
V. 9, N. 4, OUT./DEZ. 2019

Gustavo de Almeida
Capellini
Pós-Doutorando USP,
✉ gu_capellini@hotmail.com

ARTIGO

Editor
Alfredo Passos
profdrpassos@gmail.com

© Atelie Brasil
Rua Pe. Guilherme Pompeu, nº1,
Centro- Santana de Parnaíba
06501-055 - São Paulo - Brasil

SISTEMAS INOVADORES PARA CONHECIMENTO DOS CUSTOS NA GESTÃO FINANCEIRA HOSPITALAR

INNOVATIVE SYSTEMS FOR COST KNOWLEDGE IN HOSPITAL FINANCIAL MANAGEMENT

SISTEMAS INNOVADORES PARA CONOCIMIENTO DE LOS COSTOS EN LA GESTIÓN FINANCIERA HOSPITALARIA

Resumo: Este estudo apresenta a construção de uma matriz maturidade capaz de avaliar a adoção (que está relacionada à inovação tecnológica e contábil) e o uso (que está relacionado ao conhecimento organizacional) dos sistemas de custos e de gestão financeira em hospitais brasileiros. Partiu-se da literatura prévia em contabilidade gerencial aplicada a hospitais, e foi realizado um estudo de casos múltiplos em quatro hospitais com diferentes estereótipos. Os casos reuniram as características de hospitais do tipo público, filantrópico e privado, assim como a existência de atividade de ensino, dessa forma as principais características dos hospitais gerais brasileiros foram contempladas, a fim de representar a realidade da gestão dos hospitais em nível nacional, possibilitando uma melhor calibragem da escala Guttman utilizada na matriz. Os resultados apresentados consistem em uma matriz de maturidade que pode ser testada e validada em outros casos, para em seguida ser aplicada em larga escala e captar a realidade nacional do setor em relação à adoção e ao uso desses sistemas.

Palavras-chave: gestão hospitalar, gestão financeira, sistema de custos, matriz de maturidade, inovação e conhecimento..

Abstract: This study presents the construction of a maturity matrix capable of evaluating the adoption (which is related to technological and accounting innovation) and the use (which is related to organizational knowledge) of cost and financial management systems in Brazilian hospitals. It was based on previous literature on management accounting applied to hospitals, and a multiple case study was conducted in four hospitals with different stereotypes. The cases brought together the characteristics of public, philanthropic and private hospitals, as well as the existence of teaching activity, thus the main characteristics of the Brazilian general hospitals were contemplated, in order to represent the reality of hospital management at the national level, allowing a better calibration of the Guttman scale used in the matrix. The results presented consist of a maturity matrix that can be tested and validated in other cases, to be applied on a large scale and to capture the national reality of the sector regarding the adoption and use of these systems.

Keywords: hospital management, financial management, cost system, maturity matrix, innovation and knowledge.

Resumen: Este estudio presenta la construcción de una matriz de madurez capaz de evaluar la adopción (que está relacionada con la innovación tecnológica y contable) y el uso (que está relacionado con el conocimiento organizacional) de los sistemas de gestión de costos y finanzas en los hospitales brasileños. Se basó en literatura previa sobre contabilidad de gestión aplicada a hospitales, y se realizó un estudio de caso múltiple en cuatro hospitales con diferentes estereotipos. Los casos reunieron las características de los hospitales públicos, filantrópicos y privados, así como la existencia de actividad docente, por lo que se contemplaron las principales características de los hospitales generales brasileños, para representar la realidad de la gestión hospitalaria a nivel nacional, permitiendo una mejor calibración de la escala de Guttman utilizada en la matriz. Los resultados presentados consisten en una matriz de madurez que puede ser probada y validada en otros casos, para ser aplicada a gran escala y capturar la realidad nacional del sector con respecto a la adopción y uso de estos sistemas.

Palabras clave: gestión hospitalaria, gestión financiera, sistema de costos, matriz de madurez, innovación y conocimiento..

I INTRODUÇÃO

A literatura internacional confirma que a existência de sistemas de custos está associada a um melhor desempenho financeiro de hospitais, adicionalmente, fatores como a inovação, relacionada à adoção de ferramentas mais sofisticadas, e o conhecimento, gerado a partir da atenção dada ao uso dos sistemas, variam de acordo com a natureza da organização, sendo ela com ou sem fins lucrativos, e também com a pressão competitiva que esses hospitais enfrentam (Pizzini, 2006; Naranjo-Gil, 2004; Cohen, Venieris & Kaimenaki, 2005; Schoute, 2009; Cohen & Kaimenaki, 2011).

Apesar de um certo ceticismo inicial, observa-se que as pesquisas em saúde efetivamente podem impactar as estratégias adotadas pelas organizações (Kuruvilla et al., 2006). Contudo, a aplicação de métodos tradicionais de levantamento apresenta limitações para a captação do uso de sistemas de desempenho ou relacionados à prática da gestão que diferenciam as organizações no setor hospitalar brasileiro, notadamente devido às especificidades do setor e à heterogeneidade que caracteriza a população de hospitais no contexto nacional. Isso exige que uma avaliação mais apurada do nível de adoção e uso dos sistemas de custos e de gestão financeira em hospitais gerais brasileiros seja feita com a utilização de um instrumento de pesquisa desenvolvido especificamente com esta finalidade.

Entende-se que a inovação dos sistemas está relacionada ao seu nível de adoção e o conhecimento está relacionado ao seu uso. Para identificar o nível de adoção e de uso dos sistemas de custos nas organizações do setor hospitalar brasileiro, o presente estudo desenvolve uma matriz de maturidade. Ela serve para avaliar o construto de desenvolvimento organizacional, sendo que esse desenvolvimento está relacionado à utilização de sistemas inovadores para a geração de conhecimento. Por esse representar um construto abstrato, só se pode assumir provisoriamente sua existência por meio da observação do desempenho prático das organizações hospitalares em relação a cada uma das áreas de atuação descritas pela matriz de maturidade.

Uma das formas de captar o nível de adoção e uso de sistemas e práticas de gestão em organizações é a aplicação de escalas Guttman para captar o nível de maturidade de adoção de determinados sistemas. A matriz de maturidade proposta neste estudo atua como um instrumento para avaliação de sistemas de custos e gestão financeira, desenvolvido especificamente para o setor hospitalar brasileiro. A principal diferença entre o conceito de matriz de maturidade e levantamentos é que a escala a ser utilizada, ao invés de baseada apenas na teoria, deve ser calibrada a partir da observação em campo (Rhydderch et al, 2006). Procura-se identificar qual é o mínimo de maturidade de adoção e uso daquele sistema e o que seria ideal, para aquelas organizações e aquele contexto. Assim, todas as organizações que forem analisadas quanto à maturidade dos seus sistemas serão classificadas em um ponto da escala para cada dimensão de análise.

Ao mesmo tempo em que a matriz diagnostica a situação, ela fornece direções para as organizações saberem o que devem fazer para galgarem posições na maturidade de seus sistemas. Ou seja, a matriz de maturidade orienta os próximos passos para inovação do sistema a fim de gerar o conhecimento necessário para otimizar o desenvolvimento da gestão financeira e de custos da organização. Por isso, trata-se de um tema de interesse para profissionais envolvidos em diversos setores da administração hospitalar, incluindo gestores e governo.

Para a construção da matriz foi realizado um estudo de caso múltiplo em quatro hospitais que, por representarem diferentes estereótipos, possibilitaram identificar diferentes níveis de maturidade, inerentes às características dos hospitais, para cada dimensão de análise da matriz. Assim, a matriz desenvolvida constitui uma ferramenta que permite avaliar os sistemas de custos em hospitais brasileiros em termos de funcionalidades e capacidade de gerar informações.

A seguir o trabalho apresenta o referencial teórico com estudos relacionados aos dois temas centrais da pesquisa, primeiro trata-se da gestão hospitalar e do setor de saúde, e posteriormente são apresentados estudos sobre sistemas de custos e contabilidade gerencial. Segue-se então com a seção de metodologia contendo as subseções destinadas à explicação para construção da matriz de maturidade e o estudo de casos múltiplos. Enfim apresentam-se os resultados deste estudo com a matriz de maturidade proposta e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A literatura aqui contida contribui para a compreensão dos conceitos estruturantes que sustentam o estudo. Está dividida em duas subseções, a primeira apresenta trabalhos que tratam a gestão em hospitais, possibilitando um entendimento geral do desenvolvimento da ciência no setor de saúde, já a segunda trata sobre estudos na área de sistemas de custos e outros tópicos relacionados à contabilidade gerencial. Em alguns casos os estudos apresentados correlacionam os dois temas.

2.1 PESQUISAS EM GESTÃO HOSPITALAR E SETOR DE SAÚDE

Os serviços de saúde têm como foco o tratamento de pacientes e são normalmente realizados por equipes multidisciplinares. Dessa forma, para que um procedimento médico seja realizado de forma eficaz é necessário que diferentes profissionais realizem suas atividades corretamente, configurando uma pirâmide na qual a base é formada pela equipe de suporte estratégico, nos níveis intermediários as equipes de suporte logístico e as de suporte clínico, e no topo as equipes que efetivamente prestam os cuidados médicos, sustentadas por condições criadas pelas equipes de suporte (White & Griffith, 2010).

No nível estratégico, a demanda por boas práticas de gestão no setor de saúde cresce rapidamente, e faz com que o papel dos gestores torne-se mais desafiador. O gestor deve possuir ampla gama de conhecimentos (técnicos, humanos e conceituais). Suas habilidades e funções, que precisa desenvolver para o processo de gerenciamento, podem ser compreendidas em um ciclo que envolve planejamento, organização, gestão de pessoas, liderança e controle. Esses fatores englobam comunicação, coordenação e tomada de decisão (Dunn, 2007). Contudo, as melhorias conquistadas com as estratégias de gestão alcançarão seu objetivo se efetivamente houver resultados concretos em termos de cuidados com os pacientes (Walburg et al., 2006).

Para que o gestor da área de saúde desenvolva e execute estratégias é necessário que esteja amparado por uma base que o permita analisar dados, tanto os de origem das análises de benchmarking (melhores práticas) quanto os oriundos de pesquisas (Kovner & Neuhauser, 2004). Dessa forma, as tecnologias de informações compreendem ferramentas importantes que permitem adequar suas aplicações às particularidades do setor de

saúde, que apesar da dinâmica, há tempos enfrenta os mesmos desafios relacionados à qualidade, custos e acesso às informações. Sendo assim, os gestores têm os sistemas de informações como ferramenta gerencial que possibilita a gestão baseada em evidências (Glandon, Smaltz & Slovensky, 2008).

Apesar dos avanços nas tecnologias de informação, alguns hospitais brasileiros ainda apresentam dificuldades na obtenção de bases de dados confiáveis e robustas para análise, assim, uma alternativa para realizar avaliações de eficiência é por meio do embasamento em medidas de desempenho organizacional (Cunha, 2011). O crescente interesse pela mensuração e avaliação de desempenho dos sistemas de saúde pode ser atribuído à maior atenção empregada às questões de custos da área de saúde (Jacobs, Smith & Street, 2006). Na avaliação de desempenho hospitalar, ao contrário do que geralmente se observa em outros setores, as instituições sem fins lucrativos podem apresentar eficiência superior em relação às com fins lucrativos, inclusive em áreas de grande competitividade (Duggan, 2000).

Com o tempo, a busca por qualidade, controle de custos e informações adequadas para a tomada de decisão mostrou aos gestores hospitalares que as metodologias convencionais não forneciam informações sobre o custo das atividades realizadas para atender às necessidades dos pacientes e usuário externos. Uma vez que o desempenho dessas atividades faz com que se melhore a qualidade e os custos a serem incorridos, em alguns casos, os gestores não têm a informação de que necessitam para assegurar a viabilidade de suas organizações (Aird, 1996).

As afirmações de Aird (1996) são constatadas por La Forgia & Couttolenc (2009), que ao pesquisarem 25 hospitais brasileiros, concluíram haver ineficiência e falta de controle sobre os custos hospitalares, principalmente originados das variações nos custos, em função do case mix (perfil de severidade dos pacientes), tipo de hospital (sendo os universitários maiores que os outros tipos), tipo de procedimento (clínico ou cirúrgico), média de permanência, e pela baixa padronização dos procedimentos.

As organizações hospitalares possuem atributos que as diferem das firmas tradicionais, dentre eles estão as particularidades dos serviços prestados, as fontes de financiamento, o ambiente regulatório e as características dos profissionais envolvidos. O que é importante destacar, ainda hoje se observa um grande número de profissionais médicos desempenhando as atividades de administração nos hospitais. Contudo, a crescente complexidade financeira, legal e regulatória tem contribuído para que uma nova realidade seja observada. Nos Estados Unidos, por exemplo, o domínio de profissionais médicos na administração dessas organizações foi reduzido (Alexander & Morlock, 2000), e esse fenômeno parece estar acontecendo também no Brasil. Soma-se a isso a evolução das ferramentas de controle e gestão, como os sistemas de informações e avaliação de desempenho, incluindo os sistemas de contabilidade de custos.

O fator tecnológico também deve ser considerado no estudo de contabilidade para o setor hospitalar, uma vez que pode acarretar variações no comportamento organizacional (Hammad, Jusoh & Oon, 2010). A tecnologia da informação (TI) auxilia os prestadores de cuidados de saúde, principalmente os médicos, na escolha do tratamento adequado, reduzindo os custos e riscos de diagnósticos equivocados (que poderiam aumentar o tempo de permanência do paciente), o uso de insumos e o risco de infecção. A tecnologia hospitalar também auxilia a rastrear melhor os custos e apurar as receitas de forma mais apurada, permitindo aos hospitais desenvolverem medidas de desempenho com menos ruído. Dessa forma, essas medidas passam a ser utilizadas

em contratos com médicos, gestores e funcionários, incentivando o alinhamento de interesses entre as partes (Eldenbug & Krishnan, 2007).

Além disso, para Chenhall & Langfield-Smith (2003) a tecnologia teria influências sobre o desenho gerencial, o que afetaria o uso dos instrumentos de contabilidade gerencial, na medida em que implicasse alterações na complexidade, interdependência e na incerteza na tarefa (medida pela diferença entre a quantidade de informação necessária para completar a tarefa e a quantidade disponível).

Abernethy et al. (2007) apresenta outros fatores que motivariam o estudo das implicações da tecnologia no ambiente hospitalar. Para a autora não é clara a existência de relações entre a introdução de tecnologias contábeis e a redução dos custos com cuidados de saúde ou a melhora na alocação de recursos, na accountability, na qualidade do cuidado, no acesso a saúde, ou ainda, se tem impactos nas decisões dos gestores.

Elwyn et al. (2004) realizaram estudo com o objetivo de validar um instrumento para avaliar o grau de desenvolvimento organizacional alcançado em organizações de cuidados de saúde. O instrumento desenvolvido pelos autores foi uma matriz de maturidade organizacional. A avaliação de aspectos de organizações é importante tanto para estimular a melhoria da qualidade em organizações de saúde quanto para que elas possam realizar processos de acreditação.

2.2 PESQUISAS EM SISTEMAS DE CUSTOS E CONTABILIDADE GERENCIAL

Em 1997, Langfield-Smith estudou a relação entre a estratégia de negócio e os sistemas de controle gerenciais, abordando aspectos como orientação do controle de custos, avaliação de desempenho e sistemas de recompensa. Como resultado, observou que o conhecimento existente sobre a relação entre estratégia e sistemas de controle gerenciais é limitado, havendo necessidade e oportunidade para pesquisas futuras.

Alguns estudos anteriores buscaram compreender a coerção para adoção, em respeito às leis e ao próprio cenário de monitoramento e punição, bem como a motivação pela expectativa dos usuários para a relevância das informações contábeis, enquanto outros trabalhos permitiram identificar fatores que diferenciam a utilização de tecnologias, como os benefícios potenciais agregados, a relação entre as tecnologias utilizadas e as práticas contábeis, e as complexidades e experiências anteriores (Geiger & Ittner, 1996; Lapsley & Wright, 2004; Pizzini, 2006).

Os sistemas de custos, assim como qualquer outro mecanismo de mensuração de desempenho, devem ser claros, coesos e compreensíveis por todos os agentes interessados (Liyanage & Egbu, 2008). Os processos contábeis que possibilitam a geração de informações financeiras têm se tornado objeto de interesse cada vez maior, tanto para usuários internos, com propósito gerencial, quanto para usuários externos, com interesses diversos (Nowicki, 2006).

Dando foco ao usuário interno, mais especificamente aos gestores, Pizzini (2006), investigou a relação entre o desenho dos sistemas de custos e a avaliação dos gestores quanto à relevância e utilidade das informações de custos no desempenho financeiro de hospitais dos Estados Unidos. Trabalhos como os de Abernethy & Chua (1996), Abernethy & Stoelwinder (1996), Abernethy & Vagnoni (2004) e Lawrence (1990) também retratam o papel da informação em hospitais no exterior.

Para Scapens & Roberts (1993) e Scapens (1994), os instrumentos da contabilidade gerencial (tais como sistema de custos, o orçamento e o benchmarking) são usados no ambiente organizacional para prover informações aos usuários internos, sendo caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão, envolvendo processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos das dimensões do desempenho organizacional, o que possibilitaria a alocação e gestão eficiente dos recursos (Oyadomari et al., 2008).

Naranjo-Gil (2004) realizou um estudo envolvendo 218 hospitais na Espanha e identificou que há um efeito indireto da sofisticação dos sistemas de informação contábil no desempenho das organizações, agindo como estratégia prospectiva. Para Pizzini (2006), os hospitais oferecem cenário ideal de investigação das ferramentas de contabilidade gerencial por serem organizações complexas e envolverem a interação de inúmeros agentes. Além disso, estudos sobre a ligação entre uso da contabilidade e a melhoria do desempenho podem auxiliar os profissionais a atingirem os objetivos organizacionais (Abernethy et al. 2007).

Contudo, Camacho (2010) pondera as operacionalizações dessas dimensões ao destacar que não existe uma única regra para a adoção e operacionalização de gestão de custo interorganizacional, assim como qualquer artefato gerencial. Para o autor, a adoção desses artefatos dependerá de cada contexto vivido, do modelo de gestão utilizado ou das contingências que o ambiente impõe.

Em estudo realizado com hospitais da Califórnia, Hsu & Qu (2011) observaram que ao se deparar com um sistema duplo de pagamento, as instituições com forte posicionamento no mercado tendem a adotar a estratégia de incremento de receitas aumentando os custos diretos para serviços com base em custos, ao invés de serviços com taxas fixas. Por outro lado, hospitais considerados não dominantes, com posicionamento mais fraco no mercado, tendem a buscar a estratégia de redução de custos e melhoria da eficiência operacional com base em serviços com taxas fixas.

Cohen, Venieris & Kaimenaki (2005) pesquisaram sobre a adoção do custeio baseado em atividades em empresas do setor de manufatura, varejo e serviços na Grécia. Os resultados indicaram que a adoção tem proporcionado benefícios facilitadores do gerenciamento em diversas dimensões, sendo a adequação dos recursos a variável que mais se correlaciona aos problemas enfrentados no processo de implantação. Ainda, encontraram evidências de que a possibilidade de adoção do custeio baseado em atividades está relacionada à satisfação com o atual sistema de custos utilizado nas empresas, sendo que aqueles que estão satisfeitos com o atual sistema não têm a intenção de mudar.

Em 2009, o estudo realizado por Schoute examinou a associação entre a complexidade dos sistemas de custos, os propósitos para seu uso e sua efetividade. A partir de questionários enviados a 133 empresas holandesas de manufatura de médio porte, pode-se observar que quanto maior o nível de utilização para planejamento dos produtos, a complexidade do sistema de custos impacta mais negativamente a intensidade da utilização do sistema. Por outro lado, quanto maior o nível de utilização com objetivos de gerenciamento, a complexidade afeta positivamente a intensidade e a satisfação do uso do sistema de custos. Dessa forma concluiu-se que quanto maior o alinhamento entre o desenho do sistema de custos e os objetivos de seu uso, maior sua efetividade.

Yazdifar & Askarany (2011) por sua vez realizaram um estudo envolvendo firmas do Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia para examinar a importância de atributos do custeio-alvo em empresas de manufatura e de serviços, tratando questões como vantagens relativas, compatibilidade, facilidade de uso, demonstrações de resultados e testagem para os tomadores de decisão na adoção e implementação do que se considera uma inovação contábil de gerenciamento e custos. O estudo demonstrou que há um crescente interesse na utilização de estratégias de redução de custos no estágio de planejamento e adoção de engenharia de valor para agregar os requerimentos dos clientes, ao invés de focar na adoção da estratégia de cortes de custos no estágio produtivo.

Já Abdel-Kader & Luther (2008) estudaram o impacto das características das firmas nas práticas de gerenciamento contábil a partir do exame de potenciais variáveis de contingência em diversas firmas do setor industrial no Reino Unido. Os resultados indicaram que as diferenças na sofisticação do gerenciamento contábil são significativamente explicadas por fatores de contingência, tais como as incertezas do ambiente, o poder do cliente, a descentralização e o tamanho.

No que diz respeito a metodologia utilizada, diversos trabalhos sobre sistemas de custos apresentados na literatura foram realizados por meio de survey: Abdel-Kader & Luther (2008), Alomiri & Drury (2007), Anderson & Young (1999), Baird, Harrison & Reeve (2004), Cohen & Kaimenaki (2011), Cohen, Venieris & Kaimenaki (2005), Schoute (2009), Yazdifar & Askarany (2012). Dentre eles, a pesquisa desenvolvida por Geiger & Ittner (1996) se destaca pela abordagem de fatores institucionais, possibilitando identificar evidências de determinantes nas práticas contábeis de custos de instituições governamentais dos Estados Unidos. Os construtos utilizados no desenho da pesquisa foram divididos entre: background do sistema; descrição do sistema; mensuração e reconhecimento de custos; e divulgação de relatórios.

A pesquisa desenvolvida por Cohen & Kaimenaki (2011) indica que há relação positiva entre as dimensões de qualidade da informação e as características da estrutura dos sistemas contábeis de custos, porém, não houve associação significativa entre a qualidade da informação e a capacidade do sistema de custos em desagregar custos com base em comportamento, bem como sua capacidade de gerar relatórios conforme as especificações dos usuários.

Por sua vez, o trabalho desenvolvido por Pizzini (2006) tem enfoque nos fatores econômicos, onde se examina a associação entre a funcionalidade do sistema de custos e a crença dos gestores sobre a relevância e a utilidade dos dados de custos no desempenho financeiro real. A pesquisadora apresenta quatro variáveis para avaliação de sistemas de custos: a) Nível de detalhe dos dados fornecidos; b) Capacidade de classificação dos custos; c) Frequência que a informação de custos é divulgada; e d) Medida com que os desvios são calculados. Essas quatro variáveis compõem as dimensões de análise da matriz de maturidade dos sistemas de custos proposta neste estudo.

3 METODOLOGIA

Na metodologia trata-se da 3.1 Construção da matriz de maturidade, onde são apresentados os conceitos que permitem a compreensão do que é a matriz, como fazer sua construção por meio de estudos de casos e sua estrutura, onde se observam os graus de maturidade e as dimensões de análise. Em seguida trata-se do 3.2 Estudo de casos realizado, onde apresentam-se os procedimentos adotados dentro dos hospitais, incluindo o protocolo de entrevistas para captar os níveis (graus) de maturidade para cada dimensão de análise.

3.1 CONSTRUÇÃO DA MATRIZ DE MATURIDADE

A matriz de maturidade é normalmente utilizada como medida de autoavaliação do desempenho organizacional (Rhydderch et al., 2006). O desempenho organizacional por sua vez está relacionado a fatores como inovação e conhecimento. Assim, a matriz consiste em uma escala que permite identificar o posicionamento de um indivíduo (organização, pessoa, etc.) em determinado grau de maturidade, considerando duas ou mais dimensões de análise. Significa dizer que, ser mais maduro em uma dimensão é estar mais próximo daquilo que se considera benchmark, ou ideal, em um contexto específico. O que é ideal para a gestão financeira em uma indústria pode não ser ideal no ambiente hospitalar.

Em Rhydderch et al. (2006) a construção da matriz foi feita por meio de entrevistas, nas quais foram identificadas as dimensões relevantes e os diversos graus de maturidade que tinham significado no contexto operacional daqueles respondentes. Os graus de maturidade dentro de cada dimensão são medidos por meio de uma escala Guttman, que variam conforme a complexidade dos processos avaliados, sendo que para atingir determinado nível é necessário que os níveis anteriores também sejam atendidos (Elwyn et al., 2012).

Tabela I – Configuração da matriz de maturidade

Descrição do que deveria contar o *status quo* do nível (problema de vaguidade epistêmica)

Graus de Maturidade / Dimensões de Análise	Dimensão 1	...	Dimensão n
1º (descrição do nível)			
2º			
(...)			
kº = <i>Benchmark</i>			

Níveis de complexidade

Fonte: elaborado pelo autor.

A construção da matriz de maturidade, portanto, acarreta dois principais desafios: 1) calibrar a escala para cada dimensão (régua), do benchmarking ao menos maduro, com máxima discriminação entre classes; e 2) selecionar casos que representem os principais estereótipos organizacionais no contexto operacional brasileiro.

Para desenvolver sua matriz de maturidade para organizações de cuidados primários de saúde, Elwyn et al. (2004) utilizaram três fases distintas de desenvolvimento. Na primeira fase, os autores desenvolveram um protótipo e especificaram o conteúdo da matriz. Nessa fase foram selecionadas oito áreas (registros clínicos, auditoria de desempenho clínico, acesso à informação clínica, uso de protocolos, prescrição de monitorização, praticar reuniões organizacionais, compartilhamento de informações com os pacientes e sistemas de feedback de pacientes) relevantes das atividades clínicas, essas áreas foram subdivididas em um conjunto de células que descrevem o aumento do desenvolvimento dessas áreas. Na segunda fase houve o desenvolvimento de um protótipo da matriz, que foi avaliado por grupo consultivo de 35 médicos. O grupo avaliou as dimensões e subdivisões da matriz de maturidade. Na terceira fase, os autores realizaram teste piloto da matriz.

Neste estudo, a metodologia para construção da matriz de maturidade contempla a realização de entrevistas em quatro hospitais com diferentes características, representando os estereótipos que permitem captar os graus de maturidade para as principais dimensões dos sistemas de custos e gestão financeira dos hospitais.

As dimensões do grupo 1) Gestão financeira são aquelas identificadas na literatura e durante a realização dos estudos de caso, e devem contemplar as principais áreas comuns às gerências financeiras dos hospitais. Quanto às dimensões do grupo 2) Sistema de custos, são compostas a priori pelas quatro variáveis utilizadas por Pizzini (2006) e em seguida validadas nos estudos de caso. No estudo de Pizzini (2006) a funcionalidade dos sistemas de custos é dividida em: a) nível de detalhe dos dados fornecidos; b) capacidade de classificação dos custos; c) frequência que a informação de custos é divulgada; e d) medida com que os desvios são calculados.

A apresentação da matriz de maturidade desenvolvida é feita no decorrer do trabalho (6 Matriz de maturidade proposta), incluindo as dimensões selecionadas para análise e os graus de maturidade para cada dimensão, captados por meio dos estudos nos hospitais selecionados.

O estudo de caso foi adotado apenas para captar a realidade organizacional, sem ter objetivo de generalização para a população de hospitais. Apesar de propiciar responder questões de pesquisa que não são facilmente compreendidas, necessitando, portanto, da compreensão holística do caso em estudo, naturalmente o estudo de caso apresenta restrições em sua validade externa (Yin, 2010). Os casos analisados procuram representar sim condições gerais dos estereótipos escolhidos, mesmo assim, com todas as restrições que o uso de apenas um caso para cada grupo de hospitais estereotipados pode representar.

Na realização deste estudo foram entrevistados usuários que atuam em áreas meio e áreas fim, assim, a construção da matriz representa a percepção do grau de maturidade das equipes de suporte e também das equipes relacionadas diretamente à atividade hospitalar, como a equipe médica. Em conformidade com a literatura apresentada, essas equipes são agrupadas em três níveis: 1) suporte estratégico; 2) suporte logístico e clínico; e 3) prestação de cuidados médicos (White & Griffith, 2010).

3.2 ESTUDO DE CASOS

O estudo de caso proporciona a compreensão da natureza da contabilidade gerencial na prática, tanto em termos de técnicas, processos e sistemas quanto em termos das formas que esses são utilizados. Na realização de estudo de caso, há a necessidade de se distinguir os sistemas de contabilidades que os gerentes acreditam que adotam e as formas com que eles são realmente utilizados, pois há o risco de não se compreender o modo pelo qual esses sistemas são incorporados às práticas gerenciais (Scapens, 1990).

Neste estudo, os casos foram selecionados com o objetivo de contemplar pelo menos um exemplo com cada característica relevante observada no DATASUS que interessam ao objeto deste estudo: gestão financeira e sistema de custos. Dessa forma, foram selecionados quatro hospitais que, juntos, abrangem todas as seguintes características: (i) presença ou não de atividade de ensino/pesquisa; (ii) esfera administrativa pública e privada; (iii) atendem apenas via SUS, atendem via SUS e outros, e não atendem via SUS; e (iv) tipo de prestador público, privado e filantrópico.

Após a definição das características foram selecionados os hospitais por conveniência logística do pesquisador para realização dos estudos. Algumas propostas de estudo foram recusadas pelos hospitais pretendidos, porém ao final foi possível realizar os quatro estudos de caso nos hospitais que aqui estão identificados como: 1) Hospital beneficente; 2) Hospital privado com fins lucrativos; 3) Hospital público e 4) Hospital filantrópico. Para mais detalhes sobre o processo de seleção e a descrição dos casos consultar Capellini (2013).

Durante a realização das entrevistas foram solicitados documentos internos que ajudaram a compor a base de dados e evidências do estudo. Para cada hospital foi necessária uma quantidade de entrevistas específica, em virtude da complexidade da estrutura de gestão da instituição, bem como devido ao efeito aprendizagem. Dessa forma, o primeiro hospital estudado demandou mais tempo que o segundo, e assim se repetiu com o segundo em relação ao terceiro, etc. Isso porque as primeiras entrevistas possibilitaram a obtenção de conhecimentos específicos do setor, e não apenas específicos para aquela instituição. Além disso, o último estudo foi realizado apenas com o objetivo de captar características inerentes à filantropia, pois as demais já haviam sido captadas nos estudos anteriores.

As entrevistas foram realizadas com profissionais de diferentes níveis hierárquicos e diferentes áreas de atuação. Conforme proposto, as equipes são divididas entre: 1) suporte estratégico; 2) suporte logístico e clínico; e 3) prestação de cuidados médicos. Essa classificação pode ser identificada nas organizações como: 1) área administrativa; 2) área de apoio; e 3) área assistencial. Independente das nomenclaturas utilizadas, durante os estudos foi possível identificar pessoas chaves que proporcionaram o aprendizado específico de suas respectivas áreas.

Algumas áreas foram estudadas apenas devido à necessidade de um aprendizado inicial, porém, posteriormente, os estudos foram focados nas equipes de suporte estratégico, que estão diretamente relacionados à gestão financeira e utilização dos sistemas e das informações de custos. Além disso, o membro da equipe de suporte estratégico pode fornecer informações sobre a estrutura hospitalar, que auxiliam na

organização do estudo, com a identificação das pessoas chaves para as demais entrevistas que se fizerem necessárias.

Membros da diretoria ou administração geral do hospital foram os primeiros entrevistados, contudo, membros da equipe de contabilidade também puderam contribuir com o mapeamento inicial, inclusive por meio da abertura do plano de contas. A equipe de tecnologia de informação é outra que contribuiu significativamente, especialmente no estudo de caso em que o sistema de custo foi desenvolvido internamente (Hospital beneficente). Essas equipes são tratadas neste estudo como equipes chaves de suporte estratégico, são profissionais que utilizam os sistemas de custos de maneira ampla, possuem um conhecimento geral da estrutura hospitalar, ou ainda, são os próprios responsáveis pelo desenvolvimento dos sistemas.

Outras equipes de suporte estratégico podem compor as áreas de faturamento, tesouraria, recursos humanos, marketing, financeiro, compras, jurídico, auditoria, entre outros. Neste estudo essas equipes são tratadas como equipes complementares de suporte estratégico.

De maneira geral, as equipes de suporte logístico e clínico são compostas por atendimento, hotelaria, lavanderia e rouparia, limpeza e conservação, manutenção, farmácia, central de esterilização, controle de infecção hospitalar, serviço social, portaria e vigilância, serviços de transporte, entre outros. Por sua vez, as equipes de prestação de cuidados médicos são compostas por pronto atendimento, ambulatório, enfermaria, hemodinâmica, clínicas de especialidades (psicologia, nutrição, fisioterapia, odontologia, etc.), imagenologia, centro cirúrgico, centro obstétrico, maternidade, gastroenterologia, urologia, UTI, entre outros.

Durante as entrevistas, os participantes são incentivados a discursar livremente sobre suas funções e suas opiniões a respeito do tema da pesquisa. Inicialmente, as perguntas chaves que obrigatoriamente compõem o protocolo de entrevista são feitas no decorrer da conversa sem apresentação formal, a fim de deixar o entrevistado mais a vontade para tratar os temas de interesse para o estudo. Posteriormente, se necessário, a pergunta é feita de forma direta. Ao final, são apresentados ao entrevistado os níveis de maturidade das variáveis utilizadas em cada dimensão, havendo assim mais uma oportunidade para que ele agregue seu conhecimento no desenvolvimento da matriz.

A quantidade de entrevistados varia de acordo com a organização hospitalar. Naturalmente, quanto menor a estrutura, mais concentrado está o conhecimento que se pretende obter, ou seja, menor o número de entrevistados. No entanto, o importante não é a quantidade, mas sim garantir que sejam entrevistados aqueles que possam contribuir na identificação dos níveis de maturidade para cada dimensão da matriz.

Apesar da prévia análise baseada na literatura, as dimensões da matriz de maturidade que compõem o grupo 1) Gestão financeira foram definidas somente com a análise posterior à realização dos estudos de caso, dessa forma, os graus de maturidade dessas dimensões foram captados no decorrer dos estudos, sem que houvesse uma relação de perguntas específicas.

Contudo, as perguntas utilizadas para captação dos graus de maturidade das dimensões propostas para o grupo 2) Sistema de custos foram abrangentes e permitiram também a captação dos graus de maturidade para as dimensões do primeiro grupo. O grupo 2) Sistemas de custos, é composto por quatro dimensões, que por sua vez compreendem vinte itens de análise, conforme proposto por Pizzini (2006). As quatro dimensões são:

nível de detalhe dos dados fornecidos; capacidade de classificação dos custos; frequência que a informação de custos é divulgada; e medida com que os desvios são calculados.

4 RESULTADOS

Os resultados deste trabalho compõem a matriz de maturidade proposta, que por sua vez foi dividida em dois grupos: 1) Sistemas de custos e 2) Gestão financeira. Conforme descrito anteriormente, o grupo 1) Sistemas de custos apresenta dimensões de análise conforme as variáveis propostas por Pizzini (2006), para avaliação de sistemas de custos em hospitais. Por sua vez, o grupo 2) Gestão Financeira apresenta dimensões de análise identificadas na literatura de gestão financeira hospitalar, e, principalmente, dimensões identificadas durante a realização dos estudos de caso, que se mostraram relevantes para identificação dos graus de maturidade.

Dessa forma a matriz de maturidade de gestão financeira foi dividida em 10 dimensões de 6 níveis, cada uma das quais é descrita por uma escala ordinal de 6 pontos. Cada ponto da escala descreve um estágio específico do desenvolvimento de práticas para essa dimensão, que representam a progressão de um atributo menos desenvolvido (menor maturidade) para um mais desenvolvido (maior maturidade).

Por exemplo, a primeira dimensão (Grau informatizado da gestão) descreve como as práticas tipicamente progridem da não utilização de sistemas ou planilhas para a utilização de sistemas de gestão para processar dados demandados pelos gestores, pelos departamentos e unidades do hospital e por demais funcionários cadastrados.

A matriz de maturidade foi elaborada por meio da utilização da escala de Guttman abrangendo as áreas da atividade organizacional relacionadas à gestão financeira, lembrando que a escala de Guttman é cumulativa, ou seja, apresenta uma sequência crescente e hierárquica nos quais os níveis inferiores representam atitudes menos favoráveis e os superiores mais favoráveis.

Tabela 2 – Matriz de sistemas de custos com nível de detalhe

Nível	Personalização Conforme Especificação dos Usuários	Analisar Custos por Pagador	Analisar Custos por Contrato	Analisar Custos por Médico	Analisar Custos por Procedimento	Analisar Custos por Base Diária	Analisar Custos por Paciente
1	O sistema não personaliza	Não tem informação de custos segregada por pagador	Não tem informação de custos segregada por contrato	Não analisa	Não analisa	Não analisa	Não analisa
2	Personaliza somente por períodos	Adicionalment e por SUS e não SUS	Analisa contratos individuais	Analisa por equipes médicas (especialidades)	Analisa por procedimentos individuais	Analisa apenas itens com impacto legal	Analisa somente conveniados ou particulares
3	Personaliza itens limitados	Segrega também por cada convênio	Analisa contratos separadamente e os agrupa por tipos o que permite comparações	Analisa por médico	Analisa por procedimentos separadamente e os agrupa por tipos possibilitando comparações	Analisa itens com intuito de gestão	Analisa conveniados e particulares
4	Personaliza todos os itens por período	Chega ao nível de cliente ou paciente					

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 3 – Matriz de sistemas de custos com nível de classificação

Nível de adoção	Custos Diretos / Indiretos	Controle de Diferencial / Custos Não Controláveis	Custos Fixos / Variáveis (Formal)	Custos Fixos / Variáveis (Sofisticado)	Custos dos Serviços e Procedimentos Individuais
1	Não classifica	Não controla	Não classifica	Não classifica	Não classifica
2	Classifica apenas itens com impacto legal e financeiro significativo	Controla com métodos pré-determinados e fixos	Classifica apenas para fins gerenciais, sem impactar os resultados	Classifica apenas itens mais relevantes – ex: com impacto legal e financeiro	Classifica parcialmente, apenas alguns itens
3	Classifica qualquer item com objetivo de gerenciamento	Controla com a possibilidade de adaptação às situações diversas	Classifica e determina os resultados apresentados	Classifica todos os custos incorridos nos processos hospitalares	Classifica por completo, havendo, inclusive, rateio de custos não controláveis

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 4 – Matriz de sistemas de custos com nível de frequência

Nível de adoção	Informações para Gerentes Seniores	Informações para Gerentes de Nível Médio	Informações para Gerentes Clínicos	Informações para Pessoal da Enfermagem	Informações para Equipe Médica
1	Não divulga	Não divulga	Não divulga	Não divulga	Não divulga
2	Esporadicamente (por necessidade reativa)	Esporadicamente (por necessidade reativa)	Esporadicamente (por necessidade reativa)	Esporadicamente (por necessidade reativa)	Esporadicamente (por necessidade reativa)
3	Esporadicamente (de forma pró-ativa)	Esporadicamente (de forma pró-ativa)	Esporadicamente (de forma pró-ativa)	Esporadicamente (de forma pró-ativa)	Esporadicamente (de forma pró-ativa)
4	Em períodos regulares	Em períodos regulares	Em períodos regulares	Em períodos regulares	Em períodos regulares

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 5 – Matriz de sistemas de custos com variações da informação de custos

Nível de adoção	Variações de Eficiência	Variações de Case Mix	Variações de Preços
1	Não Calcula	Não Calcula	Não Calcula
2	Calcula para comparar com o orçamento para dimensionamento de equipes e capacidade instalada	Calcula separadamente	Calcula separadamente
3	Eficiência usada para remuneração de diretores ou para análise de tecnologia ou novos investimentos	Calcula separadamente e faz comparações em relação ao orçamento	Calcula separadamente e faz comparações em relação ao orçamento

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 6 – Matriz de maturidade para gestão financeira

Nível	Grau informatizado da gestão	Nível de integração das unidades	Gerência das unidades internas	Frequência de avaliação de desempenho financeiro	Grau de responsabilização dos agentes e áreas no desempenho financeiro
1	Não utiliza sistemas ou planilhas, mantém cadastros em papel e operações manuais	Há comunicação entre as áreas financeiras e áreas médicas apenas para questões básicas (por exemplo: compras e salários)	Todas as unidades são geridas por um único gestor que acumula outras atividades	Apenas quando há verificação das disponibilidades de caixa e contas a pagar	Não há informação de desempenho financeiro
2	Utiliza planilhas na gestão financeira e/ou utiliza sistemas específicos do SUS	Há comunicação também para resolução de conflitos	Todas as unidades são geridas por um único gestor destinado apenas à gestão	Sempre que há necessidade específica para fins de gestão	Há informação de desempenho financeiro apenas no nível geral
3	Utiliza sistema de gestão somente para processar dados demandados pelos gestores	A comunicação é periódica, possibilitando o <i>feedback</i> e o <i>feedforward</i> das informações das duas áreas.	As unidades são agrupadas em departamentos e o gestor da unidade acumula outras atividades	Avaliação de desempenho periódica só na alta gestão	A informação é detalhada em nível de unidades internas
4	Utiliza sistema de gestão tanto para processar dados demandados pelos gestores quanto dos departamentos e unidades do hospital	A comunicação é periódica, possibilitando a elaboração de planejamento estratégico	As unidades são agrupadas em departamentos e o gestor da unidade não acumula outras atividades	Avaliação de desempenho periódica em áreas consideradas estratégicas	A informação é detalhada para cada um dos procedimentos médicos
5	Utiliza sistema de gestão para processar dados demandados pelos gestores, pelos departamentos e unidades do hospital e por demais funcionários cadastrados.		Cada departamento possui um gestor que acumula outras atividades	Avaliação de desempenho periódica em cada área do hospital	A informação é associada a cada equipe médica no hospital
6			Cada departamento possui um gestor responsável apenas pela gestão		

Continua

Continuação da Tabela 6 – Matriz de maturidade para gestão financeira

Nível	Orçamento (Budget & Forecast)	Controle de estoque (almoxarifado)	Contratos	Auditoria Interna	Contas a receber
1	O orçamento replica os custos e o desempenho financeiro do período anterior	Não há contabilidade de itens disponíveis. Percebe-se a necessidade de compra apenas quando determinado item já não é encontrado	Os contratos são discutidos apenas quando firmados ou quando há algum problema jurídico	Não é realizada auditoria interna	O cálculo é realizado apenas no momento em que o paciente finaliza seu atendimento
2	É realizado apenas para atendimento às demandas do SUS (se necessário)	O controle de estoque é realizado de forma manual (por exemplo, em livros), sem a utilização de sistema informatizado	Há gestão de contratos considerados mais importantes (por exemplo, com alto valor financeiro)	Existe auditoria apenas dos atendimentos conveniados para fins de aprovação	O acompanhamento é realizado diariamente para registros de todos os custos de atendimento
3	É realizado, mas não há acompanhamento	O controle de estoque é informatizado, por meio de planilhas	Todos contratos são geridos (por exemplo, para cumprir prazos) mas não há análise de metas e valores estabelecidos	Existe auditoria dos atendimentos conveniados para gestão de glosa	Os registros são encaminhados conforme se realizam os atendimentos
4	O orçamento é acompanhado e serve de base para avaliação do cumprimento das metas	O controle de estoque é realizado por meio de um sistema de gestão, mas não há controle constante (conforme os eventos de entrada e saída).	Todos contratos são geridos, havendo análise de metas e valores estabelecidos	Todos os procedimentos são auditados	Os registros são realizados no momento em que ocorre o fato gerador, via sistema informatizado
5	Além de acompanhado é revisado (<i>beyond budget</i>) para representar o estado atual do desempenho vigente no hospital	O controle é sistematizado e constante. As entradas e saídas são registradas no momento em que ocorrem	A eficiência do contrato é discutida, leva-se em conta o conceito de custo de oportunidade		O faturamento pode ser previsto, havendo registros antes mesmo que o atendimento se realize, conforme o diagnóstico
6	É realizado e acompanhado para gestão estratégica				

Fonte: elaborado pelo autor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do estudo evidenciaram que gestão financeira hospitalar compreende procedimentos mais amplos do que apenas aqueles contidos nos sistemas de contabilidade de custos. As dimensões identificadas para composição da matriz de maturidade proposta partiram da literatura e foram ampliadas a partir do apontamento de itens considerados relevantes no ambiente operacional segundo os gestores e demais entrevistados.

Os hospitais estudados se diferenciam nos sistemas de custos e na gestão financeira sob a análise dos aspectos: 1) nível de adoção; e 2) utilidade das informações para os gestores. Alguns fatores se mostraram determinantes para essa avaliação, por exemplo, a presença de sistema informatizado desenvolvido internamente, ou de sistema terceirizado, em relação ao sistema oferecido pelo Ministério da Saúde apenas. Ainda, o uso das informações pelos gestores pôde ser constatado em decisões monitoradas que impactaram resultados financeiros.

Em suma, os casos estudados apresentaram diferenças significativas no processo de gestão financeira e nos sistemas de contabilidade de custos utilizados. Os quatro casos procuraram captar diferentes estereótipos que compõem a população de hospitais gerais brasileiros. Contudo, dadas às particularidades e a grande heterogeneidade do setor, estudos futuros carecem a realização de testes pilotos para validação e aprimoramento da matriz.

Metodologicamente, destaca-se que a escala Guttman utilizada nas matrizes de custos e de gestão financeira vai além das escalas likert, discretas ou binárias propostas em estudo tradicionalmente aplicadas em levantamentos, favorecendo a indicação de um crescente de maturidade. Nas matrizes apresentadas os níveis inferiores não apresentam informação ou não é feito o procedimento. Nos níveis superiores de maturidade o procedimento é executado com maior sofisticação.

As principais limitações do estudo são: 1) a limitada representação dos estereótipos para todos os hospitais gerais no Brasil; 2) alguma sobreposição das dimensões de análise, visto que entre os construtos sempre existe certa associação, por exemplo, é esperado que um sistema detalhado tenha suporte de sistema de informação sofisticado. Mas ambas as limitações não ameaçam a validade da tentativa da escala que deve ser testada e ampliada em outros casos antes de ser aplicada amplamente a usuários dos sistemas de custos em hospitais gerais brasileiros cadastrados na base de dados do SUS.

Como contribuição, espera-se que essa matriz sirva de base para o desenvolvimento de novos estudos e políticas do governo para orientar o aperfeiçoamento do setor. Como sugestão de pesquisa futura, o preenchimento de um questionário (survey) via web pode ser solicitado aos gestores hospitalares brasileiros da rede SUS. As respostas classificariam os hospitais nos diversos níveis de maturidade de sistemas de custos e de gestão financeira. Este cenário daria primeiro uma noção de quanto se deve percorrer para cada tipo de hospital para chegar a um padrão mínimo estabelecido pelo Ministério da Saúde. Ainda, poderiam ser analisados os fatores determinantes das diferenças de maturidade, ou das similaridades, indicando eventuais efeitos institucionais miméticos, caso diferentes necessidades de uso de informação não estiverem associados à maturidade dos sistemas adotados.

REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M.; Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, v.40, n.1, p.2-27.
- Abernethy, M. A. & Chua, W. F. A (1996). Field Study of Control System "Redesign": The Impact of Institutional Process on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*.
- Abernethy, M. A., Chua, W. F., Grafton, J. & Mahama H. (2007). Accounting and Control in Health Care: Behavioural, Organisational, Sociological and Critical Perspectives. In: Chapman, C., Hopwood, A. & Shields, M. *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2. Elsevier. p. 805-829.
- Abernethy, M. A. & Stoelwinder, J. Y. (1996). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, v.20, p.1-17.
- Abernethy, M. A. & Vagnoni, E. (2004). Power, organization design and managerial behaviour. *Accounting, Organizations and Society*, v.29, p.207-225.
- Aird, B. (1996). Activity-based cost management in health care-another fad? *International journal of health care quality assurance*, v. 9, n. 4, p. 16-9.
- Alexander, J. A. & Morlock, L. L. (2000). *Power and politics in health services organizations, in health care management: organization design and behavior*. Albany, NY: Thomson Learning.
- Alomiri, M. & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, v.18, n.4, p.399-424.
- Anderson, S. W. & Young, S. M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, v.24, p.525-559.
- Baird, K., Harrison, G. & Reeve, R. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*. v.15 n.4, p.383-399.
- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Capellini, G. A. (2013). *Matriz de maturidade dos sistemas de custos em hospitais*. 89 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2003). The role of employee pay in sustaining organisational change. *Journal of Management Accounting Research*, v.15 , p.117–143.
- Cohen, S. & Kaimenaki, E. (2011). Cost accounting systems structure and information quality properties: an empirical analysis. *Journal of Applied Accounting Research*, v.12, n.1, p.5-25.
- Cohen, S., Venieris, G. & Kaimenaki, E. (2005). ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, v.20, n.9, p.981-1000.
- Cunha, J. A. C. (2011). *Avaliação de desempenho e eficiência em organizações de saúde: um estudo em hospitais filantrópicos*. Tese (Doutorado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Dunn, R. T. (2007). *Healthcare management*, Health Administration Press, Chicago: Aupha.

Duggan, M. (2000). Hospital market structure and the behavior of not-for-profit hospital: evidence from responses to California's disproportionate share program, National Bureau of Economic Research, working paper 7966, Cambridge, Out.

Eldenburg, L. & Krishnan, R. (2007). Management Accounting and Control in Health Care: An Economics Perspective In: Chapman, C, Hopwood, A. & Shields, M. Handbook of Management Accounting Research, v.2, p.859-883, Elsevier.

Elwyn, G., Rhydderch, M., Edwards, A., Hutchings, H., Marshall, M., Myres, P. & Grol. R. (2004) Assessing organisational development in primary medical care using a group based assessment: the Maturity Matrix. Qual Saf Health Care, v.13, p.287-294.

Geiger, D. & Ittner, C. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. Accounting Organizations and Society, v.21, n.6, p.549-567.

Glandon, G. L., Smaltz, D. H. & Slovensky, D. J. (2008). Information systems for healthcare management, Health Administration Press, 7ª Ed. Chicago: Aupha.

Hammad, S. A., Jusoh, R. & Oon, E. Y. N. (2010) Management accounting system for hospitals: a research framework. Industrial Management & Data Systems, v.110, n. 5, p.762-784.

Hsu, S. H. & Qu, S. Q. (2012). Strategic cost management and institutional changes in hospitals. European Accounting Review, v.21, n.3, p.499-531.

Jacobs, R., Smith, P. C. & Street, S. (2006). Measuring Efficiency in Health Care: analytic techniques and health policy, Cambridge University Press, Nova York.

Kovner, A. R. & Neuhauser, D. (2004). Health services management: readings, cases and commentary, Health Administration Press, 8ª Ed. Chicago: Aupha.

Kuruvilla, S., Mays, N., Pleasant, A. & Walt, G. (2006). Describing the impact of health research: a Research Impact Framework. Biomed Central Health Services Research.

La Forgia, G. M. & Couttolenc, B. F. (2009). Desempenho hospitalar no Brasil: em busca de excelência. São Paulo: Singular.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control system and strategy: a critical review. Accounting, Organizations and Society, v.22, n.2, p.207-232.

Lapsley I. & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. Management Accounting Research, v.15, p.355-374.

Lawrence, C. H. (1990) The effect of ownership structure and accounting system type on hospital costs. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, v.6, p.35-60.

Liyanage, C. & Egbu, C. (2008). A performance management framework for healthcare facilities management, Journal of Facilities Management, v.6, n.1, p.23-36.

Naranjo-Gil, D. (2004). The role of sophisticated accounting system in strategy management. The International Journal of Digital Accounting Research, v.4, n.8, p.125-144.

Nowicki, M. (2006). HFMA's introduction to hospital accounting, 5ª Ed. Chicago: Aupha.

Oyadomari, J. C. T., Cardoso, R. L., Mendonça, O. R. & Lima, M. P. (2008). Fatores Que Influenciam a Adoção de Instrumentos de Controle Gerencial nas Organizações Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a Ótica da Teoria Neo-institucional. In: VIII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

Pizzini, M. J. (2006). The relationship between cost-system design, managers' evaluation of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals, *Accounting Organization and Society*, v.31, p.179-210.

Rhydderch, M., Edwards, A., Marshall, M., Campbell, S., Grol, R., Engels, Y. & Elwyn, G. (2006). Maturity Matrix: a criterion validity study of an instrument to assess organizational development in European general practice. *Quality in Primary Care*, v.14, n.3, p.133-143.

Scapens, R. W. & Roberts, J. (1993) Accounting and control. A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, v. 5, p. 301-321.

Scapens, R. W. (1994) Never mind the gap: towards and institucional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v. 5, p. 301-321, 1994.

Scapens, R. W. (1990) Researching management accounting practice: the role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22, 259-281.

Schoute, M. (2009) The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *The British Accounting Review*, v.41, n.4, p.208-226.

Walburg, J., Bevan, H., Wilderspin, J. & Lemmens, K. (2006) Performance management in health care – improving patient outcomes: an integrated approach, Londres e Nova York: Routledge.

White, K. R. & Griffith, J. R. (2010) The well-managed heathcare organization, Health Administration Press, 7ª Ed. Chicago: Aupha.

Yazdifar, H. & Askarany, D. (2012) A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, v.135, n.1, p.382-392.

Yin, R. K. (2010) Estudo de caso: planejamento e método. Porto Alegre, Bokman.