



University of
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

revistafsa

www4.fsnet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 19, n. 11, art. 9, p. 156-174, nov. 2022

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2022.19.11.9>

DOAJ DIRECTORY OF
OPEN ACCESS
JOURNALS

WZB
Wissenschaftszentrum Berlin
für Sozialforschung



Zeitschriftendatenbank



Modificações no Sistema de Controle Gerencial sob a Perspectiva da Teoria da Contingência: Estudo de Caso de uma Fundação Privada

Modifications in the Management Control System from the Perspective of Contingency Theory: Case Study of a Private Foundation

Luciano Pinheiro de Sá

Doutor em Administração pela UNIGRANRIO
Professor da Universidade Federal de Juiz de Fora

E-mail: luciano.pinheiro@ufjf.br

Talita Menon

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Juiz de Fora

E-mail: talitamenon@gmail.com

Endereço: Luciano Pinheiro de Sá

Faculdade de Administração e Ciências Contábeis
Campus Universitário, Rua José Lourenço Kelmer, s/n -
São Pedro, Juiz de Fora - MG, 36036-900. MG, Brasil.

Endereço: Talita Menon

Rua Mário Pereira de Lima, 147 - Santa Cecília - Juiz de
Fora - MG, 36026-200

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar
Rodrigues**

**Artigo recebido em 11/08/2022. Última versão
recebida em 24/08/2022. Aprovado em 25/08/2022.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review
pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review
(avaliação cega por dois avaliadores da área).**

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação



RESUMO

Na presente pesquisa, objetivou-se a apresentação, por meio de um Estudo de Caso, das demandas externas que se tornaram contingenciais e que influenciaram uma fundação privada a modificar o seu Sistema de Controle Gerencial para a execução de um programa de atenção secundária à saúde dos pacientes do Sistema Único de Saúde. O estudo foi fundamentado no Sistema de Controle Gerencial, com base na referência de Anthony e Govindarajan (2008). Foi utilizada a pesquisa qualitativa e documental primária, com acesso aos documentos, entre 2010 a 2018, referentes ao controle de execução dos Programas de Atendimento elaborados pela controladoria e coordenação assistencial da Fundação IMEPEN. Nos resultados identificou-se que não só os níveis de produção mais elevados aumentam os níveis de controle, mas que um maior nível de controle proporciona níveis mais elevados de produção, o que confirma a discussão sobre o Sistema de Controle Gerencial. Ainda como contribuição, a mudança na gestão, ocorrida a partir da criação da Coordenação Assistencial em 2014, permitiu informações de melhor qualidade entre as equipes internas e externas, proporcionando uma elevação na produção. Tal achado corrobora com a discussão sobre Sistema de Controle Gerencial, na qual Anthony e Govindajaram (2008) destacam que o controle gerencial está ligado aos gestores, pois são eles que motivam as pessoas dentro das organizações.

Palavras-Chave: Sistema de Controle Gerencial. Teoria da Contingência. Fundação Privada.

ABSTRACT

In the present research, the objective was to present, through a case, the external demands, which became contingency and that influenced a private foundation to modify its Management Control System for the execution of health care program Brazilian's Health Public System. The study was based on the Management Control System, based on the reference by Anthony and Govindarajan (2008). We used qualitative and documentary research was with access to documents between 2010 and 2018 regarding the control of the execution of the Assistance Programs prepared by the controllership and assistance coordination of the IMEPEN Foundation. In the results, it was identified that not only higher production levels increase control levels, but that a higher level of control provides higher levels of production, which confirms the discussion about the Management Control System. Also, as a contribution, the change in management that took place after the creation of the Assistance Coordination in 2014 allowed for better quality information between internal and external teams, providing an increase in production. This finding corroborates the discussion on the Management Control System, in which Anthony and Govindajaram (2008) emphasize that management control is linked to managers, as they are the ones who motivate people within organizations.

Keywords: Management Control System. Contingency Theory. Private Foundation.

1 INTRODUÇÃO

Tendo o controle como componente essencial na gestão, a pesquisa constante neste trabalho parte do pensamento de que o controle gerencial de uma organização engloba diversas atividades, entre elas o planejamento sobre o que se quer realizar, a coordenação das atividades entre os setores, a comunicação das informações, a avaliação das informações, as decisões sobre ações a serem executadas, caso haja, e a influência sobre os envolvidos, objetivando a mudança comportamental (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). A intenção é que processos sejam mais controlados a partir de níveis de produção mais elevados, relação com clientes e vendas, fornecedores e com os responsáveis pelos recursos aplicados (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Tem-se como alicerce para a discussão a Teoria da Contingência, que visa ao estudo da organização dentro do seu meio, pois, para a obtenção de um nível elevado de desempenho, é necessário estratégia e fundamentos para sua adequação aos fatores contingenciais, tais como: tamanho, estratégia, tecnologia e incerteza nas tarefas. Nesse sentido, é necessário que a organização tenha capacidade de se adaptar aos fatores contingenciais para alcançar um desempenho melhor (FREITAG; ALMEIDA; LUCENA, 2021).

Com novas diretrizes emitidas pelo gestor do programa de atendimento e modernizações de sistemas externos, como o do Sistema Único de Saúde (SUS), por exemplo, exigiram-se que as fundações adaptassem seus controles além de adotarem novos.

Não está claro na literatura prévia, como os sistemas de controle são impactados por exigências ambientais e aumentos de produção em fundações privadas. Assim, esta pesquisa procura analisar como as demandas externas impactam e modificam os controles organizacionais na execução das atividades das fundações privadas.

Esta pesquisa se orienta pela pergunta de pesquisa: como as demandas externas podem modificar o Sistema de Controle Gerencial em uma fundação privada?

O objetivo geral da pesquisa é analisar como as demandas externas modificam o Sistema de Controle Gerencial e impactam as metas traçadas na execução de um programa em uma fundação privada. Para isso, buscam-se como objetivos específicos: identificar quais as demandas externas e os responsáveis que influenciaram a modificação do Sistema de Controle Gerencial; quais os controles que fazem parte do quadro evolutivo no período de 2010 a 2018; e qual foi a evolução das metas no período em comparação ao controle gerencial.

O objeto desta pesquisa é uma fundação privada, aqui denominada como Fundação IMEPEN. Sua especialidade é na área da saúde e tem atuação na cidade de Juiz de Fora, no Estado de Minas Gerais. Em 2010, a Fundação IMEPEN celebrou um contrato com a Secretaria de Saúde do Estado de Minas Gerais (SES-MG) para a execução do programa denominado Alfa, referente à atenção secundária para atendimento de pacientes. O contrato durou de maio de 2010 até junho de 2018.

O tipo de pesquisa utilizada foi a qualitativa, pois abarca análise aprofundada do fato estudado (RAUPP; BEUREN, 2006). Assim, adotou-se a pesquisa documental, utilizando-se fonte de dados primária dos setores de Coordenação Assistencial e da Controladoria do objeto.

Os resultados sugerem uma evolução dos Sistemas de Controle Gerencial de acordo com o aumento nos serviços de atendimentos prestados e exigências ambientais externas. O controle de metas exigido pelo gestor serviu de base para o desenvolvimento dos controles já existentes e para o aumento da produção foram necessários novos controles. Esses controles permitiram identificar fragilidades internas e algumas contingências externas que impediam esse aumento de produção.

O presente trabalho é composto por cinco seções incluindo essa introdução. É apresentada, no capítulo 2, a revisão da literatura, no capítulo 3, a metodologia, no capítulo 4, a análise dos resultados e discussões, e no capítulo 5, são apresentadas as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

A teoria da contingência assume que a organização para ser eficiente é dependente de elementos tecnológicos e ambientais. Nessa direção, os processos gerenciais eficientes são contingentes sobre propriedades estruturais de organização, como centralização, autonomia, decisões de produção e especificação (WATERHOUSE; TJESSEN, 1978).

A relação mais próxima da teoria da contingência e controle gerencial ganhou mais robustez a partir dos anos 70. À época, havia uma tentativa de buscar explicações para as variações práticas da contabilidade gerencial. As variáveis independentes usadas para explicar a estrutura organizacional eram muitas vezes transferidas para a teoria da contabilidade

gerencial com objetivo de explicar o desenho e a utilização dos Sistemas de Controle Gerencial (OTLEY, 2016).

A Teoria da Contingência se diferencia das demais ao conduzir seus estudos observando que não existe um conjunto único de princípios para uma organização, um tipo ideal de sistema de gestão que pode servir como um modelo para todas as empresas (BURNS; STALKER, 1961 apud FREITAG; ALMEIDA; LUCENA, 2021).

Assim, desde a década de 70, a teoria da contingência, em sua essência, oferece que as estruturas organizacionais eficientes variam com elementos contextuais das organizações. Implica ainda que a eficácia de certas técnicas gerenciais, como a tomada de decisão participativa ou a tarefa sobre a liderança dirigida, depende do contexto e da estrutura da organização (WATERHOUSE; TJESSEN, 1978).

Anthony e Govindarajan (2008) destacam que o controle gerencial está ligado aos gestores, pois são eles que motivam as pessoas dentro das organizações a implementarem as estratégias desenhadas para as mesmas. Grande parte do processo de controle gerencial está relacionada às relações informais entre os gestores e entre gestores e seus subordinados (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Para Gomes (2014), metade das pessoas acredita que deveria existir menos controle, pois o vê como forma de coerção e opressão; já a outra metade deseja mais controle, pois o percebe como instrumento importante que regula as relações pessoais e organizacionais, e que sem ele haveria caos. Continuando a explicação, Gomes (2014) cita dois pontos importantes na discussão: a quantidade e qualidade, ou seja, o quanto controlar, o que controlar, como e quando, visto que mais controle não é sinônimo de melhor controle. Para algumas pessoas deve-se controlar ao máximo, sem deixar nada de fora, para outros interessa saber o que controlar e o que não deve ser deixado fora do controle, direcionando os esforços para o que é relevante.

Para ANTHONY e GOVINDARAJAN (2008):

O sistema de controle gerencial é o resultado de um processo de planejamento consciente. E nesse processo o gestor decide quais ações a organização deve empreender, e uma parte do processo de controle é a comparação entre as realizações efetivas e os planos definidos. Portanto, o processo de controle em uma organização envolve o Planejamento. Em diversas situações, o planejamento e o controle podem ser compreendidos como duas atividades separadas. O controle gerencial, no entanto, envolve o planejamento e o controle (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2008, p.2).

Com relação às atividades, Anthony e Govindarajan (2008) destacam que o controle gerencial de uma organização engloba diversas atividades, entre elas: o planejamento sobre o

que se quer realizar; coordenação das atividades entre os setores; comunicação das informações; avaliação das informações; decisões sobre ações a serem executadas, caso haja; e influência sobre os envolvidos, objetivando a mudança comportamental. Complementam ainda dizendo que os Sistemas de Controles Gerenciais são caracterizados por mais ou menos etapas, com periodicidades diferentes, recorrentes e coordenadas, tendo como objetivo a realização de um propósito específico (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Gomes (2014) aponta que as variáveis tamanho da organização, tecnologia, nível de concorrência existente, as relações humanas e a relação de poder é quem vão ditar a configuração do sistema de controle, de forma que possibilitem maior informação do que é relevante nos ciclos vivenciados pela organização, permitindo flexibilidade e adaptabilidade às transformações internas e externas.

A organização deve ser controlada, pois os procedimentos precisam estar de acordo com as regras para que haja garantia da execução dos planos estratégicos. O controle gerencial está entre a definição da estratégia e o controle de tarefas. A intenção é que processos sejam mais controlados a partir de níveis de produção mais elevados, relação com clientes e vendas, fornecedores e com os responsáveis pelos recursos aplicados (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Com relação aos limites de aplicação da Teoria da Contingência relacionados ao controle gerencial, têm-se as relações entre as organizações, pois os esforços ainda parecem tímidos sobre o tema. O que por um lado pode ser uma limitação, por outro pode ser uma oportunidade de pesquisa, como a evolução no Sistema de Controle Gerencial, a utilização de técnicas novas de controle gerencial e as consequências de adequações das contingências para os novos modelos de negócios, internacionalização e novos delineamentos hierárquicos. Esses e outros temas inspiram estudos para o progresso sobre os fatores de contingência nas empresas como poder do cliente e o poder do fornecedor, tentando identificar influências das relações com clientes e fornecedores e outras possibilidades (FREITAG; ALMEIDA; LUCENA, 2021).

2.2 Fundações Privadas

Hülse (2012) esclarece que, no campo jurídico brasileiro, a primeira normatização das fundações privadas nos leva ao ano de 1903, sendo incorporada ao Código Civil de 1916. Amaral (2021) complementa que a Lei n.º 13.151 de 2015 aumentou o número de finalidades

para autorização de criação de uma fundação, respaldando o antigo rol de finalidades do parágrafo único do art. 62 do Código Civil.

Sobre a fiscalização das fundações, Amaral (2021) esclarece que o órgão fiscalizador responsável é o Ministério Público (MP), e o art. 66 do Código Civil diz que quem cuidará das fundações é o Ministério Público do Estado, onde elas estão situadas, o que permanece na Lei n.º 13.151/15.

Levando em consideração o destino dos bens materiais e que poderiam concretizar os ideais de alguns homens gerando um legado, a criação das fundações:

Podem ser justificadas pelo desejo de solidariedade atribuído ao ser humano, que busca mecanismos para auxiliar pessoas necessitadas. Há registros desde os primórdios da humanidade de homens cheios de amor pelas artes, sabedoria, cultura ou até mesmo ao singelo, mais profundo amor ao próximo, quando dispunham de bens para determinada finalidade social (PAES, 2010, p. 175).

No contexto brasileiro, as fundações podem ter caráter público ou privado. Nesse trabalho serão destacadas as fundações de caráter privado, objeto do estudo. Nesse caso, temos que:

As Fundações Privadas são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criadas em virtude de autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades de interesse público, como educação, cultura e pesquisa, sempre merecedoras de amparo legal. São criadas por doação de patrimônio para ao fim ao qual foram criadas. (HÜLSE, 2012, p.2)

O mais recente dado encontrado sobre a totalidade, segundo IBGE (2016), no ano de 2016, o Brasil possuía próximo a 237 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL). O Estado de Minas Gerais possuía cerca de 31 mil FASFIL, representando 13,2% do total no Brasil, e dessas, 647 (seiscentos e quarenta e sete) eram instituições da área da saúde. Além da população atendida, as instituições possuíam o número de 2,72 milhões de pessoal alocado assalariado no Brasil. Em Minas Gerais, algo próximo a 251 mil pessoas estão alocadas no setor.

2.3 Estudos empíricos

Oliveira e Callado (2017) apresentaram pesquisa com objetivo geral de investigar as práticas de controles gerenciais no âmbito de uma Organização Não Governamental (ONG). Na pesquisa, constataram a falta de um planejamento formal por parte da ONG, que, em determinados momentos, realiza seus gastos e investimentos com base no planejamento fundamentado nos controles financeiros de doações e das receitas vindas do SUS.

No caso de França (2007), o objetivo da pesquisa foi investigar se os sistemas de controle das Igrejas Batistas em João Pessoa, no Estado da Paraíba, atendem às necessidades de transparência, avaliação de desempenho e comunicação. A pesquisa de caráter exploratório, tem como instrumentos técnicos utilizados a revisão bibliográfica e a pesquisa de campo com a utilização de questionário. A amostra da pesquisa foi composta por 40 igrejas. Como resultado, França (2007), salienta que os sistemas de controle atendem parcialmente aos objetivos da pesquisa, pois constata que há existência de sistemas de controle pouco sofisticados, influenciados, sobretudo, por uma estrutura organizacional centralizada, porém, há indicativos de descentralização através da implantação de novos modelos de gestão eclesiástica.

Brito (2017) teve como objetivo investigar as relações da intensidade de uso do Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional nas fundações de apoio brasileiras, utilizando o modelo de subsistemas que integram o Sistema de Controle Gerencial proposto por Flamholtz. A pesquisa foi descritiva, quantitativa, bibliográfica de levantamento, com coleta de dados através de questionário. A população alvo foi composta pelas Fundações Privadas que desempenham atividades de apoio às instituições federais de ensino superior (IFES) e às instituições científicas e tecnológicas (ICTs) afiliadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino e de Pesquisa Científica e Tecnológica – CONFIES.

Em suas considerações, Brito (2017) destaca que o terceiro setor tem despertado interesse nos pesquisadores de várias áreas de pesquisa, em especial nas ciências sociais aplicadas que exploram modelos de gestão e melhor gerenciamento dos recursos disponíveis para o setor. Complementa informando que o Sistema de Controle Gerencial é elemento primordial na gestão das organizações, principalmente nas sem finalidades lucrativas, pois possuem objetivos e motivações diferente das que visam ao lucro.

A autora concluiu, quando avaliando a hipótese básica da pesquisa, que a intensidade do uso do Sistema de Controle Gerencial tem relação positiva com o desempenho organizacional nas fundações de apoio. A mesma relação foi encontrada em estudos anteriores, que mostram que o uso do Sistema de Controle Gerencial permite melhorar o desempenho.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa

As classificações relacionadas ao processo da pesquisa direcionam o pesquisador aos métodos de busca, à coleta, e às técnicas de análise dos dados que serão utilizados para a continuidade da pesquisa. Para Gil (2002, p. 41), as pesquisas exploratórias têm como “objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses”.

Richardson (1999) possui a visão de que os estudos que utilizam uma metodologia qualitativa podem explicar a dificuldade de um determinado assunto, analisando a interação de certas variáveis, compreendendo e classificando os processos dinâmicos vivenciados por grupos sociais.

Raupp e Beuren (2006) abarcam que a pesquisa qualitativa demanda uma análise aprofundada do fato estudado e ainda a justificam na área contábil por se tratar de uma ciência social.

Com relação ao meio e aos participantes envolvidos na pesquisa, “a compreensão e o aprofundamento dos fenômenos vivenciados pela ótica dos participantes em meio natural ao contexto é o foco da pesquisa qualitativa.” (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 376). Os autores complementam ainda que “seu enfoque está na coleta de dados sem medição numérica que vem para descobrir ou aperfeiçoar as perguntas de pesquisa durante o processo de apresentação.” (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 33).

De acordo com Martins e Theóphilo (2009), como atributo dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências, têm-se o método da Pesquisa Documental, que utiliza documentos de variados tipos, que podem ser escritos ou não, como: diários; arquivos de documentos públicos ou privados; gravações; correspondências pessoais e formais; fotografias; filmes; mapas e outros. Assim, no caso da Pesquisa Documental, utiliza fontes primárias, considerando os materiais compilados pelo autor do trabalho e que ainda não foram utilizados como objeto de análise, ou podem ser retrabalhados de acordo com o foco da pesquisa.

Utilizou-se o Estudo de Caso, pois analisou-se um fenômeno real ocorrido durante a execução de um programa em uma fundação privada, no período de maio de 2010 a junho de 2018, com eventos de início, meio e fim. Para Yin (2015), o Estudo de Caso é utilizado em

diversas situações como forma de contribuição ao conhecimento de ocorrências individuais, em grupo, organizacional, social, político e pertinentes.

Associado aos níveis de produção, buscou-se, nos documentos da Fundação IMEPEN, saber como eram as práticas de controle gerencial no intervalo de maio de 2010 a junho de 2018 e as demandas externas que determinaram as novas práticas no Sistema de Controle Gerencial.

Como método de busca, os documentos originais impressos e digitais internos bem como correspondências eletrônicas dos setores de Controladoria e Coordenação Assistencial, além de acesso à Linha Guia e às Deliberações (documentos oficiais do gestor) disponíveis em arquivos na própria instituição e que também estão disponíveis para consulta pública, através do acesso ao site da Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais.

3.2 O CASO Fundação IMEPEN

A Fundação IMEPEN, sediada em Juiz de Fora, no Estado de Minas Gerais, realiza pesquisa e desenvolvimento no apoio à gestão da saúde e atendimento médico ambulatorial nas especialidades: Nefrologia, Endocrinologia, Cardiologia, Clínico Geral, Ortopedia, Pé Diabético, além de atuação em diversos exames. Desenvolve a capacitação de Diálise Peritoneal, além de oferecer cursos específicos. No campo das pesquisas clínicas, há um Centro de Pesquisa de novos medicamentos. Foi fundada em 1986, por iniciativa de professores da Faculdade de Medicina da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), com o objetivo de apoiar Programas de Ensino, Pesquisa e Extensão da Disciplina e Serviço de Nefrologia da UFJF (IMEPEN, 2021a).

Na assistência é referência no atendimento aos portadores de doenças renais, além de unidade de apoio aos serviços de saúde públicos da rede municipal, estadual e federal, ofertando suporte técnico e científico relativo aos procedimentos de média e alta complexidades. Com relação ao atendimento aos usuários do SUS, abrange, além do município de Juiz de Fora, outras cidades dos estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro (IMEPEN, 2021a).

Os ambulatórios de Nefrologia, Endocrinologia e Cardiologia da Fundação IMEPEN, visam especialmente ao atendimento de pacientes com Doença Renal Crônica (DRC), Diabetes Mellitus (DM) e Hipertensão Arterial Sistêmica (HAS), que são consideradas Doenças Crônicas e possuem diversos graus de risco e níveis de agravamento. De acordo com o Ministério da Saúde (2013), as doenças crônicas em geral:

Estão relacionadas a causas múltiplas, são caracterizadas por início gradual, de prognóstico usualmente incerto, com longa ou indefinida duração. Apresentam curso clínico que muda ao longo do tempo, com possíveis períodos de agudização, podendo gerar incapacidades. Requerem intervenções com o uso de tecnologias leves, leveduras e duras, associadas a mudanças de estilo de vida, em um processo de cuidado contínuo que nem sempre leva à cura. (MINISTÉRIO DA SAÚDE 2013, p. 5)

Com relação aos graus de risco e níveis de agravamento, destaca-se o nível 4 com população de alto e muito alto grau de risco, e que serão citadas posteriormente neste trabalho:

No nível 4, opera-se com subpopulações com condição crônica de alto ou muito alto risco. Nesse nível, além do autocuidado apoiado, observa-se a necessidade mais significativa de cuidados profissionais, incluindo o especializado. (MINISTÉRIO DA SAÚDE 2013, p. 13).

No ano de 2010, a Fundação IMEPEN, mediante celebração de um contrato, iniciou a execução de um programa da Secretaria Estadual de Saúde de Minas Gerais de atenção secundária à saúde, o qual neste trabalho é tratado com o codinome Programa Alfa, que tinha como referência a Linha-Guia de Hipertensão Arterial Sistêmica, Diabetes Mellitus e Doença Renal Crônica, emitido pela mesma Secretaria. O público-alvo eram pacientes com Doença Renal Crônica, Diabetes Mellitus tipo 1 e tipo 2 e com Hipertensão Arterial Sistêmica, todos em estágio de alto e muito alto grau de risco. O atendimento incluía, além da consulta com o médico especializado, o atendimento com a equipe interdisciplinar das áreas de Enfermagem, Psicologia, Serviço Social, Nutrição, Farmácia, Educação Física e Fisioterapia e a realização de exames locais (MAPA, Holter, Eletrocardiograma, Teste Ergométrico e Retinografia) e para os pacientes de Diabetes Mellitus com Pé Diabético, a consulta com a Angiologia.

O programa contemplava o atendimento aos pacientes do SUS, encaminhados pelas Unidades de Atenção Primária à Saúde (UAPS) e das Unidades Básicas de Saúde (UBS) dos municípios de Juiz de Fora e de mais 36 municípios da Microrregião de Juiz de Fora, Santos Dumont e São João Nepomuceno, todas no Estado de Minas Gerais. Possuía como meta atingir 170 mil atendimentos entre consultas e exames por ano.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES

A apresentação dos resultados emerge na divisão em quatro estágios. Assim, apresenta-se o impacto do Sistema de Controle Gerencial em cada estágio durante o período de execução do programa.

4.1 Impacto do sistema de controle no Estágio 1

O Estágio 1 foi do período de maio de 2010 (início dos atendimentos) a dezembro de 2013. Os controles no Estágio 1 são: Informativo de Produção Ambulatorial e a Pesquisa de Satisfação do Paciente, eram de modelos e exigências formais do gestor do programa para controle de produção. Nesse momento, a Pesquisa de Satisfação do Paciente era compilada e incluída no Informativo de Produção Ambulatorial, que era impresso e entregue aos setores responsáveis.

No ano de 2011, dando continuidade à implantação do protocolo do Projeto Alfa, e para que houvesse adesão dos municípios atendidos pelo programa, passou-se a realizar visitas aos Gestores da Saúde e treinamento das equipes de saúde das UAPS e UBS de cada município.

No período, os coordenadores médicos e não médicos eram os responsáveis pela capacitação dos profissionais dos municípios com relação ao programa. Tal treinamento e controle se fez necessário, pois caso não houvesse a adesão e o encaminhamento dos pacientes dos municípios ao programa, não haveria o cumprimento de metas dos municípios e do programa, no geral.

4.2 Impacto do sistema de controle no Estágio 2

O Estágio 2 foi do período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Em 2013 foi emitida a alteração da Guia de Supervisão, que modificou operações para o ano de 2014 no cumprimento de metas para os municípios contemplados, para permanência no programa e para a Fundação IMEPEN. O repasse de verba para o programa estava condicionado ao atendimento das novas exigências.

Assim, no ano de 2014, o setor de Controladoria foi criado na fundação IMEPEN. Seu objetivo era promover um levantamento de dados mais efetivo e controle específico sobre a execução do programa. A partir das novas demandas, novos controles foram implementados e permitiram uma comunicação das informações e de dados de forma contínua e dinâmica. Os controles já existentes foram aprimorados. Além disso, novos controles foram lançados como: Indicadores de Absenteísmo por Município, Usuário por Município e Agendamento por Vaga por Município.

Em dezembro de 2014, a Prefeitura de Juiz de Fora comunicou que o Informativo de Produção Ambulatorial, com tramitação em meio físico, seria substituído pelo Boletim de

Produção Ambulatorial (BPA), em formato digital. Com essa alteração, o informe ao SUS passou a ser de forma eletrônica. Objetivando a melhoria na execução do programa, a Fundação IMEPEN criou a função da Coordenação Assistencial. A decisão gerou modificação do Sistema de Controle Gerencial, pois permitiu a otimização dos processos de gestão e das comunicações entre as equipes, de forma a centralizar informações de execução. Também tinha como foco desenhar novos projetos internos para ampliação do atendimento e alcance das metas estabelecidas.

Ainda em 2015, com a mudança de gestão do Governo do Estado de Minas Gerais, o gestor do programa comunicou a união de outro programa ao Programa Alfa. Com alteração do nome e a formalização da criação da Coordenação Assistencial, esse novo programa tem o codinome Beta, neste trabalho, mas os fundamentos permanecem os mesmos para Fundação IMEPEN.

Dando continuidade ao novo ciclo, no ano de 2015, os setores de Controladoria e Coordenação Assistencial passaram a trabalhar de forma integrada, analisando de forma objetiva os dados disponibilizados nos controles implantados. Desde o início da execução do programa, nessas análises foram identificadas restrições, fragilidades internas, e algumas contingências externas que impediam uma plena execução do programa e o alcance das metas. A partir dessas informações, um Plano de Enfrentamento foi desenhado e aprovado na reunião da Comissão Intergestores Bipartite e colocado em prática ainda no mesmo ano. Como seu objetivo era o cumprimento das metas, englobava controles já existentes e os novos controles desenvolvidos para atendimento do plano, como: a Investigação Clínica, Produção por Equipe, e Dados para BPA.

4.3 Impacto do sistema de controle no Estágio 3

O Estágio 3 foi do período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017. Em 2016, devido à entrega do Boletim de Produção Ambulatorial ser realizada de forma eletrônica, verificou-se a necessidade de um novo controle, dessa vez, em conjunto com o profissional responsável pelo Sistema de Prontuário Informatizado. Naquele momento, um controle semanal passou a ser realizado, verificando se a entrada de dados estava de acordo com a necessidade, gerando o controle de dados do sistema.

Ainda no ano de 2016, o Programa Beta ficou sem o repasse de verba durante dez meses, o que prejudicou a produção, uma vez que a maior parte da equipe precisou ser dispensada, não possibilitando os atendimentos esperados. Contudo, todos os projetos

continuaram a ser executados e os controles e os treinamentos de equipes externas foram mantidos. A falta de repasse prejudicou a produção que vinha em uma curva ascendente desde 2014. Mesmo assim, devido ao controle efetivo dos atendimentos, ocorreu um discreto crescimento na produção. Os repasses foram normalizados e, no final do mesmo ano, ocorreram contratações e recontrações.

No ano de 2017, não foram registradas demandas de controles adicionais externas e internas que justificassem uma mudança no Sistema de Controle Gerencial da fundação no contexto da execução do programa. Por isso, os controles permaneceram os mesmos.

Justifica-se o pico positivo das metas, devido aos controles realizados desde o início do programa e, de forma mais efetiva, em 2015, quando a parceria de dois setores, Coordenação Assistencial e Controladoria, conseguiram adotar medidas que integrassem o programa, possibilitando a comunicação dos setores internos e externos.

Apesar de 2016 ter sido um período sem repasse, houve a reformulação do prontuário informatizado, deixando-o mais otimizado e de preenchimento mais ágil, o que permitiu que o controle do Boletim de Produção Ambulatorial fosse aperfeiçoado.

4.4 Impacto do sistema de controle no Estágio 4

Por fim, o Estágio 4 foi do período de janeiro a junho de 2018. Em 2018, a Fundação IMEPEN participou de um chamamento público para a continuidade do programa e concorreu com outra instituição de natureza pública. Como a Fundação IMEPEN é uma fundação privada, e o programa é público, ela perdeu o chamamento.

Toda a execução do programa bem como os seus controles foram mantidos até meados de junho de 2018, quando o programa foi entregue ao gestor. Todos os controles e dados coletados sobre a execução do programa, desde o mês de maio de 2010 a junho de 2018, foram entregues à Prefeitura de Juiz de Fora e à Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais para que pudessem dar continuidade e os pacientes não ficassem sem atendimento.

4.5 Conclusões, reflexões e discussões

Durante a execução do programa, no período de maio de 2010 a junho de 2018, foram realizados cerca de 648 mil consultas e exames. No acesso aos documentos, foi possível verificar alguns elementos, como: as diversas reuniões e treinamentos das equipes para apresentação das exigências das metas e os novos procedimentos desenhados e que seriam implantados para alcançá-las; apresentações dos resultados atingidos às equipes internas e aos

gestores; capacitação das equipes externas de saúde e apresentação dos controles individuais alcançados em cada município.

Como controle inicial, destacou-se o Informe de Produção Ambulatorial que posteriormente se tornou o Boletim de Produção Ambulatorial e que eram formalizados pelo gestor e pelo SUS, diferente do que apresentaram as pesquisas de Oliveira e Callado (2017) e França (2007), em que os controles apresentados não eram formais nem na ONG e nem nas igrejas. Ressalta-se que a maior parte dos controles destacados nesta pesquisa foi desenvolvida pelas responsáveis do setor de Controladoria e da Coordenação Assistencial, ou seja, não eram formais, assim como os das pesquisas dos autores citados anteriormente.

Os quatro estágios apresentam as demandas externas exigidas pelo gestor do programa e pelo SUS e que impactaram diretamente no Sistema de Controle Gerencial da execução dos Programas Alfa e Beta, podendo-se observar o aumento no número de controles, modificação de alguns e sofisticação de outros. Este último, principalmente, devido à evolução da tecnologia e da transição de papel para o digital e do aprimoramento de dados de análise do gestor.

Observou-se que no ano de 2014, quando os controles evoluíram, a produção aumentou e posteriormente em 2015, com a produção mais elevada, os controles também ficaram mais sofisticados, o que corrobora com a pesquisa de Brito (2017), que mostra que o uso do Sistema de Controle Gerencial permite melhorar o desempenho.

Destaca-se ainda que o envolvimento das equipes internas e externas com a coordenação assistencial foi relevante para o alcance das metas, estando de acordo com os autores Anthony e Govindarajan (2008), que destacam que o controle gerencial está ligado aos gestores, já que são eles que motivam as pessoas dentro das organizações a implementarem as estratégias desenhadas para a mesmas.

Foi observado que a Fundação IMEPEN precisou se adaptar para atender às demandas e à efetividade do Sistema de Controle no cumprimento das exigências contratuais, principalmente colaborando com a evolução da produção, o que contribui para a Teoria da Contingência.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo geral de analisar como as demandas externas modificam o Sistema de Controle Gerencial e impactam nas metas traçadas na execução de um programa em uma fundação privada, utilizou-se pesquisa qualitativa para aprofundamento do fato estudado,

adotando-se a pesquisa documental, a partir de fontes primárias dos setores de Controladoria e Coordenação Assistencial da Fundação IMEPEN, que tem sua especialidade na área da saúde.

Tendo o controle como componente essencial na gestão, a pesquisa partiu do pensamento de que o controle gerencial de uma organização engloba diversas atividades, entre elas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Teve como alicerce para a discussão, a Teoria da Contingência, que visa ao estudo da organização dentro do seu meio, pois, para a obtenção de um nível elevado de desempenho, é necessário estratégia e fundamentos para sua adequação aos fatores contingenciais tais como, tamanho, estratégia, tecnologia e incerteza nas tarefas (FREITAG; ALMEIDA; LUCENA, 2021).

Identificou-se que os motivos principais para as mudanças no Sistema de Controle Gerencial da Fundação IMEPEN foram os documentos emitidos pelo gestor do programa (Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais) e pelas modificações do sistema informatizado do Sistema único de Saúde (SUS) no período de 2010 a 2018.

Os controles desenvolvidos para o alcance das metas permitiram identificar as fragilidades internas e demandas externas, desenvolver o planejamento de estratégias e executá-las para que os problemas fossem corrigidos, isso, paralelo às exigências trazidas pelo gestor e novo controle do Sistema Único de Saúde. Tudo isso exigiu evoluções dos controles já existentes e criação de novos, o que demandou o envolvimento dos parceiros internos e dos externos.

Parte desse achado é um contraponto com os autores Antony e Govindarajan (2008), ao defenderem que a intenção é que os processos sejam mais controlados a partir de níveis de produção mais elevados. Na pesquisa, verificou-se que o inverso também ocorreu, uma vez que foi necessário aumentar os tipos e áreas de controle da execução para a identificação das fragilidades internas e algumas contingências externas e corrigi-los, para que, conseqüentemente, ocorresse o aumento da produção. Ou seja, tanto a modificação no controle gerencial provocou aumento na produção, como o aumento da produção provocou um maior e melhor controle.

O presente trabalho também contribuiu para a Teoria da Contingência, com relação à afirmativa dos autores Freitag, Almeida e Lucena (2021), de que é necessário a organização ter capacidade de se adaptar aos fatores contingenciais para alcançar um desempenho melhor, visto que a Fundação IMEPEN se adaptou em vários aspectos para atender às demandas externas. Os autores também reportam que o homem e a organização possuem capacidade de modificar suas estruturas e estratégias para adaptação ao ambiente (DONALDSON, 2006 apud FREITAG; ALMEIDA; LUCENA, 2021). Este trabalho fortalece tal teoria, uma vez que

apresentou dados que mostram que a fundação modificou suas estruturas e estratégias para a adaptação ao programa.

Como limitação para esse trabalho destaca-se o fato de a fundação executar, no mesmo período, outros programas, projetos e atendimentos, contudo, para a realização dessa pesquisa, utilizaram-se somente os dados do controle de execução do Programa Alfa e Beta, no período de maio de 2010 a junho de 2018, de responsabilidade dos setores de Controladoria e Coordenação Assistencial. Não foram incluídos os controles administrativos e financeiros.

Vale destacar que pesquisas na área de gestão são relevantes, uma vez que as organizações estão compreendidas em um mundo globalizado e tecnológico. Para estudos futuros, sugere-se o desenvolvimento de pesquisas sobre os Sistemas de Controle gerencial, financeiro, contábil e de prestação de serviços em fundações privadas e públicas, para análise efetiva de seus cumprimentos com relação aos seus objetivos específicos, uma vez que visam atender ao interesse coletivo, utilizando recursos privados e públicos.

REFERÊNCIAS

AMARAL, M. F. R. S. **As Fundações Privadas e a Lei n.º 13.151/15**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/45477/as-fundacoes-privadas-e-a-lei-n-o-13-151-15>. Acesso em: 12 dezembro 2021.

ANTHONY, R. N; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. Porto Alegre. AMGH Editora, 2008.

BRITO, A. C. **A relação entre o sistema de controle gerencial e o desempenho organizacional**: um estudo em fundações de apoio. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Área de concentração: Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná. Paraná, p. 95. 2017.

FRANÇA, R. D. **Sistemas de controle no terceiro setor**: um estudo exploratório das igrejas batistas da grande João Pessoa-PB. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, p. 118. 2007.

FREITAG, V. C; ALMEIDA, K. K. N; LUCENA, W. G. Teoria da Continência. *In*: ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega de; FRANÇA, Robério Dantas de. **Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade**: uma introdução às teorias econômicas, organizacionais e comportamentais. João Pessoa: Editora UFPB, 2021.p.85-110.

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

GOMES, J. S. **Controle de gestão comportamental: textos e casos**. São Paulo: Atlas, 2014.

IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil**: 2016. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. (Estudos e Pesquisas: Informação Econômica, n. 32). Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101647.pdf>.

IMEPEN. **Instituto Mineiro de Estudos e Pesquisas em Nefrologia**. Disponível em: <https://imepen.com/imepen/>. Acesso em: 17 de setembro de 2021.

_____ **Responsabilidade Corporativa**. Revisão 1. Juiz de Fora, 2021.

HÜLSE, L. Origem e evolução das fundações privadas: uma perspectiva histórica e jurídica. **Revista Jurídica (FURB)**, v. 16, n. 32, p. 35-46, 2012.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (BR). **Diretrizes para o cuidado das pessoas com doenças crônicas nas redes de atenção à saúde e nas linhas de cuidado prioritárias**. Brasília: Ministério da Saúde, 2013.

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Controles gerenciais em organizações não governamentais: Um estudo de caso no CAEHH. **Escritos Contables y de Administración**, v. 8, n. 2, p. 13-33, 2017.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980 – 2014. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 31, p. 45–62, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>

PAES, J. E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: Aspectos Jurídicos, Administrativos, Contábeis, Trabalhistas e Tributários**. 7.ed. Brasília: Forense, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPIERI, R. H; COLLADO, C. F. LUCIO. M. del PB trad: Daisy Vaz de Moraes. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre, 2013.

SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE DO ESTADO DE MINAS GERAIS (SES-MG). **DELIBERAÇÃO CIB-SUS/MG Nº 2.209, DE 21 DE OUTUBRO DE 2015**. Disponível em: <https://www.saude.mg.gov.br/images/documentos/Del2209.pdf>. Acesso em: 20 de setembro de 2021.

WATERHOUSE, J. H.; TJESSEN, P. A Contingency Framework For Management Accounting Systems Research. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 65–76, 1978.

YIN, R. K. **Estudo de Caso-: Planejamento e métodos**. Bookman editora, 2015.

Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:

SÁ, L. P; MENON, T. Modificações no Sistema de Controle Gerencial sob a Perspectiva da Teoria da Contingência: Estudo de Caso de uma Fundação Privada. **Rev. FSA**, Teresina, v.19, n. 11, art. 9, p. 156-174, nov. 2022.

Contribuição dos Autores	L. P. Sá	T. Menon
1) concepção e planejamento.	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X