

**DETERMINANTES CONTINGENCIAIS QUE CONTRIBUEM PARA A EFETIVIDADE  
DO SISTEMA DE CUSTEIO EM HOSPITAIS: UM ESTUDO DE CASO EM UM  
HOSPITAL DO VALE DO ITAJAÍ, SC**

**CONTINGENCIES DETERMINANTS THAT CONTRIBUTE TO THE EFFECTIVENESS  
COSTS SYSTEM IN HOSPITALS: A STUDY CASE IN A HOSPITAL OF VALE DO  
ITAJAÍ, SC**

**Marcia Zanievicz Silva**

Doutoranda Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade da Região de Blumenau – FURB

E-mail: [marciaza@gmail.com](mailto:marciaza@gmail.com) (Brasil)

**Jorge Eduardo Scarpin**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo – USP

Professor da Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB

E-mail: [jscarpin@gmail.com](mailto:jscarpin@gmail.com) (Brasil)

**Adriano Dinomar Barp**

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB

Professor da Faculdade de Tecnologia Nova Palhoça – FATENP

E-mail: [dinomarbarp@hotmail.com](mailto:dinomarbarp@hotmail.com) (Brasil)

**Dirceu Rodrigues Dias**

Especialização em Administração Hospitalar pela Universidade da Região de Joinville – UNIVILLE

Professor da Faculdade Metropolitana de Blumenau – FAMEBLU

E-mail: [dr.dias@terra.com.br](mailto:dr.dias@terra.com.br) (Brasil)



**DETERMINANTES CONTINGENCIAIS QUE CONTRIBUEM PARA A EFETIVIDADE DO SISTEMA DE CUSTEIO EM HOSPITAIS: UM ESTUDO DE CASO EM UM HOSPITAL DO VALE DO ITAJAÍ, SC**

**RESUMO**

O estudo objetiva investigar a percepção de gestores operacionais que atuam em um hospital da região do Vale do Itajaí, Estado de Santa Catarina (SC), no que se refere às contingências que impactam o gerenciamento da organização e de que maneira o sistema de custos contribui para a sua gestão. A operacionalização da pesquisa ocorreu por meio da formulação de seis proposições elaboradas à luz da Teoria Contingencial, e a metodologia aplicada foi o estudo de caso, cuja fonte de coleta dos dados ocorre por intermédio de pesquisa bibliográfica, documental e entrevista não estruturada. Dentre os resultados, somente uma proposição não pôde ser confirmada; as demais, ao serem suportadas pela pesquisa, contribuem para confirmar os achados de outros estudos e, em especial, em relação ao atual estado da arte da gestão de custos em hospitais brasileiros, a pesquisa evidencia que o caso estudado destaca-se da maioria dos demais hospitais do País. Conclui-se que, no hospital objeto de análise, os gestores operacionais possuem clareza quanto a fatores contingenciais relatados na revisão da literatura, bem como que, na visão dos entrevistados, há uma efetiva contribuição do sistema de custeio do hospital para o apoio ao processo de decisão que, notadamente, delatou sua importância.

**Palavras-chave:** Hospital; Sistema de Custeio; Teoria Contingencial.

**CONTINGENCIES DETERMINANTS THAT CONTRIBUTE TO THE EFFECTIVENESS COSTS SYSTEM IN HOSPITALS: A STUDY CASE IN A HOSPITAL OF VALE DO ITAJAÍ, SC**

**ABSTRACT**

The study aims to investigate the perception of operational managers working in a hospital of Vale do Itajaí/SC, regarding the contingencies that impact the managing of the organization and how the cost system contributes to its management. The operationalization of the research occurred through the formulation of six propositions developed according to Contingency Theory and methodology applied was the case study, whose source of data collection was done by literature, documents and non-structured interview. Among the results, only one proposition can't be confirmed. The other ones, supported by research, contribute to confirm the findings of other studies, and in particular about the current state of art of costs management in Brazilian hospitals, the research shows that the case studied stands out from most other hospitals in the country. It is concluded that in the hospital evaluated, operational managers have clarity on contingent factors reported in the literature review, and that, in the view of respondents, is an effective contribution of the hospital costing system to support the decision process, and in particular, denounced its importance.

**Keywords:** Hospital; Costing System; Contingency Theory.



## 1 INTRODUÇÃO

A teoria contingencial pressupõe que não há uma estrutura organizacional única que seja efetiva para todas as organizações. Por isso, a otimização da estrutura variará de acordo com determinados fatores contingenciais, tais como a estratégia da organização, o tamanho e a complexidade do ambiente no qual está inserida (Donaldson, 1999).

De forma complementar, Luft e Shields (2003) relatam que, sob a perspectiva da teoria contingencial, fatores como o tipo de estratégia, o tamanho, a tecnologia, o grau de descentralização e a incerteza inerente ao ambiente em que a organização opera contribuem para determinar o sistema de contabilidade gerencial.

Nesse sentido, o Sistema de Informações Gerenciais (SIG) ótimo seria aquele capaz de proporcionar um equilíbrio entre seus atributos e o contexto ambiental e organizacional temporal que a empresa vivencia. Desse modo, como resultado tem-se uma utilização mais eficiente dos recursos aplicados nesse sistema (Guerra, 2007).

Especificamente do ponto de vista do ambiente interno, as organizações hospitalares, de maneira geral, são complexas e prestam serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação, pesquisa, entre outros; do ponto de vista externo, sofrem pressão de clientes, fornecedores e Estado. Assim, os fatores contingenciais aos quais estão expostas deveriam impulsioná-las a buscar um SIG capaz de auxiliar os gestores a administrar os hospitais dentro do que pode ser entendido como um ambiente complexo (Stock & McDermott, 2011).

Há, no entanto, um contraponto, pois de um lado existem inúmeros estudos contingenciais que relacionam o nível de sofisticação dos sistemas gerenciais com a complexidade dos ambientes interno e externo em que as organizações estão inseridas; do outro, há mais de uma década diversos estudos têm demonstrado empiricamente que os hospitais brasileiros carecem de adequados SIGs, principalmente os destinados a prover informações relacionadas a custos. Na perspectiva das pesquisas realizadas, seus gestores continuam a não possuir informações no nível de sofisticação necessário para dar suporte adequado às necessidades inerentes às contingências internas e externas (Costa, 2010; Forgia & Couttolenc, 2009; Gonçalves, 2006; Haddad *et al.*, 2007; Oliva & Borba, 2004).

Com o intuito de contribuir para a compreensão da dicotomia entre necessidade teórica e evidências empíricas, este estudo tem a seguinte questão norteadora de pesquisa: qual é a percepção

dos gestores operacionais de um hospital da região do Vale do Itajaí, Santa Catarina, em relação aos fatores contingenciais que impactam o gerenciamento da organização e de que modo o sistema de custos contribui para a gestão do hospital?

A partir da questão de pesquisa, o estudo objetiva investigar a percepção de gestores operacionais que atuam em um hospital da região do Vale do Itajaí, SC, no que se refere às contingências que impactam o gerenciamento da organização e de que modo o sistema de custos contribui para a sua gestão.

Muitos são os estudos relacionados às características, à aplicabilidade e às contribuições dos sistemas de informações gerenciais em hospitais. No Brasil, porém, são poucas as pesquisas que buscam explicar, a partir de perspectivas teóricas, os antecedentes e/ou consequentes que motivam a adoção de SIGs. Nesse sentido, o presente artigo se justifica por contribuir para ampliar tais pesquisas, bem como pela abordagem específica relacionada ao estudo dos fatores contingenciais do ponto de vista das motivações para implementação de um sistema de custeio e da análise de como os funcionários do hospital o percebem (oportunidade ou ameaça), pois, caso venha a ser percebido como uma ameaça, pode gerar novos fatores contingenciais a serem gerenciados pelos administradores.

## 2 TEORIA CONTINGENCIAL

Os estudos realizados por Woodward (1965), Waterhouse e Tiessen (1978) e Fisher (1995) afirmam que a teoria da contingência postula a visão de que não existe sistema de controle universal que atenda a todas as organizações: são as circunstâncias ou o contexto enfrentados pelas organizações que determinam quais sistemas de controle são apropriados. Já Alrawi e Thomas (2007) relatam que a escolha de uma técnica ou sistema é intrinsecamente dependente de circunstâncias específicas.

Segundo Donaldson (1999), a teoria da contingência estabelece que não existe uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. A otimização da estrutura variará de acordo com determinados fatores, tais como a estratégia da organização ou o seu tamanho. Assim, a organização ótima é contingente a esses fatores, que são denominados fatores contingenciais.

Nesse contexto, Luft e Shields (2003) consideram que a teoria da contingência, ao prever o desempenho organizacional, tende a melhorá-lo a partir de uma contínua adequação das tecnologias

da organização, da contabilidade de gestão e da produção. Todavia, o desempenho de uma organização não pode se centrar somente no ajuste entre a sua contabilidade de gestão e a tecnologia, mas também na sua adequação em relação aos seus concorrentes. Nesse modelo, o ponto importante para o desempenho de uma organização se dá quando seu ajuste é melhor do que o de seus concorrentes diretos.

A teoria da contingência aplicada em estudos sobre contabilidade gerencial baseia-se na premissa da inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrências (Molinari & Guerreiro, 2004).

Para Guerreiro, Pereira e Rezende (2008), a teoria da contingência busca explicar os processos de mudança organizacional interno e externo e suas interdependências com os fatores ambientais, relacionando-os e explicando fatores como: taxa de mudança, grau de complexidade do ambiente externo, variáveis indutoras ao processo de mudança, forças e fraquezas internas da organização, valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização, tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza. De um modo geral, a teoria contingencial fornece argumentos que possibilitam uma melhor compreensão dos fatores que levaram determinada empresa a reagir ao ambiente, adotar determinado sistema gerencial ou até mesmo abandoná-lo.

### **3 PROPOSIÇÕES DE PESQUISA**

De acordo com Ching (2001), é imprescindível o controle de custos em uma instituição hospitalar. Para o autor, o custo é útil: para o entendimento do seu comportamento frente aos diversos níveis de volume, seja de pacientes/dia, exames de laboratório ou quantidade de cirurgias no centro cirúrgico; para identificação e elaboração de estratégias eficazes de contenção de gastos; para conhecer a rentabilidade dos procedimentos e serviços; para identificar a rentabilidade das fontes pagadoras, sejam elas particulares, seguradoras ou convênios. Conhecer os custos também contribui para a criação de tabelas de preços diferenciadas para todas as fontes pagadoras, a fim de comparar e determinar a correta alocação de recursos entre os diversos serviços de um mesmo hospital.

Adicionalmente, como observado por Hildred e Watkins (1996), os dados de sistemas de custeio no setor médico estão muito longe dos postulados pelas técnicas e ferramentas

desenvolvidas para a maioria das empresas convencionais e, ainda segundo eles, os sistemas de custos em hospitais sob certos aspectos são incomuns, pois pacientes podem receber tratamentos quase idênticos a uma ampla gama de preço. Tais aspectos remetem o presente estudo ao entendimento de que os fatores contingenciais que afetam os hospitais são representativos e, conseqüentemente, estudá-los à luz da teoria contingencial permite compreender melhor essas questões.

Para a análise do caso, o estudo segrega as contingências em externas e internas (Abdel-Kader & Luther, 2008; Chenhall, 2003; Haldmas & Lääts, 2002; Hansen & Van der Stede, 2004), sob a premissa de que tanto fatores externos quanto internos podem influenciar as empresas no modo como geram informações relacionadas a seus custos e a como elas os gerenciam.

No que tange às contingências externas, este estudo direciona sua análise para aquelas descritas por Haldmas e Lääts (2002), a saber: nível de concorrência, grau de hostilidade do mercado, preço, produto e tecnologia disponível. Os autores afirmam que tais aspectos influem na contabilidade em razão da necessidade de informação com maior detalhamento, de mudanças no processo produtivo, de análise comparativa de custos, de alterações na estrutura do mercado e de programas de reciclagem.

Em relação à tecnologia, por exemplo, de acordo com Oliva e Borba (2004), avanços tecnológicos provocam profundas mudanças na área hospitalar. Essas transformações ocorrem com rapidez, exigindo que a prestação de serviços seja resolutiva, com qualidade e baixo custo, obrigando os hospitais a adotar estratégias de excelência hospitalar; do contrário, correm o risco de não sobreviver. Adicionalmente, Haddad *et al.* (2007) relatam que o progresso tecnológico na área da saúde leva à introdução de novos equipamentos, novos métodos diagnósticos e novos processos terapêuticos nos hospitais, aumentando-se, por conseguinte, os gastos com a saúde, o que leva à necessidade de se estudar estratégias de controle de custos.

Autores como Waterhouse e Tiessen (1978), Rayburn e Rayburn (1991) e Hill (2000) argumentam que o poder dos fornecedores, dos planos de saúde e do governo pode gerar contingências e causar impactos significativos no desempenho das empresas. No caso do governo, o estudo de Hill (2000) evidencia que a decisão do governo americano de modificar seu programa de reembolso *Medicare* serviu de força motriz para que os hospitais americanos modificassem seus sistemas de custeio ao longo da década de 1980.

Considerando o exposto, acredita-se que contingências externas ao hospital objeto de estudo tenham contribuído para a efetivação do seu sistema de custos. Portanto, são estabelecidas as seguintes proposições:

- **P1:** As informações disponibilizadas pelo sistema de custos contribuem para gerenciar as contingências externas ao hospital;
- **P2:** As incertezas ambientais contribuem para a percepção dos gestores no que se refere à utilidade das informações geradas pelo sistema de custos.

No que tange aos fatores contingenciais internos, Chenhall (2003) relata que a estrutura interfere no fluxo de informação e a prevalência de uma estrutura orgânica ou mecanicista influencia o SCG (Sistema de Controle Gerencial). Thomas (1991) descreve que a incerteza ambiental e a estrutura organizacional influenciam o *design* de sistemas de gestão de contabilidade. O desafio, então, é identificar os fatores contingenciais particulares que afetam as necessidades de informação de custos a ponto de provocar mudanças no seu processo de obtenção (Chenhall, 2003; Chenhall & Chapman, 2006; Donaldson, 2001).

Um dos aspectos que têm sido abordados na literatura em relação a informações geradas pelos sistemas de custos que acabaram por interferir na prática médica diz respeito ao tempo de internação (Carruth & Carruth, 2007; Eldenburg, Soderstrom, Willis, & Wu, 2010; Lima & Whynes, 2003). Em um estudo longitudinal de dez anos que abrangeu 36 hospitais, os autores Lima e Whynes (2003) analisaram o impacto das mudanças nas finanças e no desempenho, especificamente em termos de custos de internação, custo da diária, média de tempo de permanência e número de internações. Concluíram que o custo da internação diminuiu durante o período em questão, principalmente devido à diminuição do tempo de permanência dos pacientes, o que remete o estudo à seguinte proposição:

- **P3:** As dificuldades apontadas na literatura, relacionadas à autonomia das equipes, encontram-se presentes no relato dos gestores.

Outro aspecto organizacional nos hospitais está relacionado à autonomia das equipes. Um hospital é considerado um lugar diferenciado, controlado por profissionais da saúde, em especial os médicos, cujas ações não são facilmente acompanhadas e passíveis de gerenciamento

organizacional. Na tomada de decisão quanto à realização das suas atividades, segundo a literatura, os médicos tendem a rejeitar controles gerenciais formais, o que cria, para os gestores administrativos, dificuldades para a tomada de decisão, o controle e o planejamento. Os gestores hospitalares possuem, por exemplo, menor controle sobre funções básicas do negócio, tais como preços, serviços ofertados e prestação de serviços, comparativamente a outros setores (Abernethy & Stoelwinder, 1990; Lapslay, 2001; Llewellyn & Northcott, 2005; Pizzini, 2006).

Por fim, em relação ao uso da informação de custos, Forgia e Couttolenc (2009) expõem que a maioria das contabilidades de custos nos hospitais brasileiros é implantada de cima para baixo, a partir de uma decisão em nível central ou sob a liderança de um administrador hospitalar carismático e inspirado; raramente as equipes técnicas que operam o sistema são envolvidas na estratégia de desenvolvimento e implantação. Segundo os mesmos autores, administradores e tomadores de decisão no nível hospitalar ou no nível central recebem pouco ou nenhum treinamento em análise e interpretação de custos e, geralmente, não sabem o que fazer com as informações geradas pelos sistemas de contabilidade de custos.

Em razão dos achados de Forgia e Couttolenc (2009), acredita-se que no hospital objeto de estudo, similarmente ao que ocorre na maioria dos hospitais no Brasil, os usuários do nível de gestão intermediário não foram adequadamente treinados para alimentar o sistema de custeio, assim como, por não compreenderem a utilidade das informações fornecidas por tal sistema, não as utilizam para apoiar suas decisões operacionais. Esse fato será analisado a partir das seguintes proposições:

- **P4:** Os gestores das áreas operacionais não estão treinados para fornecer os dados necessários para gerar as informações do sistema de custos no hospital;
- **P5:** Os gestores das áreas operacionais não veem utilidade para as informações geradas pelo sistema de custeio;
- **P6:** Os gestores das áreas operacionais não utilizam as informações de custos para a tomada de decisão.

Com a formulação dos pressupostos da pesquisa, apresenta-se na sequência o delineamento metodológico adotado para, em seguida, proceder-se à análise dos casos.



#### 4 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Esta pesquisa possui natureza descritiva e busca identificar os fatores contingenciais que contribuem para a utilização de um sistema de custeio em um hospital na região do Vale do Itajaí (Gil, 1999). Quanto à estratégia de pesquisa, o presente estudo constituiu-se em um estudo de caso (Yin, 2001), cuja coleta dos dados ocorre por meio de pesquisa bibliográfica, documental e entrevista não estruturada.

De acordo com Yin (2001), o estudo de caso pode ser único ou multicaso. No presente estudo, diante da complexidade inerente às organizações hospitalares (Lehtonen, 2007; Pizzini, 2006) e da limitação de recursos para a sua realização (Yin, 2001), adota-se a abordagem de estudo de caso.

No tocante à seleção do hospital para o estudo, pautado em Moll, Major e Hoque (2006), foram considerados os seguintes critérios de seleção: estar localizado geograficamente na região do Vale do Itajaí, SC; realizar atendimento de média ou alta complexidade; possuir mais de 200 leitos; ter relevância social (prestar serviços ao SUS); ter relevância econômica (possuir equilíbrio financeiro); adotar práticas gerenciais contemporâneas estabelecidas a partir de Aguiar e Frezatti (2007). O universo da pesquisa era composto de 43 hospitais.

A fase de coleta dos dados e realização das entrevistas ocorreu entre os meses de julho e setembro de 2011. Nesse período foram entrevistados o Coordenador de Custos, a Coordenadora do setor Farmácia, a Coordenadora de Auditoria de Contas e o Coordenador do setor de Internação.

Para a análise dos dados, adotam-se utilização de proposições teóricas e análise de conteúdo com codificações estabelecidas *a priori* (Freitas & Janissek, 2000; Gibbs, 2009; Yin, 2001). As proposições teóricas, além de contribuir para direcionar a coleta dos dados, norteiam o processo de codificação (nomeadas de Codes) para análise de conteúdo. As entrevistas, depois de gravadas, foram transcritas e analisadas com auxílio do *software* AtlasTI.

O AtlasTI permite agrupar os parágrafos do texto de acordo com as codificações estabelecidas, no caso: Tecnologia, Regulador externo, Fatores não controláveis, Controle, Controle de Custos, Informação, Cooperação, Competitividade, Utilidade da informação e Decisão. Após o agrupamento do conteúdo das entrevistas, o programa gera relatórios por Code, os quais foram impressos e utilizados para a análise das proposições teóricas.

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DO CASO

O hospital objeto de investigação é uma entidade filantrópica centenária, sediada no Estado de Santa Catarina, classificada como hospital geral com níveis de atenção de média ou alta complexidade. É referência estadual em transplantes de rins e fígado e destina aproximadamente 74% de seus leitos para atendimento a pacientes oriundos do SUS. Sua estrutura possui 250 leitos e conta com aproximadamente 750 colaboradores.

#### 4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS

As entrevistas foram realizadas no mês de outubro de 2011, com quatro profissionais. O Quadro 1 descreve de maneira sucinta o perfil dos entrevistados.

CARGO	FORMAÇÃO	ANOS NO CARGO	QUANTIDADE DE SUBORDINADOS
Coordenadora de Auditoria de Contas	Enfermagem	5	7
Coordenador de Custos	Ciências Contábeis	2	0
Coordenador do setor de Internação	Enfermagem	5	21
Coordenadora do setor Farmácia	Farmácia	10	60

**Quadro 1** - Caracterização dos entrevistados

Fonte: Dados da pesquisa.

O funcionário alocado no setor de Custos é o que possui menor tempo de exercício da função no hospital, assim como é o único que não tem funcionários subordinados. No oposto, a coordenadora do setor de Farmácia é a funcionária com maior tempo de atuação e a que possui o maior número de subordinados entre os entrevistados.

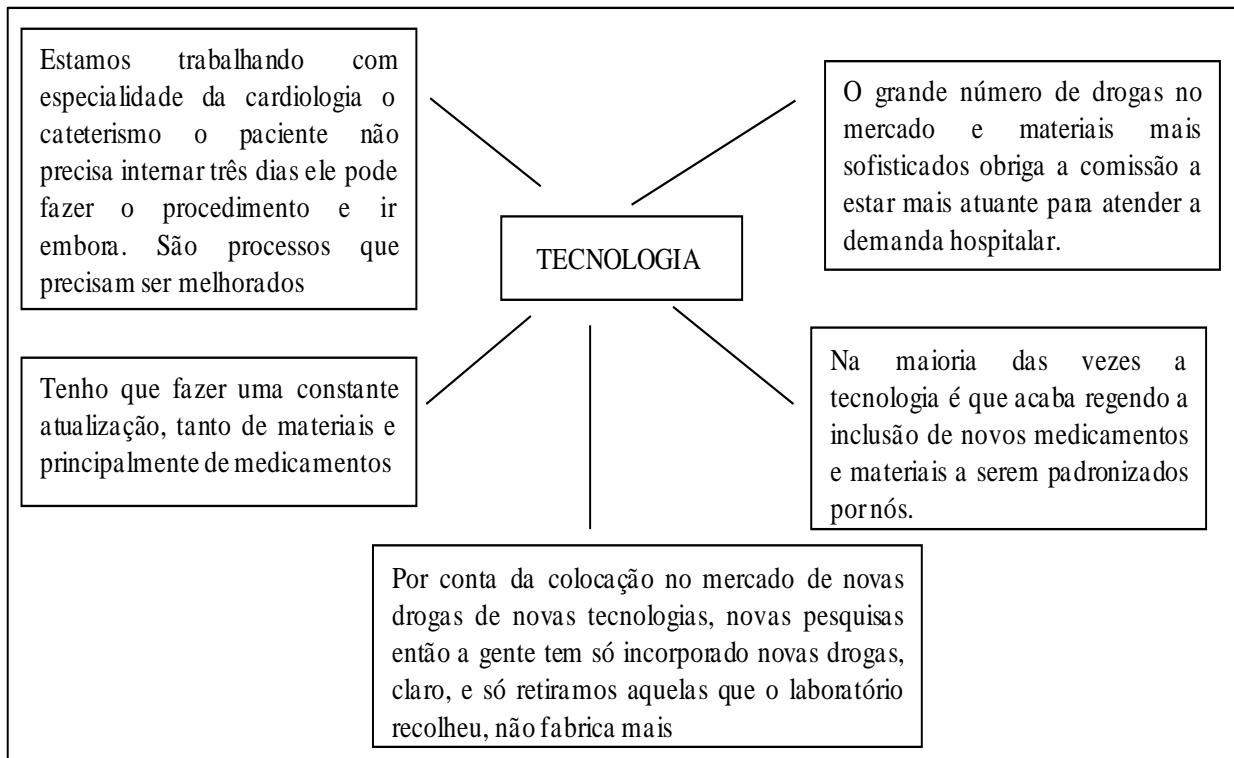
## 5 ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de responder ao problema de pesquisa, na sequência procede-se à análise do conteúdo contido nas entrevistas realizadas. Os relatos foram agrupados com o auxílio do *software* AtlasTI, que emprega Codes e Quotes para esse fim. Os Codes, no presente estudo, foram representados por palavras-chave que possibilitaram posterior agrupamento dos relatos, de acordo com as proposições estabelecidas. Para a P1, os Codes são Tecnologia e Regulador externo; para a P2 e P3, o Codes é Fatores não controláveis; para a P4, são Controle e Controle de Custos; a proposição P5 foi agrupada nos Codes Informação, Cooperação, Competitividade e Utilidade da informação; por fim, a P6 foi agrupada com o Codes Decisão.

Em relação aos Quotes, eles se caracterizam por trechos das entrevistas que se destacam por facilitar a análise das proposições e a posterior resposta ao problema de pesquisa. A fim de se permitir uma visualização dos conteúdos utilizados para a conclusão, em relação às proposições elaboradas durante a análise dos dados, alguns dos Quotes são demonstrados em forma de figuras. Para a análise, adota-se como sequência de investigação a ordem numérica das proposições anteriormente estabelecidas.

A proposição P1 (As informações disponibilizadas pelo sistema de custos contribuem para gerenciar as contingências externas ao hospital) está presente em vários trechos dos relatos. Quanto aos fatores contingenciais externos descritos por Haldmas e Lääts (2002) – a saber: nível de concorrência, grau de hostilidade do mercado, preço, produtos e tecnologia disponível –, por meio da Figura 1 é possível observar que a contingência tecnológica foi apontada como significativa e está relacionada ao surgimento de novas drogas, materiais e técnicas de tratamento. Tais relatos são compatíveis com os achados de Oliva e Borba (2004) e Haddad *et al.* (2007). Já o poder dos fornecedores, mencionado por Waterhouse e Tiessen (1978), Rayburn e Rayburn (1991) e Hill (2000), aparece de maneira implícita no relato que trata da retirada de drogas do mercado por parte dos fabricantes, o que obriga o hospital a adquirir novos produtos.

**Figura 1** - Fatores contingenciais relacionados à tecnologia



Fonte: Dados da pesquisa.

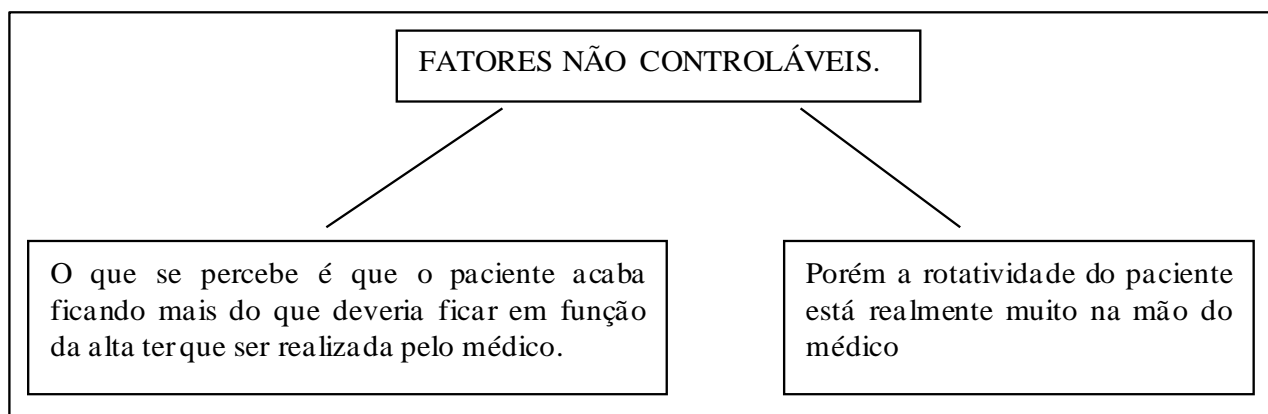
Ainda em relação à proposição P1, um dos entrevistados relatou que os agentes reguladores, por meio do estabelecimento de normas, interferem no custo dos serviços prestados pelos hospitais: “[...] portarias como, por exemplo, a NR 32, a qual aumenta o custo hospitalar em função da necessidade de novos materiais mais seguros para o pessoal de enfermagem [...]”. Tais relatos são condizentes com os resultados de Waterhouse e Tiessen (1978), Rayburn e Rayburn (1991) e Hill (2000) no que tange às contingências provocadas por agentes reguladores. Diante do que foi descrito pelos entrevistados, entende-se que a Proposição P1 é válida para o hospital analisado, ou seja, que os gestores percebem que as contingências externas podem ser gerenciadas por meio do sistema de custeio.

No caso da proposição P2 (As incertezas ambientais contribuem para a percepção dos gestores no que se refere à utilidade das informações geradas pelos sistemas de custos), que também está relacionada às contingências externas, a partir dos relatos dos entrevistados constatou-se uma visão mais reativa quanto ao sistema de custeio e aos fatores contingenciais externos, não permitindo a confirmação da proposição P2.

Do ponto de vista do ambiente interno, conforme mencionado por Stock e McDermott (2011), o hospital é considerado uma organização complexa. Tal condição deveria impulsionar seus gestores a utilizar um sistema de informação gerencial capaz de auxiliá-los em suas decisões; porém, segundo relatam Oliva e Borba (2004), Haddad *et al.* (2007), Gonçalves (2006), Forgia e Couttolenc (2009) e Costa (2010), no Brasil os hospitais carecem de adequados sistemas de gestão, e seus gestores não possuem informações que lhes deem suporte para a tomada de decisão.

Adicionalmente, a autonomia das equipes é outro fator que prejudica a atuação dos gestores administrativos. Essa afirmativa é suportada pelos estudos de Abernethy e Stoelwinder (1990), Lapslay (2001), Llewellyn e Northcott (2005) e Pizzini (2006). Em razão disso, buscou-se nos relatos dos entrevistados da presente pesquisa informações que sustentassem a proposição P3 (As dificuldades apontadas na literatura, relacionadas à autonomia das equipes, encontram-se presentes no relato dos gestores). A Figura 2 ilustra parte de tais relatos; neles é possível confirmar a ocorrência de assincronia entre as equipes, principalmente no que concerne ao tempo de internação dos pacientes. Em razão do exposto o estudo aceita, para o caso em análise, que tal proposição é verdadeira e condiz com o que é apontado na literatura.

**Figura 2** - Fatores contingenciais relacionados a aspectos não controláveis

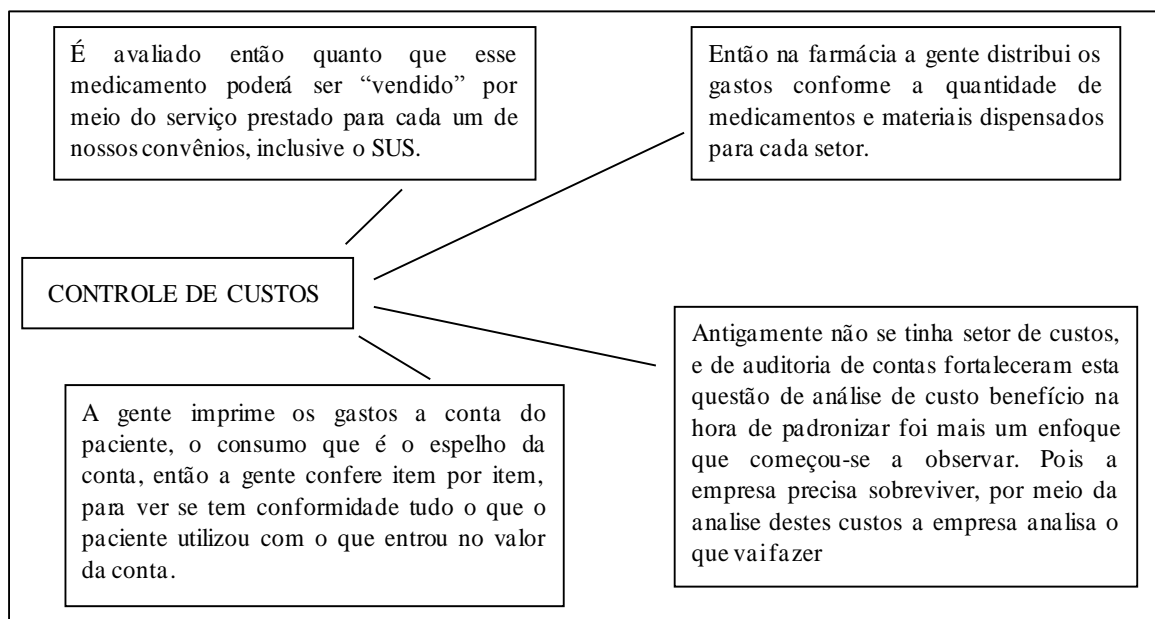


Fonte: Dados da pesquisa.

Os relatos descritos na Figura 2, referentes ao gerenciamento do tempo de permanência do paciente no hospital, convergem com a literatura como sendo uma forma de redução de custos e apontam que as informações geradas pelo sistema de custeio acabam por interferir na prática médica no que diz respeito ao tempo de internação (Carruth & Charruth, 2007; Eldenburg *et al.*, 2010; Lima & Whynes, 2003).

No caso da proposição P4 (Os gestores das áreas operacionais não estão treinados para fornecer os dados necessários para gerar as informações do sistema de custos no hospital), a Figura 3 ilustra os dois Codes utilizados para agrupar Quotes (recorte dos relatos) dos entrevistados que serviram de parâmetro para análise da proposição. Note-se que os relatos contrariam os achados de Forgia e Couttolenc (2009) e indicam que o hospital objeto de estudo pertence ao grupo que obteve sucesso no que tange ao envolvimento e ao treinamento dos gestores para a manutenção do sistema de custos.

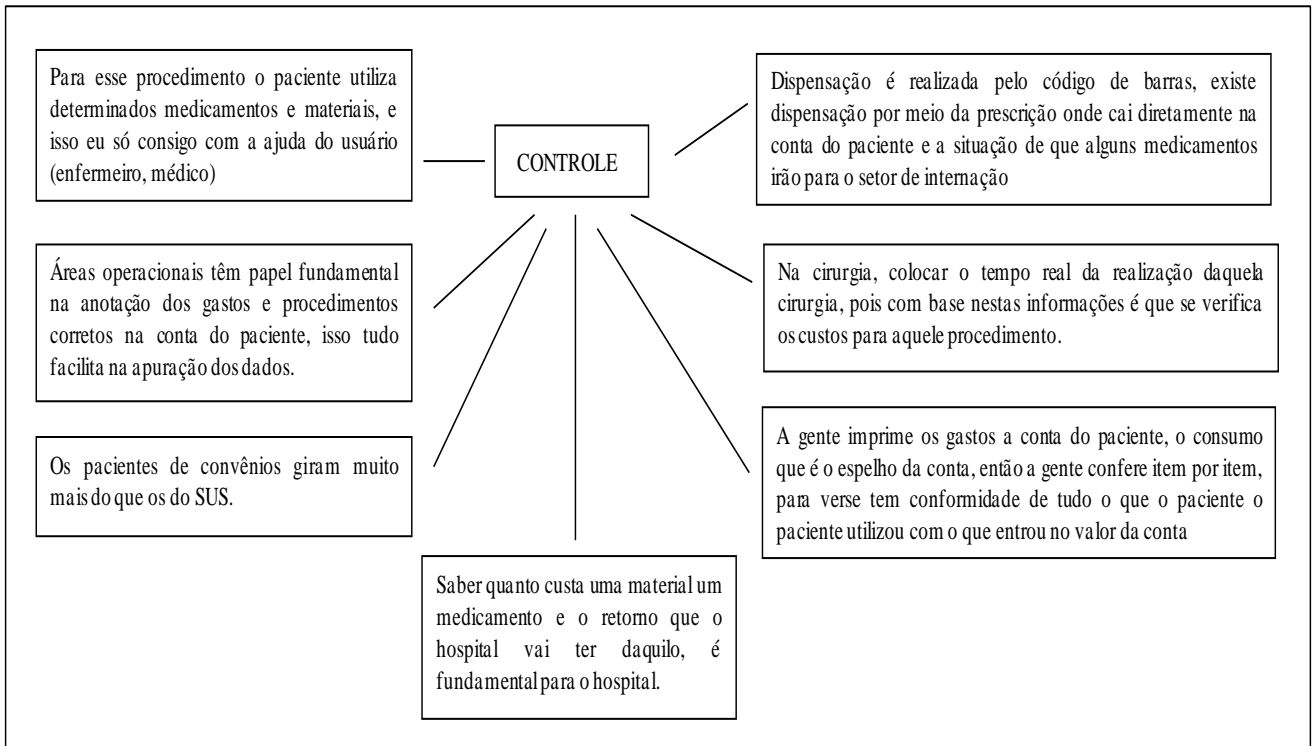
**Figura 3** - Geração de dados para alimentar o sistema de custos



Fonte: Dados da pesquisa.

Complementarmente, por meio dos fragmentos das entrevistas contidos na Figura 4, percebe-se que os entrevistados possuem uma compreensão sobre a importância da informação para a tomada da decisão (“[...] *pacientes de convênio giram muito mais do que os do SUS* [...]”), como ela é obtida (“[...] *áreas operacionais têm papel fundamental na anotação dos gastos* [...]”), quais são as consequências de sua ausência e que tipo de resultado é possível obter a partir de sua correta utilização (“[...] *saber quanto custa um material, um medicamento e o retorno que o hospital vai ter daquilo é fundamental para o hospital* [...]”).

**Figura 4 - Dados para controle**



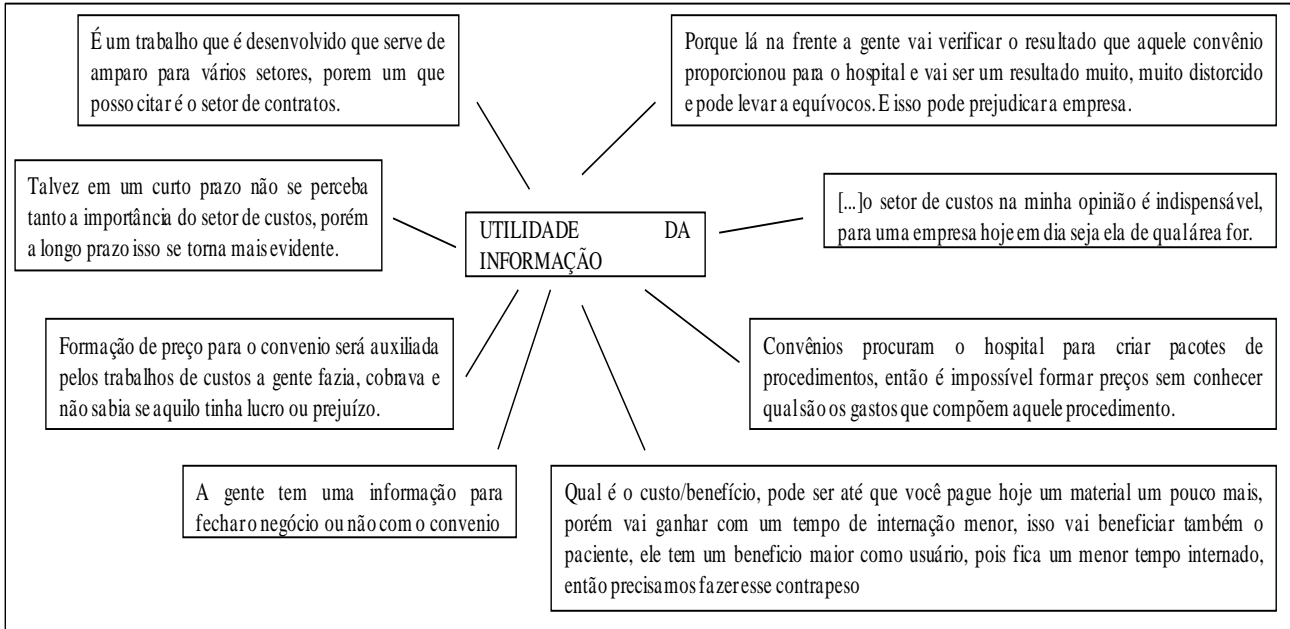
Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados sintetizados nos relatos dos recortes presentes nas Figuras 3 e 4, o sistema de custos representa uma resposta às contingências: “*Antigamente não se tinha setor de custos e de auditoria de contas, fortalecer esta questão de análise de custo-benefício na hora de padronizar [...]. Pois a empresa precisa sobreviver, por meio da análise destes custos a empresa analisa o que vai fazer*”. Assume-se como verdadeira a proposição P4.

Em relação à proposição P5 (Os gestores das áreas operacionais não veem utilidade para as informações geradas pelos sistemas de custeio), a síntese de sua análise está ilustrada nas Figuras 5 e 6, as quais descrevem alguns fragmentos dos relatos agrupados nos Codes Utilidade da informação, Cooperação e Competitividade. Na Figura 5 é possível observar que a utilidade da informação esteve presente no relato de dois dos entrevistados. Nota-se que os entrevistados utilizam a informação gerada como base de análise, principalmente para obter informações relacionadas à rentabilidade nos serviços prestados, e também se observa que a percepção da importância de tais informações foi construída ao longo do tempo. Infere-se ainda que, na visão dos

entrevistados, essas informações são relevantes e indispensáveis para a tomada de decisão na organização.

**Figura 5 - Utilidade das informações geradas pelo sistema de custeio**

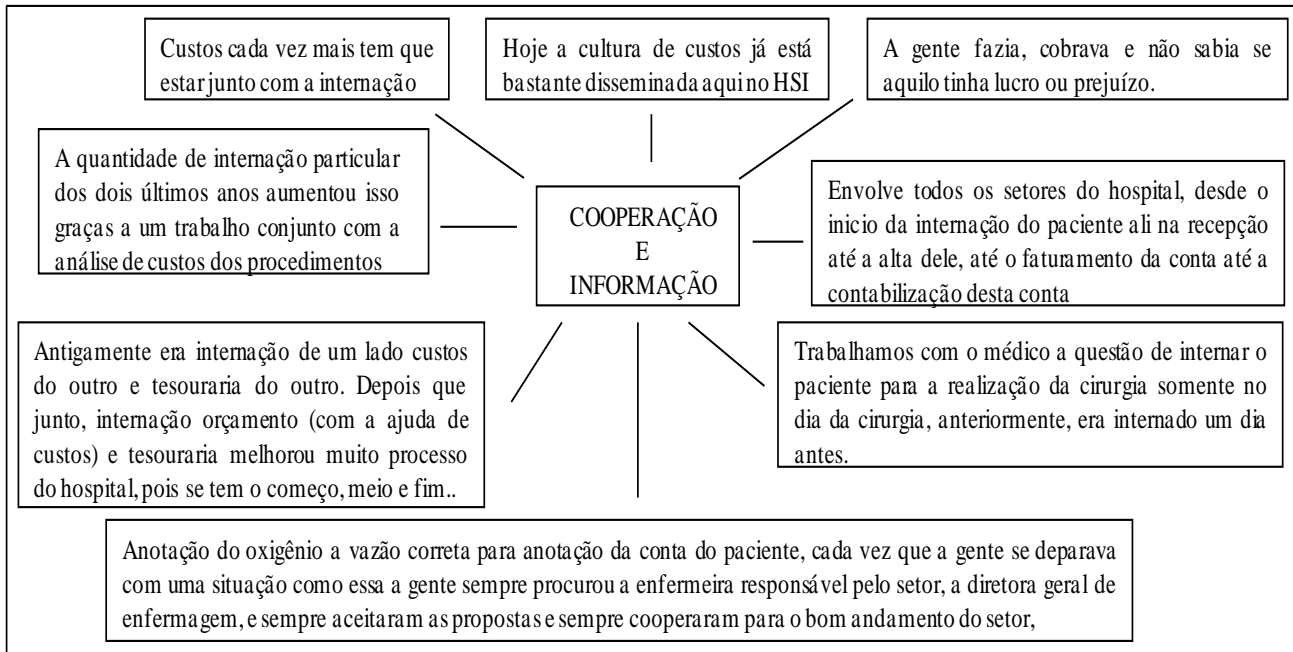


Fonte: Dados da pesquisa.

Na Figura 6, no Codes Cooperação e Informação, são agrupados diversos relatos que contribuíram para a validação da proposição P5. É possível encontrar relatos relacionados à importância da colaboração (“[...] envolve todos os setores do hospital, desde o início da internação do paciente [...] até a alta dele [...]”) bem como à utilidade da informação (“[...] a gente fazia, cobrava e não sabia se aquilo tinha lucro ou prejuízo [...]”). Em razão do exposto, confirma-se a proposição P5.



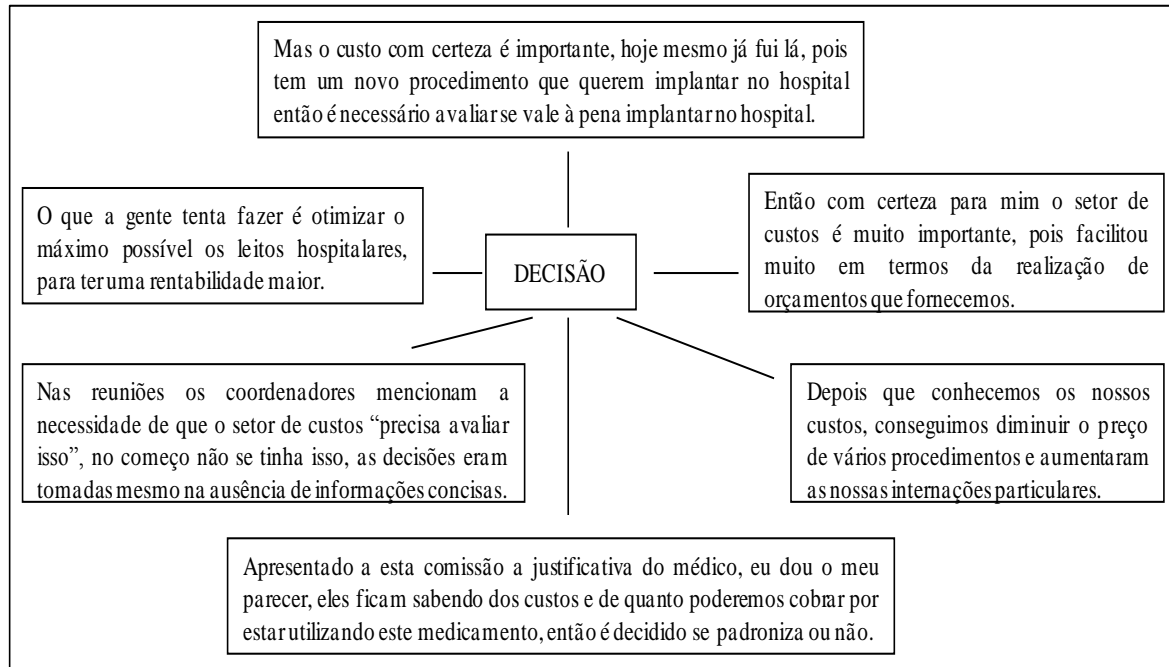
**Figura 6 - Utilidade das informações geradas pelo sistema de custeio**



Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, a última proposição a ser analisada é a P6 (Os gestores das áreas operacionais não utilizam as informações de custos para a tomada de decisão). Nos relatos contidos na Figura 7, percebe-se que os discursos remetem à importância do sistema de custeio para a tomada de decisão; por meio dos dados de custos foi possível, por exemplo, renegociar preços de reembolso com os planos de saúde. Observa-se também relatos que se referem ao uso das informações de custos como instrumento para argumentar contra ou a favor da decisão de modificações em procedimentos médicos e da utilização de novas drogas, o que talvez possibilitou argumentos técnicos passíveis de contrapor propostas advindas da área médica, fato que, possivelmente, não era comum antes da implantação do sistema de custos.

**Figura 7 - Utilidade do sistema de custeio para a tomada de decisão**



Fonte: Dados da pesquisa.

A possibilidade de utilizar informações técnicas advindas do setor de custos na tomada de decisão operacional no hospital analisado pode ter sido um fator que contribuiu para a aceitação de sua implementação de maneira menos complexa do que o descrito na literatura; logo, aceita-se a proposição P6.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso, apoiado na teoria contingencial, teve por objetivo investigar a percepção de gestores operacionais que atuam em um hospital da região do Vale do Itajaí, SC, no que tange às contingências que impactam o gerenciamento da organização e ao modo como o sistema de custos contribui para a sua gestão.

A resposta à questão problema foi operacionalizada por meio de seis proposições fundamentadas na literatura de teoria contingencial. Nelas, investigou-se a percepção dos gestores,

de nível intermediário, no que diz respeito a: a) impacto das contingências externas no desempenho da organização; b) se as incertezas percebidas contribuem para a utilização das informações geradas pelo sistema de custeio; c) autonomia das equipes; d) se os gestores foram treinados para dar o apoio necessário à adequada alimentação do sistema de custeio; e) utilidade da informação gerada; f) utilização de tais informações por parte dos entrevistados.

A primeira proposição, que se referia às contingências externas, foi validada. Os relatos apontaram a tecnologia, o poder dos fornecedores e os agentes reguladores como fatores impactantes para o gerenciamento do hospital, confirmando os achados de Waterhouse e Tiessen (1978), Rayburn e Rayburn (1991), Oliva e Borba (2004), Haddad *et al.* (2007) e Hill (2000). Entretanto, a segunda proposição, igualmente relacionada às contingências externas, não foi passível de validação a partir dos relatos.

No que concerne às contingências internas, a terceira proposição suportada a partir da literatura relata que, nos hospitais, as equipes operacionais caracterizam-se por possuir elevada autonomia, fato que prejudica as decisões administrativas. Tal característica também esteve presente nos relatos, razão pela qual se confirma a proposição três.

A quarta, a quinta e a sexta proposições reportavam-se à geração de informações (treinamento das equipes para esse fim), à percepção da utilidade de informação de custos e à utilização de tais informações no processo de tomada de decisão por parte dos entrevistados. Contrariando os resultados de Forgia e Couttolenc (2009), no hospital objeto de estudo conclui-se que os envolvidos no processo decisório em nível operacional foram treinados para alimentar o sistema de custeio, assim como compreendem e se utilizam das informações de custos para a gestão.

Conclui-se que no hospital objeto de análise os gestores operacionais possuem clareza quanto a muitos dos fatores contingenciais relatados na revisão da literatura, bem como que há uma efetiva contribuição do sistema de custeio do hospital para o apoio ao processo de decisão desses usuários que, notadamente, delataram sua importância.

No tocante às seis proposições estabelecidas na pesquisa, a P2 (As incertezas ambientais contribuem para a percepção dos gestores no que se refere à utilidade das informações geradas pelo sistema de custos) não pôde ser confirmada em razão de os entrevistados terem centrado suas narrativas nas contingências internas. Talvez tal fato possa ser explicado devido aos respondentes pertencerem ao nível de gestão operacional e não do estratégico; todavia, nossos resultados não suportam tal afirmativa. As demais proposições, ao serem sustentadas pela pesquisa, contribuem

para confirmar os achados de outros estudos; especialmente em relação ao atual estado da arte da gestão de custos em hospitais brasileiros, a pesquisa evidencia que o caso estudado se destaca da maioria dos demais hospitais do País.

Quanto às limitações da pesquisa, em razão de se tratar de um estudo de caso, os resultados não podem ser generalizados para outros hospitais. Sobre o possível viés de resposta, dado o nível de detalhamento técnico das entrevistas, acredita-se que os relatos condizem com o que realmente pensam e agem os gestores entrevistados; contudo, talvez outros gestores que não foram entrevistados possuam percepções diferentes das relatadas, o que se constitui em uma limitação do estudo.

Futuras pesquisas podem comparar os resultados aqui estabelecidos aos de outros hospitais, inclusive para colacionar quais proposições estabelecidas no estudo são encontradas em outros hospitais e investigar a existência de diferentes ajustes entre as organizações.

## REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Abernethy, M. A., & Stoelwinder, J. U. (1990). The relationship between organization structure and management controlling hospitals: an elaboration and test of Mintzberg's professional bureaucracy model. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(3), 18-33.
- Aguiar, A. B., & Frezatti, F. (2007). Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC*, 1 (3), 21-44.
- Alrawi, H. A., & Thomas, S. S. (2007). Application of contingency theory of accounting information to the UAE Banking sector. *Asian Academy of Management Journal*, 12(2), 33-55.
- Carruth, P. J., & Carruth, A. K. (2007). Controlling medical costs: perspectives from financial and nurse executives. *Journal of Business & Economics Research*, 5(5), 1-8.

- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 137-168.
- Chenhall, R. H., & Chapman, C. S. (2006). Theorizing and testing fit in contingency research on management control systems. In Hoque Z. (Org.). *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues* (pp. 35-54). London: Spiramus.
- Ching, H. Y. (2001). *Manual de custos das instituições de saúde: sistemas tradicionais de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas.
- Costa, M. S. (2010). *Estratégia de gestão em saúde*. Dissertação de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa. Lisboa, Portugal. Disponível em: <https://repositorio.iscte.pt/bitstream/10071/2826/1/Tese%20Sancler.pdf>
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Thousand Oaks, California: Sage Publications.
- \_\_\_\_\_. (1999). Teoria da contingência estrutural. In: Clegg, S. R., Hardy, C., & Nord, W. *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Eldenburg, L. G., Soderstrom, N., Willis, V., & Wu, A. (2010). Behavioral changes following the collaborative development of an accounting information system. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 222-237.
- Fisher, J. G. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
- Forgia, G. M. L., & Couttolenc, B. F. (2009). *Desempenho hospitalar no Brasil em busca da excelência*. São Paulo: Singular.
- Freitas, H. M., & Janissek, R. (2000). *Análise léxica e análise de conteúdo: técnicas complementares, sequenciais e recorrentes para exploração de dados qualitativos*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5a.ed.). São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, E. L. (2006). *Gestão hospitalar: administrando o hospital moderno*. Saraiva: São Paulo.

- Guerra, A. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistemas de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24052007-085106/pt-br.php>
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2008). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de administração Mackenzie*, 7(2), 78-101.
- Haddad, N., Bittar, E., Marchi, A. F., Kantorowitz, C. S. V., Ayoub, A. C., Fonseca, M. L., & Piegas, L. S. (2007). Custos hospitalares da cirurgia de revascularização do miocárdio em pacientes coronarianos eletivos. *Arquivos Brasileiros de Cardiologia*, 88, 418-423.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13, 379-400.
- Hansem, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439.
- Hildred, W., & Watkins, L. (1996). The nearly good, the bad, and the ugly in cost-effectiveness analysis of health care. *Journal of Economic Issues*, 30, 755-75.
- Hill, N. T. (2000). Adoption of costing systems in US hospitals: an event history analysis 1980-1990. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19, 41-71.
- Lapslay, I. (2001). The accounting-clinical interface implementing budgets for hospital doctors?. *Abacus*, 37(1), 79-106.
- Lehtonen, T. (2007). DRG-based prospective pricing and case-mix accounting: Exploring the mechanisms of successful implementation. *Management Accounting Research*, 18, 367-395.
- Lima, E. M., & Whynes, D. K. (2011). *Finance and performance of Portuguese hospitals*. [Working Paper N° 20]. NIMA, Escola Economia Gestão, Universidade do Minho. Braga, Portugal. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/2002/1/wp20.pdf>
- Llewellyn, S., & Northcott, D. (2005). The average hospital. *Accounting, Organizations and Society*, 30(6), 555-583.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 69-249.

- Molinari, S. K. R., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, 4.
- Moll, J., Major, M., & Hoque, Z. (2006). The qualitative research tradition. In: Z. Hoque, *Methodological issues in accounting research: theories and methods*. London: Spiramus Press.
- Oliva, F. A., & Borba, V. R. (2004). *Balanced Scorecard: ferramenta gerencial para organizações hospitalares*. São Paulo: Ática.
- Pizzini, M. (2006). The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, 179-210.
- Rayburn, J. M., & Rayburn, L. G. (1991). Contingency theory and the impact of new accounting technology in uncertain hospital environments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 4(2), 55-75.
- Stock, G. N., & McDermott, C. (2011). Operational and contextual drivers of hospital costs. *Journal of Health Organization and Management*, 25(2), 142-158.
- Thomas, A. P. (1991). Towards a Contingency Theory of Corporate Financial Reporting Systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(4), 40-57.
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P.A. (1978). A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organizations: Theory and practice*. London: Oxford University Press.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (2a. ed.). Porto Alegre: Bookman.

---

Data do recebimento do artigo: 11/01/2013

Data do aceite de publicação: 05/03/2013