

## **ATRIBUTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL: Um estudo de caso em uma Organização Hospitalar sem fins lucrativos**

### **Resumo:**

O objetivo desse estudo foi investigar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008), em uma fundação hospitalar de grande porte sem fins lucrativos, localizada em Uberlândia-MG. A utilização de atributos da contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor é importante para fornecer aos gestores, informações para a tomada de decisões, e com isso possibilitar a continuidade e sustentabilidade de suas atividades (BACHMANN e LOZECKYI, 2008). A estrutura organizacional de uma fundação pertencente ao terceiro setor difere dos outros setores, principalmente pelas imposições legais e pelas responsabilidades sociais atribuídas a elas. O procedimento adotado para o trabalho foi o estudo de caso, a pesquisa caracteriza-se como descritiva e com abordagem qualitativa. Para a coleta de dados utilizou-se a pesquisa documental e entrevistas realizadas com oito gestores dos departamentos: Orçamento, Contabilidade, Financeiro, Departamento de Pessoal, Controle Materiais (estoque), Processamento de despesas, Controladoria e Gerência Geral. As dimensões analisadas foram: o contexto organizacional, estratégias, estilo de tomada de decisão e o sistema de contabilidade gerencial (seleção e apresentação de informações). Os resultados evidenciaram que a fundação não utiliza todos os atributos da contabilidade gerencial, principalmente pelas funcionalidades do sistema de informação que não é totalmente integrado, o que afeta o processo de decisão e, principalmente, a avaliação de desempenho da fundação. As informações são fragmentadas, o que dificulta a elaboração dos relatórios gerenciais.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor. Contabilidade Gerencial. Fundação.

### **1 INTRODUÇÃO**

As organizações do terceiro setor têm um papel relevante na sociedade brasileira, o que requer a transparência destas entidades, em relação aos recursos recebidos e a prestação de serviços realizada (ASSIS; MELLO e SLOMSKI, 2006).

O número de organizações do terceiro setor, em nosso país, vem crescendo tanto em finalidade como em influência, o que requer uma melhor gestão dos recursos gerados nestas entidades. Assim, a contabilidade gerencial poderá ser útil em coletar, mensurar e reportar as informações para o processo de planejamento, controle e processo decisório (HANSEN e MOWEN, 1997).

Neste contexto, a utilização de atributos da contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor é importante para fornecer aos gestores, informações para a tomada de decisões, e com isso possibilitar a continuidade e sustentabilidade de suas atividades (BACHMANN e LOZECKYI, 2008).

Diante disso, a questão problema que motivou o presente estudo é: **Quais são os atributos da contabilidade gerencial adotados por uma Fundação Hospitalar sem fins lucrativos?** Nesse intuito, o estudo objetiva investigar o uso dos atributos da Contabilidade Gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008), em uma fundação de grande porte sem fins lucrativos.

Para que o estudo tenha validade empírica, o presente trabalho contempla um estudo de caso, que aborda o uso dos atributos da contabilidade gerencial em uma organização do terceiro setor, a Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU), responsável pela administração do Hospital de Clínicas de Uberlândia (HCU).

O trabalho está organizado em cinco seções, iniciando com esta introdução. Na seqüência apresenta-se o referencial teórico, abordando as bases conceituais referentes à Caracterização do Terceiro Setor e a Constituição das Fundações, Gestão nas Organizações do Terceiro Setor, Conceitos e Práticas da Contabilidade Gerencial. Na terceira seção, é apresentada a metodologia da pesquisa. Na quarta seção, demonstra-se a análise e discussão dos resultados encontrados e, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais e as recomendações para pesquisas futuras.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Caracterização do Terceiro Setor e a Constituição das Fundações**

Segundo Olak e Nascimento (2009) o Terceiro Setor é composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, com propósitos específicos que visam os benefícios coletivos provocando mudanças sociais, em vez de econômico e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

As entidades do terceiro setor, não distribuem lucros à seus proprietários e, diferente das organizações do setor público, não estão sujeitas a controle político direto, ou seja, não são integrantes do governo. Assim, estas organizações auto gerenciam-se e tem alto grau de autonomia interna e possuem um nível significativo de participação voluntária (SALAMON, 1997; HUDSON, 1999).

No Brasil, as organizações sem fins lucrativos podem ser constituídas em dois formatos institucionais: fundação privada e associação civil sem fins lucrativos. O foco de estudo desse trabalho é as fundações, que segundo a OAB-SP (2007, p.9) pode ser definida como:

[...] uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma a partir da existência de um patrimônio destacado pelo seu instituidor, através de escritura pública ou testamento, para servir a um objetivo específico, voltado a causas de interesse público.

Em 2008 foi realizado um estudo conjunto entre o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) que apresentou um estudo referente o perfil das “Fundações Privadas e Associações sem fins Lucrativos (FASFIL) no Brasil – 2005”. A pesquisa realizou um mapeamento e classificação destas entidades. Verificou-se um acréscimo de 22,6% no número de associações e fundações sem fins lucrativos, que passaram de 275,9 mil em 2002 para 338,2 mil em 2005 (FASFIL, 2011). Percebe-se que a representatividade das organizações de terceiro setor é crescente em nosso país. Estas entidades atuam em diferentes áreas, como serviço social, saúde, educação, meio ambiente, entre outros.

Neste contexto, o estudo em entidades do terceiro setor tem despertado o interesse de diversos pesquisadores relacionados aos diversos temas. Na seqüência apresentam-se estudos disponibilizados na literatura com objetivos de caracterizar a gestão nas organizações do terceiro setor.

## 2.2 Gestão nas Organizações do Terceiro Setor

De acordo com Chagas *et al.*(2010), as principais necessidades das entidades sem fins lucrativos estão relacionadas à gestão empresarial, controle dos recursos, prestação de conta e evidenciação das informações contábeis.

O contexto socioeconômico e político impõem constantes desafios às entidades do terceiro setor, dentre os quais, destacam-se o de gerar resultados, com eficiência e eficácia, o de captar recursos e, em especial, o de atrair e manter pessoas qualificadas e comprometidas nas organizações (FISCHER, 1998).

Contudo, é importante ressaltar a relevância das informações gerenciais para gestão das organizações do terceiro setor. Segundo Tachizawa (2002, p. 8) “os dirigentes e coordenadores de programas ou projetos de organizações do terceiro setor constantemente precisam de informações para tomar decisões”.

É crescente, tanto na esfera nacional e internacional, o número de organizações do terceiro setor. Portanto, cresce os estudos que envolvem as organizações não governamentais.

Olak, Slomski e Alves (2008) analisaram as origens, características e evolução da produção acadêmica contábil no âmbito do terceiro setor no Brasil, no período de 2000 a 2006. Os autores evidenciaram que as pesquisas na área do terceiro setor são embrionárias, centradas basicamente em programas *stricto sensu*, e a sua disseminação ocorre quase que totalmente em congressos.

Chagas *et al.* (2010) deram continuidade ao trabalho apresentado, tendo como objetivo comparar se houve evolução acadêmica da pesquisa contábil no Brasil das organizações do terceiro setor no período de 2007 a 2009. Verificou-se com o estudo que as publicações em revista continuam inexpressivas, e a maior representatividade da produção acadêmica ainda fica por conta de dissertações de programas de pós-graduação *stricto sensu*.

Neste contexto, o presente trabalho busca investigar o uso dos atributos, ou seja, as práticas da contabilidade gerencial, em uma fundação de grande porte sem fins lucrativos. No próximo tópico apresentam-se as principais práticas da contabilidade gerencial.

## 2.3 Conceitos e Práticas da Contabilidade Gerencial

Primeiramente é importante conceituar a Contabilidade Gerencial. No Quadro 1, apresentam-se alguns conceitos e objetivos pesquisados na literatura da área.

| Conceitos de Contabilidade Gerencial |  |
|--------------------------------------|--|
| Horngren (1985, p. 4)                | “A contabilidade administrativa (gerencial) se interessa pela acumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal, como explicita ou implicitamente definidos pela direção”. |
| Hansen e Mowen (1997, p.23)          | “Identificar, coletar, mensurar, classificar e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.”  |
| Horngren, Sundem e Stratton (2004).  | Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.   |

Fonte: Elaborado pelo autor.

### Quadro 1: Conceitos de Contabilidade Gerencial

Os principais pontos em comum em termos de conceitos/objetivos da contabilidade gerencial são: **composição do processo** (inclui a identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações); **informações para**

**usuários** (direcionam aos usuários mais genéricos e abrangentes - usuários internos, quanto aos mais definidos em termos de processo decisório - gestores) e **apoio ao processo decisório** (dar apoio às necessidades dos gestores ou informações úteis, ou que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais). Os conceitos e objetivos apresentados demonstram a abrangência da contabilidade gerencial para as organizações (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2006).

A pesquisa desenvolvida por Neczyk (2008) teve como objetivo ampliar o entendimento de como a Contabilidade Gerencial se desenvolve ao longo do tempo em uma organização, tomando como base um modelo de estágio de ciclo de vida. O autor fundamentou sua pesquisa na proposição de Moores e Yuen (2001) que utiliza como referência, as características qualitativas da informação contábil gerencial, conforme abordagem *Australian Accounting Research Foundation (AARF)*, ou seja, com o objetivo de averiguar a relação dos atributos do sistema de contabilidade gerencial (seleção e apresentação de informações) com a evolução das fases do ciclo de vida das empresas com as características qualitativas propostas pela AARF por meio do *Statement of Accounting Concepts 3 (SAC 3): Qualitative Characteristics of Financial Information*, que identifica os atributos, denominados características qualitativas, que as informações financeiras devem possuir para atender ao objetivo de ser útil aos usuários (BEUREN ; RENGEL, 2011).

Os direcionadores para o presente estudo foram adaptados de Neczyk (2008), fundamentadas na proposição de Moores e Yuen (2001), considerando dois grupos do sistema de contabilidade gerencial: seleção e apresentação de informações em uma fundação do terceiro setor. A seleção de informações, neste contexto, inclui os elementos que se assemelham ao conteúdo ou às ferramentas utilizadas pela contabilidade gerencial, com o propósito de fornecer informações que satisfaçam os conceitos das características qualitativas de relevância e confiabilidade. A dimensão apresentação de informações indica que a contabilidade gerencial deve apresentar a informação de tal forma que contemple as características qualitativas de comparabilidade e compreensibilidade, com abrangência aos níveis mais adequados de agregação e integração, e amplitude de alcance (BEUREN e RENGEL, 2011).

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

#### **3.1 Método de Pesquisa**

A pesquisa quanto aos objetivos, caracteriza-se como empírico-analítica, do tipo descritivo. Segundo Silva (2008, p. 73) um estudo descritivo “tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis”.

Em relação aos procedimentos, utilizou-se o estudo de caso, que segundo Gil (1999) possibilita conhecimentos amplos e detalhados de um fenômeno em um contexto real. Beuren (2008) complementa que o estudo de caso é um procedimento intensivo, com a participação dos pesquisadores que buscam compreender um determinado objeto de estudo.

#### **3.2 Coleta de Dados**

Para o planejamento e a coleta de dados, organizou-se um protocolo de estudo de caso, tendo sido descritas todas as ações que foram desenvolvidas até a conclusão do relatório do estudo. Para Yin (2005, p.92), “[...] o protocolo é uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa”. O autor recomenda, ao utilizar uma estratégia de estudo de caso, o uso de múltiplas fontes de evidências, aplicando métodos de coleta de dados combinados,

com o propósito de linhas convergentes de investigação, ou seja, um processo de triangulação. Para este estudo utilizaram-se entrevistas, pesquisa documental e observação.

As entrevistas seguiram um roteiro semi-estruturado, que proporcionou a flexibilidade de adaptação de acordo com os entrevistados de cada setor da empresa. Utilizou-se para a análise das entrevistas a abordagem qualitativa, ou seja, o depoimento dos gestores da fundação estudada, que são os principais usuários da informação contábil e os principais responsáveis pela preparação da informação contábil.

Foram entrevistados oito gestores dos departamentos: Orçamento, Contabilidade, Financeiro, Departamento De Pessoal, Controle Materiais (estoque), Processamento de despesas, Controladoria e Gerência Geral. O objetivo das entrevistas foi levantar os atributos do sistema de contabilidade gerencial da fundação em dois grupos: seleção e apresentação de informações.

As entrevistas tiveram a duração média de 40 minutos cada, e constituiu o mais importante método empregado nesta pesquisa. O objetivo constituiu em, a partir do depoimento dos entrevistados, analisar o conjunto de eventos que afetam a fundação em seu processo de gestão. Foram analisadas as dimensões de seu contexto organizacional, de suas estratégias, de sua estrutura, de seu estilo de tomada de decisão, e incluindo a Contabilidade Gerencial (seleção, apresentação e uso das informações). Todas as entrevistas foram realizadas na própria empresa, no período de 05/09/2011 a 15/09/2011, sendo que alguns dos entrevistados autorizaram a gravação e outros preferiram somente as anotações feitas pelos pesquisadores.

### 3.3 Tratamento dos Dados

Para avaliar as informações levantadas nas entrevistas, foram tratadas de acordo com o método de análise de conteúdo, com o objetivo de compreender e identificar o que foi dito a respeito do tema em estudo (BARDIN, 2002).

A observação não participante foi realizada no setor orçamentário, com o acompanhamento do gerente deste departamento, com o propósito de verificar os sistemas de informação utilizados na fundação, os relatórios e as informações disponibilizadas para os diversos usuários. As observações realizadas totalizaram seis horas e foram feitas em datas alternadas, divididas em oito dias.

Para a coleta de dados utilizou-se também uma pesquisa documental, que de acordo com Gil (1996, p.52) constitui uma fonte rica e estável de dados. A pesquisa documental foi realizada com a utilização de relatórios gerenciais apresentados pela controladoria, orçamento e gerência geral, onde os mesmos são utilizados no processo de gerenciamento de informações e processo decisório. Foram analisados também os documentos sobre o histórico e formalização da fundação, como por exemplo, o estatuto.

No protocolo do estudo de caso foi previsto os atributos da Contabilidade Gerencial a serem analisados neste estudo. As variáveis foram baseadas nos estudos feitos por Necyk (2008) e Moores e Yuen (2001). Os autores dividiram os atributos para análise em: Contexto Organizacional, Estratégias, Características Estruturais, Estilo de Tomada de Decisão, e incluindo a Contabilidade Gerencial (Seleção, Apresentação e Uso das Informações).

No Anexo 1 deste estudo, apresentam-se as variáveis (atributos) analisados neste estudo, adaptados de Beuren e Rengel (2011) conforme proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008). Para a análise dos dados utilizou-se a seguinte **proposição de estudo**: O uso dos atributos da contabilidade gerencial é relevante para a gestão das fundações.

## **4 ESTUDO DE CASO**

### **4.1 Caracterização da Organização**

A Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU) é uma entidade de direito privado, sem fins lucrativos, que tem por finalidade colaborar, pelos meios adequados, com pessoas e entidades interessadas no desenvolvimento das ciências da saúde, em especial, com o Hospital de Clínicas de Uberlândia (HCU) no qual é responsável pela sua administração. É regido pelo seu Estatuto, seu Regimento Interno e pelas normas do Código Civil Brasileiro, sendo legalmente vedada a alteração de sua natureza, assim como a supressão de seus objetivos primordiais.

O HCU, inaugurado em 1970, é uma organização hospitalar pública, com os objetivos de assistência, ensino e pesquisa, ligada à Universidade Federal de Uberlândia (UFU) e vinculada à FAEPU. O hospital possui aproximadamente 510 leitos e mais de 50 mil m<sup>2</sup> de área construída. O HCU se transformou no único hospital público de referência para média e alta complexidade prestando atendimento para uma população de quase três milhões de pessoas de 86 municípios do Triângulo Mineiro e do Alto Paranaíba, atendendo várias especialidades clínicas e cirúrgicas (HC/UFU, 2011).

### **4.2 Análise Qualitativa das Entrevistas**

Para a realização da análise qualitativa foram utilizados os dados obtidos nas 8 entrevistas realizadas, as quais foram efetuadas mediante o uso do roteiro de entrevista semi-estruturado. A técnica empregada para a apreciação foi a análise de conteúdo, conforme Bardin (2002).

As pessoas escolhidas para as entrevistas possuem ocupação profissional destacada na fundação em estudo, e foram consideradas como sendo elementos importantes e capazes para contribuir na fase de levantamento dos dados. Os participantes foram os coordenadores de cada um dos setores, e também o gerente geral da fundação.

Para a análise de conteúdo procurou-se identificar as categorias (categorização), que são as classes, que reúnem um grupo de registros sob um título genérico, em função comum desses registros (BARDIN, 2002). Para este estudo definiu-se as categorias em função das unidades de significado propostas pela literatura e identificadas nas entrevistas, sendo: Contexto Organizacional; Estratégias; Características estruturais; Estilo de Tomada de Decisão e Contabilidade Gerencial (Seleção e Apresentação de Informações).

#### **4.2.1 Análise do Contexto Organizacional**

A primeira variável analisada trata-se do Contexto Organizacional, conforme proposto no estudo feito por Necyk (2008).

A fundação completa em 2011, quarenta e quatro anos de funcionamento e administração do HCU. Atualmente, a organização conta com 1450 funcionários alocados em diversas áreas, além de funcionários terceirizados que na grande maioria são médicos, enfermeiros e auxiliares.

O Conselho Fiscal e Curador possuem uma grande relevância nas decisões estratégicas e operacionais da FAEPU, ou seja, no entendimento de todos os entrevistados, a influência é alta. A fundação anualmente deve apresentar o plano de trabalho, devidamente aprovado pelos conselhos. O gerente do setor contábil abordou que, atualmente, ele percebe uma maior integração entre os níveis superiores para as decisões. O cargo de presidente da FAEPU, pelo estatuto, é ocupado pelo reitor da Universidade Federal de Uberlândia- UFU, que também é

presidente do Conselho Curador, no entanto participa ativamente nas decisões estratégicas da organização.

Os entrevistados abordaram que a fundação está inserida em um ambiente com fortes restrições regulamentárias, impostas pelo Ministério Público Estadual (Curador).

O gerente geral em sua entrevista caracterizou o ambiente, como:

“Na questão regulatória temos a legislação. Nos últimos anos o terceiro setor cresceu muito no país, e em função disso a legislação teve que se adequar, para que existissem normas específicas ao setor, [...]. Só que em contra partida isso trás algumas dificuldades, temos que adequar os processos e em algumas situações é bastante complicado, principalmente na fundação de apoio, tivemos mudanças da legislação no final do ano passado, decreto aprovado 31/12/2010 que mudou totalmente a redação que regulamentou a relação das fundações de apoio com as instituições apoiadas, isso fez com que tivéssemos que implantar várias alterações nos processos internos da FAEPU para a prestação de conta (Informação verbal).

Na análise percebe-se que são muitos anos de atuação da fundação em estudo, e a mesma mantém características de governança. Verificou-se, no entendimento dos gestores, a valorização do papel dos conselhos fiscal e curador, em que a prioridade é a transparência e a adoção de práticas administrativas que visam privar-se de conflitos de interesses.

#### **4.2.2 Estratégias**

Necyk (2008) propôs verificar, na análise dos atributos da contabilidade gerencial, as características de estratégia adotadas pela organização. Neste estudo adotou as variáveis propostas pelo autor e, por meio das entrevistas apontaram-se algumas características identificadas.

A fundação enfrenta, já há alguns anos, um alto endividamento, devido suas fontes de recursos financeiros (faturamento do hospital via Sistema Único de Saúde - SUS) não serem suficientes para o pagamento de todos os gastos ocorridos.

O grande desafio dos atuais gestores é o gerenciamento eficiente dos recursos financeiros. Os recursos provenientes do SUS representam mais de 95% da receita, os outros são provenientes de rendas originárias de aluguéis de imóveis, pesquisas clínicas com laboratórios particulares e a Tele Medicina.

Em relação aos investimentos em tecnologia hospitalar, são feitos somente com verbas governamentais específicas, pois os recursos financeiros das atividades não são suficientes. Assim, o ritmo de inovações tecnológicas implantadas no HCU é lento, o que afeta os ganhos de eficiência operacional.

O gerente geral comentou que as práticas administrativas a partir do ano de 2009 foram alteradas, inclusive com a implantação do orçamento, com o propósito de planejamento e controle financeiro da fundação.

#### **4.2.3 Características Estruturais da Fundação**

As características estruturais adotadas pela fundação foram descritas conforme direcionadores apontados no estudo realizado por Necyk (2008).

Nessa dimensão é importante apresentar as perspectivas dos participantes a respeito do grau de sofisticação e formalização das práticas gerenciais. Quando mencionado nas entrevistas, sobre a gestão participativa na fundação, os participantes reconhecem tal procedimento nas decisões operacionais e para alterações de processos. A gerente financeira reforça “de certa forma participativa, principalmente a nível operacional, as decisões

estratégicas são tomadas mais pelo conselho” (Informação Verbal). Percebe-se um alto nível de centralização para os conselhos no que diz respeito às decisões estratégicas.

As reuniões entre gestores e subordinados para discussões e tomada de decisões são restritas, apenas para comunicações gerais de mudanças que podem afetar suas tarefas. O gerente geral abordou que “a fundação não tem reuniões sistematizadas, elas ocorrem por demanda” (informação verbal).

Em relação aos sistemas de informação utilizados na organização, os gestores consideram que não atendem totalmente as demandas operacionais e gerenciais, assim foi abordado:

“o sistema atual deixa a desejar, ultrapassado” [...] “possui muitas falhas, falta integração; no setor financeiro, os relatórios de controle são feitos aproximadamente 80% em planilhas do Excel”. ( Informação verbal – gerente financeira).

[...] o sistema de informação operacional não é totalmente integrado, temos algumas falhas, mas ele é informatizado de ponta a ponta, falta uma melhor integração. Nós implantamos no final de 2009 um sistema de inteligência de negócio, o Business Intelligence (BI), esse na dificuldade de integração total do sistema operacional, faz o papel de integrar as informações financeiras pra gente, e trás as informações de uma forma mais trabalhada, e conseguimos utilizar para tomada de decisão ( Informação verbal – gerente geral).

Verificou-se com os entrevistados, se os sistemas contábeis possibilitam o monitoramento do desempenho da organização. O responsável pelo setor contábil informou que o sistema atual, principalmente em seu setor, não oferece esta possibilidade, comentou que o novo sistema implantado na fundação o Business Intelligence (BI) é totalmente gerencial, o que possibilita o monitoramento. O gestor da controladoria do HCU complementou que o novo sistema (BI) está passando por uma fase de integração em toda a organização.

Também analisou como é a prática formal de planejamento e controle da fundação (planejamento estratégico, orçamento e outros). O responsável pelo orçamento informou que “existe o orçamento projetado para cinco anos, com acompanhamento mensal e revisão anual, e caso haja algum evento relevante, a projeção pode ser alterada” (Informação verbal). O contador da fundação complementou que o acompanhamento do orçamento realizado ainda é limitado, falta ainda a integração com as diversas áreas envolvidas.

O gerente geral informou que o orçamento na fundação “teve um projeto inicial em 2009 para 5 anos, uma preliminar, passando por saneamento e realinhamento, para redirecionamento em 2010 e 2011, agora buscando novas diretrizes com uma visão de longo prazo, ou seja, do que está acontecendo e do que pode acontecer” (Informação verbal).

As decisões operacionais, no que diz respeito à reposição de equipamentos, compras, contratação de pessoal, entre outros, não são delegadas a níveis médios e inferiores, estes apenas executam. Segundo o responsável pelo orçamento, essas decisões dependendo do grau, envolvem a participação da diretoria e conselho. O gerente de orçamento reforçou, “em relação á contratação de pessoal, depende da autorização do presidente; a requisição de materiais está sujeito ao orçamento” (Informação Verbal). O gerente geral ressaltou que as decisões operacionais são tomadas conforme a demanda, as diversas áreas repassam as informações para a gerência e/ou diretoria, que faz a avaliação, e considerando o nível de tal decisão, poderá ser levada a níveis hierárquicos mais avançados para tal decisão, envolvendo inclusive os conselhos, ou mesmo a instituição de comissões específicas para avaliar tal procedimento.



Em relação à qualificação dos colaboradores que atuam na fundação, na visão dos gestores é parcial. O responsável pela controladoria do HCU ressaltou que “a maioria dos qualificados estão em níveis altos (gerências, diretorias)”. A gestora financeira informou que nos setores do hospital, que exige uma qualificação técnica, todos são qualificados, já na área administrativa esta qualificação ainda é limitada, possui a carência de treinamentos.

Avaliou-se com os gestores entrevistados como é feito a gestão dos recursos financeiros da fundação. O gerente do Departamento de Pessoal informou que devido o endividamento da fundação, os recursos financeiros para pagamento de 13º salário, rescisões e outros, normalmente são necessários empréstimos bancários, o que gera juros altos, na visão do mesmo deveria ter um melhor planejamento dos recursos financeiros.

Pedi-se aos gestores para descrever como são os controles internos (formais) da fundação, e se estes são monitorados por desempenho. Os entrevistados informaram que a fundação possui procedimentos padronizados, mas que não medem desempenho. O gerente geral disse que a auditoria externa avalia o fluxo dos processos internos, de forma bem criteriosa para avaliar o controle. As exigências regulatórias impostas às fundações influenciam diretamente nos controles internos mantidos por estas organizações.

A comunicação interna da fundação é realizada por meio de intranet, memorandos, email e reuniões. Já em relação à comunicação relacionada às informações operacionais e gerenciais, o contador informou que “está em fase de melhoria, os sistemas possuem fragilidade em fornecer informações, falta a integração necessária” (Informação verbal). Em relação à agilidade das informações passada aos decisores, os participantes concordam que as informações são geradas em tempo hábil.

O gerente de RH comentou em sua entrevista, que a comunicação interna na fundação possui falhas, deu o exemplo das contratações de funcionários para a área hospitalar, em que as diretorias estão autorizadas a fazer contratações e, que em muitos casos o RH não participa do processo de seleção. O fato ocasiona atraso no envio de informações e documentos legais para o setor responsável (RH), o que pode dificultar o desenvolvimento das atividades e o cumprimento dos prazos estabelecidos pela legislação.

#### **4.2.4 Estilo de Tomada de Decisão**

Necyk (2008) em seu estudo apontou as características de estilo de tomada de decisão, que foram analisadas na fundação em estudo.

Em relação ao estilo de tomada de decisão, verificou junto aos entrevistados a opinião quanto à proatividade, agilidade e respostas às tendências ao ambiente. A maioria dos entrevistados entende que a fundação é parcialmente ágil, em relação às tendências do ambiente. O gerente de orçamento ressaltou que a fundação procura ser proativa, principalmente a eventos externos, mas não é tão eficiente. O gerente geral abordou que “quando se compara com empresa privada, a fundação é bem mais lenta, principalmente por questões burocráticas” (Informação verbal). O gerente financeiro também ressaltou a burocracia, devido às exigências regulatórias.

Verificou-se a percepção dos entrevistados em relação aos riscos enfrentados pela organização, houve divergências nas respostas; o gestor contábil e a gestora financeira acreditam que o risco é pequeno, devido às exigências burocráticas dos processos mantidos pela fundação, e também pela atuação a nível operacional que tende a diminuir o risco. Já o gestor de orçamento, materiais e o gerente geral, consideram que a fundação enfrenta muitos riscos. O gestor geral ressaltou:

“Enfrenta vários riscos, primeiramente que a atividade de saúde por si só é de risco, temos processos, demanda, que acaba gerando situações de diversos prejuízos

financeiros, [...]. Temos também a questão, que por ser serviço público gera uma demanda judicial muito alta, só no ano passado na linha de marca passo, um milhão e quinhentos mil reais de demanda judicial que foram atendidos e não foram pagos, então é um risco alto, recebemos uma notificação, temos que atender em 24/48 horas, só que quem tem que pagar não tem a mesma urgência nossa, pois não é o dinheiro que vai salvar o paciente, e sim o serviço que será prestado, então são os riscos envolvidos. [...]. É alto o risco para as fundações, pois você acaba atendendo a mais e não recebe por isso” (Informação verbal).

Quanto aos questionamentos relacionados à forma de abordagem e resolução de problemas, os participantes concordam que na fundação os gestores decidem e agem de forma analítico-metódica, utilizando relatórios, parecer jurídico, documentos formais e análise de informações.

Verificou-se, se as informações geradas são fragmentadas por área, ou totalmente interligadas, ou só se complementam para tomada de decisões. De acordo com a gerente financeira quando existe a necessidade de uma informação que envolve várias áreas, normalmente é escolhida uma pessoa ou uma comissão, que fica responsável em buscar as informações necessárias em cada setor envolvido, para que a diretoria e/ou conselho possa tomar as decisões. O gerente geral informou que gerar dados operacionais existe falhas, ou seja, fragmentação e a falta de integração de informações.

A periodicidade do planejamento da organização é anualmente, sendo acompanhada mensalmente. A fundação deve apresentar um plano de trabalho ao conselho e curadores, que plano contém o planejamento detalhado para o período de um ano.

O tempo dos gerentes e diretoria na ocupação dos cargos atuais na fundação é acima de cinco anos, com exceção do gerente geral, que está na fundação há dois anos. A diretoria e membros do conselho podem alterar a cada quatro anos, período do mandato do reitor.

Averiguou-se, como os fatores externos podem influenciar nas decisões da fundação. Os gestores, de modo geral, apontaram que as normas governamentais afetam diretamente as decisões, e que cada área possui particularidades em que fatores externos podem influenciar. Como por exemplo, a área de materiais (estoque), quando há escassez de algum produto (inclusive medicamentos) no mercado, pode afetar as decisões operacionais do hospital.

#### **4.2.5 Contabilidade Gerencial**

Necyk (2008) considera a contabilidade gerencial como um elemento da estrutura organizacional, e deve assumir características distintas conforme as necessidades de informações gerenciais, principalmente na análise de cada estágio do ciclo de vida da organização.

Nesse estudo, verificou-se o atributo seleção de informações, relacionando atributos da contabilidade gerencial que podem ser utilizados na tomada de decisões e para propósitos de controle pelas empresas, com foco neste estudo, as organizações do terceiro setor.

Na sequencia apresentam-se os atributos da contabilidade gerencial propostos por Necyk (2008), sendo: seleção das informações; apresentação das informações e tipos de informações utilizadas.

##### **4.2.5.1 Seleção de Informações**

Os principais tipos de demonstrativos utilizados pelos diversos setores da fundação para tomada de decisão e controle estão relacionados no Quadro 3.

| <b>Contabilidade Gerencial - Seleção de Informações</b> |   |
|---|---|
| <b>Departamentos</b>                                    | <b>Fontes de Informações</b>  |
| <b>Gerência Geral</b>                                   | Demonstrativo de Resultado, Balanço Patrimonial, Contabilidade de Custo, Fluxo de Caixa Operacional, Orçamento, Contabilidade por centro de custo.              |
| <b>Contabilidade</b>                                    | Balanço Patrimonial mensal, Demonstrativo de fluxo de caixa, Orçamento (planejamento longo prazo), Contabilidade de Custo, Contabilidade por centro de custos.  |
| <b>Orçamento</b>  | Demonstrações Contábeis, Demonstrações de controle interno (RH, tesouraria, contas a pagar e receber, almoxarifado, patrimônio, controladoria), Orçamento.      |
| <b>Financeiro</b>                                       | Demonstrativo Realizado (receitas x despesas), Demonstração do Fluxo de caixa operacional diário, Orçamento, Controle de centro de custo, Conciliação bancária. |
| <b>Departamento Pessoal</b>                             | Legislação em relação à área; controles de provisão de férias e 13º salário; relatórios de pontualidade dos funcionários.                                       |
| <b>Controladoria</b>                                    | Balanço Patrimonial, DRE, Relatórios de Custos, SIAFI operacional   |
| <b>Materiais (Estoque)</b>                              | Controle e planejamento de estoque, mapas de compras.   |

Fonte: Elaborado pelo autor

### **Quadro 3: Seleção de informações**

De modo geral, percebe-se que os respondentes apontaram como principais fontes de informações utilizadas por eles ou pela fundação para análise e/ou para a tomada de decisão: o Demonstrativo de Resultado, Balanço Patrimonial, Orçamento e principalmente relatórios internos específicos de cada setor e, que são passados para a gerência geral. O gerente geral apontou a relevância do fluxo de caixa operacional, que é utilizado para o controle dos compromissos financeiros de curto prazo, principalmente pelo alto grau de endividamento da fundação e da necessidade de compras essenciais para manter a atividade do hospital, ou seja, a negociação com os fornecedores em relação aos prazos de pagamento.

#### **4.2.5.2 Apresentação de Informações**

Em relação ao atributo da apresentação das informações, abordou aspectos relativos à apresentação das informações, quanto ao formato, tipo e disponibilidade das informações.

Os gestores entrevistados consideram que o formato de apresentação das informações para os gerentes e diretoria é flexível, depende da necessidade. Alguns relatórios já são predefinidos, como por exemplo, relacionados à posição de folha de pagamento e encargos mensais fornecido pela área de Departamento Pessoal; processamento e controle das despesas a pagar; relatórios de controle de estoque; controle do fluxo operacional de caixa, dentre outros. Os gestores indicaram a utilização de planilhas, gráficos e relatórios de acompanhamento das atividades realizadas no período.

#### **4.2.5.3 Tipos de Informação Utilizada**

Averiguaram-se também os tipos de informações utilizados pela fundação em estudo, que corresponde ao foco do atributo apresentação das informações proposto por Moores e Yuen (2001).

As informações utilizadas pela fundação, de acordo com o gerente geral, envolvem principalmente a demanda interna. Os relatórios são analisados mensalmente, os gestores destacaram o que dizem respeito às informações orientadas pelo passado (dados históricos e realizados), o que normalmente é utilizado na fundação. As informações orientadas para o futuro (estimativas e previsões) é um novo procedimento que a fundação está implantando.

Em relação à rapidez com que as novas informações são geradas, o gerente geral, de orçamento e controladoria disseram que depende das informações; quando depende de informações somente dos setores, são rápidas, mas quando dependem de várias áreas, podem demandar mais tempo para a consolidação, principalmente devido à falta de integração total do sistema de informação. Os gestores abordaram que muitas informações são organizadas manualmente (planilhas), pois o sistema não é totalmente integrado. Em relação às informações utilizadas no cotidiano da fundação, são disponibilizadas parcialmente via sistemas.

Os entrevistados foram questionados sobre medidas usadas para avaliar o desempenho da fundação, o gerente geral disse que “não tem medidas de desempenho formais, está faltando criar indicadores para isso” (Informação Verbal). Já o gerente de orçamento relatou que não tem um método específico de avaliação de desempenho, mas utiliza-se a análise de indicadores para a avaliação e controle, como: índice de endividamento, índice de liquidez, análise vertical e horizontal, acompanhamento orçamentário, e giro de estoque.

Em relação ao uso das informações, verificou como os sistemas de informações gerenciais são utilizados para negociações, criação de metas e para atender as necessidades dos diversos gestores no processo decisório. Considerando que o sistema de informação atual não é integrado, os gestores concordaram que as informações gerenciais são fornecidas por relatórios específicos de cada setor, e também pelo novo sistema de gestão Business Intelligence (BI).

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo proposto para este estudo foi investigar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), em uma fundação de grande porte sem fins lucrativos. Para atingir o objetivo realizou-se um estudo de caso na FAEPU, fundação responsável pela administração do HCU.

Os direcionadores analisados neste estudo foram adaptados de Necyk (2008) fundamentadas na proposição de Moores e Yuen (2001) considerando as seguintes dimensões: contexto organizacional, estratégias, características estruturais da fundação, estilo de tomada de decisão e o sistema de contabilidade gerencial: seleção e apresentação de informações em uma fundação do terceiro setor.

Cada dimensão proposta foi analisada qualitativamente e apresentadas nos resultados desta pesquisa. Verificou-se que a estrutura organizacional e a implantação do planejamento estratégico da fundação foram alteradas no ano de 2009, quando o gerente geral assumiu a gestão, com a implantação do orçamento, que teve como propósito o planejamento e controle financeiro da fundação.

As análises das entrevistas apontaram que a organização possui uma gestão participativa para as decisões operacionais, principalmente para a gestão de processos. Já para decisões estratégicas, a responsabilidade é do conselho curador. Em relação aos sistemas de informação utilizados na fundação, não são totalmente integrados, assim não atende as demandas informacionais requeridas para o processo decisório, as informações são geradas por sistemas individuais de cada setor.

Quanto ao estilo de tomada de decisão, os gestores consideram que a fundação não possui total agilidade às tendências ao ambiente, os gestores buscam a proatividade, mas apontam as restrições regulamentárias impostas à fundação como um fator que afeta a tomada de decisão. Em relação ao ambiente, os gestores consideram que a FAEPU enfrenta riscos,

principalmente inerentes à atividade de saúde que exerce, e por administrar uma instituição pública, em que a demanda é sempre maior do que aquela proposta no plano de trabalho estabelecido.

As principais fontes de informações utilizadas pela fundação para a análise e tomadas de decisão são: o Demonstrativo de Resultado, Balanço Patrimonial, Orçamento e principalmente os relatórios internos específicos de cada setor e, que são passados para a gerência geral. O formato de apresentação das informações para os gerentes e diretoria é flexível, depende da necessidade e, possuem formatos já predefinidos. Utilizam-se também planilhas, gráficos e relatórios de acompanhamento das atividades realizadas no período.

Os tipos de informações utilizadas pela fundação envolvem principalmente informações internas, orientadas ao passado e ao futuro. Em relação à agilidade das informações, os gestores consideram que depende do tipo de informação, quando fornecidas pelos setores são apresentadas de forma rápida, mas quando depende de informações de várias áreas demandam mais tempo para a consolidação.

Atualmente, a fundação não possui indicadores de desempenho, utiliza-se de algumas análises para o controle, como: índices de endividamento e liquidez, análise vertical e horizontal e acompanhamento orçamentário.

Conclui-se que na instituição pesquisada, não utiliza todos os atributos da contabilidade gerencial, principalmente pelas funcionalidades do sistema de informação que não é totalmente integrado o que afeta o processo de decisão e principalmente a avaliação de desempenho. As informações são fragmentadas, o que dificulta a elaboração dos relatórios gerenciais. A estrutura organizacional de uma fundação pertencente ao terceiro setor difere dos outros setores, principalmente pelas imposições legais e pelas responsabilidades sociais atribuídas a elas.

Espera-se que o presente estudo possa contribuir com a aplicação prática da análise dos atributos da contabilidade gerencial em entidades sem fins lucrativos. Com relação à generalização dos resultados desta pesquisa, é oportuno lembrar que não existe qualquer limitação no sentido de reproduzir esta pesquisa em outras organizações no mesmo setor, desde que observada à metodologia aqui utilizada.

Indica-se para futuras pesquisas a verificação dos atributos da contabilidade gerencial em um número maior de organizações do terceiro setor, com a utilização do levantamento por meio de questionários, e com a aplicação de métodos quantitativos para a análise e comparação dos resultados.

## REFERÊNCIAS

ASSIS, M.S.; MELLO, G.R.; SLOMSKI, V. Transparência nas Entidades do Terceiro Setor. A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Mensuração de Desempenho. In: Congresso USP de Controladoria e Finanças em Contabilidade, 6º, 2006, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2006, CD-ROM.

BACHMANN, Silvana A.; LOZECKYI, Jeferson. A Utilização de Ferramentas Gerenciais Pelo Terceiro Setor: Um Estudo Em Entidades Dos Municípios De Coronel Vivida E Chopinzinho, Estado Do Paraná. **Revista Eletrônica Lato Sensu** – Ano 3, nº1, Março/2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2002.

BEUREN, Ilse M.. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo : Atlas, 2008.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S. Atributos da Contabilidade Gerencial Utilizados por Empresas de um Segmento Industrial de Santa Catarina. In: Congresso USP de Controladoria e Finanças em Contabilidade, 11º, 2011, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2011, CD-ROM.

CHAGAS, Milton J. R; LUZ, Janayna R. de M; CAVALCANTE, Paulo R. N; QUEIROZ, Dimas B. de. Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. In: Congresso Brasileiro de Custo, XVII, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: 2010, CD-ROM.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson B. de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: Uma Pesquisa Empírica a partir de pesquisadores de Vários Países. XXX ENCONTRO DA ANPAD. *Anais*. Salvador, 2006.

FISCHER, Rosa Maria. Terceiro setor: **a meta da autosustentabilidade**. In: SENAC: **Fórum Permanente do Terceiro Setor** – 1ª Coletânea de Artigos: São Paulo: Senac, 1998-1999.

FUNDAÇÕES privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2005. In: ECONOMIA. IBGE. 2008. Disponível em: <<http://www.ibge.com.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/fasfil.pdf>> Acesso em: 02 fev. 2011.

GIL, Antônio C.. **Metodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio C.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HANSEN, D. R.; MOWEN, Maryanne M. *Cost management*. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HORNGREN, C. T. *Introdução à contabilidade gerencial*. Trad. José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1985.

HORNGREN; SUNDEM; STRATTON. *Contabilidade gerencial*. 12a edição. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

HOSPITAL DE CLINICAS DE UBERLÂNDIA. Disponível em:<<http://www.hc.ufu.br/conteudo/apresenta%C3%A7%C3%A3o>> Acesso jul. 2011.

HUDSON, M.. **Administrando organizações do terceiro setor**. São Paulo: Makron Books, 1999.

MOORES, K. e YUEN, S. Management accouting systems and organizational configuration: a lige-cycle perspective. **Accounting Organizations and Society**, v. 26, p. 351-389, 2001.

NECYK, G.A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

OAB – Cartilha do Terceiro Setor. OAB, 2007. Disponível em: <[http://www2.oabsp.org.br/asp/comissoes/terceiro\\_setor/cartilhas/cartilha\\_OAB.pdf](http://www2.oabsp.org.br/asp/comissoes/terceiro_setor/cartilhas/cartilha_OAB.pdf)>

OLAK, Paulo Arnaldo;NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 2ª.ed. 2ª.reimpr. São Paulo; Atlas, 2009.

OLAK, P. A.; SLOMSKI, V.; ALVES, C. V. O.. As Publicações Acadêmicas da Pesquisa Contábil no Brasil, no Âmbito das Organizações do Terceiro Setor. REPEC – **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v.2, n. 1, art. 2, p. 24-46. jan/abr. 2008.

SALAMON, L. Estratégias para o fortalecimento do Terceiro Setor. *In*: IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). **3º Setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997, p. 89 -111.

SILVA, Antônio C. R. Da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TACHIZAWA, Elio T. Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor: Criação de Ongs e Estratégias de Atuação. São Paulo: Atlas, 2002.

YIN, R. K. Estudo de Caso: planejamento e método. Porto Alegre: Bookman, 2005.

## ANEXO 1:

### Variáveis dos atributos de Contabilidade Gerencial proposta no estudo de Necyk (2008), analisadas no presente estudo.

| <b>Contexto Organizacional</b>  |
|---|
| O impacto do Conselho Fiscal e Curador sobre as decisões estratégicas e operacionais da Fundação.   |
| A influência da Presidência nas decisões estratégicas da Fundação.  |
| O ambiente em que a Fundação está inserida é caracterizado com restrições regulatórias, escassez de mão-de-obra, material médico hospitalar ou outros.  |
| <b>Estratégias</b>  |
| Há introdução freqüente de importantes serviços e/ou novas tecnologias hospitalares.  |
| Temos diversificado para alguma atividade que não se relaciona com serviços hospitalares.   |
| <b>Características Estruturais</b>  |
| Temos uma gestão participativa, ou seja, as decisões são tomadas em grupo.  |
| Temos um alto nível de automação e integração de nossos sistemas de informação.   |
| Temos sistemas contábeis que monitoram o desempenho financeiro das sub-unidades, departamentos, serviços e divisões da organização.   |
| O desempenho (financeiro e não financeiro) das atividades internas é monitorado e avaliado através de controles formais.  |
| Temos uma prática formal de planejamento e controle (planejamento estratégico, orçamento).  |
| A diretoria da fundação centraliza todas as decisões estratégicas (aquisições, diversificação, introdução importante de novos serviços, metas de longo prazo, etc.) ou faz consulta à media gerencia. |
| Decisões operacionais (reposição de equipamentos, compras, contratação de pessoal, etc.) são delegadas para os níveis médios e inferiores.  |
| A maior parte dos empregados são especialistas altamente treinados e/ou profissionais especialistas qualificados para as suas funções.  |
| Há abundancia ou facilidade de obter recursos financeiros, materiais, de infra-estrutura e humanos na organização.  |
| A comunicação interna é fluida, tanto verticalmente, quanto entre as áreas, facilitando a coordenação geral ou a formação de comitês, forças-tarefa e grupos multifuncionais de trabalho.             |
| <b>Estilo de Tomada de Decisão</b>  |
| A organização é proativa, a primeira em agir em resposta a tendência do ambiente, introduzindo novos serviços, tecnologias ou técnicas administrativas.   |
| A organização tem apetite por riscos, fazendo compromissos altos e arriscados de recursos, com chance razoável de falhar.   |
| Os decisores devotam muito pensamento, reflexão e deliberação a um problema e ao conjunto de possíveis respostas, agindo de forma analítico-metódica ao invés de intuitivo-casual.                    |
| As ações em uma área da organização são complementares ou suportam aquelas de outras áreas, evitando-se táticas fragmentadas e descoordenadas, ou decisões que conflitam umas com a outras.           |

|  |
|--|
| A orientação de planejamento da organização é estratégica com um horizonte de tempo longo (mínimo 5 anos) e não somente operacional de curto prazo.  |
| A estratégia da organização é explícita, no lugar de metas obscuras e de objetivos que são alcançados da base do jeito ou da sorte.  |
| O principal estrategista está há muito tempo no comando da empresa.  |
| Fatores externos são considerados na tomada de decisão (preços, compras, regulações governamentais, e outros) levando organização a estar mais adaptada ao seu contexto externo.                 |
| <b>Seleção de Informações</b>  |
| Demonstrativo do resultado mensal.   |
| Balanço patrimonial mensal.  |
| Demonstrativo de fluxo de caixa.   |
| Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional.                        |
| Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras.   |
| Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras.  |
| Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas.  |
| Planejamento de longo-prazo e forecast (previsões) de vendas e resultados.   |
| Contabilidade por centros de responsabilidade (responsability accounting), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento. |
| Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais.   |
| Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas.   |
| <b>Apresentação de Informações</b>   |
| <b>Agregação e Integração</b>  |
| Modelo de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/what if, custo-volume-lucro, etc).   |
| Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual).   |
| Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização).   |
| Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas).                                     |
| <b>Escopo</b>  |
| Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc).   |
| Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc).  |
| Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc).   |
| Não financeiros (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc).  |
| Orientado ao passado (ex: histórico, realizado).   |
| Orientado ao futuro (ex: estimativas, forecasting).  |
| <b>Tempestividade</b>  |
| Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez.  |
| As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema).   |
| Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia).                                  |
| O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões.                               |