem fins lucrativos.

A seguir apresentamos o quadro desenho analítico desta pesquisa sobre os componentes das variáveis dos sistemas de controle gerencial e cada uma de suas análises, que foram propostos junto às unidades singulares de saúde pesquisadas e com informações contidas nos documentos institucionais disponíveis:

COMPONENTE VARIÁVEL DO SCG	ANÁLISE DA VARIÁVEL	UNIDADES PESQUISADAS			DOCUMENTOS INSTITUCIONAIS
		A	B	C	
OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS	I - Avaliação da definição e comunicação dos objetivos à organização	Entrevistas			Pesquisa e análise documental
	II - Avaliação do procedimento de mudanças e revisão dos objetivos	Entrevistas			
	III - Avaliação da associação entre as metas e objetivos	Entrevistas			
	IV - Verificação de avaliação de atendimento dos objetivos da organização	Entrevistas			
PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO	I - Verificação da importância conferida ao planejamento orçamentário	Entrevistas			Pesquisa e análise documental
	II - Análise entre o planejamento orçamentário e os objetivos organizacionais	Entrevistas			
	III - Avaliação do planejamento orçamentário quanto sua versatilidade e adaptação a fatores externos	Entrevistas			
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	I - Avaliação da execução orçamentária quanto sua flexibilidade e adaptação a fatores externos	Entrevistas			Pesquisa e análise documental
	II - Verificação de como se dá a execução e controle das despesas orçamentárias mais importantes	Entrevistas			
	III - Análise de como as despesas orçamentárias se adequam aos objetivos organizacionais	Entrevistas			
	IV - Verificação da importância da participação das pessoas durante a execução orçamentária	Entrevistas			
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	I - Verificação da abrangência da finalidade, dos procedimentos e das medidas formais de avaliação de desempenho na instituição	Entrevistas			Pesquisa e análise documental
	II - Verificação da legitimidade dos procedimentos formais utilizados no processo de avaliação de desempenho	Entrevistas			
	III - Verificação da existência de programas de desenvolvimento de pessoal de gestão	Entrevistas			
DESENVOLVIMENTO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL	I - Avaliação dos sistemas de controle quanto a sua flexibilidade e adaptação a fatores externos	Entrevistas			Pesquisa e análise documental
	II - Verificação dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelas unidades	Entrevistas			

Quadro 1 – Desenho de pesquisa das variáveis dos sistemas de controle gerencial

Fonte: Elaborado pelos autores.

As características organizacionais foram baseadas nos estudos de Anthony e Young (2003) sobre controle gerencial em organizações sem fins lucrativos. Os autores destacaram 08 características encontradas nesta tipologia organizacional. Dentro de cada uma das características apresentadas, há entre uma e cinco assertivas que definem a característica da organização não voltada ao lucro. No Quadro a seguir, apresenta-se um sumário da análise de cada característica organizacional, conforme o referencial teórico utilizado:

<b>CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS</b>	
<b>1. A ausência de uma medida de lucro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Há ausência de uma medida de lucro que prejudica o desenvolvimento de sistemas eficazes de controle gerencial para suas organizações.</li> </ul>
<b>2. Considerações tributárias e legais diferentes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Possui benefícios da legislação tributária</li> <li>● Grande preocupação dos gestores das entidades não lucrativas: propriedade da entidade, geração e distribuição de lucro ou excedente e obrigações legais sob uma entidade sem fins lucrativos.</li> </ul>
<b>3. Uma tendência para serem organizações de serviços</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● A maioria das organizações sem fins lucrativos são organizações de serviços</li> <li>● Organizações de serviços tendem a ser intensivas em mão-de-obra;</li> <li>● Dificuldade de mensuração de qualidade e quantidade de serviços</li> <li>● Julgamentos são subjetivos sobre qualidade da maioria dos serviços</li> </ul>
<b>4. Maiores restrições em metas e estratégias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Tem muito menos liberdade de escolha sobre o setor de atuação</li> <li>● Fornecer serviços conforme indicado por um agente externo</li> <li>● Tendência de mudar as estratégias lentamente</li> <li>● Tipos de serviços bem explícitos que podem fornecer</li> <li>● Limitações de gastos feitas pelo Poder Legislativo</li> </ul>
<b>5. Menos dependência de clientes para suporte financeiro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Organização apoiada pelo poder público não existe tal relação entre o número de clientes e o sucesso da organização</li> <li>● Clientes adicionais podem colocar uma pressão sobre os recursos disponíveis</li> <li>● Receitas fixadas por apropriações (dinheiro do governo)</li> </ul>
<b>6. Domínio de profissionais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Profissionais preferem trabalhar de forma independente</li> <li>● Tradicionalmente o dirigente máximo é um profissional não gestor</li> <li>● Influências externas de várias fontes, leva a uma difusão de poder</li> <li>● Alta administração é isolada pela burocracia (regras e estabilidade do corpo funcional)</li> <li>● Dependência do poder político para influenciar aqueles que não podem ser controlados diretamente.</li> </ul>
<b>7. Importância das influências políticas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Organizações sem fins lucrativos são políticas devido: Necessidade de reeleição, Visibilidade Pública, Múltiplas pressões externas, Restrições legislativas e Rotatividade no gerenciamento.</li> <li>● Regulamentos do serviço público operam para inibir o bom controle administrativo</li> <li>● Regras sindicais equiparam os indivíduos em toda a organização, inclusive a maioria dos gerentes.</li> </ul>
<b>8. Tradição de controles de gestão inadequados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Lentidão na adoção dos conceitos e práticas de controle contábil e gerencial atuais</li> <li>● Ideia que o governo não podia usar técnicas de controle gerencial desenvolvidas pelos negócios</li> <li>● Relutância de aprovação política para mudança de um novo formato de orçamento</li> <li>● Para os funcionários de carreira não interessa um bom sistema de controle de gestão, pois fornecem novas informações para a administração e agentes externos, que poderão expor tais servidores.</li> </ul>

Quadro 2 - Características das organizações sem fins lucrativos  
 Fonte: Elaborado pelos autores.

#### **4 Descrição do Caso**

A entidade pública pesquisada foi a Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), fundação pública vinculada ao Ministério da Saúde. O modelo de governança da Fiocruz é *sui generis* na gestão pública brasileira, devendo ser compreendido em decisões colegiadas participativas e democráticas em quase todos os seus níveis organizacionais. Estes sistemas de decisões formam uma espécie de “freios e contrapesos” no tocante as decisões organizacionais da alta cúpula, onde os membros que compõe os dois principais colegiados decisórios da fundação (Congresso Interno e Conselho Deliberativo) são compostos por servidores públicos atuantes na Fiocruz, eleitos pelos seus pares.

Dentro dessa estrutura existem as chamadas “unidades técnico-científicas”, que são unidades autônomas que prestam o serviço finalístico na área de saúde pública, tais como: Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em Saúde; Produção de Insumos para a Saúde; Educação e Formação em Saúde; Atenção de Referência em Saúde; Informação e Comunicação em Saúde; Preservação de patrimônio cultural; Análise da Qualidade de Produtos e Insumos para a Saúde; Serviços Laboratoriais de Referência em Saúde; Manutenção das Coleções Biológicas da Saúde.

Existem 16 Unidades Técnico-científicas, que são dirigidas por Diretores, escolhidos pela comunidade de servidores de cada unidade, através de votos diretos, nomeados de acordo com as normas do Estatuto vigente da Fiocruz. Os serviços prestados pelas unidades finalísticas da Fiocruz apresentam similaridade com organizações públicas existentes na sociedade. A pesquisa se delimitou nas unidades finalísticas da Fundação Oswaldo Cruz, que possuem autonomia administrativa sobre a sua gestão de pessoas.

Para descrever as características organizacionais da Fiocruz e de suas unidades finalísticas, foram obtidos dados e informações contidos nos documentos institucionais disponíveis, seguida dos casos estudados com base nos depoimentos dos entrevistados de 03 unidades finalísticas realizadas junto aos responsáveis pela gestão das unidades pesquisadas.

Posteriormente foi realizada uma análise qualitativa, onde se procurou relacionar os resultados obtidos em campo e documentalmente, junto ao plano referencial teórico desenvolvido. Cumpre registrar que a identificação das unidades finalísticas pesquisadas não foi mencionada e suas características peculiares ficaram omitidas a fim de preservar a identificação da unidade pesquisada e das respostas individuais dos entrevistados.

#### **5 Resultados Alcançados**

Após pesquisa realizada em documentos institucionais e na análise de conteúdo do que foi dito pelos entrevistados, foi realizada a análise e comparação em termos de

afastamento ou proximidade com a literatura apresentada. Os resultados encontrados foram divididos conforme as 05 variáveis propostas dos sistemas de controle gerencial e as 08 características organizacionais, conforme se demonstra a seguir.

### **5.1 Objetivos Organizacionais**

As teses aprovadas, de onde se originam os objetivos estratégicos da instituição estudada, podem ser entendidas como uma espécie de autoafirmação das competências institucionais. No sentido de comunicar seus objetivos para toda organização, tanto os achados documentais quanto ao verificado nas organizações pesquisadas se aproximam do exposto por Flamholtz (1979), quanto a uma clara e inequívoca comunicação.

Embora as organizações pesquisadas por força de lei possuam avaliações institucionais, com metas e indicadores, não se vê relação mais direta com as diretrizes aprovadas por sua instância máxima de poder. Quanto à adaptabilidade de seus objetivos quanto à revisão e mudanças, ocorre um afastamento na literatura sobre os SCG tida como eficazes quanto à revisão de objetivos e a efetiva integração formal entre metas e objetivos (LORANGE e MORTON, 1974; FLAMHOLTZ, 1979; HOFSTED, 1981; ANTHONY e GONVIDARAJAN, 2008).

Nenhuma unidade pesquisada possui planejamento estratégico formalizado e operante e tampouco a própria Fiocruz possui mecanismos formais de averiguar e monitorar, havendo apenas parcial congruência entre as metas e os indicadores obrigatórios previstos em lei com todas as diretrizes organizacionais. As unidades pesquisadas realizam de forma empírica e não formal certa associação entre os objetivos e as metas, carece de metodologia e formalização uma avaliação institucional mais qualitativa e menos voltada para o curto prazo.

As metas por vezes são subestimadas, mas para haver um melhor alinhamento entre todas as unidades e a presidência da Fiocruz que se utilizam pela ótica de Hofsted (1981) do controle político para resolver estas ambiguidades.

### **5.2 Planejamento orçamentário**

O planejamento orçamentário ainda carece de melhor estrutura, pois é demorado e incerto. Como Gomes e Salas (2001) já ensinaram quanto maior for à descentralização, mais custoso e difícil será o seu sistema de controle. Percebe-se um grande imbróglio político e medição de forças entre as unidades finalísticas com a Fiocruz e esta com o Ministério da Saúde quanto à alocação de recursos na organização como um todo.

Bem certo que a administração pública federal vem sofrendo com a escassez de recursos, mas as unidades têm dificuldades de planejar ou se adaptar as demandas emergentes que a saúde pública enfrenta, sobrecarregando ainda mais a infraestrutura existente. Para Anthony e Young (2003) na preparação do orçamento, certas etapas são

tomadas em uma sequência prescrita e em determinadas datas de cada ano: Divulgação de diretrizes; Preparação de estimativas originais; Transmissão dessas estimativas; Revisão dessas estimativas; Aprovação final pela alta administração; e, Divulgação através da organização.

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

### **5.3 Execução orçamentária**

O processo de execução orçamentária semelhantemente ao planejamento orçamentário é confuso e impreciso. Embora se perceba diligência por parte dos gestores das unidades pesquisadas quanto ao monitoramento e aplicação dos recursos financeiros, carece de nítido planejamento a contratação de serviços, pois estes vêm aumentando ano após ano e a capacidade de adaptação a fatores externos mostra-se falha.

Para Machado e Holanda (2010) os gestores precisam de diversas informações para uma tomada de decisão mais eficaz, porém as unidades pesquisadas carecem de sistemas informatizados que disponibilizem dados e informações concernentes a todo sistema de gestão que possam auxiliá-los em suas deliberações e no controle dos gastos mais relevantes e estratégicos. Anthony e Young (2003) dizem que as organizações não vocacionadas ao lucro, por prestarem serviço tendem a utilizar intensiva em mão-de-obra.

Não é de se estranhar que as principais despesas das unidades sejam com contratos de mão de obra, porém o mais preocupante é que a maior parte deste contingente esteja trabalhando nas áreas meio ou de gestão das unidades.

Para uma apuração mais detalhada, precisa e justa, seria necessário ter os valores gastos com os salários dos servidores que atuam na área finalística de cada unidade pesquisada, mas essa despesa não fica na responsabilidade das unidades pesquisadas e sim da presidência da fundação. O controle de tentativa e erro é encontrado nas atividades de execução orçamentária, devido aos efeitos das intervenções não serem conhecidos e sua atividade ser repetitiva (HOFSTED, 1981).

### **5.4 Avaliação de desempenho**

As medidas formais de avaliação de desempenho das unidades pesquisadas influenciam o comportamento das pessoas e isso se aproxima do que Flamholtz (1979) versa sobre o assunto. Todavia como Anthony e Young (2003) ensinam que raramente existe congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais, e isso acontece nas unidades pesquisadas. Há uma clara incoerência no que foi dito quanto ao compromisso com as metas por parte dos gestores e funcionários, junto com as críticas que

foram feitas a avaliação individual coordenada pela presidência da Fiocruz, que leva os servidores e suas chefias a estipularem metas individuais mais conservadoras.

Para Macintosh (1994) as organizações democráticas que permitem a escolha de seus dirigentes por seus funcionários, desenvolverão o verdadeiro empoderamento. Nenhuma organização pública brasileira representa mais disso do que a Fundação Oswaldo Cruz e suas unidades técnico-científicas. Porém os servidores ao terem esse empoderamento, criam uma cultura organizacional mais democrática e participativa, ao mesmo tempo em que brotam divisões políticas, que se não forem pactuadas para o bem de toda organização, podem até mesmo afetar o desempenho institucional.

As unidades pesquisadas não possuem um programa de capacitação contínua da área de gestão pública e orçamentária. Ações são tomadas empiricamente pelos gestores quanto à qualificação necessária para o desempenho de suas atividades. O controle intuitivo é encontrado nas atividades de avaliação de desempenho, pois os efeitos das intervenções são conhecidos, mas a atividade não é repetitiva e cumpre ter pessoas confiáveis para encontrar intuitivamente a forma adequada de intervenção (HOFSTED, 1981).

### **5.5 Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial**

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

As unidades não possuem sistema informatizado integrado que una o operacional, o tático e o estratégico de suas organizações e junto com sua “matriz” a Fundação Oswaldo Cruz. Os sistemas governamentais disponíveis pouco auxiliam nas demandas de informações gerenciais e o controle gerencial se dá uma forma mais informal e menos eficiente, devido aos suas informações, análises e relatórios serem gerados de forma fragmentada, através de planilhas e programas usuais do mercado.

Quanto aos artefatos de controle gerencial utilizados pelas unidades, a certo conhecimento por parte dos gestores, mas nota-se uma dificuldade de implantação destes junto a toda organização, devido ao fato de haver sempre certa resistência de grupos profissionais ligados às áreas finalísticas, que exercem grande influência profissional e política nas unidades. O controle especializado é encontrado nas atividades do desenvolvimento dos sistemas de controle gerenciais, pois faz sentido confiar o controle a alguém (especialista) para quem essas atividades consigam aprender sobre ele em ocasiões anteriores (HOFSTED, 1981).

## **5.6 Características organizacionais das unidades pesquisadas**

Foram analisadas as características das unidades finalísticas da Fiocruz presentes nesta pesquisa em relação ao afastamento ou aproximação junto ao referencial teórico de Anthony e Young (2003) sobre as características das organizações sem fins lucrativos.

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

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

## **6 Conclusões**

O caso estudado teve por objetivo responder ao seguinte questionamento: Identificar e analisar quais são as características dos sistemas de controle gerencial presentes nas organizações públicas singulares de saúde governamentais e em como se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados na literatura que versa sobre o tema, utilizando como objeto de pesquisa as unidades finalísticas da Fundação Oswaldo Cruz.

As políticas públicas vigentes, ou seja, as ações, os programas e os projetos desenvolvidos pelo governo, não devem entrar no escopo de futuros estudos sobre o tema, conquanto seja tentador debater os macroproblemas. A concentração deve ser nas organizações públicas individuais que compõem esse sistema e entender em como melhorar a sua função de controle gerencial, para auxiliá-las a se tornarem organizações mais eficazes e eficientes na prestação do serviço público (ANTHONY; YOUNG, 2003).

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

Portanto, conclui-se no atual estágio que os sistemas de controle gerencial existentes nas três unidades de saúde estudadas e nos documentos institucionais pesquisados, não apresentam todas as características dos sistemas tidas como eficazes pelo referencial teórico que balizou este estudo. Embora constatado que há o reconhecimento por parte dos entrevistados, sobre a importância dos mecanismos de controle de gestão.

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

Recomenda-se, por fim, a adoção de outras variáveis, além das consideradas neste estudo, tais como, cultura organizacional, internacionalização, tecnologia, capital intelectual, dentre outras variáveis que possam auxiliar o atendimento de objetivos específicos de pesquisas voltadas para os sistemas de controle gerencial em instituições públicas ou filantrópicas, da área de saúde ou não, inclusive nas administrações diretas e indiretas dentro das esferas estaduais e municipais.

## Referências

- ANTHONY, Robert N., YOUNG, David W. Management Control in Nonprofit Organizations. New York, McGraw Hill, 2003.
- \_\_\_\_\_; GOVIDARAJAN, Vijay. Sistemas de controle gerencial. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal; 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 07 dez. 2018.
- CRESWELL, J. W. Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- FLAMHOLTZ, Eric. Organizational control systems as a managerial tool. California Management Review, v.22, n. 2, p. 50-9, 1979.
- FREZATTI, Fábio et al. Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. BBR-Brazilian Business Review, v. 9, n. 1, 2012.
- GOMES, Josir Simeone, SALAS, Joan M. Amat. Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- \_\_\_\_\_, Josir Simeone; MARTINEWSKI, André Luiz. O impacto da reforma do estado sobre os sistemas de controle gerencial em empresas brasileiras durante o período de 1983 a 2003: estudo de nove casos. RIC-Revista de Informação Contábil-ISSN: 1982-3967, v. 1, n. 1. 2007.
- GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de estudos, n. 21, p. 01-18, 1999.
- HOFSTEDE, Geert. Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and Society, v. 6, n. 3, p. 193-211, 1981.
- OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. Management Accounting Research, n.5, p. 289-299, 1994.
- MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. Revista de Administração Pública-RAP, v. 44, n. 4, 2010.
- MACINTOSH, Norman B. Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach. Chichester: Wiley, 1994. 281 p.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco et al. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. Revista Universo Contábil, v. 4, n. 3, 2008.
- TRIDAPALLI, Juarez Paulo; FERNANDES, Elton; VIEIRA MACHADO, Waltair. Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. Revista de Administração Pública-RAP, v. 45, n. 2, 2011.
- VAZ, José Carlos; SPANGHERO LOTTA, Gabriela. A contribuição da logística integrada às decisões de gestão das políticas públicas no Brasil. Revista de Administração Pública-RAP, v. 45, n. 1, 2011.