UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**GRAU DE MATURIDADE CONCEITUAL DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLA-
DORIA UTILIZADOS NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EM HOSPITAIS FILAN-
TRÓPICOS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Luciana Parreira Pinheiro Pereira
Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

São Paulo
2014

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Mario Antonio Zago

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Andson Braga de Aguiar

LUCIANA PARREIRA PINHEIRO PEREIRA

**GRAU DE MATURIDADE CONCEITUAL DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLA-
DORIA UTILIZADOS NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EM HOSPITAIS FILAN-
TRÓPICOS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Versão Corrigida
(Versão original na Unidade que aloja o programa)

**São Paulo
2014**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Pereira, Luciana Parreira Pinheiro

Grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho em hospitais filantrópicos do estado de São Paulo / Luciana Parreira Pinheiro Pereira. -- São Paulo, 2014.

112 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2015.

Orientador: Reinaldo Guerreiro.

1. Contabilidade 2. Controladoria 3. Terceiro setor 4. Hospitais I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657

Dedico este trabalho ao meu pai Eduardo e à minha mãe Célia que me ensinaram que a verdade, a honestidade e o amor devem prevalecer sobre todas as coisas. Ensinaram-me que a única coisa concreta que poderiam me deixar em vida seria a educação e, por isso, serei eternamente grata.

Aos meus filhos Caio e Caique, e ao meu marido Tarciliano, que entenderam minhas ausências e nossos sacrifícios para que hoje pudéssemos estar juntos comemorando essa fase.

AGRADECIMENTOS

Os esforços e sacrifícios para que uma dissertação de mestrado seja concluída só são entendidos pelas pessoas que estão ao nosso lado durante essa dura, mas prazerosa, trajetória.

Sendo assim, agradeço imensamente aos professores do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade da FEA-USP pela oportunidade de dividir momentos de rico aprendizado e me fazer despertar às oportunidades de pesquisa e crescimento que se abrem. Em especial, ao Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro, pelas orientações e conhecimentos transmitidos durante toda a jornada.

Agradeço a minha família, meus pais, minhas irmãs, minha sobrinha e minha Voziinha Maria (*in memoriam*) que sempre torceu por mim e, tenho certeza, assim continua de onde estiver.

Agradeço a todos os meus colegas de curso, em especial aos amigos Alexandre e Flaviano, que me acolheram em nosso primeiro dia de aula, eles como doutorandos e eu como mestranda. Agradecimento eterno aos meus amigos conquistados durante esse caminho: Daniel, Cláudio, Mamadou, Fernanda e Estela, pelas boas risadas (que muitas vezes eram de desespero), pelo aprendizado e pelas dúvidas compartilhadas.

E por último, mas não menos importante, um agradecimento todo especial ao Sr. Orival da Cruz (*in memoriam*), que foi e sempre será meu exemplo de ser humano e profissional da contabilidade, pois me ensinou, no convívio diário, que devemos atuar baseados na ética e honestidade com os colegas, clientes e fornecedores. Deu-me o incentivo de buscar o mestrado na USP, disse-me que eu era capaz. Tenho certeza de que, se voltamos a nos encontrar em nossa trajetória profissional, foi com a missão que hoje está sendo cumprida. Nada é por acaso!

Enfim, obrigada de coração a todos que, de alguma forma, contribuíram com esta pesquisa.

"If you can dream it, you can do it."
Walt Disney

RESUMO

Pereira, L.P.P. (2014). **Grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho em hospitais filantrópicos do estado de São Paulo**. Dissertação de mestrado. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo.

Ao longo dos últimos anos, observou-se o crescimento do terceiro setor no atendimento das necessidades humanas, em função da ineficiência das políticas governamentais. Em 2010, as entidades sem fins lucrativos representavam 10% do total das organizações existentes no Brasil. As entidades sem fins lucrativos precisam ter comportamento de empresa e responsabilidade de Estado, com a necessidade de serem autossustentáveis. Com isso, entram em ambiente competitivo na disputa por recursos financeiros de fontes públicas e privadas. Para que se tornem viáveis a médio e longo prazo, as entidades sem fins lucrativos necessitam de instrumentos de controladoria que permitam a avaliação do desempenho da instituição, permitindo a eficiência e eficácia dos recursos empregados. Em função do cenário acima, este estudo tem a finalidade de avaliar o estágio de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação do desempenho institucional. Ao revisar a bibliografia sobre o assunto, identificou-se a existência de estudos com o apontamento dos principais instrumentos de controladoria utilizados pelas entidades sem fins lucrativos: planejamento e controle orçamentário, gestão de custos, *Balanced Scorecard* – BSC e contabilidade financeira. O presente estudo contribui com uma análise do modelo conceitual para avaliação dos instrumentos de controladoria adotados na avaliação de desempenho institucional das entidades sem fins lucrativos, especificamente, os hospitais filantrópicos situados no Estado de São Paulo, posto que se identificou uma lacuna na literatura sobre esse aspecto. Como contribuição adicional, esta pesquisa destacou a importância da maturidade conceitual dos instrumentos citados utilizados pelas entidades sem fins lucrativos, no intuito de atender aos preceitos e objetivos de cada um desses instrumentos. A metodologia aplicada nesta pesquisa foi um *survey* com 51 afirmações elaboradas com base nos principais aspectos conceituais, extraídas da literatura nacional e estrangeira. Das 228 entidades abordadas pelo estudo, 39 responderam de maneira apropriada ao instrumento de pesquisa. A análise dos resultados conduziu a indicação de um nível positivo de maturidade conceitual: 3,8 em uma escala de 1 (menor maturidade) e 5 (maior maturidade), com possibilidades de melhorias nos fatores avaliados: processos, pessoas, infraestrutura e cultura.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho; instrumentos de controladoria; maturidade conceitual; hospitais filantrópicos.

ABSTRACT

Pereira, L. P. P. (2014). **Level maturity concept of controllership instruments used in performance evaluation in hospitals philanthropic of São Paulo state.** Dissertação de mestrado. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo.

Over the past years, there was the growth of the third sector on meeting the human necessities, due to the inefficiency of government policies. In 2010, non-profit entities represented 10% of the total existing organizations in Brazil. The nonprofits must have company behavior and State responsibility, the need to be self-sustaining. So come in competitive environment in contention for financial resources from public and private sources. In order to make it viable in the medium and long term, nonprofits need controllership instruments that allow assessment of the institution's performance, allowing the efficiency and effectiveness of the resources employed. Due to the scenario above, this study aims to evaluate the conceptual stage of maturity of the controllership instruments used in the evaluation of institutional performance. In reviewing the literature on the subject, identified the existence of studies with the pointing of the main controllership instruments used by non-profit organizations: planning and budget control, cost management, Balanced Scorecard - BSC and financial accounting. This study provides an analysis of the conceptual model to evaluate the controllership instruments used for evaluating institutional performance of nonprofits, specifically, the philanthropic hospitals in the state of São Paulo, since identified a gap in the literature on this aspect. As an additional contribution, this study highlighted the importance of conceptual maturity of the aforementioned instruments used by nonprofits in order to comply with the provisions and objectives of each of these instruments. The methodology used in this research was a survey with 51 statements prepared based on the main conceptual aspects, drawn from national and international literature. Of the 228 entities covered by the study, 39 responded appropriately to the instrument. The results led the indication of a positive level of conceptual maturity: 3.8 on a scale of 1 (lowest maturity) and 5 (more mature), with the possibility of improvements in such factors: processes, people, infrastructure and culture.

Keywords: Performance evaluation; controllership instruments; conceptual maturity; philanthropic hospitals

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Activity Based Costing

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade

BSC – Balanced Scorecard

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMM – Capability Maturity Model

ERP – Enterprise Resource Planning

ESFL – Entidades Sem Fins Lucrativos

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ITG – Interpretação Técnica Geral

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

ISAT – Improvement System Assessment Tool

OSCIP – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

PMS – Performance Management System

PVS – Public Value Scorecard

SFAS – Statement of Financial Accounting Standards

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição das organizações brasileiras por natureza jurídica.	17
Tabela 2 – Unidades hospitalares de caráter filantrópico no Brasil.	31
Tabela 3 – Tempo de existência da entidade.	87
Tabela 4 – Nível de receita anual das entidades.	87
Tabela 5 – Cargo dos respondentes.	88
Tabela 6 – Formação acadêmica dos respondentes.	88
Tabela 7 – Grau de formação dos respondentes.	88
Tabela 8 – Análise descritiva da maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário.	90
Tabela 9 – Determinação do grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário.	90
Tabela 10 – Análise descritiva da maturidade conceitual da gestão de custos.	91
Tabela 11 – Determinação do grau de maturidade conceitual da gestão de custos.	92
Tabela 12 – Análise descritiva da maturidade conceitual do balanced scorecard.	93
Tabela 13 – Determinação do grau de maturidade conceitual do Balanced Scorecard.	93
Tabela 14 – Análise descritiva da maturidade conceitual da contabilidade societária.	94
Tabela 15 – Determinação do grau de maturidade conceitual da contabilidade financeira.	96
Tabela 16 – Determinação do grau de maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho.	96
Tabela 17 – Grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário conforme idade da entidade.	97
Tabela 18 – Grau de maturidade conceitual da gestão de custos conforme idade da entidade.	97
Tabela 19 – Grau de maturidade conceitual do balanced scorecard conforme idade da entidade.	97
Tabela 20 – Grau de maturidade conceitual da contabilidade societária conforme idade da entidade.	97
Tabela 21 – Comparativo do grau de maturidade conceitual dos instrumentos conforme a idade das entidades.	98
Tabela 22 – Grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário conforme especialização do respondente.	98
Tabela 23 – Grau de maturidade conceitual da gestão de custos conforme especialização do respondente.	99
Tabela 24 – Grau de maturidade conceitual do BSC conforme especialização do respondente.	99
Tabela 25 – Grau de maturidade conceitual da contabilidade societária conforme especialização do respondente.	99

Tabela 26 – Comparativo do grau de maturidade conceitual dos instrumentos conforme a especialização dos respondentes.....	99
Tabela 27 – Grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário conforme receita da entidade.....	100
Tabela 28 – Grau de maturidade conceitual da gestão de custos conforme receita da entidade.	100
Tabela 29 – Grau de maturidade conceitual do balanced scorecard conforme receita da entidade.	100
Tabela 30 – Grau de maturidade conceitual da contabilidade societária conforme receita da entidade.	101
Tabela 31 – Comparativo do grau de maturidade conceitual dos instrumentos conforme a receita da entidade.....	101

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – As principais características das entidades sem fins lucrativos.	29
Quadro 2 – Estudos sobre estágio de maturidade.....	33
Quadro 3 – Os quatro estágios do modelo de maturidade dos sistemas de mensuração de desempenho.	38
Quadro 4 – Descrição dos elementos de avaliação.	39
Quadro 5 – Modelo de pontuação dos resultados.	40
Quadro 6 – Componentes de um sistema de mensuração de desempenho.	41
Quadro 7 – Comparação entre conceito, definição e constructo.....	43
Quadro 8 – Razões para o desenvolvimento da avaliação de desempenho.	45
Quadro 9 – Fundamentos do controle.....	48
Quadro 10 – Estudos sobre controladoria, por natureza da organização.....	50
Quadro 11 – Instrumentos de controladoria em organizações do terceiro setor.	52
Quadro 12 – Comparativos dos estudos da implementação do BSC no terceiro setor.	65
Quadro 13 – Relação entre perspectivas do BSC e desafios da gestão no terceiro setor.	66
Quadro 14 – Pesquisas realizadas sobre PSV e seus objetivos.....	68
Quadro 15 – Espécies de usuários e tipos de informação.	69
Quadro 16 – Vantagens e limitações do levantamento.....	73
Quadro 17 – As variáveis, o constructo, a escala do orçamento.	77
Quadro 18 – As variáveis, o constructo, a escala de maturidade.	79
Quadro 19 – As variáveis, o constructo, a escala de avaliação do desempenho. ...	80
Quadro 20 – As variáveis, o constructo, a escala da proposta da pesquisa.	82

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Configuração do terceiro setor no Início do Século XXI.	25
Figura 2 – Demonstrativo da interação entre os três setores.	26
Figura 3 – Receitas nas entidades sem fins lucrativos.	30
Figura 4 – Quatro estágios de crescimento.	35
Figura 5 – Cinco níveis de maturidade dos processos de softwares.	36
Figura 6 – Evolução dos PMS ao longo de seis dimensões.	37
Figura 7 – Elementos de maturidade dos sistemas de medição de desempenho.	42
Figura 8 – Integração do planejamento e controle.	46
Figura 9 – Dimensões do desempenho na empresa.	48
Figura 10 – Relacionamento dinâmico entre os elementos do orçamento.	56
Figura 11 – Os subsistemas de informações contábeis.	59
Figura 12 – Estrutura e fluxo básico do sistema de custos.	59
Figura 13 – Gestão da estratégia – quatro processos.	61
Figura 14 – Traduzindo visão e estratégia – quatro perspectivas.	63
Figura 15 – Framework do balanced scorecard adaptado às organizações sem fins lucrativos.	64
Figura 16 – Public value scorecard.	67
Figura 17 – Fatores de avaliação da maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho.	74
Figura 18 – Desenho da pesquisa.	75

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Análise da amostra e da base para testes.....	84
---	----

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	Terceiro setor	22
2.1.1	Entidades sem fins lucrativos.....	28
2.2	Maturidade conceitual.....	31
2.3	Definição de maturidade.....	32
2.3.1	Modelos de maturidade.....	34
2.3.2	Elementos da maturidade	41
2.3.3	Definição de conceito	42
2.3.4	Maturidade conceitual	43
2.4	Avaliação de desempenho	44
2.4.1	Instrumentos de avaliação de desempenho.....	51
3	DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA	72
3.1	Construto, questões e escalas	73
3.1.1	Planejamento e controle orçamentário.....	75
3.1.2	Gestão de custos	77
3.1.3	Balanced Scorecard.....	79
3.1.4	Contabilidade financeira.....	81
3.2	Aplicação do pré-teste	82
3.3	Técnica de coleta de dados.....	83
3.4	Amostragem e operacionalização da pesquisa	83
3.5	Validade e confiabilidade da pesquisa.....	85
3.5.1	Limitações da pesquisa.....	86
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	86
4.1	Identificação do perfil dos respondentes	86
4.2	Análise dos dados	89
4.2.1	Planejamento e controle orçamentário.....	89
4.2.2	Gestão de custos	90
4.2.3	Balanced Scorecard.....	92
4.2.4	Contabilidade societária.....	94
4.2.5	Indicador do grau de maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho.....	96
4.3	Teste de hipóteses	96
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	101
6	APÊNDICE 1 – Carta de apresentação (Questionário)	112

1 INTRODUÇÃO

As organizações do terceiro setor surgiram com o objetivo de suprir as necessidades humanitárias de comunidades carentes. Para manter seu funcionamento, na grande maioria das vezes, os recursos disponíveis são provenientes de doações e subvenções advindas dos órgãos governamentais ou instituições privadas.

Além do esforço dessa captação de receitas, o terceiro setor conta também com a força de trabalho do voluntariado, que destina parte do seu tempo à realização de diversas atividades de cunho beneficente.

O segmento formado pelas entidades sem fins lucrativos – ESFL, que está inserido no mundo do terceiro setor, é representativo no Brasil. Em 2001 o número de entidades era de aproximadamente 429.000 e representava em torno de 9% do número total de organizações existentes no Brasil, saltando para 510.000 entidades em 2010, mantendo o coeficiente de participação no número total de organizações (em torno de 10%), conforme divulgações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2003; 2012).

	2001	Participação	2010	Participação	Variação 2010 x 2001
Natureza Jurídica	4.679.825	100%	5.128.568	100%	10%
Administração pública	15.119	0%	19.085	0%	26%
Entidades empresariais	4.235.816	91%	4.599.880	90%	9%
Entidades sem fins lucrativos	428.890	9%	509.603	10%	19%

Tabela 1 – Composição das organizações brasileiras por natureza jurídica.
Fonte: Cempre – Estatística do Cadastro Central de Empresas (IBGE, 2003, 2012).

As entidades são comumente conhecidas por meio das seguintes denominações: organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs), fundações privadas, organizações sociais e organizações não governamentais (IBGE, 2005).

No Brasil, esse tipo de segmento vem se desenvolvendo em função das seguintes causas principais (Olak, Slomski & Alves, 2008, p. 27):

- a) a crise no setor público e consequente redução dos recursos destinados às áreas sociais;
- b) o crescimento do trabalho voluntário, motivado por maior conscientização das pessoas, apoio da mídia e normatização desse serviço;
- c) o crescimento da violência urbana e rural;
- d) o maior envolvimento empresarial, buscando “cativar” os consumidores com a política da “cidadania empresarial”.

Para o IBGE (2005, p. 61), dada a expressividade das ESFL, o mundo dessas organizações reúne um universo importante de atores que, por exercerem papel fundamental na vida dos cidadãos, merece ser melhor conhecido e analisado.

Chenhall (2007) também destaca a necessidade de mais pesquisas em serviços e organizações sem fins lucrativos em função de essas entidades se tornarem importantes dentro da economia.

Segundo Oliveira, Ross e Altimeyer (2005, p. 71) as organizações do terceiro setor precisam ter comportamento de empresa (organização competitiva no mercado de atuação) e responsabilidade de Estado, em razão da necessidade de serem autossustentáveis e de atuarem, normalmente, em setores ditos sociais, como o da educação e saúde.

Dado o ambiente competitivo no qual estas organizações estão inseridas, elas entram em disputa acirrada por recursos financeiros, vindo de fontes públicas ou privadas. Em decorrência disso, tais organizações se valem de ferramentas como: planejamento estratégico, marketing, gestão de projetos, finanças, recursos humanos, que eram associados antes apenas às organizações com finalidade de lucro.

Tais artefatos estão cada vez mais presentes na gestão do terceiro setor, adaptando-se a suas características específicas e fornecendo as ferramentas necessárias à sobrevivência no ambiente competitivo, contribuindo com a perseguição de resultados eficazes em cenário de recursos financeiros restritos (Fraga & Silva, 2010).

Ainda de acordo com esses autores, a gestão do terceiro setor se baseia nas práticas adotadas pelo setor privado, como: planejamento, orçamento, avaliação de desempenho, campanhas de marketing e outras.

Corroborando o entendimento, Vilanova (2004, p. 7) relata que as organizações do terceiro setor têm como uma de suas principais características a reunião de pessoas com o objetivo de prestar serviços públicos, sem o intuito de distribuírem entre si os resultados alcançados. Ainda em referência à autora, mesmo essas entidades sendo denominadas sem fins lucrativos, as organizações desse setor precisam ter equilíbrio econômico-financeiro, por questão de sobrevivência, continuidade e ampliação dos serviços prestados à sociedade.

Conforme Milani (2009, p. 9) “o terceiro setor e suas entidades são observados sob diferentes lentes teóricas, mas ainda se mostram carentes por pesquisas que contribuam para o entendimento efetivo de suas origens, estruturação, funcionamento e interação com o Estado (primeiro setor) e o mercado (segundo setor)”.

Acrescendo-se às necessidades acima citadas, pode-se atestar que tais entidades têm necessidade de prestar contas à sociedade, que atua como parte relevante no fornecimento de recursos necessários as entidades, fomentando a transparência e o acompanhamento da eficácia na gestão dos recursos.

Assim, as organizações do terceiro setor contam com a necessidade de indicadores de desempenho, no intuito de avaliar e monitorar as ações empregadas nos projetos sociais e os resultados obtidos e permitindo melhorar a eficiência e eficácia dos recursos empregados (Fraga & Silva, 2010).

Por mais diversificados que sejam os propósitos de tais organizações, elas precisam gerir bem seus recursos, da mesma forma que as organizações com fins lucrativos. Ambos os tipos de organizações se deparam com a dificuldade de gerenciar recursos escassos. A gestão requer o uso de práticas que assegurem a maximização, senão a otimização, do uso desses recursos e, para tanto, devem ser utilizados meios que possibilitem atividade.

Para muitas ESFL, a sustentabilidade se caracteriza como grande desafio a sua sobrevivência, posto que, muitas delas, dependem de recursos que também são disputados por outras organizações semelhantes (Paula, 2011). No Brasil essas organizações obtêm seus recursos financeiros preponderantemente de contribuições, doações e subvenções, sendo que, algumas delas, sobrevivem de taxas cobradas da comunidade, de sócios e de associados por serviços prestados (Olak & Nascimento, 2010).

Analisando a produção científica nacional que estuda a intersecção das ESFL com a Contabilidade, constatamos que foram realizadas pesquisas que investigam suas práticas de gestão e descrevem a utilização de instrumentos de controladoria, também conhecidos como artefatos de contabilidade gerencial (Alves, Silva, Carmo & Jupetipe, 2012; Campos, 2003; Gonçalves, Albuquerque, Lima e Martins, 2009; Kohut, Roman, Kuasoski, Macohon & Klosowski, 2012; Milani Filho, 2004; Silva, 2005).

Os trabalhos produzidos apresentaram informações importantes sobre o uso da contabilidade financeira e gerencial nessas organizações brasileiras, identificando as práticas utilizadas, o perfil de seus usuários, os propósitos da informação e outras informações de natureza exploratória. Tais estudos demonstram que o uso das demonstrações contábeis e financeiras é importante meio de evidênciação das informações para organizações estudadas e, além do uso da contabilidade financeira, essas organizações utilizam diversos artefatos de gestão (planejamento estratégico, *Balanced Scorecard* – BSC, orçamento empresarial, custeio ABC, custeio convencional). Entretanto, os autores alertam para a necessidade de maior aprofundamento nos futuros estudos.

Constatou-se que as pesquisas realizadas abordam os tipos de instrumento de gestão e avaliação de desempenho utilizados pelas ESFL sem, contudo, avaliar a forma e profundidade conceitual desses instrumentos.

Verificada a utilização de instrumentos de gestão e avaliação de desempenho pelas ESFL e dada a necessidade, apontada por pesquisas realizadas, de estudos mais aprofundados quanto à utilização dos artefatos de gestão nessas entidades, coloca-se a seguinte questão de pesquisa: qual o grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho pelos hospitais filantrópicos do Estado de São Paulo?

Nesse sentido, o objetivo geral deste estudo é conhecer empiricamente o grau de maturidade conceitual dos principais instrumentos de controladoria utilizados para avaliação de desempenho institucional utilizados na gestão dos hospitais filantrópicos.

Como objetivo secundário deste estudo, se destaca o desenvolvimento de um construto chamado de maturidade conceitual, com a intenção de despertar a

atenção dos profissionais de gestão das ESFL quanto à importância da utilização de instrumentos de avaliação de desempenho com alto grau de maturidade conceitual na busca da eficácia dos resultados produzidos por esses artefatos.

Assim, será possível conhecer e avaliar o grau de maturidade conceitual dos instrumentos de gestão, especificamente aqueles voltados à avaliação de desempenho das entidades do tipo filantrópicas, fornecendo subsídios aos pesquisadores para avançar em futuros estudos.

Outro objetivo secundário desta pesquisa é avaliar a relação existente entre o grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria relacionados à avaliação de desempenho e os aspectos operacionais das entidades pesquisadas, através das seguintes hipóteses de pesquisa:

- H1 – Entidades com maior tempo de existência tendem a apresentar maior grau de maturidade conceitual de seus instrumentos de avaliação de desempenho institucional.
- H2 – Entidades que possuem administradores com especialização tendem a apresentar maior grau de maturidade conceitual de seus instrumentos de avaliação de desempenho institucional.
- H3 – Quanto maior a receita das entidades, maior é o grau de maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho.

O desenvolvimento da pesquisa se justifica por diversos fatores, dentre os quais se destacam:

- a) a representatividade das entidades sem fins lucrativos dentro do contexto econômico brasileiro, conforme dados apontados pelo IBGE;
- b) a necessidade, identificada nas pesquisas realizadas, de que novas pesquisas acadêmicas sejam desenvolvidas, com maior profundidade, para contribuir com o aprimoramento do conhecimento dos processos de gestão do terceiro setor;
- c) a busca da eficácia dos instrumentos de gestão utilizados pela ESFL, tendo em vista a escassez de recursos direcionados ao processo de gestão.

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos: o primeiro apresenta a introdução, com os objetivos, contribuição e justificativas da pesquisa. O segundo

capítulo apresenta a revisão bibliográfica sobre a maturidade conceitual, avaliação de desempenho e dos instrumentos utilizados nesse processo, assim como a contextualização do terceiro setor, onde estão inseridos os hospitais filantrópicos objeto desta pesquisa. Na sequência, o terceiro capítulo apresenta o desenvolvimento da pesquisa, com as questões, as escalas, técnica de coleta dos dados, população e operacionalização do estudo. O quarto capítulo apresenta a análise e discussão dos resultados e, por fim, o quinto capítulo apresenta as considerações do estudo.

2REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, serão abordados os conceitos que norteiam o termo “maturidade conceitual”, a contextualização da avaliação de desempenho, os instrumentos de controladoria utilizados na avaliação objeto da pesquisa, assim como as definições que envolvem as ESFL, destacando-se os hospitais filantrópicos e os principais trabalhos de pesquisa no tema.

2.1TERCEIRO SETOR

A estrutura conceitual da ordem sociopolítica brasileira compreende três setores: o primeiro setor, ou o setor público, formados pelo Estado e por todos os organismos que a eles estão interligados e representam o interesse público; o segundo setor, o mercado, que representa empresas que lidam com interesses privados; e o terceiro setor, instituições privadas sem finalidade lucrativa, constituídas com vistas a atender objetivos de ordem social ou público.

Conforme Coelho (2000) para se compreender melhor o terceiro setor, é necessário explorar as diferenças existentes entre os três setores que compõe a sociedade:

- Governo (primeiro setor) – distingue-se principalmente pelo fato de legitimar e organizar suas ações pelo poder coercitivo. Sua atuação é limitada e regulada por um arcabouço legal que torna sua atuação previsível a todos os atores da sociedade.
- Mercado (segundo setor) – a demanda e os mecanismos de preços baseiam a atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é

a obtenção de lucro. Comparativamente ao Governo, o mercado atua sob o princípio de que os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar.

- Terceiro setor – nesse segmento da sociedade a atividade não tem característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas.

Quando pensamos em entidades sem fins lucrativos, no âmbito do chamado terceiro setor, estamos nos referindo a diversas espécies, dentre as quais podemos citar as associações, as fundações, os sindicatos, as sociedades cooperativas, as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social e as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico.

Segundo Vilanova (2004, p. 2) as organizações que atuam no terceiro setor procuram abordar e resolver, mesmo que parcialmente, os problemas sociais, catalisando as necessidades da sociedade e buscando soluções ou novas propostas.

Dentro desse contexto, o governo distingue-se, pois tem o poder coercitivo, amparado por um conjunto de leis que lhe possibilita legitimar suas ações. O mesmo não ocorre com as empresas do segundo setor, que se depara com as forças de mercado, não consideradas coercitivas, pois as empresas permanecem com seus direitos de escolha se querem comprar ou vender na busca do lucro. Por fim, se apresenta o terceiro setor, que não se vale de forças coercitivas e que não busca o lucro na prestação de um serviço que atenda demandas públicas ou coletivas (Betiol Junior & Varela, 2006).

Para Salamon (1998, p. 9) as organizações não governamentais à medida que crescem vão se tornando vulneráveis às mesmas questões que afligem as demais empresas, e não ficam imunes às tensões que surgem entre as perspectivas de flexibilidade, controle partilhado e prestação de contas.

Ainda de acordo com Salamon (1998, p. 11) as organizações não governamentais devem cuidar do sensível equilíbrio que existe entre o voluntariado e a profissionalização o que, na visão do autor, lhes confere o especial caráter e sua institucionalização.

Nesse enfoque, Oliveira (2006) traz excelente colaboração em estudo onde analisou as práticas de planejamento estratégico do Instituto Presbiteriano Mackenzie. Naquela pesquisa, ele observou que o Instituto Presbiteriano Mackenzie faz uso de conceitos de gestão profissionais e que eles contribuem nos resultados esperados pela organização. Em seu entendimento, seja em função dos benefícios que ela oferece ou pela pressão de organizações às quais está ligada (concorrentes diretos e indiretos, governo, colaboradores e beneficiários), a organização opta pelo uso da profissionalização.

O autor entende que, independentemente do ambiente no qual a organização está inserida, seu papel estará diretamente associado a seus valores que, associados ao profissionalismo, geram credibilidade junto às sociedades nas quais atuam.

Silva (2010) apresenta um estudo onde fica evidenciada a complexidade e as pressões a que estão submetidas as organizações do terceiro setor. Baseadas nos princípios da filantropia e da caridade religiosa, essas organizações tiveram início no século XVI, as casas de misericórdia, sendo que algumas delas continuam atuantes até hoje.

No século XIX, a estrutura já havia se modificado, sendo que as mudanças fundamentais passam a ser a existência de fontes de receita provenientes do Estado e dos indivíduos, além da Igreja. Também passa a existir a regulação legal e, nesse contexto, as práticas de gestão passam a ser exigência formal.

No século XX, mais precisamente na década de 1980, o contexto fica ainda mais complexo. Somam-se às fontes de receita as empresas e organizações nacionais, às práticas de gestão somam-se a prestação de contas e a gestão financeira, e o aparato legal passa a ter grande complexidade, seja pelas leis ou mesmo pelas caracterizações que elas possibilitam às organizações.

Seguindo o estudo de Silva (2010), o século XXI reflete a grande complexidade sobre a qual essas organizações se encontram. A figura 1 representa o contexto atual na visão do autor.

Figura 1 – Configuração do terceiro setor no Início do Século XXI.
Fonte: Silva, 2010.

Observa-se que o contexto exige alto grau de profissionalismo e competência para obtenção de recursos, atendimento aos quesitos legais e de gestão, a fim de que as organizações desse setor possam realizar suas missões.

Segundo Araújo (2009), sejam sindicatos, associações, igrejas, cooperativas ou quaisquer outras organizações que não distribuam seu patrimônio aos associados, que ajam independentemente do Estado e de forma autônoma em relação a ele, são organizações do terceiro setor.

Complementado os conceitos já tratados, citamos a obra de Falconer (1999, p. 36) que esclarece seu entendimento sobre o terceiro setor como “um setor privado não voltado à busca de lucro, que atua na esfera do público, não vinculado ao Estado”.

Machado (2007), por sua vez, traz sua contribuição quanto destaca a integração entre o setor público (Estado), o setor privado (mercado) e o terceiro setor (público), destacando o papel e a importância de cada um, conforme demonstra a figura 2 abaixo:

Figura 2– Demonstrativo da interação entre os três setores.
Fonte: Machado, 2007, adaptado.

De acordo com Fischer (*apud* Oliveira, 2002), as organizações do terceiro setor caracterizam-se por serem privadas, sem fins lucrativos, formais, autônomas e incorporam algum grau de envolvimento de trabalho voluntário.

Essas organizações, segundo Oliveira (2002), precisam ter comportamento de empresa (organização competitiva em seu mercado de atuação) e responsabilidade de Estado, em razão da necessidade de serem autossustentáveis e de atuarem, normalmente, em setores ditos sociais, como o da educação e saúde. Como também atuam no mercado competitivo, entram na disputa acirrada por recursos financeiros, vindo de fontes públicas e ou privadas.

Conforme Marcovitch (*apud* Oliveira 2002), “por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do terceiro setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados”.

Ainda nas definições de terceiro setor, o relatório sobre o desenvolvimento humano no Brasil, apresentado pelo IPEA/PNUD (Tenório, 1998 *apud* Olak,

2010), em 1996, estabeleceu seis características que definem uma organização do terceiro setor:

- a) estruturadas;
- b) localizadas fora do aparato formal do Estado;
- c) destinadas a não distribuir lucros auferidos com suas atividades entre seus diretores ou entre um conjunto de acionistas;
- d) autogovernadas;
- e) que envolvem indivíduos num significativo esforço voluntário; e
- f) que produzem bens ou serviços de uso coletivo.

As organizações do terceiro setor que, de acordo com Araújo (2009), são pessoas jurídicas de direito privado, podem ser constituídas como associações ou fundações, atendendo ao art. 44 do Código Civil Brasileiro (Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002, alterado parcialmente pela Lei 10.825, de 22 de dezembro de 2003).

Associações são constituídas pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, conforme art. 54 do Código Civil Brasileiro. Fundação, conforme Szazi (*apud* Araújo, 2009) “é um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por seu instituidor”.

Na década de 1990, com a onda de privatização e desestatização de diversas atividades até então desempenhadas pelo Estado, foi promulgada a Lei 9.637, de 15 de maio de 1998, dando origem a uma nova categoria do terceiro setor: as organizações sociais.

Conforme Araújo (2009), essa organização sem fins lucrativos apresenta uma característica conferida por lei, que é a de manter “contrato de gestão” com o Estado para a consecução dos objetivos de ambas as partes.

Consta no art. 5º da Lei 9.637/98, que o contrato de gestão é um instrumento, firmado entre o poder público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às atividades de ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Na sequência e no mesmo sentido, veio a Lei 9.790 de 23 de março de 1999, a chamada Lei do Terceiro Setor. Por esse instrumento legal, foram criadas as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, assim definidas como “pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei”.

Considera-se entidade sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

A qualificação como organização de sociedade civil de interesse público somente será concedida, conforme Lei 9.790/99, às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que tenham, entre outros objetivos sociais, a finalidade da promoção gratuita da saúde.

A organização de sociedade civil de interesse público também está obrigada, por lei, a prestar contas seguindo os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade.

2.1.1 Entidades sem fins lucrativos

Conforme foi dito na introdução deste trabalho, as entidades sem fins lucrativos – ESFL – são comumente conhecidas por meio das seguintes denominações: organizações da sociedade civil de interesse público, fundações privadas, organizações sociais e organizações não governamentais (IBGE, 2008).

Para Petri (*apud* Olak, 2010),

[...] entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não tem rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda; de industrialização e venda dos produtos elaborados; e de prestação de serviços, obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a característica de sem fins lucrativos. O que lhes dá essa característica é o fato de não remunerarem

seus proprietários (acionistas, sócios ou associados) pelos recursos por eles investidos em caráter permanente (capital social, fundo social ou patrimônio), com base nos recursos próprios por elas gerados (ganhos ou lucros), e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo os resultados) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade.

Concluimos que o autor concorda que o lucro não é o objetivo dessas instituições, mas é necessário para a manutenção e asseguuração da continuidade de suas atividades.

Reforçando tais conceitos, Slomski (1996, p. 2) afirma “que as entidades públicas devem minimizar custos, para melhor atender aos cidadãos, considerando-se que, teoricamente, elas foram criadas sem fins lucrativos”.

As entidades sem fins lucrativos podem ser identificadas pelas seguintes características fundamentais e específicas:

- a) o lucro não é a razão de sua existência, mas é necessário para garantir sua continuidade e cumprimentos de seus propósitos;
- b) seus propósitos buscam, dentre outros objetivos específicos, as mudanças sociais;
- c) o patrimônio pertence à sociedade, não cabendo a seus membros ou mantenedores qualquer parcela de participação;
- d) as principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais são as contribuições, doações e subvenções (Olak & Nascimento, 2010, p. 6).

A seguir, são apresentadas as principais características das entidades sem fins lucrativos, conforme descrito por Olak e Nascimento (2010, p. 7):

1.	Objetivos institucionais	➡	Provocar mudanças sociais (DRUCKER, 1994: XIV).
2.	Principais fontes de recursos financeiros e materiais	➡	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3.	Lucro	➡	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4.	Patrimônio / resultados	➡	Não há participação / distribuição aos provedores.
5.	Aspectos fiscais e tributários	➡	Normalmente são imunes ou isentas.
6.	Mensuração do resultado social	➡	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente (SUMMERS e MOSCOVE, SIMKIN).

Quadro 1 – As principais características das entidades sem fins lucrativos.

Fonte: Olak & Nascimento, 2010, p 7.

Reforçando o conceito de entidades sem fins lucrativos, o AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, através do pronunciamento SFAS –

Statement of Financial Accounting Standards no. 116 (p. 58), datado de junho de 1993, traz sua contribuição com a seguinte definição¹:

Uma entidade que possui as seguintes características que a distinguem de uma empresa comercial: (a) contribuições de quantidades significativas de recursos oriundos dos provedores que não esperam retorno compatível ou proporcional, (b) propósitos operacionais que estão além de fornecer bens ou serviços com obtenção de um lucro, e (c) a ausência de participações societárias como as encontradas em empresas comerciais.

Em função dessas entidades não desenvolverem atividades lucrativas, de modo a fomentar seus recursos mediante a realização de venda de produtos e serviços, devem buscar outras fontes de recursos que são, principalmente, as contribuições, doações e subvenções, conforme demonstrado abaixo:

Figura 3 – Receitas nas entidades sem fins lucrativos.
Fonte: Olak, 2010.

2.1.1.1 Hospitais filantrópicos

A primeira Santa Casa de Misericórdia do Brasil foi fundada em 1543 por Brás Cubas na cidade de Santos, Estado de São Paulo, dedicada ao serviço de saúde e em funcionamento até hoje.

¹Tradução livre da autora: *An entity that possesses the following characteristics that distinguish it from a business enterprise: (a) contributions of significant amounts of resources from resource providers who do not expect commensurate or proportionate pecuniary return, (b) operating purposes other than to provide goods or services at a profit, and (c) absence of ownership interests like those of business enterprises.*

Segundo o Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde – CNES, o Brasil conta com 3594 hospitais filantrópicos, que representam 44% de unidades hospitalares do SUS (8539), disponibilizando mais de 123 mil leitos para o SUS – 34 % do total de leitos SUS existentes no país (359705) (Portal da Saúde, 2013).

Tendo em vista a representatividade do Estado de São Paulo no cenário brasileiro dos hospitais filantrópicos, a pesquisa será desenvolvida com as entidades localizadas nesse estado.

Conforme dados publicados no sítio do Portal da Saúde (2013), o Estado de São Paulo concentra 22,4% das unidades hospitalares de caráter filantrópico do Brasil:

UF	Quantidade hospitalares filantrópicas	Quantidade de Leitos – SUS	Ranking (Qtde de hospitais)
SP	846	34.631	22,4%
MG	602	18.912	16,0%
PR	443	7.869	11,7%
RS	376	15.246	10,0%
SC	270	7.037	7,2%
RJ	246	5.845	6,5%
BA	148	6.976	3,9%
CE	116	4.746	3,1%
ES	77	2.841	2,0%
GO	74	2.558	2,0%
MS	71	2.597	1,9%
RN	61	1.616	1,6%
MA	59	1.126	1,6%
PE	55	3.076	1,5%
SE	50	1.416	1,3%
PB	46	1.689	1,2%
DF	42	64	1,1%
Demais	192	7.147	5,1%
TOTAL	3.774	123.776	100,0%

Tabela 2 – Unidades hospitalares de caráter filantrópico no Brasil.
Fonte: Portal da Saúde, 2013.

2.2 MATURIDADE CONCEITUAL

O objetivo desta pesquisa contempla avaliar o grau de maturidade conceitual dos instrumentos utilizados na avaliação de desempenho institucional das ESFL, especificamente os hospitais filantrópicos. Não foi encontrado na literatura pesquisada um conceito aplicado sobre esse termo, sendo assim necessário desenvolver um constructo.

De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 35), os construtos podem ser entendidos como operacionalizações de abstrações que os cientistas sociais consideram em suas pesquisas. São exemplos de construtos: produtividade, inteligência, risco, entre outros.

A seguir são abordados conceitos e modelos de maturidade abordados em pesquisas realizadas, corroborando a construção da definição operacional de maturidade conceitual.

2.3 DEFINIÇÃO DE MATURIDADE

O dicionário Michaelis (2009) define maturidade como idade em que se atinge a perfeição, grau em que as atitudes, a socialização e a estabilidade afetiva de um indivíduo refletem um estado de adaptação ou ajustamento a seu próprio meio. Guedes (2011, p. 45) faz uma relação segundo a qual, quanto maior a maturidade, maior seria a capacidade – conceituada como poder, aptidão ou possibilidade de fazer ou produzir qualquer coisa.

Simpson e Weiner (1989) definem maturidade como o “estágio de estar completo perfeito ou pronto”. Por sua vez, Marx, Wortmann e Mayer (2012, p. 194) complementam a definição relatando que maturidade implica evolução do ponto inicial ao objetivo desejado ou estágio final.

De acordo com Araújo Junior (2009), a maturidade está relacionada ao grau alcançado, e a maturação está ligada ao processo, sendo “razoável pensar que existem níveis de maturidade durante o estágio de maturação enquanto se atinge o nível de maturidade definitivo”.

Estudos sobre estágios de maturidade são encontrados na literatura, conforme destacado abaixo:

Objetivo de pesquisa	Autores
Identificar competências que levam à maturidade na gestão de projetos.	Levene, Bentley e Jarvis (1995)
Identificar quais são os impactos financeiros e organizacionais da gestão de projetos.	Ibbs e Kwak (2000)
Identificar a natureza e a extensão das diferenças de maturidade na gestão de projetos entre empresas de seis setores diferentes.	Cooke-Davies e Arzymanow (2003)

Medir a maturidade em gestão de projetos e identificar fatores de influência.	Grant e Pennypacker Grant (2003)
Analisar a relação entre maturidade e desempenho do processo de gestão da cadeia de suprimentos.	Lockamy III e McCormack (2004)
Avaliar a influência do uso das metodologias de gestão de projetos na <i>performance</i> organizacional.	Crawford (2005)
Acompanhar níveis de maturidade de gestão de projetos em setores diversos ao longo do tempo.	Mullaly (2006)
Identificar os setores que possuem maior qualidade de planejamento e execução de projetos.	Zwikael e Globerson (2006)
Verificar se os setores econômicos relacionados à construção possuem maiores níveis de maturidade na gestão de projetos.	Byde (2008)
Identificar fatores contribuintes para impulsionar a maturidade de gestão de projetos.	Silveira (2008)
Verificar o nível de maturidade existente entre o Plano Estratégico de Tecnologia de Informação –PETI e o Plano Estratégico de Negócio –PEN e identificar os fatores críticos de sucesso que favorecem o seu alinhamento.	Löbler, Bobsin e Visentini (2008)
Avaliar a relação entre os fatores críticos para a maturidade em gerenciamento de projetos e a gestão estratégica organizacional.	Silva (2009)
Desenvolver um modelo de maturidade para Supply Chain Management (SCM) a partir de alguns modelos de maturidade encontrados na literatura.	Lahti, Shamsuzzoha e Helo (2009)
Apresentar os resultados de análises de maturidade do processo sucessório de empresas familiares.	Duarte e Oliveira (2010)
Avaliar a correlação entre a institucionalização bem sucedida do gerenciamento do conhecimento (KM) e desempenho organizacional (OP) em uma economia em desenvolvimento.	Kruger e Johnson (2011)
Identificar o nível de maturidade e as práticas de gerenciamento de projetos dos órgãos públicos do Estado de Pernambuco com o uso do <i>Project Management Maturity Model</i>.	Silva e Feitosa (2012)
Análise do grau de maturidade em gestão de projetos em instituições de pesquisas clínicas.	Bramati (2013)
Avaliação da maturidade na gestão de processos através da utilização de indicadores de desempenho e do BSC em uma fábrica de brinquedos.	Storch, Nara e Kipper (2013)
Apresenta um processo de gestão de maturidade da segurança da informação.	Rigon e Westphall (2013)

Quadro 2 – Estudos sobre estágio de maturidade.

Buscando trabalhos que relacionem maturidade a avaliação de desempenho, encontramos a proposta de Araújo Junior (2009), que realizou um estudo com o objetivo de investigar os elementos relacionados à maturidade dos sistemas de medição de desempenho modificados com a implantação do modelo de excelência em organizações ganhadoras do Prêmio Paulista de Qualidade de Gestão. Tal população foi escolhida visto que um dos requisitos do citado prêmio é um sistema de medição bem estruturado e, conseqüentemente, com alto grau de maturidade.

O pesquisador concluiu que as mudanças ocorridas nos sistemas de medição de desempenho levaram a maior maturidade, em decorrência da implantação do modelo de excelência.

2.3.1 Modelos de maturidade

A seguir, são apresentados alguns modelos de maturidade aplicados aos sistemas de medição de desempenho. Ressalta-se que os conceitos e estrutura aqui apresentados, embora aplicados à medição de desempenho, serão utilizados para a construção da análise da maturidade conceitual dos sistemas de avaliação de desempenho.

2.3.1.1 Modelo de Wettstein e Kueng (2002)

Conforme autores, “sistema de mensuração de desempenho” é aquele “que captura o desempenho de uma organização (ou parte dela), apoia a comunicação interna e externa de resultados, auxilia os gestores na tomada de decisões estratégicas e táticas e facilita o aprendizado organizacional”.

Wettstein e Kueng (2002) desenvolveram um modelo de maturidade inspirado em dois modelos anteriores. O primeiro foi o modelo criado por Richard L. Nolan, da *Harvard Business School*, publicado em 1974, na revista da própria universidade, em que utilizou quatro estágios distintos de maturidade relacionados aos sistemas eletrônicos de dados (ERP – *enterprise resource planning*): iniciação, expansão, formalização e maturidade.

Figura 4—Quatro estágios de crescimento.

Fonte: Gidson & Nolan, 1974, apud Wettstein & Kueng, 2002, p. 116.

Em 1979, Nolan acrescentou mais dois estágios ao modelo: integração e administração dos dados.

O segundo modelo inspirador para Wettstein e Kueng (2002) foi aquele desenvolvido ao final dos anos 1980 por Watts S. Humphrey, da *Carnegie Mellon University*, inicialmente chamado de CMM – *Capability Maturity Model*. A partir da utilização desse modelo em diversos propósitos (pessoas, softwares, sistemas de engenharias), passou-se a chamar SW-CMM – *Capability Maturity Model for Software*. Esse modelo é organizado em cinco níveis de maturidade relacionados a softwares: inicial, reproduzível, definido, gerenciado, otimizado.

Figura 5 – Cinco níveis de maturidade dos processos de softwares.
 Fonte: Paulk et al., 1994, p. 16, apud Wettstein & Kueng, 2002, p. 117.

Wettstein e Kueng (2002) ressaltam que o modelo de Nolan analisa uma unidade da organização (unidade de processamento de dados ou setor de tecnologia da informação), enquanto o modelo de Watts é focado nos processos realizados pelo setor de tecnologia da informação.

O trabalho de Kueng (2002) também foi utilizado para compor o modelo aqui detalhado: trata-se de um conjunto de dados de um estudo multi-caso realizado em oito companhias onde o sistema de mensuração de desempenho foi analisado em várias dimensões, conforme figura abaixo:

Figura 6 – Evolução dos PMS ao longo de seis dimensões.
Fonte: Wettstein & Kueng, 2002, p. 117.

Espera-se que as diferentes dimensões sejam independentes entre si, ou seja, uma companhia pode ser avançada em uma dimensão (ex.: coleta de dados), mas pode ser antiquada em outra (ex.: comunicação de resultados).

Com base nos modelos e dados expostos acima, Wettstein e Kueng (2002) desenvolveram um modelo de maturidade dos PMS – *Performance Management System*, divididos em quatro estágios:

	Nível 1 Ad-hoc	Nível 2 Adolescente	Nível 3 Adulto	Nível 4 Maduro
Escopo Mensuração	Apenas indicadores financeiros são considerados.	Indicadores financeiros de desempenho são mensurados, assim como outros poucos indicadores não financeiros são medidos, quando possível.	Tanto indicadores financeiros e não financeiros de desempenho são utilizados. Medidas de desempenho estão em diversos níveis organizacionais.	Indicadores financeiros e não financeiros são mensurados em uma base regular. Os indicadores refletem os interesses dos <i>stakeholders</i> . Processos chave são mensurados de maneira integral.
Coleta de dados	A maioria dos dados relevantes é coletada manualmente.	Dados são coletados através de sistemas operacionais de informações. Entretanto, intervenção manual é necessária.	Coleta de dados de desempenho financeiro é totalmente automatizada; coleta de dados não financeiros ainda precisam de manipulação.	Fontes de dados internas e externas são exploradas. Vários sistemas de tecnologia da informação são integrados. A coleta de dados não tem intervenção manual.
Armazenamento de dados	Dados de desempenho são armazenados em vários formatos (planilhas, agendas, banco de dados).	Dados de desempenho financeiro são armazenados em um banco de dados central; dados não financeiros estão dispersos entre as diferentes unidades.	Dados relevantes de desempenho são armazenados em um <i>data warehouse</i> local, utilizando diferentes formatos.	Dados de desempenho são armazenados em um sistema de tecnologia de informação integrado.
Comunicação de resultados	Resultados de desempenho são disseminados em base <i>ad-hoc</i> .	Resultados de desempenho são disseminados periodicamente para a alta e média gerência.	Estruturas claras de comunicação são estabelecidas. Figuras não financeiras são integradas ao relatório. Muitos resultados são comunicados de forma "empurrada".	Resultados de desempenho financeiro e não financeiros são transmitidos aos <i>stakeholders</i> eletronicamente (opção "empurrada"). Adicionalmente, os resultados de desempenho podem ser acessados eletronicamente (opção "puxada") em diferentes níveis de agregação.
Uso de medidas	O uso dos resultados de desempenho não são definidos.	Dados de desempenho são utilizados primariamente para comunicação interna.	Dados de desempenho são utilizados primariamente com o propósito de analisar e para comunicação de estratégia e objetivos do <i>staff</i> .	Resultados de desempenho são utilizados (1) como um instrumento de gerenciamento e planejamento central, (2) para apoiar a comunicação externa da companhia, e (3) ter pessoas envolvidas.
Qualidade do processo de mensuração	Os processos de mensuração não estão definidos, o sucesso depende do esforço individual.	Certo grau de disciplinas nos processos existe, a execução com sucesso dos processos de mensuração pode ser repetido.	Os processos de mensuração são documentados e normatizados. A execução dos processos está de acordo com a descrição.	Objetivos quantitativos são selecionados para os processos de mensuração. Processo de melhoria continua desses processos é implantado. Novas tecnologias e práticas são identificadas.

Quadro 3 – Os quatro estágios do modelo de maturidade dos sistemas de mensuração de desempenho.

Fonte: Wettstein & Kueng, 2002, p. 120.

2.3.1.2 Modelo de Van Aken, Letens, Coleman, Farris e Goubergen (2005)

Os autores trouxeram a proposta denominada *Improvement System Assessment Tool* (ISAT), modelo este que avalia as dimensões de melhoria dos processos com base em uma escala adaptada do prêmio *Malcolm Baldrige National Quality Award* e do *European Foundation for Quality Management*.

O objetivo dessa ferramenta é o alinhamento dos sistemas de medição e avaliação de desempenho a outros sistemas da organização, promover a implementação de melhorias, avaliar a maturidade dos sistemas de mensuração e permitir a medição do desempenho atual. Além disso, o ISAT fornece *feedbacks* que podem ser usados na detecção de problemas em determinadas áreas, provendo clara direção para as melhorias, bem como a avaliação da atual maturidade dos sistemas.

O modelo proposto pelos autores está baseado na perspectiva na visão da melhoria organizacional como um sistema de processos e correspondentes saídas, englobando dois tipos de avaliações:

- 1) processos de melhorias e informações geradas; e
- 2) resultados atuais alcançados em medidas.

A primeira espécie de elementos de avaliação relacionados aos processos de melhorias e seus resultados (indicados em parênteses) são: definir a necessidade de mudanças, analisar a situação atual (avaliação interna e externa), identificar futura direção (visão e estratégia), definir as iniciativas de melhorias (plano de melhorias), desenvolvimento e implementação (plano de implementação) e progresso das revisões (processos de revisão do desempenho). Em complemento, os elementos de avaliação para “criar uma infraestrutura que suporte mudanças” incluem processos para criar infraestrutura efetiva necessária para suportar mudanças organizacionais, como um sistema de mensuração efetivo (desenho e implementação), comunicação com os *stakeholders*, desenvolvimento de treinamento e educação.

Dimensões analisadas	Descrição geral dos itens de avaliação
Abordagem (A)	Com que eficiência o resultado foi criado? <ul style="list-style-type: none"> • Abordagem estruturada. • Envolvimento cross-functional. • Uso de ferramentas apropriadas.
Implementação (D)	Com que eficiência o resultado foi implementado? <ul style="list-style-type: none"> • Comunicação clara e consistente dos resultados para os stakeholders internos e externos. • Os resultados gerados envolveram todas as funções, processos e unidades de trabalhos consideradas críticas e relevantes.
Estudo (S)	Com que eficiência o resultado é e como foi acessado? <ul style="list-style-type: none"> • Características de eficiência dos resultados, derivados da literatura relevante.
Aperfeiçoamento (R)	Como ou resultados são aprimorados? <ul style="list-style-type: none"> • Resultados são aprimorados se a sua qualidade for inferior a desejada, se outros indicadores relacionados mudam, ou se ocorrem mudanças no ambiente.

Quadro 4 – Descrição dos elementos de avaliação.

Fonte: Van Aken et al. 2005, p. 404.

Para o segundo tipo de avaliação (resultados em medida de desempenho chave), quatro dimensões são usadas, cada uma direcionada a uma questão chave (mostrada entre parênteses): níveis e tendências (qual é o nosso nível de desempenho e qual a tendência?), objetivos (como está nosso desempenho com relação às metas?), comparação (como está nosso desempenho em relação às comparações?), e causas (estamos gerenciando nosso desempenho de forma proativa?).

Cada um desses elementos é pontuado em escala percentual, conforme demonstrado no exemplo abaixo:

Escala pontuação	0%				25%				50%				75%				100%				
Tendências Qual é o nosso nível de desempenho e qual a tendência?	Sem resultados, resultados pobres ou tendências negativas				Alguma melhoria e tendência positiva e/ou desempenho razoável				Tendências positivas e/ou desempenho bom				Tendências positivas sustentadas e/ou desempenho excelente				Excelentes tendências sustentadas e/ou excelente desempenho sustentado				
Total	0	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
Objetivos Como está nosso desempenho com relação às metas?	Fora do cronograma e/ou sem progressos				No cronograma e/ou progressos no alcance das metas				Meta alcançada				Meta atingida sustentada				Superação das metas sustentadas				
Total	0	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
Comparações Como está nosso desempenho em relação às comparações?	Sem comparação e/ou comparação desfavorável				No cronograma e/ou progressos no alcance das metas				Comparação um pouco favorável com fontes externas				Comparação favorável, principalmente com fontes externas				Melhor do setor e /ou líder				
Total	0	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
Causas Estamos gerenciando nosso desempenho de forma proativa?	Sem investigação das causas				Causas propostas e assumidas				Causas monitoradas e algumas evidências para relação				Causas monitoradas e fortes evidências para relação				Causas monitoradas e controladas				
Total	0	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
Pontuação geral	0	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100

Forças:	Pontos de melhoria:
<ul style="list-style-type: none"> • Tendências: • Objetivos • Comparações • Causas 	
Item a ser verificado:	Elementos críticos de melhoria:

Quadro 5 – Modelo de pontuação dos resultados.

Fonte: Van Aken et al., 2005, p. 405.

Conforme apontado por Araújo Junior (2009, p. 54), o modelo ISAT “difere das demais ferramentas e constructos presentes (Bititci *et al.*, 2000, Kennerly e Neely, 2002) pela avaliação de desempenho e uso das medidas de desempenho no contexto de um sistema para integrar mudanças e melhorias”.

Com base no que foi apresentado até o momento, observa-se que há modelos de maturidade desenvolvidos para os sistemas de medição de desempenho. Entretanto, não foi encontrado na literatura pesquisada um modelo de maturidade conceitual, fato este que traz maior desafio e oportunidade de inovação nesta pesquisa.

2.3.2 Elementos da maturidade

Como definido anteriormente, maturidade pode ser medida como estágio em busca da melhoria de um processo e, como tal, é composta pela avaliação de elementos que participam do processo.

De acordo com Kennerley & Neely (2003, pp. 216-217), estudos mostram que, em cada organização, é possível identificar barreiras que impedem a evolução dos sistemas de avaliação de desempenho e diferentes abordagens para ultrapassar essas barreiras. Tais barreiras podem ser superadas se o processo for sustentado pelos seguintes fatores (Kennerley & Neely, 2002, p. 242):

- a) processos: existência de processos para revisão, alteração e desenvolvimento de indicadores;
- b) pessoas: disponibilidade de competências requeridas para utilizar, refletir, alterar e desenvolver os indicadores;
- c) infraestrutura: a disponibilidade de sistemas flexíveis que permitam a coleta, análise e divulgação de informações apropriadas;
- d) cultura: a existência de uma cultura de mensuração dentro da organização assegurando o valor do processo e a importância da manutenção de indicadores relevantes e apropriados.

Kueng, Meier e Wettstein (2001, p. 8) elencaram cinco elementos de um sistema de mensuração de desempenho (PMS):

Pessoas	Procedimentos	Dados	Software	Hardware
<ul style="list-style-type: none"> • Proprietários do PMS. • Pessoas responsáveis pelas unidades mensuradas. • Pessoas que configuram e mantêm os PMS. • Fornecedores de dados. • Usuários internos e externos do PMS. • Stakeholders internos e externos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Procedimentos e regras para definição dos indicadores de desempenho. • Regras para a gestão dos dados. • Regras para comunicação de dados. • Regras para uso dos resultados de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dados relevantes de desempenho. • Ser valioso para o indicador de desempenho. • Resultados de desempenho (dados calculados). • Meta-dados: descrição dos indicadores de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> • Software para extração, transformação e leitura dos dados. • Software para gestão e armazenamento de dados. • Software de análise de dados. • Software de apresentação de comunicação. 	<ul style="list-style-type: none"> • Computador pessoal ou outras unidades de visualização. • Servidor. • Infraestrutura de comunicação. • Sistema de armazenamento.

Quadro 6 – Componentes de um sistema de mensuração de desempenho.

Fonte: Kueng et al., 2001, p. 8.

Desenvolvendo o assunto, Júnior (2009) destaca nas conclusões de sua pesquisa quais os elementos envolvendo maturidade dos sistemas de medição de desempenho:

Figura 7 – Elementos de maturidade dos sistemas de medição de desempenho.

Fonte: Adaptado de Araújo Junior (2009, p. 82).

Como indicação de pesquisas futuras, o mesmo autor recomenda o desenvolvimento de um instrumento que avalie esses elementos relacionando-se a uma escala de maturidade e em qual grau de maturidade eles se encontram.

Seguindo a recomendação dada por Júnior (2009), esta pesquisa foi estruturada tomando como base os elementos de maturidade descritos por Kennerley e Neely (2002).

2.3.3 Definição de conceito

Para que seja possível atingir o objetivo da pesquisa, conhecer o estágio de maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho, dada a contextualização de maturidade realizada no capítulo anterior, deve-se aqui tratar da definição de conceito.

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 33) conceito “é todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão de objetos cognoscíveis”. O processo de conceituação envolve abstração e generalização: é necessário isolar aspectos, características ou propriedades do objeto, sujeito ou acontecimento. Compor um conceito é obter a explicação que possa ser extrapolada a outros elementos do universo onde a amostra foi observada.

Conceito se diferencia de definição e constructo, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Conceito	Palavras que expressam a abstração intelectualizada sobre um fenômeno ou um objeto. Também pode ser composto por um conjunto de técnicas, como é o caso das teorias científicas (conceito da relatividade, conceito da evolução).
Definição	É uma interpretação, explicação de um fenômeno, com características essenciais suficientes para torná-lo inconfundível.
Constructo	Possui significado construído intencionalmente a partir de determinado marco teórico. É representado por variáveis observáveis ou mensuráveis que podem representar as variáveis teóricas.

Quadro 7 – Comparação entre conceito, definição e constructo.

Fonte: Baseado em Martins & Theóphilo, 2009, p. 33-35.

2.3.4 Maturidade conceitual

Esta pesquisa traz um constructo de maturidade conceitual como sendo a observação dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho institucional em relação a seus principais objetivos conceituais.

Sendo assim, considera-se que um instrumento atinge alto grau de maturidade conceitual quando a entidade o implementa observando seus conceitos e principais objetivos.

Um instrumento é considerado com alto grau de maturidade conceitual quando se identifica que seus conceitos estão implementado se objetivos devidamente alcançados, permitindo que a entidade usufrua dos benefícios gerados pelo instrumento avaliado. Caso a entidade identifique instrumentos com baixo grau de maturidade, convém avaliar o interesse em buscar o desenvolvimento do mesmo ou então descontinuí-lo.

2.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Avaliação é o ato de se atribuir valor, sendo que valor pode ser interpretado em sentido qualitativo (mérito, importância) ou sentido quantitativo (mensuração) (Catelli, 2011, p. 198).

Pereira (in Catelli, 2011, p. 196) explica que “o ato de avaliar, entendido num sentido genérico, [...] é o exercício da análise e do julgamento sobre qualquer situação que exija uma apreciação de fatos, ideias, objetivos e, também, uma tomada de decisão a fim de se atingir uma situação desejada.” Ainda, segundo o autor, “avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas”.

Desempenho significa realizar uma atividade ou um conjunto de atividades (Pereira in Catelli, 2011, p. 201). Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009, p. 159) definem desempenho como a identificação de resultados mensuráveis que foram alcançados por determinada entidade, unidade de negócios, departamento ou até um indivíduo, devendo ser medido periodicamente de modo a proporcionar reação por parte dos gestores das instituições. Tais autores ainda complementam: “desempenho é o resultado, é o que as pessoas realizam, atingem, produzem quando desempenham suas atividades adequadamente”.

Para Oliveira (2009, p. 54), avaliação de desempenho está relacionada à contribuição das áreas e atividades sob a responsabilidade dos gestores, considerando-se custos, receitas e despesas ligados à respectiva área. Pode-se estender a avaliação de desempenho a cada indivíduo e suas atividades, e sua contribuição ao resultado da área específica da organização e assim por diante.

Marr (2006, *apud* Frezatti et al, 2009 p. 157-158) cita algumas razões para que as entidades tenham a avaliação de desempenho:

Checar a posição	Como está? E o futuro? Permite a entidade focar nas atividades prioritárias.
Processo decisório e aprendizagem organizacional	Avaliação e aperfeiçoamento do processo de gestão. Ao disporem de informações de acompanhamento, os gestores podem se sentir bem pelo fato de terem algo a comparar.
Comunicar a posição e <i>accountability</i>	A divulgação de informações internas sobre a avaliação de desempenho proporciona

	ajustes no rumo das instituições, além de motivar os indivíduos envolvidos no processo.
Confirmar prioridades	Permite às instituições programar melhorias naquilo que é relevante. “Aquilo que não é mensurado não pode ser gerenciado”.
Influenciar o comportamento pelo acompanhamento do progresso	Através da evidenciação do desempenho, os gestores são encorajados a obter melhorias, além de estabelecer a competição entre os gestores pelo melhor desempenho.
Remuneração, recompensa e promoção	A política de remuneração e recompensas das instituições deve estar atrelada às metas e resultados dos sistemas de avaliação de desempenho

Quadro 8 – Razões para o desenvolvimento da avaliação de desempenho.

Fonte: Baseado em Marr, 2006 (apud Frezatti et al., 2009 p. 157-158).

Ressalta-se que a avaliação de desempenho se distingue da avaliação de resultados. Conforme Guerreiro (1989), a avaliação de resultado contempla a análise de rentabilidade de produtos e serviços, enquanto a avaliação de desempenho tem o objetivo de analisar o comportamento de áreas de responsabilidade da empresa, com foco na contribuição delas para a formação do resultado global.

As ESFL, embora não tenham como objetivo principal a geração de lucros para efeito de distribuição aos investidores, assim como ocorre com as demais organizações com finalidade lucrativa, devem se preocupar com a obtenção de superávit com o objetivo de prover a continuidade de suas atividades. Daí a importância e a necessidade dos instrumentos de controladoria relacionados a avaliação de desempenho.

O processo de avaliação de desempenho consiste em um ciclo com quatro fases distintas, sendo a primeira concentrada no estabelecimento de padrões; a segunda baseada na comparação do desempenho real e o esperado (previsto); a terceira com a identificação dos eventuais desvios e a quarta e última centrada nas ações corretivas quando necessárias (Frezatti *et al.*, 2009, p. 156). A integração deste processo pode ser melhor avaliada na figura abaixo:

Figura 8 – Integração do planejamento e controle.

Fonte: Frezatti et al., 2009, p. 157, adaptado.

Voltando a contextualização da avaliação de desempenho, Waal, Goedegebuure e Geradts (2011) atestam em seu estudo que, nos últimos anos, muitas organizações têm implementado esse tipo de avaliação. Os autores concluem que a introdução e utilização de avaliação de desempenho precisam de atenção contínua da gestão, a fim de se tornar e permanecer bem sucedida no longo prazo.

A implicação prática da pesquisa realizada pelos autores é que vale a pena, para os gestores de uma organização sem fins lucrativos, implementar sistemas de avaliação de desempenho, a fim de melhorar os resultados de sua organização.

Athinkson, Banker, Kaplan e Young (2011, p. 573) trazem que um dos papéis mais importantes dos sistemas de avaliação de desempenho é a possibilidade de acompanhar as trocas realizadas entre as empresas e cada grupo de *stakeholders*, identificando se as expectativas desses grupos estão sendo atendidas, as áreas que apresentam problemas e as oportunidades para melhoria.

A figura dos *stakeholders* no processo de avaliação de desempenho também é citada por Bryson (1995), destacando que a atenção dispensada a esses gru-

pos é importante durante todo o processo de gerenciamento estratégico, principalmente nas organizações públicas, onde o sucesso depende da satisfação dos principais *stakeholders*, de acordo com a definição do que é valioso para a entidade.

A importância na satisfação dos *stakeholders* também é destacada por Neely, Adams e Kennerley (2002), quando afirmam que a melhor maneira para a sobrevivência e prosperidade das organizações, sejam elas com fins lucrativos ou sem fins lucrativos, no longo prazo, será pensar sobre os desejos e necessidades de todos os seus *stakeholders* e o empenho para entregar o valor apropriado a cada um deles.

Segundo Pereira (*in* Catelli 2011, p. 197) um processo de gestão requer avaliações de desempenhos em suas diversas dimensões, quando relacionado à empresa em sua totalidade, a suas áreas, às funções e aos cargos exercidos. O autor ainda relaciona desempenho aos aspectos operacionais, econômicos e financeiros das atividades, às atividades planejadas e às realizadas.

Ainda de acordo com o autor, a avaliação de desempenho, no contexto de gestão, é um dos requisitos para o exercício do controle que, por sua vez, interage com as fases de planejamento e execução das atividades.

Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p.2-3) todo sistema de controle tem pelo menos quatro elementos:

Detector ou sensor: permite medir o que está ocorrendo no processo que está sendo controlado.

Assessor: faz a comparação do que está ocorrendo com algum padrão ou expectativa definida anteriormente.

Realizador (feedback): altera o comportamento, caso o assessor considere necessário e assim indique.

Rede de comunicações: trata do sistema que transmite informações entre o detector e o assessor e entre o assessor e o realizador.

De acordo com Frezatti *et al.* (2009, p. 161-162) para atingir o objetivo de eficácia do controle, devem estar presentes três fundamentos:

Fundamento	Descrição	Exemplo
Padrão	Expressão qualitativa ou quantitativa da atividade que se pretende controlar	Geração de valor = EVA
Informação	Forma de comunicação entre as fases do processo e o controle, viabilizando assim a execução.	EVA projetado e EVA real
Decisão	Conclusão do processo de controle gerencial. É a informação traduzida em ação.	Variação entre o real e o projetado: deve ser mantida? Dá para ser recuperada?

Quadro 9 - Fundamentos do controle.

Fonte: Baseado em Frezatti et al., 2009, p. 161-162.

Segundo Pereira (in Catelli2011, p. 202) a avaliação de desempenho é realizada nas diversas dimensões que se inter-relacionam, pelas quais podem ser visualizadas as atividades empresariais.

Figura 9 – Dimensões do desempenho na empresa.

Fonte: Adaptado de Pereira in Catelli, 2011, p. 202.

Em relação ao objeto da avaliação de desempenho no contexto operacional, Pereira (in Catelli 2011, p. 208) cita os possíveis desempenhos:

- a) de toda a empresa;
- b) das áreas que estão sob a responsabilidade dos gestores;
- c) associado aos eventos econômicos;
- d) de atividades relacionadas a produtos ou serviços específicos; e
- e) de atividades relacionadas a funções ou cargos.

Avaliação de desempenho pode ser entendida “como uma forma de se identificar a necessidade ou oportunidade de se decidir, bem como subsidiar a formulação de alternativas de ação ou a solução de problemas identificados” (Pereira, in Catelli, 2011 p. 210).

Segundo Neely, Adams e Kennerley (2002), “avaliação de desempenho pode ser definida como um processo de quantificação da eficiência e eficácia de ação passada”.

A avaliação de desempenho é fase do processo de gestão de uma entidade. Segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 156) à medida que a *accountability* é praticada, a avaliação de desempenho realizada pela entidade realimenta o processo, com a capacidade de informar, orientar, premiar, ajustar as áreas e pessoas envolvidas.

Ainda segundo esses mesmos autores, a avaliação de desempenho é influenciada pela controladoria, na medida em que proporciona apoio no desenvolvimento dos sistemas de informações, orientações e integração entre os processos.

De acordo com Borinelli (2006), a controladoria deve exercer papel extremamente relevante no cumprimento da missão da empresa e na garantia de sua sobrevivência e continuidade. Segundo o autor: “controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

O autor ainda define que o objeto de estudo da controladoria são as organizações, o modelo organizacional como todo, subdividido nos seguintes focos de atuação:

- a) o processo (e o modelo) de gestão como um todo, especialmente nas etapas de planejamento e controle, com suas ênfases na gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial;
- b) as necessidades de informações, baseadas nos modelos de decisão e de informação; e
- c) o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

Segundo Borinelli (2006), diversos autores desenvolveram estudos que envolvem a controladoria em contextos específicos, conforme exemplifica o quadro a seguir:

NATUREZA DAS ORGANIZAÇÕES	ESTUDOS REALIZADOS
Organizações do Setor Público (Governamental)	Peixe (1996) e Holanda (2002)
Instituições Financeiras	Carvalho (1995), Guerreiro <i>et al.</i> (1997), Farias (1998), Brito (2000), Chagas (2000) e Pinheiro (2000)
Entidades Fechadas de Previdência Privada	Fernandes (2000) e Oliveira e Ponte (2005)
Entidades Filantrópicas	Milani Filho (2004)
Indústrias	Raupp <i>et al.</i> (2006) e Giongo e Nascimento (2005)
Empresas de Construção Civil	Garcia (2003)
Mercado de Jogos (Cassinos)	Ramdeem e Fried (2003)

Quadro 10 – Estudos sobre controladoria, por natureza da organização.

Fonte: Borinelli, 2006, p. 121.

Para que a avaliação de desempenho seja efetiva dentro da entidade, os autores acima destacam como aspecto fundamental que a avaliação esteja alinhada ao processo de planejamento, mais operacionalmente, utilizando sistema orçamentário e com foco na sustentabilidade da entidade.

Segundo Ribeiro (2002, p. 91):

Em uma entidade da administração pública, especialmente um hospital, a expressão “donos do negócio”, não é incidental. Se a realidade de qualquer entidade, mesmo sendo esta uma entidade da administração pública, é lidar com recursos escassos, que devem ser aplicados de forma a propiciar o melhor retorno, o sentido de responsabilidade do gestor público deve ficar bastante evidente. Expressões como “manda a conta para a viúva” ou “não é meu nem é teu, então...”, que aparecem no folclore dos atos de gestores públicos brasileiros, noticiados pela imprensa com certa frequência, e que acarretam desperdícios de recursos públicos, devem ser substituídos pela noção de eficiência, efetividade, eficácia e qualidade, desejos dos “donos do negócio”, a própria sociedade.

Como descrito acima, faz-se ainda mais necessária a gestão desses recursos escassos obtidos pelos hospitais filantrópicos, pela utilização de sistemas de avaliação de desempenho, pois, no caso de empresa com atividades que tenham

como finalidade o lucro, se os gestores necessitam de recursos, é possível envidar esforços em duas pontas: receitas e custos. Entretanto, no caso das entidades sem fins lucrativos, prioriza-se a gestão dos custos.

Ainda percorrendo o trabalho de Ribeiro (2002, p. 98), encontra-se a afirmação de que a definição da medida de desempenho (*performance* e resultado) em entidade pública hospitalar pode contribuir com um processo permanente de congruência em torno da missão declarada e perseguida da instituição, o que significa dizer que o sistema de avaliação de desempenho torna viável o cumprimento e desenvolvimento da missão da entidade.

2.4.1 Instrumentos de avaliação de desempenho

Para a realização da avaliação de desempenho, as organizações contam com instrumentos, também designados de artefatos, que possibilitam aos gestores a avaliação da situação real da entidade, assim como a visualização de onde ela está em relação ao planejado.

Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2011) realizaram pesquisa com o objetivo de avaliar se empresas brasileiras que se destacam pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial e se empresas que se destacam pela qualidade de suas informações aos usuários externos também se destacam pela maior utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial de apoio a usuários internos.

Em relação ao primeiro objetivo, os autores encontraram evidências de que as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial, tais como custeio baseado em atividades (ABC), teoria das restrições, custo financeiro dos estoques, *Balanced Scorecard* – BSC, entre outros.

No que diz respeito ao segundo objetivo, o estudo demonstrou que as empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA (Troféu Transparência) não se diferenciam do grupo das demais empresas pesquisadas.

Voltando para a área do terceiro setor, Morgan e Benedicto (2009) realizaram estudo sobre o conhecimento e aplicação de instrumentos de controladoria

relacionados ao processo de gestão dessas organizações, onde se concluiu que a avaliação de desempenho é importante para 95% destas organizações.

Ainda de acordo com os autores, foram apresentadas várias alternativas de instrumentos de controladoria para que os respondentes assinalassem as mais praticadas na organização, onde se observou que mais de 75% das organizações pesquisadas utilizam contabilidade financeira, planejamento orçamentário, controles internos e controle orçamentário. Quanto ao planejamento, 65% utilizam planejamento estratégico. Verificou-se também que 60% elaboram o orçamento, acompanham sua execução e tomam medidas corretivas.

No citado estudo, os autores observaram que as organizações do terceiro setor se utilizam do sistema de informações para a tomada de decisões, porém as informações mais utilizadas são as advindas da contabilidade financeira e que na maioria das organizações pesquisadas o sistema não é totalmente informatizado. Os autores também constataram que as organizações utilizam indicadores de desempenho, porém são indicadores mais relacionados ao cumprimento da missão.

Como resultado da pesquisa realizada por Morgan e Benedicto (2009), apresentou-se três grupos divididos de acordo com seu grau de utilização:

1	Alta utilização (mais de 75%)	Contabilidade financeira Planejamento orçamentário; Controles internos; e Controle orçamentário
2	Média utilização (de 51% a 74%)	Controle Patrimonial; Planejamento Estratégico; Avaliação setorial do resultado; Tomada de decisão baseada no Sistema de Informação Gerencial (SIG); Gestão de custos; e Avaliação global do resultado.
3	Menor utilização (menos de 50%)	Contratação de auditoria independente; Controle de metas estratégicas; Cálculo de índices de desempenho não-financeiros

Quadro 11 – Instrumentos de controladoria em organizações do terceiro setor.
Fonte: Morgan e Benedicto, 2009.

Em estudo mais recente, Alves, Silva, Carmo, Jupetipe e Mário (2012) pesquisaram os instrumentos de contabilidade gerencial mais utilizados pelas entidades do terceiro setor com sede em Minas Gerais e concluíram que a utilização desses instrumentos se dá em poucas entidades e de maneira precária, o que “torna

a ação e o processo dessas entidades verdadeiras atividade de “sorte” ou de muita dependência de fatores externos”.

Complementando os resultados apresentados pelas pesquisas já descritas, Santos, Costa, Espejo e Panhoca (2009) realizaram um estudo sobre a influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba atuantes no setor do meio ambiente, onde se concluiu que a diferença na escolha desses artefatos está diretamente influenciada pelo estilo gerencial do gestor.

A divergência nos resultados apresentados pelas pesquisas mostradas até aqui aponta a complexidade deste mundo denominado terceiro setor, demonstrando que muito há o que se fazer em pesquisa (Alves *et al.*, 2012; Cunha & Correa, 2012).

Tomando como base os estudos citados neste capítulo, optou-se por selecionar apenas os instrumentos relacionados à avaliação de desempenho mais citados na literatura pesquisada: planejamento e controle orçamentário, gestão de custos, BSC – *Balanced Scorecard*, além da própria contabilidade financeira.

A seleção da contabilidade financeira como instrumento de gestão de entidades sem fins lucrativos se dá em função da relevância constatada em pesquisas realizadas junto às instituições.

A seguir, serão abordados os pontos julgados relevantes na conceituação dos instrumentos de avaliação de desempenho selecionados para pesquisa, de modo a possibilitar a aplicação do construto de maturidade conceitual demonstrado mais adiante.

2.4.1.1 Planejamento e controle orçamentário

Segundo Oliveira, Ross e Altimeyer (2005, p. 71) as organizações do terceiro setor precisam ter comportamento de empresa (organização competitiva no seu mercado de atuação) e responsabilidade de Estado, em razão da necessidade de serem autossustentáveis e de atuarem, normalmente, em setores ditos sociais, como o da educação e saúde.

Dado o ambiente competitivo no qual estas organizações estão inseridas, elas entram em disputa acirrada por recursos financeiros vindo de fontes públicas e privadas. Em decorrência disso, tais organizações se valem de ferramentas como: planejamento estratégico, marketing, gestão de projetos, finanças, recursos humanos que antes eram associados apenas às organizações com finalidade de lucro.

Tais artefatos estão cada vez mais presentes na gestão do terceiro setor, adaptando-se a suas características específicas e fornecendo as ferramentas necessárias à sobrevivência no ambiente competitivo, contribuindo na perseguição de resultados eficazes em cenário de recursos financeiros restritos (Fraga & Silva, 2010).

A literatura de contabilidade gerencial considera que efetivo planejamento e controle são essenciais para o alcance das metas e objetivos da organização. Em muitas organizações, esse processo se inicia com o planejamento estratégico e em decorrência dele é elaborado o orçamento (Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento & Oyadomari, 2010).

O orçamento empresarial é considerado das ferramentas mais importantes da gestão empresarial e da controladoria. Ele é um plano financeiro que leva a estratégia à realidade econômico-financeira. Quando bem elaborados e devidamente acompanhados, caracterizam-se como um dos instrumentos fundamentais da *accountability* estruturada, negociada e justa.

As organizações que implantam sistema orçamentário usufruem de diversas vantagens e benefícios quanto ao processo de elaboração de orçamento, conforme detalham Garrison e Noreen (2013, p. 337):

- a) o orçamento obriga os gestores a pensarem no futuro, de forma a planejá-lo e evitar que gastem seu tempo com emergências diárias;
- b) o orçamento pode comunicar os planos da alta administração à toda a organização;
- c) o orçamento permite a alocação de recursos a toda a organização, de maneira que possam ser utilizados de forma mais eficaz;
- d) o processo orçamentário permite identificar pontos de estrangulamento com certa antecedência;

- e) o processo de elaboração do orçamento permite a integração dos planos de diversas partes da organização, de modo a garantir que todos os gestores estejam olhando para a mesma direção;
- f) o orçamento permite traçar objetivos e definir metas que podem se tornar referência para a avaliação de desempenho da organização ou de determinada área dela.

Uma vez inserido no contexto da organização, para que possam ser colhidos os resultados esperados por seu uso, o orçamento precisa ser entendido como processo no qual, dado o papel que ele ocupe dentre os demais artefatos, o grau de importância que a ele seja dado por seus usuários determinará a extensão e profundidade desse processo.

Tais funções e grau de importância atribuídas ao orçamento são definições que não estão limitadas ao discurso ou intenção desses mesmos gestores, mas pelos recursos e condições existentes na organização e que estão disponibilizados para a consecução do orçamento e dos usos e funções que esta ferramenta assumiu na organização (Frezatti, 2009; Frezatti *et al.*, 2010).

Na visão de Covalski, Evans III, Luft e Shields (2007), o orçamento empresarial é um dos tópicos mais pesquisados em contabilidade gerencial sob diversas perspectivas teóricas: econômicas, psicológicas e sociológicas. Esses autores concluíram em seus estudos que a linguagem comum e legítima do orçamento é veículo importante para que as expectativas sociais sejam reforçadas e reproduzidas.

Para eles, o orçamento pode ser utilizado para atender diversos propósitos, dentre os quais o planejamento, coordenação e organização das atividades, assim como alocação de recursos, motivação de funcionários e expressar a conformidade com as normas sociais.

Segundo Neely, Sutclif e Heyns (2001) o orçamento ajuda a fortalecer o comando e o controle vertical, em detrimento da comunicação e da participação dos gestores.

Para que o orçamento possa ser devidamente entendido, ele precisa ser visto de forma ampla. Frezatti *et al.* (2010) identificam dez elementos classificados

em três grupos que caracterizam o orçamento de forma que ele possa ser entendido como um todo, são eles: estruturais (organização do processo de planejamento e controle, sistemas de informação), de gestão (indicadores de desempenho, avaliação de desempenho e feedback, grau de participação no processo de planejamento, constituição de reservas orçamentárias, grau de força do passado, grau de rigidez e flexibilidade, grau de realidade das metas consideradas), e comportamentais (comportamento disfuncional).

A figura 10 apresenta a visão dos dez elementos citados por Frezatti *et al.* (2010), assim como o relacionamento e a interdependência entre eles:

Figura 10 –Relacionamento dinâmico entre os elementos do orçamento.
Fonte: Frezatti et al.,2010, p. 207.

Como consequência da compreensão do orçamento como todo, espera-se ser capaz de chegar ao entendimento “das decisões necessárias para estruturar ou ajustar o processo de planejamento, [...] e condições para refletir sobre o momento mais adequado para o processo decisório e para perceber antecipadamente efeitos indesejáveis e buscar sua eliminação ou minimização” (Frezatti *et al.*, 2010, p. 211).

As entidades do terceiro setor tendem a dar início ao processo orçamentário com a estimação das receitas, em função de não terem a possibilidade de acréscimo de suas receitas com o aumento das atividades de marketing, necessitando tomar decisões sobre a melhor alocação de recursos para as atividades e unidades envolvidas (Blocker, Chen, Cokins & Lin, 2007, p. 240).

Analisando a produção científica nacional que estuda a intersecção das entidades sem fins lucrativos com a Contabilidade, constatamos que foram realizadas pesquisas que investigam suas práticas de gestão, outras que buscam descrever a utilização de artefatos de contabilidade gerencial, entre os quais o próprio orçamento empresarial (Alves *et al.*, 2012; Campos, 2003; Gonçalves *et al.*, 2009; Kohut *et al.*, 2012; Milani Filho, 2004; Silva, 2005).

Nos trabalhos em questão, observou-se que a adesão à utilização do orçamento identificado nessas entidades estudadas é elevada, inclusive aquelas que se declararam desobrigadas em prestar contas por meio do uso desse instrumento. De outro lado, quando essas organizações são analisadas, nas mesmas pesquisas, sob a ótica dos usos que fazem da informação obtida, as respostas são contraditórias em relação ao uso ou a importância que atribuem às informações que obtêm do orçamento, ou mesmo dos benefícios obtidos pelo seu uso.

Em função do cenário acima exposto e dada a relevância do tema, verificou-se grande oportunidade de pesquisa quanto ao estágio de maturidade conceitual encontrado no uso desse importante instrumento de avaliação de desempenho pelas organizações do terceiro setor.

2.4.1.2 Gestão de custos

As entidades do terceiro setor têm uma característica que as diferenciam das demais instituições do mercado: elas detêm poder limitado sobre a gestão de suas receitas e fontes de recursos. Essas entidades filantrópicas não conseguem superávit financeiro imediato advindo da atividade de marketing, pois não há “produtos e serviços à venda”. Sendo assim, ressalta-se a importância de avaliar a maturidade conceitual da gestão de custos.

Gestão de custos é, definido por Hansen e Mowen (2001, p. 423), o uso dos dados de custos com o objetivo de desenvolver e identificar estratégias que possam proporcionar vantagem competitiva sustentável, adquirida com a criação de valor maior para o cliente ao mesmo custo, ou até mais baixo do que aquele oferecido por concorrentes. No caso das entidades sem fins lucrativos é “o fazer mais com menos”, dada à escassez de recursos.

Tal visão é corroborada por Blocher *et al.* (2007, p. 8), quando atestam que as organizações não lucrativas também devem ter estratégias para realizar suas missões, onde se destaca a gestão de custos direcionada ao uso de seus recursos financeiros de forma eficiente e eficaz.

Os dados de custos são gerados por sistemas que atendem tanto a contabilidade financeira como a gerencial. O sistema de informações de contabilidade financeira está primeiramente preocupado em produzir informações aos usuários externos, seguindo regras e legislações fiscais específicas.

Entre essas informações, estão as demonstrações contábeis, como o balanço patrimonial, a demonstração de resultados, a demonstração dos fluxos de caixa. O sistema de informações para gestão de custos gera informações direcionadas aos usuários internos com objetivos gerenciais. Esse sistema não está limitado por normas ou regras, prevalecendo os processos que os gestores entendem demonstrar melhor as operações das organizações (Hansen & Mowen, 2001, p. 57). Ainda de acordo com os autores, o sistema de gestão de custos tem três objetivos principais:

- a) fornecer informações do custo dos produtos ou serviços;
- b) produzir informações direcionadas ao planejamento e controle da organização;
- c) fornecer informações para a tomada de decisão.

Figura 11 –Os subsistemas de informações contábeis.
 Fonte: Hansen & Mowen, 2001, p. 60.

O sistema de informações de gestão de custos é composto por rotinas, pessoas, materiais e processo racional, com a missão de identificar, coletar e processar dados das operações de forma a mensurar o custo de produtos ou serviços gerados, conforme estrutura apresentada por Souza (*in* Parisi & Megliorini, 2011, p. 33):

Figura 12 –Estrutura e fluxo básico do sistema de custos.
 Fonte: Souza, *in* Parisi & Megliorini, 2011, p. 33.

Nas entidades sem fins lucrativos, a gestão de custos torna-se imprescindível, tendo em vista que não se identifica a possibilidade de análise de resultado (receita (-) custos), mas uma análise do custo-benefício dos serviços prestados à comunidade, buscando a utilização dos recursos de forma mais eficaz.

No estudo realizado por Morgan e Benedicto (2009, p. 125) junto às organizações do terceiro setor da Região Metropolitana de Campinas, constatou-se que 55% das entidades pesquisadas utilizam a gestão de custos como instrumento de controladoria direcionado ao processo de gestão.

Em outra pesquisa, agora realizada por Alves *et al.* (2012, p. 12), foi constatado que as organizações sem fins lucrativos que utilizavam algum método de custeio o faziam para fins de controle de recursos relacionado à prestação de contas – e não ao controle de gestão da entidade. Outro achado da pesquisa em relação à gestão de custos dessas organizações é que o método de custeio utilizado não tinha o foco em gestão, mas nos orçamentos de seus projetos (elaboração ou prestação de contas).

Scarpin e Santos (2012) desenvolveram estudo de caso em entidade sem fins lucrativos situada no Sul do país, onde identificaram que o sistema de custeio da organização é voltado principalmente para o controle financeiro relacionado aos convênios firmados. Foi identificado também que, naquela organização, o sistema de custeio para fins de controle gerencial carece de melhorias, pois pouca informação é obtida com objetivos estratégicos ou críticos.

2.4.1.3 Balanced Scorecard – BSC

O *Balanced Scorecard* – BSC foi criado por Robert S. Kaplan e David P. Norton em 1992, com o objetivo de comunicar o desempenho de uma organização por meio de indicadores financeiros e não-financeiros para refletir a estratégia de negócio em todos os níveis (Frezatti *et al.*, 2010, p 189).

O BSC é um instrumento de apoio a gestão da organização de terceiro setor, pois possui alternativas de aplicação e possibilidade de ajustes à realidade de

cada organização, tendo em vista não ser estrutura engessada, conforme destaca Fraga e Silva (2010, p. 23).

Tal instrumento surgiu em resposta às novas demandas da contabilidade gerencial, duramente criticada por Johnson e Kaplan na obra *Relevance Lost* de 1987, onde os autores apresentaram críticas quanto à utilidade da contabilidade no processo de gestão frente às mudanças no ambiente empresarial da época (Frezatti *et al.*, 2009, p. 175).

De acordo com Frezatti *et al.* (2009, p. 181-182) o BSC apresenta real contribuição à necessidade de alinhamento da estratégia aos objetivos da organização, integrando medidas financeiras e não financeiras, de maneira alinhada, à estratégia da organização, melhorando o *feedback* e aprendizagem organizacional, conforme demonstrado a seguir:

Figura 13 –Gestão da estratégia – quatro processos.
Fonte: Kaplan & Norton, 1996, p. 77, adaptado.

Gestores que usam o BSC não têm que confiar apenas em medidas financeiras de curto prazo como únicos indicadores de desempenho, pois as quatro

perspectivas abraçadas pelo BSC, representadas por indicadores de processos de gestão, quando analisadas separadamente ou em combinação, contribuem para vincular os objetivos estratégicos de longo prazo com as ações de curto prazo (Kaplan & Norton, 1996, p. 75).

Nessa obra, os autores descrevem os objetivos de cada processo de gestão abordada pelo BSC:

- 1º Processo: Traduzindo a visão: os gestores constroem um consenso sobre a estratégia e a visão da empresa. Apesar das melhores intenções daqueles que estão no topo, a estratégia e a visão da empresa são estabelecidas em termos que muitas vezes não são facilmente traduzidas em ações. Para tanto, é necessário expressar a declaração de estratégias e visão em um conjunto de objetivos e indicadores, acordados entre os executivos seniores, que descrevem os direcionadores de sucesso de longo prazo.
- 2º Processo: Comunicando e vinculando: gestores comunicam a estratégia para os níveis organizacionais acima e abaixo deles, vinculando-a aos objetivos dos departamentos e dos indivíduos. Tradicionalmente, os departamentos são avaliados por indicadores financeiros, assim como os indivíduos recebem incentivos pelo cumprimento de metas financeiras de curto prazo. O BSC assegura aos gestores que todos os níveis da organização entendam a estratégia de longo prazo e que os objetivos dos departamentos e dos indivíduos estejam alinhados com a estratégia.
- 3º Processo: Planejamento dos negócios: permite às empresas integrarem seus negócios e planos financeiros. Diversas organizações implantam programas de mudanças com ajuda de seus defensores, gurus ou consultores que gastam tempo dos executivos, além de consumir energia e recursos. Entretanto, diversos gestores permanecem com dificuldades de integrar as iniciativas para atingir as metas, o que acaba ocasionando desapontamento com os resultados desses programas. Quando os gestores utilizam os objetivos estabelecidos nas medidas do BSC como base para alocação de recursos e definição de prioridades, eles passam a realizar e coordenar as iniciativas que levam a organização aos objetivos estratégicos de longo prazo.
- 4º Processo: *Feedback* e aprendizado: possibilita a organização desenvolver o aprendizado estratégico. Com o BSC no centro do sistema de gestão, a organização pode monitorar os resultados de curto prazo das três perspectivas previstas na literatura: clientes, financeira e processos internos.

Essa integração de medidas financeiras e não financeiras, introduzidas nas quatro perspectivas do BSC, permite o equilíbrio dos objetivos de curto e longo

prazo, o que ocorre na relação de causa e efeito dos indicadores, dos vetores de desempenho e da relação destes com os aspectos financeiros (Kaplan & Norton, 1997).

Figura 14 – Traduzindo visão e estratégia – quatro perspectivas.
Fonte: Kaplan & Norton, 1996, p. 76, adaptado.

Kaplan (2001) realizou uma pesquisa sobre a aplicabilidade do BSC em organizações sem fins lucrativos, onde destacou que essas entidades devem realizar adaptações no instrumento. Uma dessas modificações é a alteração da perspectiva da "Missão" para o topo do BSC, em substituição a perspectiva "Financeira", tendo em vista que esta última não é a prioridade das organizações sem fins lucrativos.

Nas organizações com finalidade de lucro, a perspectiva "Financeira" deve estar no topo do BSC, tendo em vista que esta apresenta uma forma de *account-*

tability entre elas e seus acionistas. Entretanto, nas organizações sem fins lucrativos, o cumprimento de seus objetivos sociais, razão de sua existência, representa a *accountability* perante a sociedade.

Outra adaptação citada pelo autor diz respeito à definição de “Clientes” das organizações sem fins lucrativos: são aqueles que proveem os recursos financeiros ou aqueles que recebem os serviços prestados por essas organizações? (Kaplan & Norton, 2001, p. 360). Nas organizações com finalidade lucrativa, clientes são aqueles que entregam recursos financeiros mediante o recebimento dos serviços prestados.

Kaplan e Norton (2001), corroborado por Moore (2003) destacam que as organizações sem fins lucrativos devem manter os “doadores de recursos”, denominados “clientes *upstream*”, em paralelo aos “beneficiários dos serviços” ou “clientes *downstream*” no topo do BSC, como demonstrado abaixo:

Figura 15 –Framework do balanced scorecard adaptado às organizações sem fins lucrativos. Fonte: Kaplan, 2001 p.361, adaptado.

Ainda nesse estudo, o autor conclui que o BSC utilizado assim possibilita que todos os recursos da organização – time sênior de liderança, recursos tecnológicos, iniciativas, mudanças de programas, recursos financeiros e humanos, estejam alinhados para atingir os objetivos da organização (Kaplan, 2001, p. 369).

Após a pesquisa realizada por Kaplan, outros estudos deram sequência à exploração do BSC nas organizações sem fins lucrativos, como resumido por Greiling (2010, p. 537):

Autores	Tipo	Foco
Inamdar e Kaplan (2002)	Estudo Qualitativo com gestores de nove hospitais	Motivos para adoção do BSC, incluindo perspectivas, maiores desafios e barreiras encontradas, benefícios e melhoria de desempenho encontrada.
Contrast Management Consulting (2002)	Estudo quantitativo com 82 organizações sem fins lucrativos	Foco principal nos instrumentos de gestão da estratégia, cinco razões para implementar o BSC, seis razões contra a implantação do BSC.
Greiling (2009)	Estudo quantitativo incluindo 343 organizações sem fins lucrativos	Foco principal: estado de implementação da gestão de desempenho, <i>stakeholders</i> relevantes, medidas de desempenho utilizadas e objetivos das organizações sem fins lucrativos. Percentual de executores do BSC em comparação a outros sistemas de medição de desempenho

Quadro 12 –Comparativos dos estudos da implementação do BSC no terceiro setor.

Fonte: Greiling, 2010, p. 537.

Já no Brasil, Fraga e Silva (2010, p. 18) realizaram pesquisa bibliográfica na qual foi possível constatar os 10 principais desafios que acompanham as organizações do terceiro setor, citados pelos seguintes autores:

Principais desafios	Autores	Relação com as perspectivas de Kaplan e Norton, e outras
Medir desempenho e avaliar resultados.	Cavalcanti (2006, p. 179) Drucker (2006, p. 87) Helena (2007, p. 187) Tachizawa (2002, p. 202)	Perspectiva financeira. Processos internos.
Planejamento.	Drucker (2006, p. 80) Helena (2007, p. 153) Tachizawa (2002, p. 149)	Processos internos.
Desenvolvimento de alianças estratégicas e redes de compromisso social.	Cavalcanti (2006, p. 286) Drucker (2006, p. 46) Tachizawa (2002, p. 156)	Uma quinta perspectiva, sugerida nesta pesquisa, denominada “perspectiva social”.
Eficiência e eficácia na condução dos processos.	Drucker (2006, p. 112) Helena (2007, p. 95) Tachizawa (2002, p. 224)	Processos internos.
Profissionalização.	Cavalcanti (2006, p. 142) Drucker (2006, p. 108)	Aprendizado e crescimento

	Helena (2007, p. 146)	
Comunicação eficiente com os <i>stakeholders</i> .	Drucker (2006, p. 115) Helena (2007, p. 166)	Aprendizado e crescimento Clientes.
Conhecimento sobre os aspectos jurídicos para obtenção e solicitação de benefícios.	Helena (2007, p. 08) Tachizawa (2002, p. 36)	Processos internos. Aprendizado e crescimento.
Gestão financeira: manter a sustentabilidade.	Drucker (2006, p. 41) Tachizawa (2002, p. 176)	Perspectiva financeira Processos internos.
<i>Benchmarking</i> .	Tachizawa (2002, p. 217)	Aprendizado e crescimento.
Maximizar a utilização do marketing social.	Cavalcanti (2006, p. 219)	Clientes. Uma quinta perspectiva, sugerida nesta pesquisa, denominada “perspectiva social”.

Quadro 13 – Relação entre perspectivas do BSC e desafios da gestão no terceiro setor.

Fonte: Fraga & Silva, 2010, p.18.

Ainda segundo Fraga e Silva (2010, p. 18), o BSC é adequado à gestão das organizações do terceiro setor, pois apresenta alternativas de aplicabilidade adequadas à realidade de cada organização, otimizando sua gestão.

Em paralelo à aplicabilidade das perspectivas contidas no BSC, Moore (2003) desenvolveu, baseado nos conceitos do instrumento bem como em pesquisas de campo, um modelo de avaliação de desempenho formatado para entidades públicas e sem fins lucrativos associado à geração de *Public Value*, que se baseia no conhecimento e ideia do BSC e pode ser representado pelas perspectivas: cumprimento da missão social, benefícios entregues aos clientes e o resultado social que atinge.

Tais perspectivas foram operacionalizadas em atividades consideradas relevantes pelo autor, denominado *Public Value Scorecard* – PVS:

Figura 16 –Public value scorecard.
Fonte: Moore, 2003, adaptado.

A missão social é considerada como a razão de ser da entidade, que deve ser dividida em procedimentos mensuráveis no intuito de viabilizar seu acompanhamento. Esses objetivos dificilmente podem ser sumarizados em termos financeiros, ao contrário do que se pode ver nas organizações com finalidade de lucro, onde o objetivo pode ser a maximização do valor ao acionista ou a sustentação da lucratividade, facilmente capturados por medidas financeiras.

A legitimidade e suporte focam a atenção aos provedores de recursos financeiros (governo e terceiros) que custeiam os serviços produzidos pela entidade sem fins lucrativos e, na grande maioria, não são diretamente beneficiados. Entretanto, a garantia de que a entidade esteja produzindo valores de interesse da sociedade é vista como primordial, de maneira a garantir sua legitimidade junto aos doadores e, com isso, garantir o suporte de recursos econômicos e financeiros.

O terceiro ponto do PVS– capacidade operacional – retrata como a organização está tentando cumprir seus resultados sociais, levando em consideração aspectos relacionados a produtividade e eficiência na utilização dos recursos. Moore (2003) relata que as entidades sem fins lucrativos necessitam de outras organizações que atuem como parceiros, colaboradores ou coprodutores, sendo a qualidade desse relacionamento primordial ao cumprimento de seus objetivos.

Após a publicação do estudo de Moore (2003), outros trabalhos foram realizados levando os conceitos do PVS, como descrito no quadro abaixo:

Autores	Objetivo da pesquisa
Moore e Moore (2005)	Propor a aplicação do PVS em uma agência estatal de artes americana.
Blaug, Horner e Lekhi (2006)	Auxiliar gestores públicos, entidade e políticos a entender o conceito e aplicabilidade do PVS.
Hills e Sullivan (2006)	1)O que precisa ser medido em relação ao <i>Public Value</i> ? 2)Como devem ser mensurados os princípios orientadores? 3)Quando essas medidas podem ser utilizadas?
Melo (2007)	Discutir o conceito do <i>Public Value</i> como ferramenta de estrutura para o planejamento estratégico em organizações públicas do Brasil.
Meynhardt (2008)	Debater o valor do bem comum e como o <i>Public Value</i> abarca essa ideia.
Zhang e Wang (2010)	Estudar o uso do PVS com uma estrutura estratégica adaptável em hospitais públicos.
Talbot e Wiggan (2010)	Debater uma estrutura conceitual sobre “regimes de desempenho”, <i>Public Value</i> e valores em instituições governamentais.
Williams e Shearer (2011)	Revisão da literatura, base empírica e aplicação do <i>Public Value</i> , com uma introdução crítica sobre o modelo e seu desenvolvimento conceitual (pontos positivos e negativos).
Meynhardt (2012)	Análise do conceito do <i>Public Value</i> sob as perspectivas psicológica e sociológica e a defesa da validação empírica do PVS.

Quadro 14 –Pesquisas realizadas sobre PSV e seus objetivos.

Fonte: Baseado em Azevedo (2012) e Portulhak (2013).

Para as entidades pesquisadas que não utilizam o BSC, este estudo avaliará como a organização conduz o processo de avaliação de desempenho institucional no que diz respeito aos objetivos estratégicos e sua comunicação com os diversos níveis hierárquicos, conforme estruturado no capítulo da metodologia, mais adiante.

2.4.1.4 Contabilidade financeira

O sistema contábil deve ter a capacidade de produzir regularmente, informações úteis para bom número de usuários, assim como ser capaz de reagir às necessidades diferenciadas apresentadas por eles (IUDÍCIBUS, 2010 p. 7).

Complementando a definição acima, o autor afirma ainda que o fornecimento de informações contábeis históricas deve propiciar aos diversos usuários a tomada de decisões racionais, tendo em vista que tais informações contábeis apresentam o poder preditivo sobre indicadores de interesse dos múltiplos usuários, como demonstrado no quadro abaixo:

Usuário da Informação contábil	Meta que desejaria maximizar ou tipo de informação mais importante
•Acionista minoritário	Fluxo regular de dividendos.
•Acionista majoritário ou com grande participação	Fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação.
•Acionista preferencial	Fluxo de dividendos mínimos ou fixos.
•Emprestadores em geral	Geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança.
•Entidades governamentais	Valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
•Empregados em geral, como assalariados	Fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
•Média e alta administração	Retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

Quadro 15 – Espécies de usuários e tipos de informação.

Fonte: Iudícibus, 2010, p. 5.

Moonitz (*apud* Hendriksen & Van Breda, 2010, p. 93) cita como objetivos da contabilidade:

- a) medir os recursos pertencentes a entidades específicas;
- b) refletir os direitos existentes contra essas entidades e os interesses delas;
- c) mensurar as variações desses recursos, direitos e interesses;
- d) atribuir tais variações a intervalo de tempo determinado;
- e) informar os dados anteriores em termos monetários como denominador comum.

O Pronunciamento Contábil 26, elaborado pelo CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil e aprovado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n.º 1.185/2009 destaca que as demonstrações contábeis têm como objetivo “proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas”.

O citado texto também destaca que as demonstrações contábeis objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados, acerca dos:

- a)ativos;
- b)passivos;
- c)patrimônio líquido;
- d)receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- e)alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- f)fluxos de caixa.

Especificamente nas entidades sem fins lucrativos, a Resolução do CFC no. 1.409/2012 que aprovou a Interpretação Técnica Geral – ITG 2002, estabelece que tais entidades devem elaborar suas demonstrações contábeis, contendo:

- a)balanço patrimonial;
- b)demonstração do resultado do período;
- c)demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- d)demonstração dos fluxos de caixa; e
- e)notas explicativas.

No cenário norte americano, a norma contábil que disciplina as entidades sem fins lucrativos – *Statement of Financial Accounting Standards No. 117*, contempla que o principal objetivo das demonstrações financeiras é fornecer informações relevantes para atender os interesses comuns dos doadores, membros, credores e outros que fornecem recursos para estas entidades. Os usuários externos das demonstrações financeiras têm interesses comuns em avaliar (a) os serviços que a organização fornece e sua capacidade de continuar a prestar tais serviços e (b) co-

mo os gerentes cumprem as responsabilidades de gestão assumidas, assim como outros aspectos relacionados ao seu desempenho.

Conforme Hendriksen e Van Breda (2010, p. 135), em função da relevância da contabilidade para a tomada de decisões, é evidente a importância de se estudar como os usuários das informações produzidas por esse sistema tomam decisões.

Em relação às organizações inseridas no terceiro setor, Assis, Mello e Slomski (2006, p. 6) destacam que:

A Contabilidade deve auxiliar as entidades de terceiro setor no processo de accountability, ou seja, devem ser fornecidas as informações necessárias para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como, a destinação destes recursos e, consequentemente, os resultados alcançados.

Cabe destacar que o sistema contábil é relevante não só para o processo de *accountability*, como citado acima, mas também se torna essencial como ferramenta no processo de gestão das entidades sem fins lucrativos e, consequentemente, ao processo de avaliação de desempenho.

Santos (2010, p. 34) ressalta que, independentemente da terminologia adotada, é essencial para as entidades sem fins lucrativos evidenciar os resultados das ações dos gestores em termos de volume de recursos captados, custos e despesas empregados nas atividades dessas organizações.

Complementando a visão demonstrada por Santos, Olak (2000, p. 1) destaca três elementos que caracterizam a postura gerencial e de controle de uma organização não governamental:

- a) transparência (*accountability*);
- b) relatório de avaliação de desempenho;
- c) instrumentos de comunicação (relatórios contábeis).

Devido à importância da contabilidade para qualquer entidade do terceiro setor, detectou-se a necessidade e a oportunidade de estudar como essas entidades mantêm seus sistemas contábeis, em relação ao cumprimento de seus objetivos bá-

sicos. Busca-se, nessa pesquisa, avaliar esse cenário por meio do constructo maturidade conceitual, detalhado mais à frente.

3DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 65), a ciência só é criada com o emprego de métodos científicos. Corroborando com essa afirmação, Martins e Theóphilo (2009, p. 1) definem conhecimento científico como aquele que resulta de investigação metódica e sistemática da realidade, com a aplicação de métodos, análises, classificações e comparações.

Essa investigação científica ocorre pela pesquisa, definida como um procedimento racional e sistemático com o objetivo de proporcionar respostas aos problemas propostos, sendo ela classificada em grupos, de acordo com seu objetivo (Gil, 2008 p. 1).

A pesquisa pode ser classificada de acordo com os objetivos gerais, em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. Tomando como base o exposto, essa pesquisa tem caráter descritivo, pois se destina a explorar as características de determinada população em relação a seu comportamento (Gil, 2008 p. 41).

Pode-se considerar, também, que o presente estudo tem caráter exploratório, à medida em que tem o objetivo de esclarecer e modificar ideias, caráter especialmente aplicado quando o tema é pouco explorado (Gil, 2011 p. 27).

O objetivo desta pesquisa é avaliar o estágio de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho adotados por hospitais filantrópicos do Estado de São Paulo.

Em relação aos procedimentos técnicos a serem utilizados para o desenvolvimento do estudo, esta pesquisa se classifica como sendo um levantamento (*survey*), pois se caracteriza pela interrogação direta a pessoas ou grupo de pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (Gil, 2008, p. 50).

O autor destaca algumas vantagens deste tipo de pesquisa, assim como as principais limitações:

Vantagens	Limitações
<u>Conhecimento direto da realidade</u> : em função das próprias pessoas investigadas responderem às questões, a pesquisa torna-se livre de vieses por parte dos pesquisadores.	<u>Ênfase nos aspectos perceptivos</u> : os dados recolhidos referem-se à percepção das pessoas investigadas. Entretanto, toda a percepção é subjetiva, podendo causar distorções nos resultados.
<u>Economia e rapidez</u> : questionários obtidos com custos relativamente baixos e rapidez para obtenção de grande quantidade de dados, desde que o pesquisador conte com equipe adequada.	<u>Pouca profundidade no estudo da estrutura e dos processos sociais</u> : através do levantamento se obtém dados de indivíduos. Entretanto, os fenômenos sociais são oriundos de fatores interpessoais e institucionais, se mostrando pouco adequados à investigação desses fenômenos.
<u>Quantificação</u> : os dados obtidos podem ser agrupados em tabelas, analisados estatisticamente, correlacionados e quantificados.	<u>Limitada apreensão do processo de mudança</u> : através do levantamento se obtém uma fotografia da situação pesquisada, não sendo permitida a percepção de tendências e mudanças.

Quadro 16 – Vantagens e limitações do levantamento.

Fonte: Gil, 2008, p.51-52, adaptado.

Para Martins e Theóphilo (2009, p. 60) o levantamento é a estratégia mais apropriada para a análise de fatos e descrições.

Sendo assim, neste capítulo apresentam-se o modo, o método e os instrumentos utilizados para o desenvolvimento desta dissertação, destacando-se o constructo, a técnica aplicada à coleta de dados, a população e seleção da amostra e ao operacional da pesquisa.

3.1 CONSTRUTO, QUESTÕES E ESCALAS

Não foi encontrado na literatura pesquisada um conceito aplicado sobre o termo “maturidade conceitual”, sendo assim necessário desenvolver um constructo.

Nas Ciências Sociais, classe em que a Contabilidade se enquadra, as variáveis a serem observadas, muitas vezes, não são diretamente observáveis, o que faz que o pesquisador tenha que elaborar construtos que tornem possível a operacionalização da pesquisa e a viabilidade do teste empírico.

De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 35), os constructos podem ser entendidos como operacionalizações de abstrações que os cientistas sociais

consideram em suas pesquisas. São exemplos de construtos: produtividade, inteligência, risco, entre outros.

Para a avaliação do grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria aplicados na avaliação de desempenho mais utilizados pelas organizações do terceiro setor, conforme destacado pela literatura pesquisada, optou-se por eleger os principais aspectos conceituais e objetivos de cada um dos instrumentos. Esses aspectos foram definidos em um constructo, com variáveis observáveis e escalas atribuídas a cada um deles, conforme detalhado adiante.

As variáveis a serem pesquisadas foram selecionadas com base nos fatores identificados por Kennerley e Neely (2002, p. 242), que ajudam a superar barreiras que impedem a evolução dos sistemas de avaliação de desempenho:

Figura 17 –Fatores de avaliação da maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho.

Fonte: Baseado em Kennerley e Neely (2002).

Utilizando os fatores descritos acima como elementos para avaliação do grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho, foram construídas diversas afirmações quanto aos instrumentos estudados, ante os quais se pede aos pesquisados que escolha uma das cinco alternativas (escala tipo *Likert*).

A cada alternativa será atribuída uma pontuação: 1 – Pouco maduro até 5 – Muito maduro, sendo que o somatório desses valores indicará o grau de maturida-

de conceitual dos instrumentos pesquisados. Os pesquisados não terão acesso à pontuação atribuída à escala, para que não sofram influência em relação ao tema da pesquisa (maturidade conceitual).

Diante do exposto, foi elaborado um modelo racional para desenvolvimento da pesquisa, representado na figura abaixo:

Figura 18 – Desenho da pesquisa.

A seguir, são apresentados os constructos para a avaliação do grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho.

3.1.1 Planejamento e controle orçamentário

As variáveis, o constructo, a escala e seu tipo, para avaliação do estágio de maturidade do instrumento de avaliação de desempenho denominado Orçamento – planejamento e controle estão demonstrados abaixo:

Variáveis pesquisadas	Questões	Escala	Tipo de escala	Fonte de inspiração
Utilização do Instrumento	A entidade utiliza o planejamento e controle orçamentário como instrumento de avaliação de desempenho institucional.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	
	O orçamento é elaborado com base nas diretrizes estabelecidas no planejamento estratégico da entidade.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo	Ordinal	Frezatti (2009)

Processos		totalmente		
	O processo de planejamento orçamentário é executado de maneira formalizada.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti (2009)
	O orçamento comunica os planos da alta administração a toda a organização.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Garrison & Noreen (2007)
	O orçamento permite traçar objetivos e definir metas que podem se tornar referência para a avaliação de desempenho da organização ou de determinada área desta.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Garrison & Noreen (2007)
	O processo orçamentário permite identificar pontos de estrangulamento financeiro (escassez de recursos) com certa antecedência.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Garrison & Noreen (2013)
	Há comparação entre o resultado realizado e o orçamento.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti (2009)
	As variações entre o resultado realizado e o orçado têm sua origem identificada e analisada.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti (2009)
Pessoas	Há uma política de treinamento para os participantes do processo orçamentário, quanto à sua importância e objetivos.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	
	Os colaboradores se sentem motivados através das metas individuais e setoriais predeterminadas no orçamento.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Garrison e Noreen (2013)
	Existe algum “prêmio” ou “recompensa” aos colaboradores que atingem objetivos orçamentários.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Covaleski e Shields (2007)
Infraestrutura	A organização dispõe de sistemas estruturados que permitem a coleta, análise e	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2	Ordinal	Kennerley & Neely (2003)

	divulgação das informações.	1= Discordo totalmente		
	O sistema de informações de valores realizados está estruturado de maneira a possibilitar a comparação com o resultado planejado.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti et al (2010)
	A entidade possui uma gerência / supervisão dedicada ao orçamento.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti et al. (2010)
Cultura	O processo orçamentário é considerado relevante pela alta administração da organização, como ferramenta de avaliação do desempenho institucional.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Garrison e Noreen (2013)
	A organização percebe a existência de uma “folga orçamentária” de modo a beneficiar a avaliação de desempenho dos gestores.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti et al. (2010)

Quadro 17 – As variáveis, o constructo, a escala do orçamento.

3.1.2 Gestão de custos

As variáveis, o constructo, a escala e seu tipo, para avaliação do estágio de maturidade do instrumento de avaliação de desempenho relacionado a gestão de custos, estão demonstrados a seguir:

Variáveis pesquisadas	Questões	Escala	Tipo de escala	Fonte de inspiração
Utilização do Instrumento	A entidade utiliza a gestão de custos como instrumento de avaliação de desempenho institucional.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	
	Os gestores são avaliados pelos custos incorridos.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Morgan e Benedicto (2009)
	A entidade adota a apu-	5 = Concordo to-	Ordinal	Souza (in

Processos	ração de custos por centro de custos.	talmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente		Parisi & Megliorini, 2011)
	Há a apuração de custos por tipo de serviço prestado.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Souza (in Parisi & Megliorini, 2011)
	A entidade apura seus custos por cliente.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Souza (in Parisi & Megliorini, 2011)
	Existe rateio de custos indiretos por centro de custos.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Souza (in Parisi & Megliorini, 2011)
	Existe rateio de custos indiretos por tipo de serviços prestado.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Souza (in Parisi & Megliorini, 2011)
	Existe rateio de custos indiretos por tipo de cliente.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Souza (in Parisi & Megliorini, 2011)
	A entidade utiliza as informações de custos para a tomada de decisão.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Hansen e Mowen (2001)
	A entidade utiliza as informações de custos para o planejamento e controle de gestão.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Hansen e Mowen (2001)
Pessoas	As pessoas se comprometem com a redução de custos.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Morgan e Benedicto (2009)
	Os gestores são questionados quanto ao comportamento dos custos relacionados ao setor no qual são responsáveis.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente	Ordinal	Hansen e Mowen (2001)

Infraestrutura	A entidade possui uma gerência / supervisão dedicada a apuração e gestão de custos.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	
	A entidade conta com software para registro e controle dos custos.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	
Cultura	A entidade estabelece práticas que valorizam a gestão de custos, tais como comparação de custos orçados e realizados.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Hansen e Mowen (2001)

Quadro 18 – As variáveis, o constructo, a escala de maturidade.

3.1.3 Balanced Scorecard

As variáveis, o constructo, a escala e seu tipo, para avaliação do estágio de maturidade do instrumento de avaliação de desempenho BSC estão demonstrados abaixo:

Variáveis pesquisadas	Questões	Escala	Tipo de escala	Fonte de inspiração
Utilização do Instrumento	De forma geral, a alta administração da entidade conhece o BSC.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	
	A entidade utiliza o BSC.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti et al. (2010)
	A entidade tem consciência da relevância do BSC, mas não o utiliza.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti et al. (2010)
	A instituição não utiliza o BSC, mas possui um conjunto de indicadores de gestão específicos.	5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Frezatti et al. (2010)

Processos	Os indicadores utilizados para avaliação de desempenho da entidade estão alinhados à estratégia.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Kaplan e Norton (1996) Frezatti, Relvas e Junqueira (2010)
	A entidade possui indicadores de avaliação de desempenho ligados ao cumprimento da missão social.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Moore (2003)
Pessoas	Os colaboradores em todos os níveis da organização são incentivados por metas estabelecidas de acordo com a estratégia.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Kaplan e Norton (1996)
	Os colaboradores foram devidamente informados e treinados quanto à utilização das métricas de avaliação de desempenho.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Kaplan e Norton (1997)
Infra-estrutura	A entidade conta com sistema informatizado para acompanhamento e mensuração das medidas de avaliação de desempenho.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	
	O conjunto de indicadores utilizados para avaliação de desempenho (ou BSC) é divulgado a todos os níveis hierárquicos da entidade.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Kaplan e Norton (1996)
Cultura	A entidade entende que a avaliação de desempenho institucional por parte do “Cliente” deve estar focada em:	() beneficiários dos serviços prestados pela entidade. () doadores de recursos. () beneficiários dos serviços prestados pela entidade e doadores de recursos. () Outros		Nominal	Kaplan e Norton (2001)
	A organização entende que a perspectiva “Financeira” é considerada prioridade dentre as demais perspectivas.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	Kaplan e Norton (2001)

Quadro 19 – As variáveis, o constructo, a escala de avaliação do desempenho.

3.1.4 Contabilidade financeira

A seguir são demonstradas as variáveis, o constructo, a escala e seu tipo, para avaliação da proposta desta pesquisa quanto ao estágio de maturidade conceitual da Contabilidade Financeira:

Variáveis pesquisadas	Questões		Escala	Tipo de escala	Fonte de inspiração
Utilização Do Instrumento	A entidade utiliza a contabilidade como instrumento de avaliação de desempenho institucional.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	
Processos	A alta administração avalia as demonstrações contábeis com qual periodicidade:		5 = Mensal 4 = Trimestral 3 = Semestral 2 = Anual 1 = Anual	Ordinal	Iudícibus (2010)
	Qual o prazo de fechamento das demonstrações contábeis?	5 = Até o dia 5 do mês subsequente 4 = Até o dia 15 do mês subsequente 3 = Até o dia 20 do mês subsequente 2 = Até o fim do mês subsequente 1 = Após o fim do mês subsequente		Ordinal	
	Há auditoria independente para as demonstrações anuais.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	
Pessoas	A equipe contábil se mantém treinada e atualizada em relação às alterações das Normas Contábeis Brasileiras.		5 = Concordo totalmente 4 / 3 / 2 1 = Discordo totalmente	Ordinal	
Infraestrutura	A contabilidade é executada por equipe própria?		1 = Sim 2 = Não	Nominal	
	Com qual periodicidade a entidade disponibiliza as demonstrações contábeis no seu sítio da internet?		5 = Mensal 4 = Trimestral 3 = Semestral 2 = Anual 1 = Não disponibiliza	Ordinal	Assis, Mello e Slomski (2006)
Cultura	A entidade reconhece		5 = Concordo to-	Ordinal	Assis,

	as demonstrações contábeis como um instrumento de prestação de contas à sociedade.	talmente 4 / 3 / 2 1= Discordo totalmente		Mello e Slomski (2006)
--	--	---	--	------------------------

Quadro 20 – As variáveis, o constructo, a escala da proposta da pesquisa.

3.2 APLICAÇÃO DO PRÉ-TESTE

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 94) o questionário precisa passar por testes antes de ser utilizado de maneira definitiva, pela distribuição e aplicação a pequena amostra de colaboradores (de 3 a 10) envolvidos com o ambiente objeto da pesquisa.

Essa fase é denominada de pré-teste e tem o papel de depurar o questionário antes que seja utilizado na amostra real (Oliveira, 2011, p. 67). Ainda segundo o autor, o pré-teste permite verificar três características básicas:

- a) fidedignidade: qualquer pessoa que o aplique obtenha os mesmos resultados;
- b) validade: os resultados recolhidos sejam úteis ao alcance dos objetivos da pesquisa; e
- c) operatividade: os respondentes entendam com facilidade o instrumento, através da utilização de um vocabulário acessível, objetivo e claro.

Corroborando o entendimento, Gil (2011, p. 134) esclarece que o pré-teste deve assegurar que o questionário esteja bem elaborado em relação aos seguintes aspectos:

- a) clareza e precisão de termos;
- b) forma das questões;
- c) desmembramento e ordem das questões; e
- d) introdução do questionário.

Atendendo aos aspectos citados pelos autores acima, o questionário foi submetido a pré-teste, utilizando o envio de formulários a três alunos do curso de Doutorado em Controladoria e Contabilidade da FEA-USP, além de dois profissionais de contabilidade ligados à entidade sem fins lucrativos.

3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Depois de listadas as variáveis que se pretende estudar e a forma como serão quantificadas, o pesquisador necessita definir o método de coleta de dados e evidências. Nesta pesquisa, optou-se pela técnica do *survey* (questionário), que Martins e Theóphilo (2009, p. 93) consideraram importante instrumento de coleta de dados para pesquisa social, sendo construído um conjunto ordenado e consistente de perguntas sobre as variáveis previamente definidas. O encaminhamento do questionário foi realizado por correio eletrônico (*e-mail*) utilizando a ferramenta disponível em <https://pt.surveymonkey.com>.

O questionário foi acompanhado de uma carta de apresentação (Apêndice 1), de modo a assegurar aos respondentes a preservação dos direitos éticos de voluntariedade, anonimato e confidencialidade, conforme mencionado em obra de Hoque (2006, pp 490-491).

3.4 AMOSTRAGEM E OPERACIONALIZAÇÃO DA PESQUISA

Para a realização desta pesquisa, foram catalogados 228 hospitais filantrópicos situados no Estado de São Paulo, fazendo uso do registro de associados à Federação das Santas Casas e Hospitais Beneficentes do Estado de São Paulo² e à Rede de Saúde Filantrópica, entidade ligada à Confederação das Santas Casas de Misericórdia, Hospitais e Entidades Filantrópicas – CMB³.

Foi efetuado o cruzamento dos dados obtidos acima com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES, instituído pelo Ministério da Saúde e mantido pela Secretaria de Atenção à Saúde, com o intuito de obter informações de contato como endereço eletrônico para correspondência (*e-mail*) e telefone.

² Disponível em < http://www.fehosp.com.br/v2/institucional/entidades_associadas/ >.

³ Disponível em: <<http://www.redesaudefilantropica.cmb.org.br/index.php/lista-referencia/relacao-de-hospitais/334-sao-paulo>>.

Com base nos dados obtidos, foi enviado o e-mail com o conteúdo da carta de apresentação (Apêndice 1) e o questionário desenvolvido anteriormente, solicitando aos profissionais que participassem deste estudo.

Transcorridos três dias do primeiro envio, foi efetuado o reenvio automático aos não respondentes, no intuito de garantir que eles receberam a carta e o questionário, assim como certificar que o material estava em mãos do profissional mais adequado a responder o questionamento.

Em função do baixo índice de retorno aos e-mails enviados (cerca de 0,03%) foram efetuados contatos telefônicos com os responsáveis pela gestão financeira de as entidades (Diretor Financeiro, *Controller*, Contador) para comunicá-los da intenção da pesquisa e viabilizar o envio e resposta do questionário eletrônico.

Cabe ressaltar que, das 228 entidades inicialmente relacionadas, foram descartadas 27 entidades que estavam sob intervenção judicial ou pertenciam à administração pública, pois foi considerado que o resultado da pesquisa poderia conter viés em relação às situações de intervenção ou gestão pública.

Dada a amostra considerada na pesquisa, o gráfico 1 abaixo demonstra a quantidade de respondentes, assim como a base de testes considerada apropriada para análise.

Gráfico 1 – Análise da amostra e da base para testes.

Dentre as 48 entidades respondentes, nove foram excluídas em função de não responderem o questionário até o fim, fato este que poderia comprometer a validade dos resultados desta pesquisa.

3.5 VALIDADE E CONFIABILIDADE DA PESQUISA

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 12), o pesquisador deve estar atento aos critérios de significância e precisão dos instrumentos de pesquisa que serão utilizados. A validade diz respeito à capacidade de o instrumento medir o que foi proposto, enquanto a confiabilidade está relacionada à constância dos dados obtidos.

A validade do instrumento de pesquisa utilizado (questionário) foi apreciada através da realização do pré-teste, no intuito de identificar os seguintes fatores (Gil, 2008 pp 120-121):

- a) clareza e precisão dos termos: caso os respondentes necessitem de esclarecimentos adicionais, é necessário procurar, com eles, termos mais adequados;
- b) quantidade de perguntas: analisar a adequação do número de questões aplicadas, verificando se os respondentes apresentam sinais de cansaço ou impaciência;
- c) forma das perguntas: dependendo da pergunta, convém analisar a necessidade de fazer um mesmo questionamento de duas formas diferentes, verificando-se a reação a cada uma delas;
- d) ordem das perguntas: para se evitar um possível contágio de uma pergunta sobre a outra;
- e) introdução: através das indagações feitas pelo respondente, de suas resistências e inquietações, verifica-se a melhor forma de introduzir o instrumento da pesquisa.

3.5.1 Limitações da pesquisa

Esta pesquisa apresenta como limitação a condição amostral, considerando que a amostra coletada pode não representar o comportamento dos demais hospitais filantrópicos.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados obtidos pelo questionário aplicado nesta pesquisa foram tabulados em Excel[®] e avaliados com a utilização da estatística descritiva.

A seguir, são apresentadas as análises destes resultados, segregados pelos seguintes blocos:

- a) identificação do perfil dos respondentes;
- b) grau de maturidade conceitual dos instrumentos avaliados:
 - orçamento,
 - gestão de custos,
 - *balanced scorecard*, e
 - contabilidade.
- c) testes das hipóteses.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DO PERFIL DOS RESPONDENTES

O primeiro passo desta análise é descrever o perfil dos hospitais filantrópicos do Estado de São Paulo que atenderam a nosso contato e participaram da pesquisa. Sendo assim, a partir da tabela 3 é possível verificar que 51,3% dos respondentes são entidades com tempo de existência entre 50 e 100 anos.

<i>Tempo de existência</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
<i>Inferior a 50 anos</i>	5	12,8%
<i>Entre 50 e 100 anos</i>	20	51,3%
<i>Entre 100 e 150 anos</i>	12	30,8%
<i>Entre 150 e 200 anos</i>	1	2,6%
<i>Superior a 200 anos</i>	1	2,6%
	39	100,0%

Tabela 3 – Tempo de existência da entidade.

Dando continuidade à caracterização dos respondentes, na tabela 4 percebe-se que 28 entidades, aproximadamente 72%, obtêm receita na faixa entre R\$ 1 milhão e R\$ 50 milhões.

<i>Nível de receita anual</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
<i>Abaixo de R\$ 1 milhão</i>	3	7,7%
<i>Entre R\$ 1 e R\$ 50 milhões</i>	28	71,8%
<i>Entre R\$ 50 e R\$100 milhões</i>	4	10,3%
<i>Entre R\$ 100 e R\$ 150 milhões</i>	1	2,6%
<i>Entre R\$ 150 e R\$ 200 milhões</i>	1	2,6%
<i>Entre R\$ 200 e R\$ 250 milhões</i>	1	2,6%
<i>Entre R\$ 250 e R\$ 300 milhões</i>	0	0,0%
<i>Acima de R\$ 300 milhões</i>	1	2,6%
	39	100,0%

Tabela 4 – Nível de receita anual das entidades.

A partir deste ponto, a descrição está focada no perfil do profissional respondente, no intuito de avaliar a relevância das respostas em relação ao contexto da pesquisa.

Pode-se verificar na sequência que, aproximadamente 36% dos respondentes exercem o cargo de Gerente Contábil, sendo que se os profissionais que atuam na área contábil das entidades pesquisadas forem agrupados, tem-se aproximadamente 74% dos respondentes, conforme demonstrado na Tabela 5.

Cargo do respondente	Frequência	%
<i>Provedor</i>	6	15,4%
<i>Diretor Financeiro</i>	4	10,3%
<i>Gerente Contábil</i>	14	35,9%
<i>Coordenador Contábil</i>	5	12,8%
<i>Supervisor Contábil</i>	7	17,9%
<i>Analista Contábil</i>	3	7,7%
	39	100,0%

Tabela 5 – Cargo dos respondentes.

Complementando a informação acima, a tabela 6 demonstra que 59% dos respondentes têm a formação acadêmica em Ciências Contábeis, o que pressupõe conhecimento dos instrumentos de avaliação de desempenho relacionados nesta pesquisa.

Formação Acadêmica	Frequência	%
<i>Administração</i>	13	33,3%
<i>Ciências Contábeis</i>	23	59,0%
<i>Economia</i>	1	2,6%
<i>Engenharia</i>	2	5,1%
	39	100,0%

Tabela 6 – Formação acadêmica dos respondentes.

Na tabela 7, é possível verificar que aproximadamente 54% dos entrevistados possuem ensino superior e outros 39% pós-graduação com nível de especialização. Esse fato possibilita pressupor que os respondentes possuem conhecimento sobre os tópicos abordados no questionário.

Nível de Formação	Frequência	%
<i>Ensino Médio / Técnico</i>	2	5,1%
<i>Ensino Superior</i>	21	53,8%
<i>Pós-graduação – especialização</i>	15	38,5%
<i>Pós-graduação – mestrado / doutorado</i>	1	2,6%
	39	100,0%

Tabela 7 – Grau de formação dos respondentes.

Cabe ressaltar que os dois respondentes com formação “Ensino Técnico / Médio” referem-se ao curso de Ciências Contábeis.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS

O segundo bloco do questionário buscou avaliar, dentro da proposta apresentada nesta pesquisa, o grau de maturidade conceitual dos instrumentos, dividido em quatro fatores:

- a) processos;
- b) pessoas;
- c) infraestrutura; e
- d) cultura.

4.2.1 Planejamento e controle orçamentário

Ao avaliar a maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário, foram consideradas as respostas listadas na tabela 8 a seguir:

Fatores	Afirmativas	Frequência %					Descritiva		
		1	2	3	4	5	Média	Moda	DP
Utilização	A entidade utiliza o planejamento e controle orçamentário como instrumento de avaliação de desempenho institucional.	7,7	5,1	5,1	48,7	33,3	3,95	4	1,1
Processos	O orçamento é elaborado com base nas diretrizes estabelecidas no planejamento estratégico da entidade.	2,6	12,8	12,8	30,8	41,0	3,95	5	1,1
	O processo de planejamento orçamentário é executado de maneira formalizada.	2,6	12,8	5,1	43,6	35,9	3,97	4	1,1
	O orçamento comunica os planos da alta administração a toda a organização.	7,7	12,8	10,3	33,3	35,9	3,77	5	1,3
	O orçamento permite traçar objetivos e definir metas que podem se tornar referência para a avaliação de desempenho da organização ou de determinada área desta.	5,1	7,7	15,4	28,2	43,6	3,97	5	1,2
	O processo orçamentário permite identificar pontos de estrangulamento financeiro (escassez de recursos) com certa antecedência.	2,6	7,7	-	23,1	66,7	4,44	5	1,0
	Há comparação entre o resultado realizado e o orçamento.	5,1	10,3	7,7	23,1	53,8	4,10	5	1,2
	As variações entre o resultado realizado e o orçado têm sua origem identificada e analisada.	7,7	5,1	10,3	23,1	53,8	4,10	5	1,3
Pessoas	Há uma política de treinamento para os participantes do processo orçamentário, quanto à sua importância e objetivos.	10,3	12,8	20,5	28,2	28,2	3,51	4	1,3
	Os colaboradores se sentem motivados através das metas individuais e setoriais predeterminadas no orçamento.	15,4	7,7	20,5	43,6	12,8	3,31	4	1,3
	Existe algum "prêmio" ou "recompensa" aos colaboradores que atingem objetivos orçamentários.	41,0	7,7	25,6	20,5	5,1	2,41	1	1,4
Infraestrutura	A organização dispõe de sistemas estruturados que permitem a coleta, análise e divulgação das informações.	-	12,8	5,1	43,6	38,5	4,08	4	1,0
	O sistema de informações de valores realizados está estruturado de maneira a possibilitar a comparação com o resultado planejado.	5,1	12,8	5,1	38,5	38,5	3,92	4	1,2
	A entidade possui uma gerência / supervisão dedicada ao orçamento.	17,9	7,7	15,4	30,8	28,2	3,44	4	1,4
Cultura	O processo orçamentário é considerado relevante pela alta administração da organização, como ferramenta de avaliação do desempenho institucional.	2,6	5,1	12,8	35,9	43,6	4,13	5	1,0

A organização percebe a existência de uma “folga orçamentária” de modo a beneficiar a avaliação de desempenho dos gestores.	20,5	25,6	15,4	12,8	25,6	2,97	5	1,5
---	------	------	------	------	------	------	---	-----

Tabela 8 – Análise descritiva da maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário.

Ao analisar as respostas das demais entidades, foi possível verificar que a maior média foi encontrada na afirmativa “o processo orçamentário permite identificar pontos de estrangulamento financeiro (escassez de recursos) com certa antecedência”, obtendo um grau 4,44. Este grau vai de encontro a um dos benefícios citados por Garrison & Noreen (2013, p. 337).

Em outro extremo, pode-se verificar que a menor média foi encontrada no aspecto “pessoas” na seguinte afirmação: existe algum “prêmio” ou “recompensa” aos colaboradores que atingem os objetivos orçamentários, obtendo um grau de 2,41. Esse é um ponto de atenção que as entidades devem ter, posto que o orçamento pode ser considerado um fator de motivação de funcionários (Covaleski & Shields, 2007).

Considerando as respostas acima, optou-se por retirar três entidades da base de análise em função de elas não utilizarem o citado instrumento de avaliação de desempenho, os resultados finais são apresentados na tabela 9 adiante:

	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Média Geral</i>	3,8	4,2	3,1	3,9	3,5
<i>Moda</i>	4,2	5,0	3,0	5,0	3,0
<i>Mínimo</i>	2,1	2,0	1,0	2,0	2,0
<i>Máximo</i>	4,9	5,0	5,0	5,0	5,0
<i>Dp</i>	0,8	1,0	1,1	1,0	0,8

Tabela 9 – Determinação do grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário.

O grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário apresentado pela análise do questionário e aplicando a pontuação descrita na metodologia desta pesquisa foi de 3,8 na média geral das 36 entidades respondentes, em escala de 1 a 5, sendo que o fator que apresenta maior índice é “processos”, com 4,2.

4.2.2 Gestão de custos

Ao aplicar o questionário sobre avaliação do instrumento relacionado à Gestão de custos, foram capturadas as respostas apresentadas na tabela 10 a seguir:

Fatores	Afirmativas	Frequência %					Descritiva		
		1	2	3	4	5	Média	Moda	DP
Utilização	A entidade utiliza a gestão de custos como instrumento de avaliação de desempenho institucional.	5,1	7,7	15,4	43,6	28,2	3,82	4	1,1
Processos	Os gestores são avaliados pelos custos incorridos.	15,4	2,6	23,1	43,6	15,4	3,41	4	1,3
	A entidade adota a apuração de custos por centro de custos.	7,7	7,7	15,4	23,1	46,2	3,92	5	1,3
	Há a apuração de custos por tipo de serviço prestado.	10,3	5,1	12,8	33,3	38,5	3,85	5	1,3
	A entidade apura seus custos por cliente.	17,9	12,8	7,7	28,2	33,3	3,46	5	1,5
	Existe rateio de custos indiretos por centro de custos.	7,7	2,6	15,4	33,3	41,0	3,97	5	1,2
	Existe rateio de custos indiretos por tipo de serviço prestado.	12,8	7,7	15,4	28,2	35,9	3,67	5	1,4
	Existe rateio de custos indiretos por tipo de cliente.	25,6	12,8	17,9	15,4	28,2	3,08	5	1,6
	A entidade utiliza as informações de custos para a tomada de decisão.	5,1	2,6	12,8	43,6	35,9	4,03	4	1,0
	A entidade utiliza as informações de custos para o planejamento e controle de gestão.	5,1	5,1	10,3	35,9	43,6	4,08	5	1,1
Pessoas	As pessoas se comprometem com a redução de custos.	2,6	5,1	10,3	56,4	25,6	3,97	4	0,9
	Os gestores são questionados quanto ao comportamento dos custos relacionados ao setor no qual são responsáveis.	-	5,1	15,4	43,6	35,9	4,10	4	0,9
Infraestrutura	A entidade possui uma gerência / supervisão dedicada a apuração e gestão de custos.	10,3	10,3	17,9	30,8	30,8	3,62	5	1,3
	A entidade conta com software para registro e controle dos custos.	7,7	5,1	7,7	35,9	43,6	4,03	5	1,2
Cultura	A entidade estabelece práticas que valorizam a gestão de custos, tais como comparação de custos orçados e realizados.	7,7	5,1	20,5	38,5	28,2	3,74	4	1,2

Tabela 10 – Análise descritiva da maturidade conceitual da gestão de custos.

Ao avaliar a pontuação obtida pelas respostas, é possível constatar que as entidades demonstraram tem maior grau (4,10) no fator “pessoas”, na seguinte afirmativa: os gestores são questionados quanto ao comportamento dos custos relacionados ao setor no qual são responsáveis, que vai de encontro a um dos benefícios da utilização da Gestão de custos como instrumento de avaliação de desempenho (Hansen & Mowen, 2001, p. 57; Blocher et al., 2007, p. 8).

Em contraponto, as entidades respondentes demonstraram menor grau (3,08) no fator “Processos”, quando a maioria discorda com a afirmação proposta: existe rateio de custos indiretos por tipo de cliente. Esse ponto levanta a hipótese de que um dos critérios relevantes da Gestão de custos não está sendo atendido, fato que pode ser interpretado como baixa maturidade do instrumento.

Dado o cenário acima descrito, e para análise do grau de maturidade do instrumento como um todo, optou-se por retirar duas entidades da base por não utilizarem o instrumento. Sendo assim, utilizaram-se as respostas obtidas junto às 37 entidades, cujos resultados são apresentados na tabela 11:

	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Média Geral</i>	3,9	3,9	4,1	4,0	3,9
<i>Moda</i>	3,7	5,0	4,0	5,0	4,0
<i>Mínimo</i>	2,9	2,9	2,0	2,5	1,0
<i>Máximo</i>	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
<i>Dp</i>	0,7	0,7	0,8	0,9	1,0

Tabela 11 – Determinação do grau de maturidade conceitual da gestão de custos.

Ao analisar a pontuação acima, identificou-se que o grau de maturidade conceitual do instrumento de “gestão de custos” foi de 3,9 na média, sendo que o fator “pessoas” apresentou o maior valor dentre os demais analisados: 4,1.

4.2.3 Balanced Scorecard

Na aplicação do questionário para obtenção da “maturidade conceitual” do instrumento denominado *Balanced Scorecard*, obtiveram-se as respostas apresentadas na tabela 12:

Fatores	Afirmativas	Frequência					Descritiva		
		1	2	3	4	5	Média	Moda	Dp
Utilização	De forma geral, a alta administração da entidade conhece o BSC.	25,6	5,1	17,9	28,2	23,1	3,18	4	1,5
	A entidade utiliza o BSC.	53,8	2,6	20,5	15,4	7,7	2,21	1	1,4
	A entidade tem consciência da relevância do BSC, mas não o utiliza.	25,6	7,7	17,9	20,5	28,2	3,18	5	1,6
	A instituição não utiliza o BSC, mas possui um conjunto de indicadores de gestão específicos.	30,8	2,6	10,3	30,8	25,6	3,18	1	1,6
Processos	Os indicadores utilizados para avaliação de desempenho da entidade estão alinhados à estratégia.	28,2	2,6	5,1	35,9	28,2	3,33	4	1,6
	A entidade possui indicadores de avaliação de desempenho ligados ao cumprimento da missão social.	28,2	2,6	5,1	38,5	25,6	3,31	4	1,6
Pessoas	Os colaboradores em todos os níveis da organização são incentivados por metas estabelecidas de acordo com a estratégia.	23,1	17,9	10,3	33,3	15,4	3,00	4	1,5
	Os colaboradores foram devidamente informados e treinados quanto à utilização das métricas de avaliação de desempenho.	23,1	17,9	12,8	33,3	12,8	2,95	4	1,4
Infraestrutura	A entidade conta com sistema informatizado para acompanhamento e mensuração das medidas de avaliação de desempenho.	15,4	10,3	7,7	33,3	33,3	3,59	5	1,4
	O conjunto de indicadores utilizados para avaliação de desempenho (ou BSC) é divulgado a todos os níveis hierárquicos da entidade.	23,1	15,4	15,4	28,2	17,9	3,03	4	1,5
Cultura	A organização entende que a perspectiva “Financeira” é considerada prioridade dentre as demais perspectivas.	35,9	33,3	7,7	10,3	12,8	2,31	1	1,4
	A entidade entende que a avaliação de desempenho institucional por parte do “Cliente” deve estar focada em:	Beneficiários dos serviços prestados pela entidade ou Doadores de recursos (Grau 1)					Beneficiários dos serviços prestados pela entidade e Doadores de recursos (Grau		

		5)
	48,7	51,3

Tabela 12 – Análise descritiva da maturidade conceitual do balanced scorecard.

Ao analisar as respostas tabuladas acima, pode-se identificar que o maior grau de maturidade (3,59) foi obtido no fator “infraestrutura” na seguinte afirmação: a entidade conta com sistema informatizado para acompanhamento e mensuração das medidas de avaliação de desempenho (66% afirmaram de concordam totalmente ou concordam parcialmente).

Um contraponto identificado pelas respostas refere-se ao fator “cultura” na afirmação: “a organização entende que a perspectiva “financeira” é considerada prioridade dentre as demais perspectivas”, onde se obteve o grau 2,31 (69% concordaram totalmente ou parcialmente). Esse fato analisado demonstra menor grau de maturidade conceitual do BSC, tendo em vista que, conforme Kaplan (2001) em pesquisa realizada sobre a aplicabilidade do BSC em organizações sem fins lucrativos, tais entidades devem alterar a perspectiva da “missão” para o topo do BSC, em substituição a perspectiva “financeira”, tendo em vista que a última não se apresenta como prioridade desse tipo de organizações (sem fins lucrativos).

Com a finalidade de apuração do grau de maturidade do instrumento com base nas respostas obtidas junto às 39 entidades (tabela 12), foi necessária a exclusão de 21 delas, tendo em visto que elas manifestarem-se não usuárias do BSC como instrumento de avaliação de desempenho.

Sendo assim, foram tabulados os dados obtidos junto aos 18 respondentes considerados válidos para análise, nos quais, aplicando-se a pontuação estabelecida na metodologia (1 a 5), foram apurados os valores apresentados na tabela 13:

	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Média Geral</i>	3,5	4,2	4,0	4,0	2,1
<i>Moda</i>	3,7	4,0	4,0	5,0	1,0
<i>Mínimo</i>	2,5	2,0	2,0	2,0	1,0
<i>Máximo</i>	4,7	5,0	5,0	5,0	4,0
<i>Dp</i>	0,6	0,8	0,8	1,0	1,0

Tabela 13 – Determinação do grau de maturidade conceitual do Balanced Scorecard.

Verificou-se que as entidades demonstram utilizar o BSC com grau de maturidade conceitual médio de 3,5, sendo que dentre os aspectos avaliados de maturidade, destacou-se “processos” como o de maior valor: 4,2.

4.2.4 Contabilidade societária

O questionário aplicado à amostra desta pesquisa capturou as respostas apresentadas na tabela 14:

Fatores	Afirmativas	Frequência					Descritiva		
		1	2	3	4	5	Média	Mo-da	Dp
Utilização	A entidade utiliza a contabilidade como instrumento de avaliação de desempenho institucional.	-	2,6	2,6	20,5	74,4	4,67	5	0,7
Processos	A alta administração avalia as demonstrações contábeis com qual periodicidade:	Anual	Anual	Semestral	Trimestral	Mensal			
		-	28,2	2,6	15,4	53,8	3,95	5	1,3
	Qual o prazo de fechamento das demonstrações contábeis:	Após o fim do mês subsequente	Até o fim do mês subsequente	Até o dia 20 do mês subsequente	Até o dia 15 do mês subsequente	Até o dia 5 do mês subsequente			
		28,2	28,2	15,4	20,5	7,7	2,51	2	1,3
	Há auditoria independente para as demonstrações anuais.	Não	-	-	-	Sim			
Pessoas		12,8	-	-	-	87,2	4,49	5	1,4
	A equipe contábil se mantém treinada e atualizada em relação às alterações das Normas Contábeis Brasileiras.	Não	-	-	-	Sim			
Infraestrutura		7,7	-	-	-	92,3	4,69	5	1,1
	A contabilidade é executada por equipe própria.	Não	-	-	-	Sim			
		28,2	-	-	-	71,8	3,87	5	1,8
	Com qual periodicidade a entidade disponibiliza as demonstrações contábeis no seu sítio da internet?	Não disponibiliza	Anual	Semestral	Trimestral	Mensal			
Cultura		76,9	20,5	-	-	2,6	1,31	1	0,7
	A entidade reconhece as demonstrações contábeis como um instrumento de prestação de contas à sociedade.	-	-	-	5,1	94,9	4,95	5	0,2

Tabela 14 – Análise descritiva da maturidade conceitual da contabilidade societária.

Apresentadas as respostas acima devidamente tabuladas, identificou-se grau de maturidade de 4,95 no fator “cultura”, quando foi afirmado por 95% da base que: a entidade reconhece as demonstrações contábeis como instrumento de prestação de contas à entidade. Este achado vai de encontro à afirmação de Assis, Mello & Slomski (2006, p-6), em que se destaca que a contabilidade deve “fornecer infor-

mações necessárias para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como, a destinação destes recursos e, conseqüentemente, os resultados alcançados”.

Verificou-se que 54% das entidades respondentes avaliam as demonstrações contábeis mensalmente, fato que representa grau de maturidade 3,95 em um dos pontos de “processos” avaliados pelo questionário. Complementando a análise do fator “processos”, foi possível concluir que 28% encerram suas demonstrações após o fim do mês subsequente e esse mesmo percentual (28%) as encerram até o fim do mês subsequente.

Também como aspecto favorável, foi possível identificar que 92% das entidades responderam que sua equipe contábil está atualizada em relação às alterações das Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo que 72% dos respondentes possuem sua contabilidade elaborada por equipe própria.

Em outra extremidade, identificou-se menor grau de maturidade no fator “infraestrutura”, quando, aproximadamente 97% das entidades, afirmaram (concordaram totalmente / parcialmente) que não disponibilizam as demonstrações contábeis em sítio da internet. Tal contradição poderia ser explicada pelo fato de a entidade não dispor de sítio próprio, sendo necessário o levantamento desta informação específica.

Para a análise do grau de maturidade conceitual da contabilidade societária não foi necessária a exclusão de entidades, como ocorrido nos demais instrumentos avaliados, tendo em vista que as 39 respondentes o utilizam. Importante destacar que pequena parte delas, cerca de 3%, “discordam parcialmente” e outros 3% “não concordam nem discordam”, possivelmente com a parte da afirmativa que estabelece a contabilidade societária como instrumento de avaliação de desempenho. Essa variação foi considerada na ponderação do grau de maturidade.

Analisando as respostas obtidas e pontuadas conforme metodologia, apurou-se os indicadores descritos na Tabela 15:

	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Média Geral</i>	3,8	3,5	4,8	2,7	5,0
<i>Moda</i>	3,8	4,0	5,0	3,0	5,0
<i>Mínimo</i>	2,0	1,3	1,0	1,0	5,0
<i>Máximo</i>	4,6	5,0	5,0	3,5	5,0
<i>Dp</i>	0,6	1,2	0,9	1,0	-

Tabela 15 – Determinação do grau de maturidade conceitual da contabilidade financeira.

Foi possível apurar que o grau de maturidade conceitual do instrumento denominado Contabilidade Financeira foi de 3,8, sendo que o aspecto “Cultura” obteve pontuação 5.

4.2.5 Indicador do grau de maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho

Dada as análises apresentadas acima, demonstra-se a seguir o grau de cada instrumento avaliado:

	Geral	Planejamento e Controle Orçamentário	Gestão de Custos	BSC	Contabilidade Financeira
<i>Média Geral</i>	3,8	3,8	3,9	3,5	3,8
<i>Moda</i>	3,7	4,2	3,7	3,7	3,8
<i>Mínimo</i>	2,0	2,1	2,9	2,5	2,0
<i>Máximo</i>	5,0	4,9	5,0	4,7	4,6
<i>Dp</i>	0,1	0,8	0,7	0,6	0,6

Tabela 16 – Determinação do grau de maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho.

Com base nos dados expostos, os hospitais filantrópicos do Estado de São Paulo, aqui representados pela amostra de 39 entidades respondentes, demonstraram um grau de 3,8 de maturidade conceitual (médio) dos instrumentos de avaliação de desempenho.

4.3 TESTE DE HIPÓTESES

Durante a realização da pesquisa bibliográfica, foram identificadas algumas possibilidades que poderiam justificar ou interferir no comportamento do grau de maturidade conceitual dos instrumentos avaliados.

A primeira hipótese (H1) considerada foi uma relação positiva entre a idade da entidade respondente e o grau de maturidade conceitual dos instrumentos pesquisados, formulada da seguinte maneira:

H1 – Entidades com maior tempo de existência tendem a apresentar maior grau de maturidade conceitual de seus instrumentos de avaliação de desempenho institucional.

Desenvolveu-se a análise pela estatística descritiva, para cada instrumento avaliado, cujos resultados são apresentados nas tabelas a seguir:

Planejamento e controle orçamentário	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Inferior a 50 anos</i>	4,1	4,5	3,4	4,2	3,7
<i>Entre 50 e 100 anos</i>	4,0	4,4	3,4	4,1	3,4
<i>Entre 100 e 150 anos</i>	3,6	3,9	2,8	3,7	3,8
<i>Entre 150 e 200 anos (*)</i>	-	-	-	-	-
<i>Superior a 200 anos</i>	2,9	3,0	2,0	3,3	3,0

(*) Entidade não utiliza planejamento e controle orçamentário

Tabela 17 – Grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário conforme idade da entidade.

Gestão de Custos	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Inferior a 50 anos</i>	3,6	3,6	3,5	3,9	3,6
<i>Entre 50 e 100 anos</i>	4,2	4,1	4,5	4,0	4,2
<i>Entre 100 e 150 anos</i>	3,6	3,5	3,8	3,9	3,5
<i>Entre 150 e 200 anos (*)</i>	-	-	-	-	-
<i>Superior a 200 anos</i>	4,1	3,8	4,5	5,0	4,0

(*) Entidade não utiliza Gestão de Custos

Tabela 18 – Grau de maturidade conceitual da gestão de custos conforme idade da entidade.

Balanced Scorecard	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Inferior a 50 anos</i>	3,4	3,2	5,0	4,0	3,8
<i>Entre 50 e 100 anos</i>	3,6	3,8	4,3	3,7	3,9
<i>Entre 100 e 150 anos</i>	3,5	3,3	4,1	4,0	4,0
<i>Entre 150 e 200 anos (*)</i>	-	-	-	-	-
<i>Superior a 200 anos (*)</i>	-	-	-	-	-

(*) Entidade não utiliza BSC

Tabela 19 – Grau de maturidade conceitual do balanced scorecard conforme idade da entidade.

Contabilidade Societária	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Inferior a 50 anos</i>	3,7	3,5	5,0	2,2	5,0
<i>Entre 50 e 100 anos</i>	3,8	3,7	4,2	2,4	5,0
<i>Entre 100 e 150 anos</i>	3,9	3,7	4,6	3,0	5,0
<i>Entre 150 e 200 anos</i>	3,1	2,7	5,0	3,0	4,0
<i>Superior a 200 anos</i>	3,9	3,7	5,0	3,0	5,0

Tabela 20 – Grau de maturidade conceitual da contabilidade societária conforme idade da entidade.

Foi possível averiguar (tabela 20) que apenas o instrumento “contabilidade societária” apresentou relação positiva entre a idade da entidade e o grau de maturidade conceitual (3,9), mesmo grau encontrado nas entidades com idade entre 100 a 150 anos e muito próximo ao indicador encontrado nas entidades com idade entre 50 e 100 anos.

Sendo assim, considera-se rejeitada H1, conforme demonstrado na Tabela 21:

<i>Idade das entidades</i>	<i>Planejamento e controle orçamentário</i>	<i>Gestão de custos</i>	<i>Balanced scorecard</i>	<i>Contabilidade societária</i>
<i>Inferior a 50 anos</i>	4,1	3,6	3,4	3,7
<i>Entre 50 e 100 anos</i>	4,0	4,2	3,6	3,8
<i>Entre 100 e 150 anos</i>	3,6	3,6	3,5	3,9
<i>Entre 150 e 200 anos</i>	-	-	-	3,1
<i>Superior a 200 anos</i>	2,9	4,1	-	3,9

Tabela 21 – Comparativo do grau de maturidade conceitual dos instrumentos conforme a idade das entidades.

A segunda hipótese (H2) considerada foi a possibilidade de haver relação positiva entre a existência de nível de especialização dos respondentes e o grau de maturidade conceitual dos instrumentos pesquisados, formulada da seguinte maneira:

H2 – Entidades que possuem administradores com nível de especialização tendem a apresentar maior grau de maturidade conceitual de seus instrumentos de avaliação de desempenho institucional.

Para a avaliação desta hipótese, foi desenvolvida análise de estatística descritiva para cada um dos instrumentos avaliados, cujos resultados são resumidamente apresentados nas tabelas a seguir:

<i>Planejamento e controle orçamentário</i>	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Ensino Médio / Técnico</i>	3,8	4,4	2,3	3,5	4,3
<i>Ensino Superior</i>	3,9	4,2	3,1	4,0	3,6
<i>Especialização / MBA</i>	3,9	4,2	3,4	3,9	3,4
<i>Mestrado / Doutorado</i>	-	-	-	-	-

Tabela 22 – Grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário conforme especialização do respondente.

Gestão de Custos	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Ensino Médio / Técnico</i>	4,1	3,9	4,5	4,0	4,5
<i>Ensino Superior</i>	4,1	4,0	4,3	4,1	4,0
<i>Especialização / MBA</i>	3,6	3,5	3,8	3,6	3,7
<i>Mestrado / Doutorado</i>	4,8	4,9	4,5	5,0	4,0

Tabela 23 – Grau de maturidade conceitual da gestão de custos conforme especialização do respondente.

Balanced Scorecard	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Ensino Médio / Técnico</i>	3,8	4,5	4,0	4,3	2,3
<i>Ensino Superior</i>	3,7	3,7	4,5	4,2	4,4
<i>Especialização / MBA</i>	3,1	3,3	4,2	3,0	2,8
<i>Mestrado / Doutorado</i>	3,7	2,8	4,5	4,0	4,5

Tabela 24 – Grau de maturidade conceitual do BSC conforme especialização do respondente.

Contabilidade Societária	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Ensino Médio / Técnico</i>	4,0	4,0	5,0	3,0	5,0
<i>Ensino Superior</i>	3,7	3,6	4,3	2,3	5,0
<i>Especialização / MBA</i>	3,8	3,6	4,6	2,9	4,9
<i>Mestrado / Doutorado</i>	4,6	5,0	5,0	3,5	5,0

Tabela 25 – Grau de maturidade conceitual da contabilidade societária conforme especialização do respondente.

Em relação a análise da validade de H2, foi possível averiguar que os instrumentos Gestão de Custos e Contabilidade Societária apresentaram uma relação positiva entre o maior nível de especialização dos respondentes e o grau de maturidade conceitual: 4,8 e 4,6 respectivamente.

Sendo assim, não foram encontradas evidências estatísticas relevantes para que fosse possível aceitar H2, conforme demonstrado na tabela 26:

Especialização do respondente	Planejamento e Controle Orçamentário	Gestão de Custos	Balanced Scorecard	Contabilidade Societária
<i>Ensino Médio / Técnico</i>	3,8	4,1	3,8	4,0
<i>Ensino Superior</i>	3,9	4,1	3,7	3,7
<i>Especialização / MBA</i>	3,9	3,6	3,1	3,8
<i>Mestrado / Doutorado</i>		4,8	3,7	4,6

Tabela 26 – Comparativo do grau de maturidade conceitual dos instrumentos conforme a especialização dos respondentes.

A terceira e última hipótese (H3) considerada nesta pesquisa foi a possibilidade de haver relação positiva entre a receita das entidades avaliadas e o grau de maturidade conceitual dos instrumentos pesquisados, formulada da seguinte maneira:

H3 – Quanto maior a receita da entidade, maior é o grau de maturidade conceitual dos instrumentos de avaliação de desempenho.

Para validação desta hipótese, foi desenvolvida também a análise utilizando-se da estatística descritiva, para cada um dos instrumentos avaliados, cujos resultados são apresentados nas tabelas a seguir:

Planejamento e Controle Orçamentário	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Abaixo de R\$ 1 milhão</i>	3,5	3,8	3,2	3,3	3,0
<i>Entre R\$1 e R\$50 milhões</i>	3,9	4,2	3,2	4,0	3,6
<i>Entre R\$50 e R\$ 100 milhões</i>	4,4	5,0	3,3	4,5	3,5
<i>Entre R\$ 100 e R\$ 150 milhões</i>	3,5	4,3	1,7	3,0	4,0
<i>Entre R\$ 150 e R\$ 200 milhões (*)</i>					
<i>Entre R\$ 200 e R\$ 250 milhões</i>	4,6	4,9	4,0	5,0	4,0
<i>Acima de R\$ 300 milhões</i>	2,9	3,0	2,0	3,3	3,0

(*) Entidade não utiliza Planejamento e Controle Orçamentário

Tabela 27 – Grau de maturidade conceitual do planejamento e controle orçamentário conforme receita da entidade.

Gestão de Custos	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Abaixo de R\$ 1 milhão</i>	3,7	3,7	4,0	3,5	3,3
<i>Entre R\$1 e R\$50 milhões</i>	3,9	3,8	4,2	3,8	3,9
<i>Entre R\$50 e R\$ 100 milhões</i>	4,3	4,2	4,0	4,9	4,3
<i>Entre R\$ 100 e R\$ 150 milhões</i>	3,6	3,6	4,0	3,0	4,0
<i>Entre R\$ 150 e R\$ 200 milhões</i>	3,7	4,1	2,0	3,5	3,0
<i>Entre R\$ 200 e R\$ 250 milhões</i>	4,8	4,9	4,5	5,0	4,0
<i>Acima de R\$ 300 milhões</i>	4,1	3,8	4,5	5,0	4,0

Tabela 28 – Grau de maturidade conceitual da gestão de custos conforme receita da entidade.

Balanced Scorecard	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Abaixo de R\$ 1 milhão</i>	3,2	3,0	3,0	3,0	3,0
<i>Entre R\$1 e R\$50 milhões</i>	3,6	3,5	4,5	4,1	4,0
<i>Entre R\$50 e R\$ 100 milhões</i>	3,7	4,2	4,6	3,8	4,3
<i>Entre R\$ 100 e R\$ 150 milhões</i>	2,8	4,0	2,0	2,0	2,5
<i>Entre R\$ 150 e R\$ 200 milhões (*)</i>					
<i>Entre R\$ 200 e R\$ 250 milhões</i>	3,7	4,5	4,0	4,5	3,5

(*) Entidade não utiliza BSC

Tabela 29 – Grau de maturidade conceitual do balanced scorecard conforme receita da entidade.

Contabilidade Societária	Geral	Processos	Pessoas	Infraestrutura	Cultura
<i>Abaixo de R\$ 1 milhão</i>	3,2	2,8	4,0	1,7	5,0
<i>Entre R\$1 e R\$50 milhões</i>	3,7	3,6	4,4	2,5	4,9
<i>Entre R\$50 e R\$ 100 milhões</i>	4,3	4,2	5,0	3,3	5,0
<i>Entre R\$ 100 e R\$ 150 milhões</i>	4,1	4,0	4,0	3,5	5,0
<i>Entre R\$ 150 e R\$ 200 milhões</i>	4,4	4,7	5,0	3,5	5,0

<i>Entre R\$ 200 e R\$ 250 milhões</i>	4,6	5,0	5,0	3,5	5,0
<i>Acima de R\$ 300 milhões</i>	3,9	3,7	5,0	3,0	5,0

Tabela 30 – Grau de maturidade conceitual da contabilidade societária conforme receita da entidade.

Em relação a análise da validade de H3, foi possível averiguar que todos os instrumentos avaliados nesta pesquisa apresentaram maior maturidade conceitual nas entidades que possuem receita anual na faixa de R\$ 200 a R\$ 250 milhões, fato este que representa forte evidência para que H3 seja rejeitada, conforme demonstrado na Tabela 31 a seguir:

	<i>Planejamento e controle orçamentário</i>	<i>Gestão de custos</i>	<i>Balanced scorecard</i>	<i>Contabilidade societária</i>
<i>Abaixo de R\$ 1 milhão</i>	3,5	3,7	3,2	3,2
<i>Entre R\$1 e R\$50 milhões</i>	3,9	3,9	3,6	3,7
<i>Entre R\$50 e R\$ 100 milhões</i>	4,4	4,3	3,7	4,3
<i>Entre R\$ 100 e R\$ 150 milhões</i>	3,5	3,6	2,8	4,1
<i>Entre R\$ 150 e R\$ 200 milhões</i>	-	3,7	-	4,4
<i>Entre R\$ 200 e R\$ 250 milhões</i>	4,6	4,8	3,7	4,6
<i>Acima de R\$ 300 milhões</i>	2,9	4,1		3,9

Tabela 31 – Comparativo do grau de maturidade conceitual dos instrumentos conforme a receita da entidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de identificar a maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho institucional dos hospitais filantrópicos situados no Estado de São Paulo. No Brasil, foram identificados estudos sobre quais instrumentos são utilizados na gestão destas entidades, mas não a forma como os utilizam. Em função disto, buscaram-se estudos na literatura internacional, sem êxito.

A motivação para estudar o ambiente das entidades filantrópicas se dá em função da afirmação feita por Oliveira, Ross e Altimeyer (2005) que as organizações do terceiro setor precisam ter comportamento de empresa (competitiva no seu mercado de atuação) e responsabilidade de Estado, sendo autossustentáveis e atuantes em setores sociais (como educação e saúde). Aqui se identifica uma possibilidade de conflito de realidade, questão que se torna interessante para exploração.

A necessidade de utilização de indicadores de desempenho pelas organizações do terceiro setor com o intuito de melhorar a eficiência e eficácia dos recursos empregados foi destacada por Fraga e Silva (2010), assim como a utilização de diversos artefatos de gestão, tais como Planejamento Estratégico, *Balanced Scorecard*, Orçamento Empresarial, Custeio ABC e Contabilidade Financeira. Sendo assim, verificou-se a necessidade de investigar a qualidade da utilização desses instrumentos. Entretanto, não foi encontrado na literatura nacional e estrangeira algum modelo conceitual que permitisse essa investigação.

No intuito de atender a esse objetivo, desenvolveu-se então um constructo denominado maturidade conceitual, como sendo a observação dos instrumentos de controladoria utilizados na avaliação de desempenho institucional em relação a seus principais objetivos conceituais. Tal constructo foi elaborado tomando como base os modelos de maturidade aplicados aos sistemas de medição de desempenho desenvolvidos por Wetstein e Kueng (2002) e Van Aken, Letens, Coleman, Fariis e Goubergen (2005).

Na composição desse modelo conceitual, foram utilizados como fatores de maturidade os elementos destacados no estudo de Kennerley & Neely (2003) que representam barreiras na evolução dos sistemas de avaliação de desempenho, tais como: processos, pessoas, infraestrutura e cultura.

A pesquisa foi conduzida com os hospitais filantrópicos do Estado de São Paulo, sendo as respostas obtidas por *survey*.

Pelas respostas obtidas, foi possível verificar que as entidades demonstram grau de maturidade conceitual dos instrumentos avaliados de 3,8, sendo que a gestão de custos apresentou o maior valor (3,9) e o BSC o menor (3,5). Mesmo assim, considera-se positivo o cenário demonstrado neste estudo, levando em consideração a escala de 1 (menor maturidade) e 5 (maior maturidade).

Também foi possível identificar uma oportunidade de melhoria na utilização desses instrumentos por parte das entidades, buscando ajustes de aspectos conceituais deles que pressupõem pequenos investimentos de recursos financeiros e pessoal.

As hipóteses levantadas durante a pesquisa não puderam ser confirmadas: H1 (quanto maior a idade da entidade, maior o grau de maturidade) foi rejeitada; H2 (quanto maior o nível de especialização do respondente, maior o grau de maturidade) não obteve indícios relevantes para sua aceitação e H3 (quanto maior a receita da entidade, maior o grau de maturidade) também foi rejeitada.

Destaca-se aqui a oportunidade de estudos futuros no intuito de identificar fatores internos e externos que possam afetar o estado de maturidade dos instrumentos estudados nesta pesquisa.

Outra sugestão refere-se à investigação do grau de maturidade dos instrumentos de controladoria utilizados para avaliação de desempenho em empresas com fins lucrativos, permitindo a comparação das informações obtidas e a análise dos fatores que as diferenciam.

REFERÊNCIAS

- Alves, A., Silva, A., Carmos, J., & Jupetipe, F. (2012). A utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do terceiro setor. *III Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis – AdCont*. Rio de Janeiro, RJ.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Araújo Junior, I. C. (2009). *Elementos para Avaliação da Maturidade de Sistemas de Medição de Desempenho*. Dissertação de Mestrado. São Carlos, Brasil.
- Araujo, O. C. (2009). *Contabilidade para Organizações do terceiro setor*. São Paulo: Atlas.
- Arruda, L. (2012). *Ferramentas de Contabilidade Gerencial no terceiro setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália*. Dissertação de Mestrado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná.
- Assis, M. S., Mello, G. R., & Slomski, V. (2006). *Transparência nas entidades do terceiro setor : a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho*. 60. Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2011). *Contabilidade Gerencial* (3a. edição ed.). São Paulo: Atlas.
- Azevedo, S. U. (2012). *Modelagem do Public Value Scorecard como Instrumento de Avaliação de Desempenho para uma organização do terceiro setor*. Dissertação de mestrado – Universidade Federal do Paraná. Curitiba.
- Bettiol Junior, A., & Varela, P. S. (2006). *Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards Nº. 117 (FAS 117)*. 6 Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo.
- Blocker, E. J., Chen, K. H., Cokins, G., & W., L. T. (2007). *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Borinelli, M. (2006). *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Bramati, I. E. (Jan-Abr de 2013). Avaliação do Nível de Maturidade no Gerenciamento de Projetos em uma Instituição de pesquisa clínica. *Revista de Gestão e Projetos – GeP*, 4, 196-223.
- Brasil. (1998). Lei 9.637, de 15 de maio de 1998, criação das Organizações Sociais.

- Brasil. (1999). Lei 9.790 de 23 de março de 1999, instituiu a Lei do Terceiro Setor.
- Brasil. (2002). Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.
- Brasil. (2003). Lei 10.825 de 22 de dezembro de 2003.
- Bryson, J. M. (1988). A Strategic Planning Process for Public and Non-profit organizations. *Long Range Planning*, 21, p. 73 to 81.
- CAMPOS, G. (2003). *A realidade contábil – gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser*. Dissertação (mestrado). São Paulo: FEA USP.
- Catelli, A. (2011). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON* (2a. ed.). São Paulo: Atlas.
- CFC. (15 de setembro de 2009). *Conselho Federal de Contabilidade – Resoluções e Ementas CFC – Resolução no 1.185*. Acesso em 6 de agosto de 2013, disponível em Conselho Federal de Contabilidade: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001185
- CFC. (27 de setembro de 2012). *Conselho Federal de Contabilidade – Resoluções e Ementas CFC – Resolução no 1.185*. Acesso em 06 de agosto de 2013, disponível em Conselho Federal de Contabilidade: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409
- Chagas, M., Luz, J., Cavalcante, P., & Araújo, A. (2011). Publicações Acadêmicas de Pesquisas em Contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: Análise do Período de 2007 a 2009. *REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1, pp. 1-17.
- Chenhall, R. (2007). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. *Handbook of Management Accounting Research*, 1, pp. 163-205.
- Coelho, S. D. (Coelho, S. D. C. T. (2000). terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. Senac. de 2000). *Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. Senac.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbook of Management Accounting Research*, 15, pp. 587-624.
- Cunha, J. A., & Corrêa, H. L. (2012). *Avaliação de desempenho e eficiência organizacional : um estudo aplicado em hospitais filantrópicos*. Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – ENANPAD. Rio de Janeiro.
- Duarte, F. D., & Oliveira, L. R. (2010). Análise de maturidade de processos sucessórios em empresas familiares. *Revista de Gestão – REGE*, 17, 135-150.

- Falconer, A. (1999). *A promessa do terceiro setor : um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo. São Paulo.
- FASB. (junho de 1993). *Financial Accounting Standards Board*. Acesso em 6 de agosto de 2013, disponível em <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820923228&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=458456&blobheadervalue1=filename%3Dfas117.pdf&blobcol=ur>
- FASB. (1993). Statement of Financial Accounting Standards no. 116. *Accounting for contributions received and contributions made*.
- Fraga, R., & Silva, C. E. (dezembro de 2010). Balanced Scorecard: Planejamento Estratégico no contexto das Organizações do terceiro setor. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 1, 5-31.
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Relvas, T. R., & Junqueira, E. (2010). BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. *Revista de Administração de Empresas – RAE*, 50, 187-198.
- Frezatti, F., Relvas, T. R., Junqueira, E., Nascimento, A., & Oyadomari, J. (2010). Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA – Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3, n. 2, pp. 190-216.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle Gerencial – Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade Gerencial* (14a. ed.). Porto Alegre: AMGH Editora Ltda.
- Gil, A. C. (2008). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2011). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Gomes, G. A., Gonçalves, C. A., Pardini, D. J., & Muniz, R. M. (jan-abr de 2010). Responsabilidade socioambiental corporativa e indicador de maturidade mediando desempenho estratégico para as organizações. *Revista de Ciencias da Administração*, 244-269.
- Gonçalves, L. S., Albuquerque, L., Lima, D. H., & Martins, J. D. (2009). *Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas OSCIP do semiárido da Paraíba*. Congresso USP.

- Greiling, D. (2010). Balanced Scorecard implementation in German non-profit organizations. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59, pp. 534-554.
- Guedes, R. M. (2012). *Percepção da maturidade de gerenciamento de projetos de tecnologia da informação – Um estudo comparativo entre Setores no Brasil*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Guerreiro, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica; uma contribuição à teoria da comunicação de contabilidade*. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo. São Paulo.
- Guerreiro, R., Cornachione Jr, E. B., & Soutes, D. O. (2010). *Utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 34.
- Hansen, D., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos – contabilidade e controle* (1a. ed.). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Hendriksen, E., & Van Breda, M. F. (2010). *Teoria da contabilidade* (1a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Hoque, Z. (2006). Dealing with human ethical issues in research: some advice. In: Z. Hoque, *Methodological Issues in accounting research: theories and methods*. Londres: Spiramus.
- IBGE, I. B. (2005). Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 2003.
- IBGE, I. B. (2008). Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 2006.
- IBGE, I. B. (2010). Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 2008.
- IBGE, I. B. (2012). Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 2010 – Gerência do Cadastro Central de Empresas.
- Iudícibus, S. (2010). *Teoria da contabilidade* (10a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, 353-370.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (jan-fev de 1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 75-85.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kennerley, M., & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 22.
- Kennerley, M., & Neely, A. (2003). Measuring performance in a changing business environment. *International Journal of Operations & Production Management*, 23.

- Kohut, A. D., Roman, E. F., Kuasoski, M., Macohon, E. R., & Klosowski, A. (nov de 2012). *Orçamento como Ferramenta de Gestão dos Recursos Financeiros em Entidades do terceiro setor*. II Congresso Brasileiro de Engenharia de Produção.
- Kruger, C. J., & Johnson, R. D. (2011). Is there a correlation between knowledge management maturity and organizational performance? *The journal of information and knowledge management systems*, 41, 265-295.
- Kueng, P., Meier, A., & Wettstein, T. (july de 2001). Performance Measurement Systems must be Engineered. *Communications of AIS*, 7.
- Lahti, M., Shamsuzzoha, A., & Helo, P. (2009). Developing a maturity model for Supply Chain Management. *International Journal of Logistics Systems and Management*, 654-678.
- Löbler, M. L., Bobsin, D., & Visentini, M. S. (2008). Alignment between the Strategic Business Plan and the Plan of Information Technology at Companies: The Comparative analysis through the Maturity Level and Critical Success Factors. *Journal of Information Systems and Technology Management : JISTEM*, 37-59.
- Lockamy III, A., & McCormack, K. (2004). The development of a supply chain management process maturity model using the concepts of business process orientation. *Supply Chain Management: An International Journal*, 272-278.
- Machado, M. R. (2007). *Entidades beneficentes de Assistência Social*. (1a. ed.). Curitiba: Juruá.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2010). *Fundamentos de Metodologia Científica* (7a. ed.). São Paulo, São Paulo: Atlas.
- Martins, G., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Marx, F., Wortmann, F., & Mayer, J. H. (2012). A Maturity Model for Management Control Systems. *Business & Information Systems Engineering*, 4, 193-207.
- Michaelis. (2009). *Dicionário de português on-line*. Acesso em 23 de setembro de 2013, disponível em UOL: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=maturidade>
- Milani Filho, M. A. F. (2004). A função Controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação. *Dissertação (mestrado)*. (F. USP, Ed.)
- Milani Filho, M. A. (2009). *Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares*. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo. São Paulo.

- Milani Filho, M. A. F. (2009). Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares. *Tese (doutorado)*, 220. São Paulo.
- Moore, M. H. (Maio de 2003). The Public Value Scorecard: A Rejoinder and an Alternative to “Strategic Performance Measurement and Management in Non-Profit Organizations” by Robert Kaplan. *Hauser Center for Nonprofit Organizations*(18).
- Morgan, L., & Benedicto, G. C. (Set-Dez de 2009). Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração da UNIMEP*, 7, 111-133.
- Neely, A., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*. London: Pearson Education.
- Neely, A., Sutcliffe, M. R., & Heyns, H. R. (2001). Driving value through strategic planning and budgeting. *Accenture*.
- Olak, P. A. (2000). *Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras*. Tese de doutoramento – Universidade de São Paulo. São Paulo.
- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. (2010). *Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (terceiro setor)* (3a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Olak, P., Slomski, V., & Alves, C. V. (jan/abr de 2008). As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 2, pp. 24-46.
- OLIVEIRA, B. & ROSS, E. S. (2003). Planejamento estratégico em organizações sem fins lucrativos. In: VI Semead (2003). São Paulo: Semead.
- Oliveira, A. B. S. (2009). *Controladoria: fundamentos do controle empresarial*. São Paulo: Saraiva.
- Oliveira, B. (2006). *Utilização do Planejamento Estratégico em Organizações sem Fins Lucrativos*. In: Seget (2006) II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (2006) Resende.
- Oliveira, B., Ross, E. S., & Altimeyer, H. Y. (jan./jun. de 2005). Proposta de um modelo de planejamento estratégico para instituições sem fins lucrativos. *FAE*, 8, 69-80.
- Parisi, C., & Megliorini, E. (2011). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Paula, C. L. S. (2011). *Nível de evidência contábil das fundações privadas do município de belo horizonte: Uma análise das entidades de educação e pesquisa*. Dissertação (mestrado). Belo Horizonte.
- Portal da Saúde*. (2013). Acesso em 27 de novembro de 2013, disponível em Hospitais filantrópicos:

http://portal.saude.gov.br/portal/saude/Gestor/visualizar_texto.cfm?idtxt=36276&janela=1

- Portulhak, H. (2013). Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Paraná. *Proposta de Modelagem Conceitual do Public Value Scorecard como instrumento integrado ao Planejamento Estratégico de um Hospital Universitário Federal*. Paraná.
- Ribeiro Filho, J. F. (2002). *Modelo gerencial para a eficácia de hospitais públicos: análise no âmbito de uma entidade de ensino e assistência*. Tese de Douturamento – Universidade de São Paulo.
- Rigon, E. A., & Westphall, C. M. (jan-mai de 2013). Modelo de Avaliação da Maturidade da Segurança da Informação. *Revista Eletrônica de Sistemas de Informação*, 12, 1-19.
- Salamon, L. (jan/mar de 1998). A emergência do terceiro setor – uma revolução associativa global. *Revista de Administração*, 33, 5-11.
- Santos, C. A. (2010). *Práticas de contabilidade das Organizações sem fins lucrativos de Curitiba*. Dissertação de Mestrado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná.
- Santos, C. A., Costa, F. M., Espejo, M. M., & Panhoca, L. (2009). A influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente. *Revista ADMpg Gestão Estratégica*, 2, n. 2, 77-86.
- Scarpin, J. E., & Santos, A. C. (2012). Práticas de Custeio no terceiro setor: Investigação sob a perspectiva da teoria da demanda, de sua adoção e relação com a accountability da organização. *Estudo & Debate*, 19, pp. 7-27.
- Silva Jr, A. S., & Feitosa, M. G. (mai/ago de 2012). Maturidade no Gerenciamento de Projetos: um estudo das práticas existentes nos órgãos do governo de Pernambuco. *Revista de Gestão e Projetos – GeP*, 3, 207-234.
- Silva Jr, S. D. (2009). *Relações entre os fatores críticos para a maturidade em gerenciamento de projetos e a gestão estratégica organizacional*. Dissertação de Mestrado em Administração. Porto Alegre, Rio Grande do Sul: Pontifícia Universidade Católica de Porto Alegre.
- Silva, C. (2010). Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. *Revista de Administração Pública*, 44, 1301-1325.
- Simpson, J., & Weiner, E. (1989). *The Oxford English Dictionary* (2a. ed.). Oxford University Press.
- Slomski, V. (1996). Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta. *Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo*. São Paulo.

- Storch, L. A., Nara, E. O., & Kipper, L. M. (2013). The Use of Process Management based on a Systemic approach. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62, 758-773.
- Van Aken, E. M., Letens, G., Coleman, G. D., Farris, J., & Goubergen, D. V. (2005). Assessing Maturity and effectiveness of enterprise performance measurement systems. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54, pp. 400-418.
- Vilanova, R. C. (2004). *Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da Gestão Econômica*. 185. São Paulo, Brasil.
- Waal, A. d., Goedegebuure, R., & Geradts, P. (2011). The impact of performance management on the results of a non-profit organization. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60, pp. 778-798.
- Wettstein, T., & Kueng, P. (2002). A maturity model for performance measurement systems. *Management Information Systems*.

6APÊNDICE 1 – Carta de apresentação (Questionário)

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Se o senhor(a) é gestor(a) de uma entidade hospitalar sem finalidade lucrativa, por favor, participe da pesquisa promovida pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, que integra a minha dissertação de mestrado do Programa de Pós-Graduação em controladoria e Contabilidade, orientada pelo diretor da FEA/USP Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro.

Para tanto, basta responder um breve questionário com 51 perguntas fechadas, com um tempo médio de resposta de aproximadamente 20 minutos. Contribuindo com esta pesquisa, a entidade receberá uma cópia eletrônica da minha dissertação, com explicações sobre as respostas obtidas e as conclusões apuradas. Esta é uma oportunidade de disseminação de conhecimento, além de promover o relacionamento entre os profissionais e acadêmicos da área de Controladoria e Contabilidade.

A pesquisa tem como objetivo principal identificar o grau de maturidade conceitual dos instrumentos de controladoria utilizadas na avaliação de desempenho das entidades hospitalares sem finalidade lucrativa, situada no Estado de São Paulo.

Os dados coletados serão tratados com total confidencialidade e anonimato, onde assumo o compromisso de não divulgar, sob qualquer hipótese, os nomes dos respondentes, das entidades, tampouco dos dados de forma individualizada.

Se tiver alguma dúvida ou necessite de esclarecimentos, entre em contato com Luciana através do e-mail: lucianaparreira@usp.br.

Agradecemos a atenção e esperamos sua valiosa e inestimável contribuição.

Luciana Parreira Pinheiro Pereira

Mestranda em Controladoria e Contabilidade

EAC / FEA / USP

lucianaparreira@usp.br

Reinaldo Guerreiro

Orientador, Professor e Diretor da FEA/USP