

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

GUSTAVO DE ALMEIDA CAPELLINI

Matriz de maturidade dos sistemas de custos em hospitais

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ
CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

RIBEIRÃO PRETO

2013

João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Vinícius Aversari Martins
Chefe do Departamento de Contabilidade

GUSTAVO DE ALMEIDA CAPELLINI

Matriz de maturidade dos sistemas de custos em hospitais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Ciências. Versão Original (ou “Versão Corrigida. A original encontra-se disponível no Serviço de Pós-Graduação da FEA-RP/USP”).

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ
CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

VERSÃO CORRIGIDA. A ORIGINAL ENCONTRA-SE DISPONÍVEL NA FEA-RP/USP

RIBEIRÃO PRETO

2013

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

Capellini, Gustavo de Almeida.

Matriz de maturidade dos sistemas de custos em hospitais.
Ribeirão Preto, 2013.
89 p. : Il. ; 30 cm

Dissertação de mestrado, apresentada a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP.
Área de concentração: Controladoria.

Orientador: Aquino, André Carlos Busanelli de.

1. Gestão financeira de hospitais. 2. Administração hospitalar. 3. Administração de serviços de saúde.

Nome: CAPELLINI, Gustavo de Almeida

Título: Matriz de maturidade dos sistemas de custos em hospitais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

À família, orientador, professores, amigos que deram abrigo, amigos da universidade, do trabalho, e todos que me receberam em seus trabalhos nos hospitais. A cada um que, a seu modo, contribuiu para a realização deste estudo.

RESUMO

CAPELLINI, G. A. **Matriz de maturidade dos sistemas de custos em hospitais**. 2013. 89 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013.

O presente estudo propõe uma matriz maturidade dos sistemas de custos e de gestão financeira para hospitais brasileiros. Partiu-se da literatura prévia em contabilidade gerencial aplicada a hospitais e realizou-se quatro estudos de caso para captar a realidade da gestão dos hospitais brasileiros e calibrar as escala Guttman da matriz. Os casos reuniram as características de hospitais público, filantrópico e privado, assim como a existência de atividade de ensino. A matriz pode ser testada e validade em outros casos, para em seguida ser aplicada em larga escala para captar a realidade nacional do setor em relação à adoção e uso desses sistemas.

Palavras-chave: Gestão financeira hospitalar. Sistemas de custos. Matriz de maturidade.

ABSTRACT

CAPELLINI, G. A. **Maturity matrix of cost-systems in hospitals.** 2013. 89 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013.

This study proposes a maturity matrix of cost systems and financial management for Brazilian hospitals. After a literature review of the management accounting literature applied to hospitals, we conducted four cases studies in order to capture the reality from management practices in Brazilian hospitals and to calibrate the Guttman scales in the proposed matrix. The case studies joint the main characteristics of profit and non-profit oriented hospitals, teaching and non-teaching hospitals and private hospitals vs. public hospitals. The maturity matrix might be tested and validate in other cases, and broadly applied in a national survey to access the level of adoption and use of cost systems in hospitals in Brazil.

Key-words: Cost systems, Financial management, Hospitals, Maturity Matrix.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	-	Configuração da matriz de maturidade	29
Tabela 2	-	Principais estereótipos de hospitais gerais brasileiros	36
Tabela 3	-	Distribuição dos leitos entre os principais estereótipos	37
Tabela 4	-	Hospitais selecionados para cada característica proposta	39
Tabela 5	-	Casos selecionados e características	40
Tabela 6	-	Protocolo de estudos de caso	41
Tabela 7	-	Características gerais dos hospitais estudados	51
Tabela 8	-	Serviços realizados pelo SUS e pela gratuidade	53
Tabela 9	-	Matriz de sistemas de custos com nível de detalhe	72
Tabela 10	-	Matriz de sistemas de custos com nível de classificação	72
Tabela 11	-	Matriz de sistemas de custos com nível de frequência	73
Tabela 12	-	Matriz de sistemas de custos com variações da informação de custos	73
Tabela 13	-	Matriz de maturidade para gestão financeira	74

LISTA DE SIGLAS

CGU	Controladoria Geral da União
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
CNGS	Conselho Nacional em Gestão de Saúde
CODIR	Conselho Diretor
DATASUS	Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde
DENASUS	Departamento Nacional de Auditoria do SUS
DESID	Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento
EBSERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
FBAH	Federação Brasileira dos Administradores Hospitalares
FEA-RP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto
GENECS	Gestão de Negócios e Controle em Saúde
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
MEC	Ministério da Educação
MS	Ministério da Saúde
NUNES	Núcleo Nacional de Economia da Saúde
OCDE	Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
ONA	Organização de Acreditação
PGAQS	Programa de Garantia e Aprimoramento da Qualidade em Saúde
PIB	Produto Interno Bruto
PNGC	Programa Nacional de Gestão de Custos
SADT	Serviço de Apoio à Diagnose e Terapia
SAS	Secretaria de Atenção a Saúde
SE	Secretaria Executiva
SEPLAN	Serviços de Planejamento
SES-DF	Secretaria de Saúde do Distrito Federal
SGEP	Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa
SGTES	Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde
SMSM	Secretaria Municipal de Saúde de Marília
SUS	Sistema Único de Saúde
REHUF	Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais
TI	Tecnologia da Informação
USP	Universidade de São Paulo
UTI	Unidade de Terapia Intensiva

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	CONTEXTO	13
2.1	Acesso à Informação para Pesquisa em Hospitais	13
2.2	O Sistema de saúde no Brasil	14
2.3	Programa Nacional de Gestão de Custos	17
3	ESTUDOS ANTERIORES	20
3.1	Pesquisas em Gestão Hospitalar e Setor de Saúde	20
3.2	Pesquisas em Sistemas de Custos e Contabilidade Gerencial	23
4	METODOLOGIA	28
4.1	Construção da matriz de maturidade	28
4.2	Seleção da amostra por conveniência	31
4.2.1	<i>Características da população de hospitais</i>	32
4.2.2	<i>Estereótipos e definição da amostra</i>	35
4.3	Protocolo de entrevistas	40
4.3.1	<i>Nível de detalhe dos dados fornecidos</i>	44
4.3.2	<i>Capacidade de classificação dos custos</i>	46
4.3.3	<i>Frequência que a informação de custos é divulgada</i>	47
4.3.4	<i>Medida com que os desvios são calculados</i>	48
5	CASOS	50
5.1	Hospital beneficente	51
5.2	Hospital privado com fins lucrativos	58
5.3	Hospital público	61
5.4	Hospital filantrópico	66
5.5	Considerações sobre os casos	68
6	MATRIZ DE MATURIDADE PROPOSTA	71
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	76
	REFERÊNCIAS	78
	APÊNDICE A - Municípios brasileiros com mais hospitais gerais	83
	APÊNDICE B - Indicadores de recursos por região	84
	APÊNDICE C - Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por ensino/pesquisa	85
	APÊNDICE D - Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por esfera administrativa	86
	APÊNDICE E - Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por tipo de gestão	87
	APÊNDICE F - Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por tipo de prestador	88
	APÊNDICE G - Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por natureza	89

1 INTRODUÇÃO

Este estudo propõe uma matriz para avaliação do nível de maturidade dos sistemas de custos e de gestão financeira em hospitais gerais brasileiros. A literatura internacional confirma que a existência de sistemas de custos está associada à melhor desempenho financeiro de hospitais, contudo a atenção aos sistemas de custos varia de acordo com a natureza da organização, com ou sem fins lucrativos e com a pressão competitiva que os hospitais enfrentam (PIZZINI, 2006; NARANJO-GIL, 2004; COHEN; VENIERIS; KAIMENAKI, 2005; SCHOUTE, 2009; COHEN; KAIMENAKI, 2011). Ao mesmo tempo o governo brasileiro tem demonstrado interesse em promover o desenvolvimento da gestão de custos no ambiente hospitalar, conforme se pode observar por meio do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC). Trata-se de uma necessidade evidenciada na pesquisa realizada em 2005 pelo Departamento de Economia da Saúde (DESID) quando, em uma avaliação do panorama situacional dos sistemas de gestão de custos nos hospitais integrados ao SUS, constatou-se que 44,97% das organizações participantes não possuíam, nem mesmo estavam implantando, sistemas de apropriação de custos (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2005).

Com o objetivo de identificar um instrumento para analisar o nível de adoção e de uso de sistemas de custos nas organizações do setor hospitalar brasileiro, o presente estudo pretende desenvolver esse instrumento capaz de captar tal realidade, e que, ao mesmo tempo, servirá de base para desenvolvimento de políticas do governo para orientar o aperfeiçoamento do setor. Dessa forma, conforme apresentado no trabalho desenvolvido por Kuruvilla *et al.* (2006), apesar do ceticismo inicial, poder-se-á constatar que as pesquisas em saúde efetivamente podem impactar as estratégias adotadas pelas organizações.

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.

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, será classificada em um ponto da escala para cada dimensão de análise. Ao mesmo tempo em que diagnostica a situação, fornece direções para as organizações saberem o que devem fazer para galgarem posições na maturidade de seus sistemas. Por isto, constitui tema de interesse para profissionais envolvidos em diversos setores da administração hospitalar, incluindo gestores e Governo.

Para a construção da matriz de maturidade aqui proposta, foi realizado um estudo de caso múltiplo em quatro hospitais, que, por representarem diferentes estereótipos¹, possibilitaram identificar diferentes níveis de maturidade, inerentes às características dos hospitais, para cada dimensão de análise da matriz. Esses quatro hospitais foram selecionados a partir de critérios estabelecidos na metodologia de seleção da amostra por conveniência com o objetivo de, apesar das limitações, representar a população de hospitais gerais brasileiros.

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. Em trabalhos futuros essa ferramenta poderá ser utilizada como base, reduzindo as ameaças à validade de construto, no desenvolvimento de um instrumento de coleta de dados (questionário).

A seguir o trabalho apresenta o contexto brasileiro referente às pesquisas na área de saúde, culminando com a apresentação do PNGC. Posteriormente apresentam-se estudos

¹ Neste trabalho o termo *estereótipo* é utilizado para classificar a população de hospitais gerais brasileiros a partir de determinadas características descritas na seção de metodologia. Essa classificação não configura *tipologia* ou *taxonomia*, dado que não deriva de uma teoria subjacente.

anteriores 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 da matriz de maturidade, seleção da amostra por conveniência e protocolo de entrevistas dos estudos de casos. Em seguida são descritos os estudos de caso, e enfim apresentam-se os resultados deste estudo na seção da matriz de maturidade proposta, que contém, além da matriz, uma discussão sobre a mesma e precede as considerações finais do trabalho.

2 CONTEXTO

O contexto deste estudo será apresentado em três tópicos. Primeiro, descreve-se brevemente o tema do acesso à informação para pesquisas em hospitais, posteriormente são descritas particularidades do setor de saúde brasileiro, incluindo o histórico que conduz a parte final, onde se trata da implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos.

2.1 Acesso à Informação para Pesquisa em Hospitais

No Brasil observa-se que as pesquisas na área de gestão hospitalar ainda estão em fase inicial de desenvolvimento. Para uma abordagem em nível nacional esse tipo de estudo deve estar apto a acessar informações de todos os estabelecimentos, considerando a complexidade da estrutura administrativa da área de saúde, em que as esferas administrativas responsáveis podem ser municipal, estadual, federal ou privada. Ainda, a variedade de tipos de estabelecimento contribui para que não haja padronização dos métodos empregados nos hospitais, dificultando a análise comparativa entre seus desempenhos.

Na busca por informações consolidadas, uma importante fonte é o banco de dados do Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde (DATASUS), que em 2011 passou a integrar a Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (SGEP) do Ministério da Saúde (MS). O DATASUS foi criado com o objetivo de prover informações que contribuam com a democratização da saúde e o aprimoramento de sua gestão, promovendo a descentralização das atividades de saúde e viabilização do controle social sobre a utilização dos recursos disponíveis. De acordo com o Ministério da Saúde (2012), a ele compete:

[...] fomentar, regulamentar e avaliar as ações de informatização do SUS, direcionadas à manutenção e ao desenvolvimento do sistema de informações em saúde e dos sistemas internos de gestão do Ministério da Saúde [...] desenvolver, pesquisar e incorporar produtos e serviços de tecnologia da informação que possibilitem a implementação de sistemas e a disseminação de informações necessárias às ações de saúde.

Contudo, mesmo sendo uma importante fonte de dados para informações sobre desempenho e eficiência, o DATASUS apresenta limitações no que tange às questões mais técnicas de gestão, como a ausência de informações referentes aos sistemas de custos.

2.2 O Sistema de saúde no Brasil

Existem dois sistemas principais que compõem o setor de saúde no Brasil. O primeiro é custeado pelo setor privado, constituído principalmente por seguradoras e operadoras de planos de pré-pagamento. O outro é o Sistema Único de Saúde, que constitui a principal fonte de financiamento para a atenção hospitalar e é financiado pelo poder público.

O SUS foi estabelecido em 1988, após uma série de reformas significativas na estrutura, organização e formas de financiamento da área de saúde do país, e tem como preceito constitucional oferecer a todos os brasileiros a prestação de serviços gratuitos para todo tipo de atendimento médico que precisarem. Antes do SUS, os serviços públicos de saúde estavam dispersos, conforme descreve Rocha (2005), configurando uma estrutura pública dos serviços de saúde e não propriamente um sistema.

Em termos de produção e serviços hospitalares, o Brasil possui uma taxa média de 2,6 consultas médicas *per capita*, e uma taxa média de internações de 11,5%, ou seja, realiza anualmente 115 internações para cada mil pessoas, ficando dentro dos padrões internacionais (112 a 165). Os hospitais são responsáveis por 70% dos atendimentos de emergência e 27% das consultas médicas, sendo a grande maioria realizada pelo SUS, que representa 68% das internações, 73% dos atendimentos de emergência e 67% dos atendimentos ambulatoriais (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Essa realidade converge com o fato de que a maior parte das internações pelo SUS é feita em unidades privadas. Apesar de seu caráter universal, observa-se que menos de 60% da população brasileira utiliza o SUS como principal fonte de atendimento, prevalecendo entre eles os usuários de baixa renda. Ainda assim, brasileiros de renda média e alta também utilizam o SUS, especialmente para serviços de alta complexidade ou serviços não cobertos por seus planos particulares (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

De maneira geral, os consumidores consideram que o sistema de saúde brasileiro tem um desempenho precário e não se compara com outros sistemas do mundo. A pesquisa que avalia a percepção dos consumidores de serviços de saúde no Brasil, publicada em 2011 pela Deloitte, demonstrou que apenas 9% dos respondentes atribuíram nota favorável ao desempenho geral do setor, enquanto 57% foram desfavoráveis, ficando o restante com uma nota intermediária. A pesquisa mostrou também que apenas 30% dos consumidores perceberam uma melhora no desempenho do setor entre 2007 e 2011, sendo que 48% dos entrevistados não perceberam mudanças significativas, enquanto 19% consideram que houve piora e 3% não souberam opinar. Dentre as críticas apresentadas, destacam que o acesso a cuidados primários é relativamente baixo, ainda que a satisfação daqueles que têm acesso é alta. Além disso, é baixo o uso de tecnologias de informação referentes à saúde para automonitoramento e administração do atendimento, assim como o uso de recursos on-line (DELOITTE, 2011).

As autoridades de diferentes níveis de governo frequentemente justificam as causas de problemas no setor com o argumento de que há insuficiência de recursos públicos, especialmente no âmbito do SUS. Porém, historicamente observa-se que os gastos com saúde no Brasil são altos, em termos de representatividade do produto interno bruto (PIB) são maiores do que a maioria dos países de renda média, e comparáveis à média dos países membros da Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

La Forgia e Couttolenc (2009) apontam como possível justificativa o fato de que o SUS oferece gratuitamente a todos brasileiros um conjunto amplo serviços, comparável com os oferecidos em países de renda alta, porém, sua capacidade de financiamento é comparável aos países de renda média. Ainda assim, destacam que a proporção de gastos públicos em relação ao total de gastos com a saúde no Brasil é mais baixa que na maioria dos países de renda média e alta.

Dos gastos públicos com saúde, 67% são destinados aos hospitais, sendo que 70% das unidades privadas recebem financiamento público, tanto hospitais sem fins lucrativos (filantrópicos, beneficentes), quanto metade dos hospitais com fins lucrativos. O setor privado de fato é bastante representativo na estrutura de saúde brasileira, compreendendo 63% dos hospitais e 64% dos leitos (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009; MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013).

Os hospitais brasileiros são pequenos quando comparados aos padrões internacionais, na média possuem 74 leitos, o que implica em ineficiência de escala, porém, quando se trata de hospitais privados com fins lucrativos a média de leitos é 59, enquanto os hospitais sem fins lucrativos têm em média 96 leitos (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009; MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013).

É nesse contexto que a gestão hospitalar no Brasil vive um processo de profundas modificações que compreende, dentre outras coisas, profissionalização e desenvolvimento de sistemas específicos para o setor.

Observam-se diferenças significativas entre os hospitais no que tange à capacidade dos gestores e o nível de qualidade das ferramentas de gestão e das tecnologias utilizadas, notadamente no que diz respeito aos sistemas de custos. A seguir são descritos alguns passos importantes na trajetória rumo à profissionalização do setor, culminando com a criação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC).

Em 1995 a Federação Brasileira dos Administradores Hospitalares (FBAH) criou o Conselho Nacional em Gestão de Saúde (CNGS), dando início de forma significativa ao tema da “Acreditação”, conforme o Programa de Garantia e Aprimoramento da Qualidade em Saúde (PGAQS) em pauta no Ministério da Saúde. A partir daí se pôde considerar que a questão da profissionalização da administração hospitalar passou a receber mais atenção por parte da indústria, uma vez que o próprio CNGS foi criado com o objetivo de desenvolver projetos nesse sentido.

A acreditação hospitalar de fato já era um tema discutido por iniciativas isoladas, desde 1990, nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Rio Grande do Sul. Porém, somente em 1998 é que foi lançado o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar, como resultado de adaptações de manuais existentes em países como Estados Unidos, Canadá e Reino Unido.

Já em 1999, deu-se início a implantação das normas técnicas, credenciamento de organizações acreditadoras, qualificação e capacitação de avaliadores. A conquista se deu a partir da criação da Organização de Acreditação (ONA), que somente em 2001, por meio da portaria GM/MS n.º 538, foi reconhecida como instituição competente e autorizada a

operacionalizar o desenvolvimento do Processo de Acreditação Hospitalar (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2002).

Em 2004, o Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS) lançou o manual de glosas do sistema nacional de auditoria, formalizando o tratamento adequado para um item de grande relevância para organizações hospitalares que atendem pelo SUS. De acordo com o manual, a glosa consiste na “rejeição total ou parcial de recursos financeiros do SUS, utilizados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de forma irregular ou cobrados indevidamente por prestadores de serviços, causando danos aos cofres públicos” (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2004). Porém, esse conceito também se aplica aos convênios privados, ou seja, do ponto de vista do gestor a glosa é uma receita reconhecida contabilmente, mas que não teve entrada de caixa e, portanto, poderá ser revertida.

Foi em 2005, enfim, que o Núcleo Nacional de Economia da Saúde criou o Grupo Técnico em Gestão de Custos, por meio do Programa Nacional de Gestão de Custos, que é descrito a seguir.

2.3 Programa Nacional de Gestão de Custos

A profissionalização da gestão em organizações de saúde brasileiras ainda se encontra em fase inicial de desenvolvimento, conforme descrito no tópico sobre o sistema de saúde no Brasil. Atualmente, o projeto de maior importância relacionado a este estudo está sendo coordenado pelo Departamento de Economia da Saúde (DESID), com a implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), que deverá impactar significativamente o grau de maturidade dos sistemas de custos em organizações de saúde vinculadas ao SUS.

Esse projeto teve início em 2005, quando o Núcleo Nacional de Economia da Saúde, por meio do PNGC, criou o Grupo Técnico em Gestão de Custos. Outras Secretarias do Ministério da Saúde estiveram envolvidas desde o início, dentre elas a Secretaria de Atenção a Saúde (SAS), a Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde (SGTES) e o Departamento de Informática do SUS. No ano seguinte, em 2006, ocorreu a publicação do

Manual Técnico de Custos, com o intuito de homogeneizar conceitos e metodologias de apuração de custos nas organizações de saúde.

Logo no início do projeto, ainda em 2005, foi realizada uma pesquisa para avaliação do panorama situacional dos sistemas de gestão de custos nos hospitais integrados ao SUS, onde se constatou que 44,97% das organizações participantes não possuíam, nem mesmo estavam implantando, sistemas de apropriação de custos, sinalizando assim a importância do desenvolvimento do PNGC (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2005).

No entanto, a implantação do PNGC não é uma tarefa simples, pois carece cooperação dos estabelecimentos de saúde que, em geral, tendem a resistir às mudanças em seus procedimentos de trabalho. Em resumo, para implantar ou modificar os sistemas de custos utilizados nos hospitais, foram necessários amplos debates e estudos para aperfeiçoamento do sistema desenvolvido pelo DESID.

Por fim, em julho 2012, o Ministério da Saúde, por meio da Secretaria Executiva (SE), assinou junto à Secretaria de Saúde do Distrito Federal (SES-DF) o Termo de Cooperação Técnica-Operacional, formalizando a implantação do PNGC, como projeto piloto, nas unidades de saúde do Distrito Federal.

O PNGC tem como objetivo geral desenvolver, acompanhar e avaliar a implantação/implementação de uma metodologia padrão de custos. Como objetivos específicos apresentam-se: a criação de um manual técnico para uniformizar nomenclaturas e definições sobre custos; o apoio à implantação de sistema de custos nos estabelecimentos do SUS; criação de uma rede de colaboradores e multiplicadores da cultura de custos; capacitação da rede colaboradora em gestão de custos; criação de um banco de dados capaz de garantir a troca de informação entre os estabelecimentos vinculados ao PNGC; desenvolvimento de ferramentas de gestão capazes de auxiliar os gestores nas tomadas de decisões; e o desenvolvimento de um software público e específico para apuração de custos.

O DESID relata a necessidade de monitoramento e avaliação do PNGC, que deve manter-se atualizado e coerente com a realidade dos estabelecimentos de saúde, bem como contribuir para disseminação da cultura de custos e auxiliar na tomada de decisão. Dessa forma, espera-se obter benefícios como: o avanço na qualidade de gestão do SUS; a disponibilização de dados sobre custos de diferentes unidades de saúde; o fortalecimento de

parcerias com as três esferas do SUS por meio da melhoria na pactuação de metas; obtenção de subsídios para o planejamento físico e orçamentário; a otimização de recursos; o suporte à tomada decisão; e o fortalecimento do controle social (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

3 ESTUDOS ANTERIORES

A literatura aqui contida contribui para a compreensão dos conceitos estruturantes que sustentam o presente estudo. Esta seção 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 estão relacionados aos dois temas centrais de interesse deste estudo.

3.1 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 e 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, 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 (ELDENBURG e KRISHNAN, 2007).

Além disso, para Chenhall e 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 tarefa².

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.

² Diferença entre a quantidade de informação necessária para completar a tarefa e a quantidade disponível.

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 (ELWYN *et al.*,2004). Os autores destacaram que a matriz de maturidade pode auxiliar na definição de prioridades de planejamento, e como uma ferramenta para o processo de desenvolvimento organizacional, desde que, além de elementos da avaliação sumativa, também capturem elementos da avaliação formativa.

A avaliação sumativa ou certificativa é objetiva, pois há classificativa da avaliação, atribuição de notas. Segundo Elwyn *et al.* (2004), esse tipo de avaliação está associados aos processo de acreditação por organismos profissionais, muitas vezes incentivados pelo governo ou agências de saúde.

Embora as tendências atuais sejam para o desenvolvimento de sistema de acreditação, que empregam avaliação sumativa, a abordagem formativa possibilita que haja melhoria da qualidade organizacional. Pois, a avaliação sumativa, quantitativa, não propicia atributos de desempenho adequados para diagnosticar a complexa atividade de cuidados de saúde (ELWYN *et al.*, 2004).

Conforme destaca Elwyn *et al.* (2004), o Prêmio Práticas de Qualidade do Reino Unido e os métodos equivalentes em outros países (por exemplo, Holanda, Austrália e Nova Zelândia) são exemplos de sistemas que possibilitam a premiação por excelência devido à satisfação de padrões mínimos estabelecidos.

3.2 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 (1996a, 1996b, 2004) e Lawrence (1990) também retratam o papel da informação em hospitais no exterior.

Para Scapens e 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 e 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 e 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 e 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 e 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 e Luther (2008), Alomiri e Drury (2007), Anderson e Young (1999); Baird, Harrison e Reeve (2004), Cohen e Kaimenaki (2011), Cohen, Venieris e Kaimenaki (2005), Schoute (2009), Yazdifar e Askarany (2012). Dentre eles, a pesquisa desenvolvida por Geiger e 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 e 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.

4 METODOLOGIA

Esta seção é dividida em três itens. Primeiro (4.1 Construção da matriz de maturidade) são apresentados os conceitos que permitem a compreensão do que é a matriz de maturidade, inclusive 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 (4.2 Seleção da amostra por conveniência) é apresentada a análise descritiva da população, onde as principais características dos hospitais gerais brasileiros são tratadas de forma a sustentar uma seleção amostral que permita captar as principais características dos hospitais para as características selecionadas, conforme sua relação com o objeto de estudo. Esse procedimento possibilita reduzir o viés e aumentar a validade externa do método.

Por fim, (4.3 Protocolo de entrevistas), apresentam-se os procedimentos adotados na realização dos estudos dentro dos hospitais, incluindo a relação de perguntas utilizadas para captar os níveis (graus) de maturidade durante as entrevistas. Esse procedimento possibilita organizar as entrevistas a fim de obter aquilo que é proposto: captar os graus de maturidade para cada dimensão de análise.

4.1 Construção da matriz de maturidade

A matriz de maturidade é normalmente utilizada como medida de autoavaliação do desempenho organizacional (RHYDDERCH *et al.*, 2006). 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 1 – Configuração da matriz de maturidade

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

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 áreas³ 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.

A matriz de maturidade avalia o construto de desenvolvimento organizacional. 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.

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. O processo de seleção da amostra está descrito na próxima subseção (4.2 Seleção da amostra por conveniência). As dimensões de análise serão divididas em grupos: 1) *Gestão financeira*; e 2) *Sistema de custos*.

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 gerencias 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.

³ 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.

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).

4.2 Seleção da amostra por conveniência

A seleção da amostra se inicia com a análise das informações divulgadas pelo Ministério da Saúde via DATASUS, originadas a partir de dados enviados pelas Secretarias Municipais e Estaduais de Saúde. De acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), em fevereiro de 2013 a amostra total de hospitais gerais brasileiros era de 5.199 estabelecimentos. Conforme a Portaria nº 115 de 19 de Maio de 2003, o Ministério da Saúde define hospital geral como aquele que é:

[...] destinado à prestação de atendimento nas especialidades básicas, por especialistas e/ou outras especialidades médicas. Deve dispor também de SADT (Serviço de Apoio à Diagnose e Terapia) de média complexidade. Podendo dispor de serviço de Urgência/Emergência e/ ou habilitações especiais.

Os dados disponíveis possibilitam tabulação da amostra a partir das características: Localização; Ensino/Pesquisa; Esfera Administrativa; Tipo de Gestão; Tipo de Prestador; e Natureza. A seguir essas características serão descritas conforme os dados apresentados pelo

Ministério da Saúde, todos extraídos do site do DATASUS, na sessão destinada a Rede Assistencial – Estabelecimentos. Os dados disponíveis no momento da realização dessa etapa do estudo, em maio de 2013, são referentes a fevereiro de 2013.

Com exceção feita para a característica Localização, as demais características apresentam tabelas como apêndices para apresentar a distribuição de hospitais gerais em número absoluto e percentual por região. Adicionalmente, cada característica foi redefinida (agrupada) para possibilitar a seleção da amostra para entrevistas. Esta etapa consiste em identificar as características relacionadas à disseminação das práticas contábeis em conformidade com a literatura.

4.2.1 Características da população de hospitais

Os 5.199 hospitais gerais brasileiros estão distribuídos em 2.988 municípios, presentes nas cinco regiões brasileiras, sendo 448 no norte (9%), 1.404 no nordeste (27%), 1.752 no sudeste (34%), 959 no sul (18%) e 636 no centro-oeste (12%). No APÊNDICE A são apresentados os dez municípios com maior número de hospitais gerais.

No Brasil, quando se trata de localização é possível identificar características significativas que diferenciam as cinco grandes regiões. No setor de saúde isso não é diferente, a área de indicadores de recursos do DATASUS contém informações que evidenciam diferenças significativas entre as regiões, conforme são apresentadas no APÊNDICE B.

Percebe-se que quanto maiores são os gastos com ações e serviço públicos de saúde per capita, menores são esses gastos em relação ao PIB, ou seja, quanto menor o PIB per capita, maior o impacto em gastos com ações e serviços públicos de saúde dessa região. Nesse aspecto, é possível observar que as regiões norte e nordeste apresentam indicadores bem abaixo das demais regiões, enquanto a região sudeste se destaca em relação às demais.

O número de concluintes em cursos de graduação em saúde e a quantidade de médicos por habitantes são indicadores relacionados às equipes profissionais para atendimento a saúde.

Observa-se que, apesar da região nordeste ser a segunda região a formar mais profissionais de saúde, é também a segunda pior na relação médico por habitante. A região norte por sua vez segue com indicadores abaixo dos demais, com a região sudeste novamente se destacando positivamente.

Já os indicadores de leitos hospitalares por habitante e valor médio pago por internação hospitalar no SUS estão relacionados à estrutura hospitalar presente em cada região. Aqui as regiões norte e nordeste confirmam o que outros indicadores já mostraram, mantendo-se abaixo das demais regiões, enquanto a região sul assume a posição destaque acima da região sudeste.

Diante das informações apresentadas, é possível identificar pontos em comum que permitem um estudo regional ainda mais agrupado, em que as regiões sul e sudeste representam a gestão da saúde com melhores indicadores do que a região centro-oeste, que por sua vez fica a frente das regiões norte e nordeste. Isso, porém, não impede que grandes centros de saúde e hospitais mais modestos coexistam em todas as regiões do Brasil.

Neste estudo não há necessidade de realização de entrevistas em hospitais de todas as regiões, pois a localização em si não terá impacto significativo nas práticas de gestão financeira e nos sistemas de custos dos hospitais. Serão outros os fatores determinantes, conforme se observa na literatura e nos demais itens a serem apresentados.

Por exemplo, de acordo com o Ministério da Saúde (2012), a característica de ensino/pesquisa:

[...] indica qual a relação do estabelecimento de saúde com as escolas superiores de medicina, identificando se o estabelecimento tem ou não atividade de ensino, se é auxiliar de ensino ou estabelecimento de ensino superior etc. Define também os estabelecimentos de saúde que são certificados pelo Ministério da Saúde e Ministério da Educação. Pode ser: Universitária, Escola Superior Isolada, Auxiliar de Ensino, Hospital de Ensino.

O APÊNDICE C apresenta a distribuição dos hospitais gerais brasileiros por ensino/pesquisa. A presença de escolas superiores de medicina é significativa para os hospitais, essa característica indica a presença de profissionais mais qualificados, especialmente na área de saúde, mas também de maneira mais ampla. São centros de

conhecimento que favorecem a presença de técnicas mais avançadas de gestão, podendo indicar maior propensão à utilização das informações de custos, além de poderem contar com recursos tecnológicos que favorecem a adoção de sistemas de custos mais avançados. Dessa forma, na realização desse estudo foram feitas entrevistas em hospitais com diferentes características, relacionados às atividades de ensino e pesquisa ou não.

A distribuição dos hospitais gerais brasileiros por esfera administrativa é apresentada no APÊNDICE D. Os hospitais podem estar diretamente subordinados às esferas federal, estadual, municipal ou privada, conseqüentemente deverão atender um conjunto de normas e procedimentos específicos inerentes às suas esferas administrativas. Contudo, todas as entidades estão sujeitas a regulação do Ministério da Saúde, ou seja, independente da esfera administrativa a que está diretamente subordinada, as entidades devem respeitar um regulador comum a todos, o que minimiza eventuais diferenças oriundas da subordinação. Para análise, a esfera administrativa será classificada em dois grupos: pública e privada. Os estudos de caso contemplam esses dois grupos.

Por sua vez, o tipo de gestão “identifica a qual gestor (Estadual, Municipal ou Dupla) o estabelecimento tem contrato/convênio, e que é responsável pelo cadastro, programação, autorização e pagamento dos serviços prestados SUS” (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013). É uma característica que pode apresentar influência na propensão a utilização das informações de custos. Uma possibilidade seria analisar como diferentes tipos de gestão podem variar em um mesmo nível (tipo), por exemplo, identificar as diferenças entre gestores estaduais, ou entre gestores municipais em um mesmo estado.

A distribuição dos hospitais gerais brasileiros por tipo de gestão é apresentada no APÊNDICE E. O tipo de gestão naturalmente integra as informações nos sistemas do SUS, porém, neste trabalho a seleção visa identificar características que possam diferenciar os tipos de gestores com relação às práticas de gestão financeira e sistemas de custos. Para isso, a prestação de serviços pelo SUS em si já constitui a característica mais relevante, independente do tipo de gestão.

Dessa forma, ao invés de realizar estudos em hospitais com diferentes tipos de gestão, foram realizados estudos de campo em hospitais que atendem três diferentes características em relação ao atendimento: 1) 100% via SUS; 2) SUS, outros convênios e/ou particulares; e 3) não atende via SUS, apenas outros convênios e/ou particulares.

A característica de tipo de prestador identifica se o estabelecimento é um prestador do tipo público, privado, filantrópico ou sindicato. A distribuição dos hospitais gerais brasileiros por tipo de prestador é apresentada no APÊNDICE F.

Os diferentes tipos de prestadores possuem diferentes motivações para utilização das informações de custos, notadamente no que tange à propensão para a obtenção de lucro. É evidente que todos os estabelecimentos tendem a buscar saúde financeira, porém a obtenção do lucro individual que caracteriza os hospitais privados certamente difere das diretrizes estabelecidas para os prestadores públicos e da função social que assumem os prestadores filantrópicos. Os sindicatos por sua vez podem apresentar características híbridas, que se assemelhem aos outros tipos de prestadores, ou seja, apresentam níveis intermediários de propensão ao lucro, bem como às motivações relacionadas à função social e prestação de contas. Ainda, uma vez que existem apenas três prestadores desse tipo entre os 5.199 hospitais gerais no Brasil, a amostra não é significativa para justificar um agrupamento na seleção amostral para realização de estudo de caso. A amostra selecionada contempla, portanto, prestadores do tipo público, filantrópico e privado.

A natureza indica a origem do capital social da organização e sua vinculação administrativa. A distribuição dos hospitais gerais brasileiros por natureza é apresentada no APÊNDICE G.

A origem do capital social tem relação com características já contempladas em outras características no que diz respeito à orientação para a utilização das informações de custos: propensão ao lucro, ambiente regulatório e função social. Dessa forma, não há necessidade de realização de estudos de campo em hospitais com todas as possíveis classificações de natureza. Ainda assim, os casos estudados contemplam três naturezas distintas: autarquias, empresas privadas e entidades beneficentes sem fins lucrativos.

4.2.2 Estereótipos e definição da amostra

Ainda que as combinações entre as características possam caracterizar os grupos amostrais mais detalhadamente, nessa etapa do estudo a proposta é selecionar as amostras

para obter exemplos para cada característica individual, o que é adequado para captar as particularidades específicas de cada característica. Contudo, é interessante observar os principais estereótipos dos hospitais gerais brasileiros, independente da localização, conforme apresentados a seguir.

Tabela 2 – Principais estereótipos de hospitais gerais brasileiros

Atividade de Ensino e Pesquisa / Esfera Administrativa / Tipo de Gestão / Tipo de Prestador / Natureza	Hospitais Gerais	%
Não / Privada / Municipal / Privado / Empresa Privada	1145	22%
Não / Pública / Municipal / Público / Adm.Dir.Saúde	858	17%
Não / Privada / Municipal / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	534	10%
Não / Pública / Dupla / Público / Adm.Dir.Saúde	530	10%
Não / Privada / Dupla / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	397	8%
Não / Privada / Estadual / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	243	5%
Não / Pública / Estadual / Público / Adm.Dir.Saúde	218	4%
Não / Privada / Dupla / Privado / Empr.Privada	214	4%
Não / Privada / Estadual / Privado / Empr.Privada	191	4%
Não / Privada / Municipal / Privado / Ent.s/fins.Lucrat.	101	2%
Sim / Privada / Municipal / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	64	1%
Sim / Pública / Municipal / Público / Adm.Dir.Saúde	61	1%
Não / Privada / Municipal / Privado / Cooperativa	57	1%
Não / Privada / Dupla / Privado / Ent.s/fins.Lucrat.	56	1%
Não / Privada / Estadual / Privado / Ent.s/fins.Lucrat.	54	1%
Sim / Pública / Estadual / Público / Adm.Dir.Saúde	45	1%
Outros	431	8%
TOTAL	5199	100%

*Para construção da tabela foi acessada a área de estabelecimentos (DATASUS) e criaram-se diferentes combinações de filtros, selecionando as características até formarem estereótipos.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).

Para a realização deste trabalho a característica *porte* não estava disponível para consulta na base de dados que compôs a amostra. Mas vale observar que os estudos de caso realizados contemplam hospitais de porte médio e especial, e não foi possível identificar influências dessas características nas questões relacionadas aos sistemas de custos e gestão financeira, assim, não houve necessidade de realização de estudo de campo em hospitais de todos os portes. Cabe ressaltar que a determinação do porte é dada pelo número de leitos do hospital, ou seja, eventualmente um hospital pode mudar de porte apenas pela disponibilização ou desativação de um único leito, sem que qualquer outra mudança estrutural mais significativa tenha ocorrido. Um hospital com até 50 leitos é de pequeno porte, de 51 a

150 leitos caracteriza médio porte, de 151 até 500 define-se grande porte e aqueles que possuem mais de 500 leitos são de porte especial ou extra.

Com relação à amostra de hospitais gerais brasileiro, ainda que não seja possível identificar a quantidade de leitos em cada hospital, os dados coletados permitem observar a distribuição dos leitos hospitalares entre os estereótipos selecionados. Como destaque, as entidades privadas sem fins lucrativos apresentaram as menores médias de leitos por hospital, exceto quando há presença de atividades de ensino e pesquisa, pois essa é a característica dos hospitais com maior média de leitos disponíveis.

Tabela 3 – Distribuição dos leitos entre os principais estereótipos

Atividade de Ensino e Pesquisa / Esfera Administrativa / Tipo de Gestão / Tipo de Prestador / Natureza	Leitos Internação	Leitos Complementares	TOTAL de Leitos	Média Leitos/Hospital
Não / Privada / Municipal / Privado / Empr. Privada	58861	8865	67726	59
Não / Pública / Municipal / Público / Adm.Dir.Saúde	38576	2504	41080	48
Não / Privada / Municipal / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	51171	5889	57060	107
Não / Pública / Dupla / Público / Adm.Dir.Saúde	15691	435	16126	30
Não / Privada / Dupla / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	23197	1407	24604	62
Não / Privada / Estadual / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	16155	1130	17285	71
Não / Pública / Estadual / Público / Adm.Dir.Saúde	17355	2740	20095	92
Não / Privada / Dupla / Privado / Empr.Privada	9758	895	10653	50
Não / Privada / Estadual / Privado / Empr.Privada	8664	1325	9989	52
Não / Privada / Municipal / Privado / Ent.s/fins.Lucrat.	5982	607	6589	65
Sim / Privada / Municipal / Filantropico / Ent.s/fins.Lucrat.	14250	2445	16695	261
Sim / Pública / Municipal / Público / Adm.Dir.Saúde	10837	2152	12989	213
Não / Privada / Municipal / Privado / Cooperativa	2965	529	3494	61
Não / Privada / Dupla / Privado / Ent.s/fins.Lucrat.	2252	82	2334	42
Não / Privada / Estadual / Privado / Ent.s/fins.Lucrat.	2374	104	2478	46
Sim / Pública / Estadual / Público / Adm.Dir.Saúde	11391	2232	13623	303
Outros	55721	8759	64480	8318
TOTAL	345200	42100	387300	9880

*Utilizou-se o mesmo procedimento descrito na tabela 9 para seleção dos estereótipos, porém nesta tabela a consulta foi para quantidades de leitos (internação e complementares), que após somados foram divididos pela quantidade de hospitais, chegando assim à média por estereótipo.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).

Como principal limitação do método existe a possibilidade de generalização, pois mesmo com os cuidados adotados para a seleção da amostra, é importante ressaltar que cada hospital possui em si características únicas.

A propensão à utilização das informações de custos, bem como a adoção de sistemas, pode estar relacionada a diversos outros fatores. Dentre eles há a habilitação, que “identifica a capacidade do estabelecimento de saúde em desenvolver funções específicas exigidas para a realização de determinado procedimento. As habilitações são definidas pelas áreas técnicas em legislação”. Pode-se ainda considerar o tipo de atendimento que o estabelecimento executa: SUS, Particular, Plano de Saúde Público ou Plano de Saúde Privado. E também cabe citar a classificação dos serviços que, de acordo com o Ministério da Saúde (2013), é feita:

[...] de acordo com o conjunto de ações realizadas: por atendimento individual, coletivo, serviços de apoio de diagnose e terapia ou programas; por especialidade ou estão vinculadas a habilitações especiais ou políticas específicas. Cada serviço está classificado de acordo com a complexidade ou outra especificação que identifique mais precisamente o que é ofertado no serviço.

Contudo, considerando as características disponibilizadas pelo Ministério da Saúde para tabulação dos dados relacionados aos estabelecimentos de saúde, a seleção da amostra diversificada, conforme realizado, favorece a captação de níveis de maturidade para cada dimensão de análise, bem como a identificação de novos níveis de análise. Assim, o método atende ao objetivo que é minimizar o viés da amostra.

Dessa forma, as visitas para entrevistas foram realizadas em quatro hospitais que representam estereótipos diferentes, abrangendo as diferentes características apresentadas pelas características selecionadas: duas esferas administrativas, três tipos de prestador, com e sem atividade de ensino/pesquisa, e três diferentes níveis de dependência das receitas por atendimentos via SUS, que é um efeito institucional mais adequado do que o tipo de gestão, para captar os efeitos (níveis de maturidade e dimensões de análise) pretendidos neste estudo.

Esses quatro hospitais serão identificados como: 1) Hospital beneficente; 2) Hospital privados com fins lucrativos; 3) Hospital público; e 4) Hospital filantrópico. Essa identificação aponta uma característica única de cada hospital em relação aos outros três, mas tem como objetivo apenas facilitar a leitura, não é uma característica que define a seleção da amostra. Conforme já descrito, a seleção da amostra foi feita com o objetivo de captar características diferentes para cada característica selecionada, por apresentar alguma relação com as práticas de gestão financeira e sistemas de custos.

A seguir é apresentada a tabela com a identificação dos hospitais para atender cada característica proposta.

Tabela 4 – Hospitais selecionados para cada característica proposta

Característica	Característica pretendida para as características <i>Identificação dos hospitais que as contemplam</i>		
	Sim	Não	
Ensino/ Pesquisa	<i>Hospital beneficente, hospital público e hospital filantrópico</i>	<i>Hospital privado com fins lucrativos</i>	
	Pública	Privada	
Esfera Administrativa	<i>Hospital público</i>	<i>Hospital beneficente, hospital privado com fins lucrativos e hospital filantrópico</i>	
	100%	Parcial	Não realiza
Atendimentos via SUS	<i>Hospital público</i>	<i>Hospital beneficente e hospital filantrópico</i>	<i>Hospital privado com fins lucrativos</i>
	Público	Privado	Filantrópico
Tipo de Prestador	<i>Hospital público</i>	<i>Hospital beneficente e hospital privado com fins lucrativos</i>	<i>Hospital filantrópico</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (fev/2013).

Portanto, os quatro casos selecionados para estudo contemplam todas as características selecionadas para a análise descritiva e seleção da amostra (Tabela 4).

Tabela 5 – Casos selecionados e características

Identificação do hospital	Beneficente	Privado com fins lucrativos	Público	Filantrópico
Cidade	Marília (SP)	Curitiba (PR)	Curitiba (PR)	Curitiba (PR)
Esfera Administrativa	Privada	Privada	Pública (Federal)	Privada
Atividade de ensino/pesquisa	Sim	Não	Sim	Sim
Tipo de prestador	Privado	Privado	Público	Filantrópico
Natureza da organização	Privada	Privada	Autarquia	Entidade Beneficente
Tipo de gestão	Municipal	Municipal	Dupla	Dupla
% de atendimento SUS	60%	0%	100%	92%
Profissionais SUS	57	0	3095	1806
Profissionais não SUS	194	74	0	0
Leitos disponíveis	130	80	566	623
Porte	Médio	Médio	Especial	Especial

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (set/2013).

4.3 Protocolo de entrevistas

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).

Para se orientar o estudo de caso é necessária a construção de um protocolo de pesquisa (YIN, 2010). A tabela a seguir apresenta o protocolo de estudos de caso elaborado para a presente pesquisa.

Tabela 6 – Protocolo de estudos de caso

Visão Geral do Projeto
<p>Objetivo do estudo Propor uma matriz de maturidade da gestão financeira e sistemas de custos em hospitais.</p>
<p>Proposições do estudo 1 - A matriz de maturidade é um instrumento capaz de classificar os níveis de maturidade dos sistemas de custos em hospitais para cada dimensão de análise proposta. 2 - A realização dos estudos de caso possibilita identificar os graus (níveis) de maturidade existentes para as dimensões relacionadas ao tema de pesquisa, em hospitais com características diferentes quanto às características utilizadas para seleção da amostra.</p>
<p>Conceitos estruturantes para os estudos de caso Utilização da literatura de administração hospitalar, gestão financeira e sistemas de custos, notadamente Pizzini (2006), onde se apresentam características para análise de sistemas de custos que são utilizadas neste estudo como dimensões para a matriz de maturidade.</p>
<p>Seleção dos casos Os casos foram selecionados com o objetivo de contemplar pelo menos um exemplo com cada característica relevante, no que diz respeito às características disponibilizadas pelo 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 dessas características foram selecionados alguns hospitais conforme a 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.</p>
Procedimentos de Coleta de Dados e Evidências
<p>Plano de coleta de dados públicos 1 - Coleta de dados públicos, disponíveis no DATASUS e nos sites das instituições na internet. 2 - Revisão e compreensão das normas legais relacionadas à assistência hospitalar.</p>
<p>Plano de coleta de dados e evidências por meio de entrevistas 1 - Realização dos estudos de caso por meio de visitas aos hospitais selecionados. 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. 2 - Durante a realização das entrevistas foram solicitados documentos internos que ajudaram a compor a base de dados e evidências do estudo. *Para maiores detalhes sobre os estudos de caso, inclusive o cronograma e a relação de entrevistados, consultar a seção 4 Casos, do presente estudo.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor conforme Yin (2010, p.107).

A elaboração do protocolo de entrevistas foi realizada de forma a favorecer que as visitas aos hospitais possibilitassem identificar os níveis de maturidade para cada dimensão de análise, bem como eventuais novas dimensões que se mostrassem relevantes.

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.

A seguir são descritas as áreas entrevistadas durante a realização dos estudos de caso, em uma estrutura definida pelas quatro dimensões de análise da matriz de maturidade de sistemas de custos. Essa etapa indica as áreas que de alguma forma contribuíram para o aprendizado de cada item de análise, ainda que não tenham sido realizadas entrevistas com membros dessas áreas em todos os casos estudados, no primeiro caso estudado, principalmente, eles possibilitaram a familiarização com os procedimentos hospitalares, bem como o entendimento da relação existente entre essas áreas e a gestão financeira/sistemas de custos. Ainda, apresentam-se perguntas indiretas e diretas que foram utilizadas durante as entrevistas.

4.3.1 Nível de detalhe dos dados fornecidos

O nível de detalhe dos dados fornecidos pode ser compreendido como a capacidade do sistema de fornecer dados objetivos de custos que variam de tamanho e dimensões inteiras para produtos individuais, componentes e serviços. Para essa avaliação são considerados sete itens de análise. O primeiro diz respeito à capacidade do sistema de custos para personalizar relatórios com a especificação dos usuários, enquanto os outros seis itens são relacionados ao nível de detalhe dos dados fornecidos, e têm como objetivo analisar até que ponto o sistema pode fornecer dados que permitem analisar os custos por: 1. Pagador; 2. Contrato; 3. Médico; 4. Procedimento; 5. Base diária; e 6. Paciente.

Para o primeiro item foi necessário entrevistar membros de equipes chaves e complementares de suporte estratégico, bem como equipes de suporte logístico e clínico, além das equipes de prestação de cuidados médicos. Ou seja, representantes de todos os níveis da pirâmide hospitalar. Isso ocorreu porque os usuários podem ter interesses diversos no que diz respeito à personalização de relatórios, podendo assim contribuir na identificação de diversos graus de maturidade para este item em todos os níveis de análise.

Para os outros seis itens relacionados a esta variável, além das equipes chaves de suporte estratégico, outras contribuíram especificamente para os seguintes itens: 1. Pagador (equipes de Faturamento, Financeiro, Tesouraria e Auditoria); 2. Contrato (as equipes citadas no item anterior mais Jurídico e Compras); 3. Médico (equipes de prestação de serviços médicos formada por médicos); 4. Procedimento (todas equipes de prestação de serviços médicos); 5. Base diária (todas equipes); e 6. Paciente (Financeiro, Auditoria e equipes de prestação de serviços médicos).

- *Perguntas Indiretas:* De forma geral, como este hospital é organizado? Por departamentos? Por procedimentos? Por equipes? Descreva o processo de avaliação de desempenho do hospital. Explique como funciona o processo de avaliação dos colaboradores. Que tipo de informações são utilizadas? De onde são extraídas essas informações? Isso é frequente? Como são reportados os problemas do hospital? Como funciona quando é preciso utilizar algum material ou medicamento? E quando falta alguma coisa? Como se sabe quando os pacientes chegam e saem do hospital? Como saber quem é o responsável pelo paciente num determinado momento? Acredita que esse procedimento é satisfatório ou, se pudesse, mudaria algo? Saberia informar quanto contratos foram firmados apenas esse ano? Quais foram os mais rentáveis? E mais onerosos? Como funciona a hierarquia e supervisão dos subordinados? Como as equipes de enfermagem e farmácia acompanham o seu próprio desempenho financeiro? E as demais equipes? Quais as fontes de receitas do hospital? Como é gerenciado o capital de giro do hospital? Como funciona a negociação com convênios, fornecedores e pagamentos particulares?
- *Perguntas Diretas:* O sistema pode personalizar relatórios com a especificação dos usuários? O sistema fornece dados que permitem analisar os custos por pagador? O sistema fornece dados que permitem analisar os custos por contrato? O sistema fornece dados que permitem analisar os custos pelo médico? O sistema fornece dados que permitem analisar os custos por procedimento? O sistema fornece dados que permitem analisar custos com base diária? O sistema fornece dados que permitem analisar os custos por paciente?

4.3.2 Capacidade de classificação dos custos

Quanto à capacidade de classificar custos de acordo com o comportamento, a análise permite identificar a existência de: 1. Um método formalizado para distinguir os custos diretos e indiretos; 2. Um método formalizado de controle de diferencial/custos não-controláveis; 3. Um método formalizado para distinguir custos fixos e variáveis; 4. Um método sofisticado para distinguir custos fixos e variáveis; e 5. Estimativa dos custos dos serviços e procedimentos individuais.

Para avaliação de todos os itens relacionados a esta variável, foram realizadas entrevistas com as equipes chaves de suporte. Adicionalmente, foram realizadas entrevistas com membros das outras áreas que possuam cargo de responsabilidade gerencial, como chefes de equipes, que têm interesse e necessidade de informações de custos em suas atividades administrativas. Por exemplo: Auditor, Diretor Clínico, Chefe de Enfermagem, Chefe de Hotelaria, entre outros.

- *Perguntas Indiretas:* Como funciona o processo decisório? De que forma o orçamento é utilizado? Faz sentido avaliar o desempenho do hospital conforme a divisão por departamentos? Quais departamentos são mais onerosos? Qual o período do dia mais movimentado no hospital? É sempre assim? Existe algum programa de incentivo para que os funcionários busquem economizar conscientemente, visando reduzir as contas do hospital? Há punição para os colaboradores que descumprem prazos ou erram algum procedimento? Como é feito o controle de medicamentos? Como é percebido o momento em que se faz necessário a troca de equipamentos? Como funciona o processo de compras? Um mesmo procedimento pode apresentar diferença significativa no preço dependendo da forma como é realizado? Por que isso pode acontecer? Como funciona? Que tipo de auditoria é realizada no hospital? Existe alguma avaliação diferenciada para procedimentos de emergência? Como são tratadas as glosas? Explique como funciona o processo de faturamento. Existe remuneração variável para os colaboradores? Como funciona? Que tipo de recompensa é oferecida para os funcionários que se destacam? Como eles são identificados? Como funciona processo de planejamento estratégico? Como ele

é acompanhado?

- *Perguntas Diretas:* O sistema tem um método formalizado de distinguir os custos diretos e indiretos? O sistema tem um método de controle de diferencial / custos não-controláveis? O sistema tem um método formalizado de distinguir custos fixos e variáveis? Quão sofisticado é o método utilizado para registro de custos fixos e variáveis? Até que ponto é sistema utilizado para estimar os custos dos serviços e procedimentos individuais?

4.3.3 Frequência que a informação de custos é divulgada

A frequência que a informação de custos é divulgada permite aos gestores tempestivamente enfrentarem problemas e identificar oportunidades de melhorias. Nesse nível é analisada a frequência com que o sistema fornece informações para: 1. Gerentes seniores; 2. Gerentes de nível médio; 3. Gerentes clínicos; 4. Pessoal da enfermagem; e 5. Equipe médica. Nesse aspecto, cabe relatar que certas informações apresentam limitações na frequência com que ficam disponíveis devido às próprias particularidades da operação avaliada, por exemplo, não se pode analisar os custos totais de determinado procedimento que ainda estejam em andamento, dessa forma, o custo médio de um procedimento intermediário também não pode ser calculado, uma vez que este será impactado, por exemplo, pelo rateio de custos fixos.

Essa variável, assim como as demais, pôde ser observada por meio de entrevistas junto às áreas chaves de suporte estratégico. Adicionalmente, os próprios itens de análise indicam o pessoal que pôde contribuir com a percepção dos graus de maturidade, podendo cada um contribuir em todas as dimensões de análise. Ou seja, foram realizadas entrevistas com gerentes seniores, gerentes de nível médio, gerentes clínicos, pessoal da enfermagem e equipe médica, contemplando assim todos os três níveis da pirâmide hospitalar.

A perguntas para captar essa variável fazem parte do contexto das demais perguntas, especificando apenas a frequência. Dessa forma, foram adicionadas perguntas indiretas utilizadas quando necessário para estimular o respondente a fornecer a informação desejada.

- *Perguntas Indiretas:* É comum que esse procedimento seja realizado? Quando esse tipo de avaliação se mostra necessária? Há alguma obrigação por parte do hospital para que isso seja feito com essa frequência? Qual a vantagem de realizar esse procedimento periodicamente?
- *Perguntas Diretas:* Com que frequência o sistema de contabilidade analítica fornece informações para os gerentes seniores? Com que frequência o sistema de contabilidade analítica fornece informações para gerentes de nível médio? Com que frequência o sistema de contabilidade analítica fornece informações para os gestores clínicos? Com que frequência o sistema de contabilidade analítica fornece informações para pessoal de enfermagem? Com que frequência o sistema de contabilidade analítica fornece informações para a equipe médica?

4.3.4 Medida com que os desvios são calculados

Por fim, a medida com que os desvios são calculados destaca a diferença entre o orçamento e os atuais resultados e busca explicar tais diferenças. Para tanto são consideradas três variações que o sistema deve estar habilitado a calcular: 1. Eficiência; 2. *Case mix*; e 3. Preços. É importante notar como esses itens possibilitam a adoção de melhorias no processo de gestão, por exemplo, a análise de eficiência possibilita um direcionamento mais adequado dos esforços na prestação de serviços, ao passo que a análise de *case mix* favorece a classificação mais adequada dos custos por procedimento, enquanto a análise de preços proporciona subsídios para negociação com fornecedores.

Assim como a variável capacidade de classificar custos, esta variável sugere o interesse de usuários de mais alto nível gerencial, que possuam atividades de avaliação administrativa. As entrevistas, portanto, também contemplaram equipes-chaves de suporte e membros das outras áreas que possuam cargo de responsabilidade gerencial: Auditor, Diretor Clínico, Chefe de Enfermagem, Chefe de Hotelaria, entre outros.

- *Perguntas Indiretas:* Como é feito para identificar se um procedimento está

sendo lucrativo? De que forma ele poderia ser mais lucrativo? Em que momento ele deixou de ser lucrativo? Quais os fatores que impactaram as variações no desempenho? Explique de que forma essa mensuração é realizada.

- *Perguntas Diretas:* O seu sistema calcula desvios de eficiência? O seu sistema calcula desvios de *case mix*? O seu sistema calcula as variações de preços?

5 CASOS

Os estudos de caso foram realizados em quatro hospitais, sendo um (5.1 Hospital beneficente) localizado no município de Marília, no interior do estado de São Paulo, e os outros três no município de Curitiba, capital do Paraná.

Marília é um município de aproximadamente 220 mil habitantes com uma rede de atendimento hospitalar formada por cinco hospitais e uma maternidade, além de clínicas, empresas de diagnósticos e lojas de produtos hospitalares. A rede municipal de saúde também conta com dois centros para tratamentos especiais, uma policlínica, duas unidades de pronto atendimento, uma clínica de fisioterapia, uma centro de especialidades odontológicas, uma clínica de fonoaudiologia, unidades de saúde da família (29) e unidades básicas de saúde (12) (PREFEITURA DE MARÍLIA, 2013).

Curitiba é um município de aproximadamente 1.851 mil habitantes com uma rede hospitalar formada por dois hospitais municipais, um laboratório municipal de análise clínica, uma unidade de saúde 24 horas. A rede municipal de saúde ainda conta com sete centros municipais de emergência, onze centros psicossocial, três unidades especializadas, dois centros de especialidades odontológica, dois centros de especialidades médica, quatro unidades de saúde básica com especialidade, além de diversas unidades básicas de saúde (49) e unidades básicas de saúde com estratégia de saúde da família (56) (PREFEITURA DE CURITIBA, 2013).

A seguir apresenta-se a tabela com as características gerais de cada hospital, e em seguida são feitas as descrições dos estudos de caso.

Tabela 7 – Características gerais dos hospitais estudados

Identificação do hospital	Beneficente	Privado com fins lucrativos	Público	Filantrópico
Cidade	Marília (SP)	Curitiba (PR)	Curitiba (PR)	Curitiba (PR)
Esfera Administrativa	Privada	Privada	Pública (Federal)	Privada
Atividade de ensino/pesquisa	Sim	Não	Sim	Sim
Tipo de prestador	Privado	Privado	Público	Filantrópico
Natureza da organização	Privada	Privada	Autarquia	Entidade Beneficente
Tipo de gestão	Municipal	Municipal	Dupla	Dupla
% de atendimento SUS	60%	0%	100%	92%
Profissionais SUS	57	0	3095	1806
Profissionais não SUS	194	74	0	0
Leitos disponíveis	130	80	566	623
Porte	Médio	Médio	Especial	Especial

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (set/2013).

5.1 Hospital beneficente

No hospital beneficente os estudos foram realizados em janeiro de 2013, durante 5 dias, somando aproximadamente 30 horas de estudo. Foram entrevistados diversos funcionários: diretora geral, diretor financeiro, contador, chefe de TI, chefe de enfermagem, auditora, advogada, chefe de hotelaria, chefe de marketing e secretaria da direção.

O hospital foi inaugurado no ano 2000, quando ainda não era uma associação beneficente. Suas modernas instalações foram custeadas pela sua mantenedora, a Universidade à qual é vinculada. Como hospital universitário, além de prestar assistência à saúde da comunidade carente de Marília e região, tem o objetivo de servir como oportunidade de estágio para os alunos da área de saúde da Universidade. O quadro funcional na data da pesquisa apontava a presença de 57 profissionais do SUS e 194 não SUS.

Durante os sete primeiros anos manteve suas atividades sem ajuda governamental ou de outras esferas. Nesse período, foi contabilizado um total de R\$ 33 milhões de gastos

somente com a estrutura hospitalar, além disso, o hospital teve que arcar com gastos para realização de serviços prestados gratuitamente, que de maneira geral eram maiores para serviços clínicos e outros do que efetivamente para os serviços hospitalares.

A direção do hospital relata que havia escassez de recursos. Durante esses primeiros sete anos em atividade, frequentemente buscou convênios com o Sistema Único de Saúde (SUS), a fim de manter suas atividades e ampliar o atendimento à comunidade carente. Porém, as propostas eram negadas com a justificativa de que o hospital constituía uma entidade jurídica de natureza privada com fins lucrativos, apesar de não ter obtido qualquer lucro ou destinado recursos para outras finalidades.

Diante dessa dificuldade, em 2008 foi constituída a Associação Beneficente, dando início a um processo efetivo para atender às demandas impostas pelo poder público para a contratação de serviços de saúde pelo SUS. Nessa ocasião, a nova diretoria se reuniu com a Associação de Ensino de Marília, até então mantenedora do hospital, e visando melhores condições para concorrer a um convênio com o SUS, foi realizado um contrato de comodato em que a Associação de Ensino de Marília cedeu por 20 anos, possibilitando prorrogação por tempo indeterminado, todas as instalações do hospital (o prédio), e doou todos os equipamentos e mobiliários para o hospital. Esse contrato não gerou custos ao hospital, ao contrário, impactou positivamente a gestão financeira, possibilitando a continuidade de suas operações com uma estrutura física adequada, o que de outra forma só seria viável mediante a geração de novos custos e pressão financeira. Vale destacar, no entanto, que a Associação de Ensino de Marília também observou benefícios nesse contrato, uma vez que o hospital configura a estrutura na qual seus estudantes da área de saúde podem desenvolver suas atividades.

Nos dois primeiros anos, 2008 e 2009, iniciou suas atividades em um processo de adaptação que exigiu a revisão de todos os contratos e convênios. E somente em 2010 é que foi conquistado o grande objetivo da entidade. Com o fechamento de outro hospital da cidade, houve um chamamento público pela Secretaria Municipal de Saúde de Marília (SMSM), e assim o hospital conquistou o credenciamento no SUS para recebimento de recursos do Governo Federal.

Além de o convênio com o SUS contemplar alguns serviços de média complexidade, como exames e internações clínicas e cirúrgicas, a ocasião possibilitou avançar na parceria

com a SMSM, firmando o Convênio do Ambulatório Médico de Especialidades, vinculado a recursos do fundo municipal. Dessa forma, 2010 foi um ano em que os atendimentos gratuitos aumentaram significativamente:

Tabela 8 - Serviços realizados pelo SUS e pela gratuidade

Ano	Internações	Ambulatório	Exames
2008	503	9.243	7.522
2009	1.614	13.126	5.999
2010	2.015	63.125	6.144

Fonte: Documentos fornecidos pelo hospital (Fev/2013).

Já em 2011, as parcerias se consolidaram com a realização de reuniões trimestrais para avaliação de desempenho, por meio de análises quantitativas e qualitativas, nas quais sempre atingiu as metas. Atualmente o hospital possui 7 salas de cirurgia, 3 salas obstétricas, 20 leitos de unidades de terapia intensiva (UTI), sendo 10 para adultos e 10 para atendimento neonatal, 10 leitos de enfermaria obstétrica (maternidade), e 113 leitos de enfermaria clínica e cirúrgica, além do pronto atendimento. Os leitos podem ser apartamento suíte, apartamento simples ou apartamento enfermaria.

Dentre os serviços prestados, destaque para a cirurgia cardíaca, colocação de marcapasso, cirurgia de obesidade mórbida (bariátrica) e cirurgia vídeo-laparoscópica. Além disso, realizam-se exames de ressonância magnética de 1.5 tesla, tomografia computadorizada, ultra-sonografia, raio-x contrastado, mamografia, ecocardiograma, ultra-sonografia 3D, colonoscopia, endoscopia, manometria, ph-metria, exames de análise clínica (exames laboratoriais), exames de anátomo patológico, urodinâmica, litotripsia, cateterismo, angioplastia, colocação de stent e estudo eletrofisiológico.

A estrutura do hospital comporta a Clínica de Especialidades, com consultórios médicos para atendimento ao público privado, convênios e particulares, onde são realizados serviços de anestesia, cardiologia, cirurgia geral, cirurgia pediátrica, dermatologia, endocrinologia, gastroenterologia clínica, geriatria, ginecologia, neurologia, neurologia infantil, oftalmologia, ortopedia, otorrinolaringologia, pneumologia infantil, psiquiatria,

reumatologia, urologia, vascular, nutrição, psicologia e fisioterapia.

Encontra-se em construção um novo prédio, anexado à atual estrutura do hospital, que terá 200 novos leitos destinados ao SUS, um investimento de 40 milhões de reais sem incentivo governamental. O plano diretor objetiva que nos próximos anos o hospital deverá conquistar *“estabilidade e solidez financeira, atualização do parque tecnológico e recursos humanos bem dimensionados e equilibrados, assim como ser reconhecida pela comunidade acadêmica e sociedade”*.

As metas traçadas no planejamento estratégico, além da conclusão do novo prédio em construção, compreendem: 1. Certificado de entidade de assistência social na área da saúde (Governo Federal), 2. Plano de cargos e salários em pleno funcionamento, 3. Programa de saúde de qualidade para os funcionários, 4. Programa de incentivos a capacitação profissional, 5. Corpo de voluntários formal e atuante, 6. Parcerias ampliadas com entidades públicas e privadas, 7. Quadro de pessoal capacitado e especializado, 8. Estrutura Administrativa resolutiva e dinâmica, 9. Equipe para captação de recursos, gerenciamento e elaboração de projetos, 10. Comissão de Pesquisa, que seja referência para incentivar e coordenar pesquisas na área de saúde, 11. Elaboração de Protocolos Médicos, 12. Sistematização de processos em todas as áreas, 13. Implantação do prontuário eletrônico, 14. Implementação de um sistema de indicadores hospitalares, e 15. Uma Imagem consolidada que seja referência para diversas atividades da área de saúde.

Além disso, a direção destaca como oportunidade a possibilidade de credenciamento como entidade beneficente (filantrópica), bem como o reconhecimento como Hospital de Ensino pelo Ministério da Saúde. Destaca também as ameaças que podem desestimular as ações estratégicas da unidade de planejamento, como o cancelamento ou suspensão dos projetos/convênios da Secretaria Municipal de Saúde de Marília, os valores muito abaixo dos custos em convênios e contratos na área governamental, a alta dependência do hospital aos recursos vinculados ao atendimento do convênio com a Unimed, os atrasos de pagamento dos convênios, a falta de profissionais médicos e capacitados na área de enfermagem, e a politização da saúde.

Por fim, a descrição geral compreende alguns dos pontos fortes e pontos fracos apontados no plano diretor. Dentre os aspectos positivos, destaque para: instalações físicas, conhecimento administrativo, qualificação e competência do pessoal, estrutura ágil e flexível,

capacidade legal de captar recursos, obrigações legais em dia, parceria com a Secretaria da Saúde Municipal, bom relacionamento com as unidades acadêmicas, sistema de informação próprio, parceria com todos os cursos de saúde da Unimar, e atualização dos equipamentos hospitalares. Quanto aos aspectos negativos destaque para: fragilidade financeira, remuneração menor que a concorrência em algumas áreas, perda de funcionários, baixa competitividade nos serviços do SUS, carência de assessoramento especializado, gerenciamento de projetos deficitários, e falta de espaço no curto prazo.

- **Sistema informatizado de gestão**

A gestão de custos é realizada com utilização de um sistema desenvolvido internamente, denominado GENECS - Gestão de Negócios e Controle em Saúde. Devido a essa particularidade, esse sistema será descrito detalhadamente, o que não será feito para os estudos de caso em que o sistema é terceirizado, ou provido pelo Ministério da Saúde. Até o ano de 2008 o sistema era terceirizado, porém, além dos altos custos de mensalidade, cada vez que era necessário realizar uma customização surgiam novas cobranças. Ainda, a diretoria relata que a qualidade das informações, notadamente no que tange aos relatórios gerados, era inferior às expectativas, devido à dificuldade do prestador de serviços em conhecer o negócio e as necessidades específicas da gestão.

Nesse contexto, aproveitando a sinergia coma Universidade, foi contratado um professor da área de tecnologia da informação para trabalhar no desenvolvimento de um sistema interno. Logo esse professor passou a ser gerente de informações, funcionário do hospital, devido à grande demanda de serviços gerada pelo sistema, que se tornou a principal ferramenta da gestão.

A princípio uma das maiores dificuldades estava na qualidade das informações inseridas no sistema, pois haviam erros de registros devido à falha humana. Isso pôde ser parcialmente resolvido com a inserção de diversas travas no sistema, porém, em 2012 teve início um processo de treinamento dos funcionários, inclusive dos médicos, para familiarização com o sistema. Dessa forma, pretende-se automatizar o processo de inserção dos dados, atribuindo à responsabilidade do que está registrado no sistema diretamente ao responsável pelo procedimento.

O sistema de custos possibilita que a gestão emita relatórios de custos por setores, por

procedimentos, por período, por médicos, por projetos, por convênios, ou qualquer outro item registrado na imputação dos dados. Ainda, contempla ferramentas de avaliação de desempenho que geram indicadores utilizados para remuneração variável dos médicos. Esses relatórios são analisados e discutidos em reuniões de diretoria, bem como entre a diretoria e os demais funcionários, dessa forma, as informações de custos funcionam como um mecanismo de apoio à tomada de decisão.

Para isso o funcionamento do sistema consiste em armazenar e transformar dados em informações. Existem diferentes módulos que, conforme suas parametrizações, relacionam-se e compartilham a base de dados. Esses módulos são classificados em duas categorias: módulos principais e módulos secundários. Os secundários podem ser compreendidos como módulos de suporte, que apesar de serem utilizados com menor frequência, são considerados tão importantes quanto os módulos principais, conforme relatado pela equipe que desenvolveu o GENECS. Dentre eles estão os módulos de Centro Cirúrgico, Contas a Pagar, Exames SADT, Gerencial, Recursos Humanos e Tesouraria. A seguir, apresentam-se os módulos principais com suas respectivas descrições.

Módulo de Agendamento: possibilita configurar os períodos e horários por dias da semana, montando dinamicamente na tela uma grade com os horários pré-estabelecidos para visualização e utilização por parte do usuário. Possui ainda um sistema de busca por paciente agendado, ao informar o paciente o sistema busca automaticamente o dia e horário agendado e o exibe na grade de horários.

Módulo de Atendimento: contempla todas as informações necessárias para o atendimento do paciente de maneira a evitar transtornos ao usuário e, principalmente, ao paciente. Ao terminar o cadastro do atendimento o sistema gera um número único chamado RA (Registro Atendimento), onde todos os gastos e serviços realizados ao paciente serão lançados. Ao terminar o atendimento o paciente tem esse RA fechado.

Módulo de Faturamento: terminado o atendimento, o sistema de faturamento usa o RA do paciente para importar todos os seus gastos dentro da instituição, obtendo assim o valor total da estadia do paciente após sua liberação. Em caso de atendimentos por convênios, os faturamentos são agrupados em lotes e enviados para cobrança em períodos pré-determinados.

Módulo de Estoque: além de realizar todas as entradas de mercadorias na instituição, controla todos os lançamentos realizados. Sempre que é necessário o uso de um medicamento, ele tem sua saída vinculada ao RA do paciente, de maneira a facilitar e garantir uma maior integridade do estoque. O sistema possibilita que essas saídas sejam feitas pelo código de barras do produto. Importante ressaltar que o módulo de estoque não controla apenas medicamentos, mas todos os produtos da instituição, como materiais de limpeza e alimentos.

Módulo de Compras: quando existe a falta de um determinado produto na instituição, é encaminhada uma solicitação de compra ao setor responsável, em seguida é feito um orçamento. Esse orçamento é passado aos fornecedores, que por sua vez informam seus valores. Lança-se então os valores no sistema, onde são analisados os melhores preços para autorização da compra pelo responsável.

Módulo de Folha de Pagamento: neste módulo é feito o cadastro de todos os funcionários, parametrizando seus respectivos impostos e contribuições. Dessa maneira facilita-se a geração da folha de pagamento mensal dos funcionários, além dos cálculos de férias, licenças e todos os direitos e deveres trabalhistas.

Módulo de Contabilidade: importa os dados de módulos como prestação de serviços, contas a pagar, estoque, tesouraria, folha de pagamento, entre outros que geram dados contábeis. O responsável pelo setor confere e, conforme a necessidade, pode gerar apontamentos e estatísticas de lucros e gastos, inclusive por centro de custo.

- **Considerações finais**

A gestão do hospital é realizada por meio de técnicas detalhadas de gestão de custos que incluem a avaliação por setores, procedimentos, período, médicos, projetos, convênios, dentre outros itens contemplados em seu sistema de informações contábil, e essas informações mostraram-se relevantes e úteis para a gestão, culminando em ganhos reais de desempenho.

Além disso, verificou-se que a avaliação de desempenho é realizada e totalmente suportada pelas informações contábeis providas pelo sistema. De fato, o sistema de informações desenvolvido internamente pode ser considerado a principal ferramenta da gestão. As informações de custos são extremamente importantes para os gestores, e foi justamente esse o motivo pelo qual o sistema foi desenvolvido internamente. Cabe destacar que a gestão é formada por profissionais especializados em gestão hospitalar, o que pode

explicar como o sistema de custos foi idealizado.

Ainda, foi possível identificar melhoras no desempenho financeiro em virtude das decisões estratégicas suportadas pela gestão de custos. Um exemplo ocorreu com uma análise comparativa das margens de lucro por atendimentos por convênio. Nessa avaliação, foi identificado que os atendimentos pela Unimed proporcionavam um retorno médio menor que os demais, ainda que o retorno absoluto fosse o maior. Com a percepção oriunda dessa análise, deu-se início a um plano de favorecimento para os médicos que atendessem por outros convênios.

Outro exemplo de utilização do sistema como apoio à gestão ocorreu com a avaliação dos custos por período. Ao perceber que no período da noite o hospital tinha mais ociosidade decorrente da menor quantidade de atendimentos realizados, deu-se início a um plano de incentivo para que os médicos atendessem nesse período. Assim, os custos para os médicos foram reduzidos, e com a redução da ociosidade foi possível para aumentar a base de rateio dos custos fixos.

Em 2011 a direção deu um importante passo em sua administração financeira ao iniciar um trabalho de gestão de glosas. Percebeu-se que as receitas registradas eram significativamente impactadas pelos pagamentos não realizados, assim, com o suporte do departamento jurídico, foi feito um levantamento que possibilitou identificar os valores de glosas irrecuperáveis. Como consequência, devido ao reconhecimento dessas receitas não recebíveis, o resultado de 2011 foi impactado, culminando em prejuízo contábil.

5.2 Hospital privado com fins lucrativos

No hospital privado com fins lucrativos os estudos foram realizados em agosto de 2013, durante dois dias, somando aproximadamente 15 horas de estudo. Foram entrevistados diferentes funcionários: gerente financeira, contador, analistas de contas a pagar, contas a receber, faturamento e auditoria.

O hospital conta com 74 profissionais (sem vínculo ao SUS) e é integrante de uma rede de instituições privadas de saúde, a primeira não pertencente a fontes pagadoras (planos de saúde), formada principalmente por hospitais gerais e de especialidade. Conta com investidores, sendo todas as unidades Sociedades Anônimas (SA) com títulos colocados no mercado e com metas de resultado econômico financeiro. O início de sua estória se dá em 1992, a partir daí diversas mudanças na estrutura societária já foram realizadas, chegando até mesmo à abertura de capital em determinado período.

A rede possui sistemas de atendimento e processos administrativos padronizados, buscando apoiar-se em recursos tecnológicos avançados. Isso visa maior agilidade dos serviços, estabelecimento de métodos eficientes de controle de qualidade, racionalização de custos e, assim, viabilização de novos investimentos. Para a implantação da rede já foram investidos aproximadamente 31 milhões de dólares.

A sede do grupo tem base em São Paulo e as demais unidades reportam informações de desempenho financeiro e operacional diariamente. Cada unidade tem um diretor regional, um diretor administrativo e um supervisor. Abaixo vem o nível gerencial que compreende os responsáveis por áreas específicas dos hospitais (informática, logística, financeira, recursos humanos, enfermagem, etc.). Existem também departamentos que não possuem gerentes, o nível mais alto é ocupado por coordenadores (marketing, melhoria de processo, etc.).

O departamento financeiro é composto pela auditoria, faturamento, contabilidade, contas a pagar e contas a receber, sendo esses os principais processos financeiros operacionais. A área jurídica do hospital contém em sua estrutura interna um especialista tributário, mas para as demais especialidades (trabalhista, civil, etc.) os serviços são terceirizados.

A equipe de faturamento periodicamente realiza reuniões junto aos convênios para resolução de conflitos. Por sua vez, a equipe de auditoria do hospital foca suas atividades na resolução de glosas. Diariamente é feito o acompanhamento do que está para faturar, e somente no fim do mês realiza-se o fechamento.

O principal sistema gerencial utilizado é contratado de empresa terceirizada, havendo diferentes módulos para cada procedimento (por exemplo: estoque, faturamento, agendamento

e notas fiscais). O sistema permite o armazenamento precificações históricas e comparação entre diferentes tabelas de precificação.

Os registros podem ser feitos por diversos usuários desde que tenham permissões para os módulos respectivos de suas atividades, por exemplo, nos almoxarifados são registradas as entradas e saídas de produtos, enquanto a recepção registra todos os dados do atendimento a ser realizado pelo paciente, possibilitando a cobrança antes mesmo do atendimento. Os pacientes particulares somente são atendidos após o depósito do valor orçado para o atendimento e se houver alteração dos valores a diferença é reembolsada ou cobrada antes da continuidade do tratamento.

Somente em casos atípicos pode ocorrer o atendimento a um paciente do SUS, se assim for solicitada devido à necessidade de utilização da estrutura do hospital. A estrutura é atrativa de modo que todos os médicos (exceto o diretor clínico e o gerente médico, que tem atributos comerciais) do hospital são prestadores de serviços, não há vínculo empregatício. Dessa forma, o hospital tem uma percepção dos médicos que mistura conceitos de clientes e fornecedores. Os médicos não pagam nada para utilizar o hospital.

Poucos, no entanto, são os processos terceirizados. Exames, por exemplo, eram terceirizados e passaram agora para dentro da estrutura do hospital. Somente áreas de suporte, não ligadas ao atendimento, é que sofrem mais terceirização (restaurante, nutrição, lavanderia, segurança, etc.). Esse tipo de decisão é tomada no nível corporativo em virtude da viabilidade financeira.

O processo decisório de compras é estruturado da seguinte maneira. Para matérias de baixo custo, necessários para as rotinas diárias, basta a abertura de uma solicitação no sistema e a aprovação do superior responsável, podendo ainda haver alteração nas especificações do material em virtude da pesquisa de preços realizada pelo departamento de compras, que tem poder para decidir o que comprar. Porém, para aquisição de imobilizado no valor até 50 mil reais é preciso que haja aprovação do superintendente. Acima desse valor somente com a aprovação do grupo gestor.

Por fim, as boas práticas de gestão do hospital renderam um acreditação internacional (ONA), desde 2009, bastante comemorada pelas equipes de trabalho. Para essa conquista foram necessárias adaptações que permitissem adequação aos padrões internacionais e

protocolos de atendimento, arquitetura, gestão de resíduos, livros de qualidade, auditoria, etc. Além disso, o hospital possui acreditação internacional para cirurgia bariátrica e acreditação nacional governamental de mais alto nível.

5.3 Hospital público

No hospital público os estudos foram realizados em julho de 2013, durante 3 dias, somando aproximadamente 20 horas de estudo. Foram entrevistados diversos funcionários: diretora geral, contadora, analista financeiro, responsáveis pelo planejamento, faturamento e contratos, e secretaria da direção.

O hospital foi inaugurado 1961, vinculado à Universidade, é tido como referência em vários serviços de saúde. Seu vínculo com a Universidade implica que o balanço financeiro é assinado pela instituição de ensino, porém atualmente a maior parte dos recursos destinados ao hospital é repassada diretamente, sem intermédio da Universidade, como fora até 2004, antes da contratualização.

O hospital conta com 3095 profissionais e realiza todos os seus atendimentos de forma gratuita, sendo totalmente financiado pelo Sistema Único de Saúde (SUS), o qual o classifica com o nível de terciário, ou seja, atende somente casos de médio e grave risco. Seu corpo funcional, médicos, professores e residentes, em geral são vinculados ao atendimento assistencial e ao ensino, pesquisas científicas e atividades de extensão.

O estudo de caso foi iniciado em entrevista com a diretora financeira, que antes era funcionária da Universidade, e somente três meses da realização deste estudo assumiu o novo cargo. A partir dessa entrevista, a diretora pode mostrar quais eram as demais áreas de interesse para estudo. Acima da diretoria financeira está a diretoria geral do hospital, que por sua vez responde ao Conselho Diretor (CODIR).

De maneira simplificada, os recursos do hospital são oriundos do Ministério da Educação (MEC) e do SUS, e devem ser destinados, respectivamente, para mão de obra e custeio. Porém existe uma terceira fonte de renda importante para o hospital, referente ao

Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF), instituído pelo Decreto nº 7.082, de 27 de janeiro de 2010, destinados exclusivamente à compra de insumos e estrutura, sendo esses recursos “carimbados”, ou seja, com o destino exato previamente estabelecido.

O hospital tem em seu quadro tanto funcionários concursados – 50%, que recebem suas folhas de pagamento via MEC, como também funcionários terceirizados – 50%, que recebem salários por uma fundação criada com esse propósito, com recursos oriundos dos repasses do SUS. A diretoria relata que as questões burocráticas que envolvem essa realidade já prejudicaram inúmeros projetos, por exemplo, um que objetivava a remuneração variável (bônus) para os funcionários com base em uma avaliação de desempenho. Na prática foi inviável porque os funcionários que recebem via fundação não poderiam se contemplados, o que iria gerar conflitos.

Existem ainda alguns funcionários terceirizados em equipes de suporte (lavanderia, portaria, limpeza, vigilância, motoristas, apoio administrativo), e também nas equipes que prestam assistência médica. São, principalmente, anestesistas contratados por meio de uma cooperativa. Essa prática é necessária devido a grande demanda por esses profissionais, que não podem ser contratados via MEC, porque não há abertura de vagas aprovada, e tampouco pela fundação, pois há um processo em andamento para investigar a legalidade dessa prática (contratação via fundação).

Ocorre que a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) está buscando afiliação por parte dos hospitais, porém as condições propostas comprometem a atual estrutura e práticas desse hospital, por exemplo, com relação à contratação de funcionários via fundação. As consequências desse conflito podem ser graves, conforme relatam os funcionários do hospital, pois a EBSERH poderá dificultar o repasse de verbas oriundas do REHUF.

As verbas do REHUF são destinadas exclusivamente para promover a reestruturação e revitalização dos hospitais das universidades federais, integrados ao SUS. O programa tem como objetivo criar condições materiais e institucionais para que os hospitais universitários federais possam desempenhar plenamente suas funções em relação às dimensões de ensino, pesquisa e extensão e à dimensão da assistência à saúde.

O repasse dos recursos foi realizado em 2010, 2011 e 2012, porém os funcionários do hospital não estavam certos se receberiam recursos em 2011, por não saberem se haverá extensão do Programa, e por não se sentirem confortáveis quanto à pressão para se afiliarem a EBSEH. Contudo, durante uma das entrevistas pude presenciar uma constatação de repasse de recursos que acabara de ocorrer. Tratava-se da distribuição dos recursos orçados para o REHUF do período anterior e que não haviam sido realizados.

Por se tratar de uma gestão do tipo dupla, existem recursos do SUS que são repassados via governo do estado e também via governo municipal. Apesar de representar apenas 5%, os repasses via prefeitura costumam demorar mais para chegar. A direção relata que a burocracia desse processo gera problemas na administração dos fluxos de caixa, pois o hospital não pode atrasar o pagamento de seus fornecedores da mesma forma como recebe seus recursos com atraso. Isso poderia gerar alguma carência na cadeia de suprimentos, comprometendo a capacidade do hospital de prestar assistência à saúde. Dessa forma, a gestão de caixa prioriza o pagamento de fornecedores que ameaçam cessar a entrega de materiais, e posteriormente àqueles que podem originar multas e penalidades.

As entrevistas revelaram que essa situação contribui de maneira significativa para as dificuldades de cumprir o orçamento, que há anos é insuficiente para cobrir as despesas. Devido a isso, os pedidos emergenciais de compras sempre estouram o orçamento, é uma situação constante, e nesse caso não é realizado o processo de empenho, que consiste no reconhecimento da despesa.

O acompanhamento do orçamento é feito com bases trimestrais com a utilização do relatório de Consulta Orçamentária (CONOR). A instituição deve respeitar a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). O orçamento constitui o início do ciclo financeiro descrito pelo departamento contábil: orçamento > despesa > empenho > pagamento. E o processo de definição orçamentária é feito de maneira descentralizado, ou seja, cada unidade é responsável pelo seu orçamento, que apenas é acompanhado pela equipe de gestão financeira.

As despesas empenhadas sofrem baixas do orçamento, ainda que não impactem o caixa, por isso, o *forecast* (acompanhamento orçamentário) pode ser realizado por meio da análise de itens empenhados em relação ao orçado.

A classificação dos recursos (exceto os destinados à folha de pagamento) na contabilidade é tratada de maneira simplificada como 1) *Custeio* (folha de pagamento, medicamentos, combustível, roupas, material farmacológico/laboratorial, etc.) ou composição de 2) *Capital* (ativos permanentes: maca, equipamentos em geral, reestruturação, etc.).

Os principais sistemas de informações utilizados são fornecidos pelas instituições governamentais (SIAFI, SICOFI, SIASG, SIMEC, etc.), cada um, além de funções diferentes, pode apresentar níveis de detalhes e informações também diferentes. Os entrevistados responsáveis pela manutenção de das informações no sistema relataram que o principal motivo para utilização dos sistemas é a necessidade de prestação de contas e atendimento às normas, bem como à auditoria da Controladoria Geral da União (CGU).

Porém, devido a necessidade de análises gerenciais, foi desenvolvido internamente um sistema em *Microsoft Access*, com interface para o *Microsoft Excel*, onde é possível gerar relatórios com níveis de detalhes diferenciados em relação aos sistemas principais.

Um dos relatórios diferenciados utilizados pela contabilidade tem como objetivo a gestão de contrato. O hospital possui contratos diversos e estes constituem as maiores despesas da instituição. Dentre eles se destacam despesas fixas (passagens, IPTU, Telecom, apoio administrativo, água e esgoto, energia, imóveis alugados, etc.), despesas variáveis (como locações de equipamentos que são empenhadas como serviços, apesar de tratar-se de consumo, gerando assim problemas para controle de estoque), materiais de consumo, manutenção e equipamento predial, terceiros (lavanderia, anestesista, portaria, limpeza, vigilância, motoristas, etc.). Além disso, naturalmente, existem consumos diversos que não são contratados.

O processo de compras é sempre realizado por meio de licitação (pregão), cujas solicitações são emitidas pela unidade de abastecimento. A comunicação é feita pela rede integrada de computadores e logo chega a solicitação à equipes de compras, que integra o departamento financeiro.

Foi observado que o departamento financeiro, sob responsabilidade da diretora financeira, fica localizado em um prédio separado do hospital. Dessa forma há separação da estrutura hospitalar com parte da estrutura administrativa. Ainda, no que diz respeito à

departamentalização, existem equipes que desenvolvem atividades financeiras e que não estão subordinadas à diretoria financeira, por exemplo, a SEPLAN – Serviços de Planejamento.

Os serviços de planejamento são realizados por uma equipe que fica no prédio principal do hospital e é subordinada à unidade de informática, que por sua vez é subordinada a diretoria geral do hospital. A SEPLAN utiliza um sistema terceirizado (NCI), e é responsável, entre outras coisas, por procedimentos de contabilidade de custos, por exemplo, o rateio por departamentos. Cara processo adota um critério de rateio que se considera mais adequado, por exemplo, alguns rateios são ponderados pelo tamanho de materiais enviados para esterilização, enquanto outros consideram o próprio custo para esterilizar o material. Existem também pacotes prontos com custos fixos para determinados produtos e serviços. Com relação ao transporte, o rateio é realizado por número de requisições e quilômetros rodados.

Contudo, há queixas dos funcionários entrevistados no que diz respeito a não utilização das informações de custos por parte dos gestores. Relatou-se que essa é a cultura da instituição. Além disso, problemas como a falta de laudos quando ocorrem exames emergências (acima do contratualizado) geram glosa, e isso é gera insatisfação de alguns funcionários para com os médicos que não emitem esses laudos.

Os conflitos envolvendo médicos vão além. Um dos maiores méritos obtidos pela gestão do hospital recentemente, foi o reconhecimento da excelência no projeto pioneiro de unidades funcionais. Tal projeto consiste na atribuição de um cargo gerencial, sem acúmulo de atividade (médicas), para um responsável em cada unidade hospitalar. Esse processo seria um primeiro passo para implantação de um plano de metas que culminariam em melhorias para os setores capazes de controlar riscos, respeitar os processos de creditação, gerenciar resíduos, humanizar o atendimento, cumprir orçamento e metas de produção entre outras coisas.

Ocorre, porém, que a presença de alguns médicos definidos como “conservadores” está impedindo a implantação desse projeto. Além da resistência devido aos hábitos já enraizados nas rotinas de trabalho, o projeto de unidades funcionais faria com que alguns médicos já antigos, com muito poder e influência no hospital, passassem a se subordinar aos gerentes de unidades para cumprimento de determinadas diretrizes, o que gerou resistência. Por fim, o conflito de interesses chega a ponto de os médicos possuírem vínculos com

consultórios e clínicas ao redor da cidade, onde sua fonte de renda é bastante significativa, dessa forma, perpetuar-se no topo da hierarquia hospitalar é uma questão de influência que pode ser bastante lucrativa (encaminhando exames, alugando máquinas, etc.)

5.4 Hospital filantrópico

No hospital filantrópico os estudos foram realizados em agosto de 2013, durante 2 dias, somando aproximadamente 10 horas de estudo. Foi entrevistado apenas o contador do hospital, uma vez que, este estudo de caso foi o último realizado, e teve como objetivo captar as os itens de análise que caracterizam um hospital filantrópico em relação aos sistemas de custos e gestão financeira. Contudo, o entrevistado tem mais de dez anos de experiência na função, e possui um conhecimento profundo e amplo da instituição, e de todos os processos financeiros.

Inaugurado em 1959 (doze anos após o início das obras) com o objetivo principal de atender pessoas carentes, trata-se do maior hospital particular do Estado do Paraná, referência nacional em diversas especialidades. Com 1806 profissionais (todos vinculados ao SUS) o complexo hospitalar oferece atendimento a mais de um milhão de pessoas por ano, atuando em parceria com órgãos públicos através de convênios federais, estaduais e municipais.

É um hospital onde se verifica uma forte característica cultural cristã, pois é controlado por uma sociedade de 13 igrejas (130 conselheiros) que, além do hospital, mantém instituições de ensino (faculdades de curso superior e colégio de enfermagem). O hospital é responsável por 82% das receitas do grupo, enquanto a educação é responsável por 18% das receitas.

Abaixo do conselho, a estrutura organizacional é composta pela presidência, seguida das diretorias gerais da educação e da saúde, tendo ainda o conselho fiscal e jurídico em paralelo. Abaixo desses estão os gerentes, onde se enquadra o contador entrevistado, bem como outros, responsáveis pelas áreas: administrativa (manutenção e segurança, secretariado, recursos humanos, contratação, tecnologia da informação, engenharia, etc.)

Quase todos os trabalhadores do hospital são contratados, pois, devido à ausência de cota patronal, não há interesse em terceirizar. São poucos os procedimentos terceirizados (diagnóstico de imagem, raio-x, etc.).

O departamento financeiro é composto por equipes de contas a pagar, contas a receber, controladoria, captação e informações gerenciais. Por sua vez, há também o departamento contábil responsável pelas informações que são enviadas à Receita Federal (CNAS), Ministério da Saúde e Ministério da Educação, além de atividades como: geração de relatórios, gestão de caixa, suporte ao departamento jurídico (tributário e fiscal), balancete, DRE mensal, etc.

O principal sistema gerencial utilizado (MV) é contratado de uma empresa terceirizada com base em Recife (PE). O entrevistado evidenciou satisfação com a ferramenta em virtude de sua facilidade e riqueza de detalhes, argumentando que os centros de custo são bem definidos, entre setores, áreas satélites, etc.

Os investimentos em tecnologia, instalações, profissionais e novas formas de gerenciamento são realizados constantemente. Tem-se que apenas 66% dos recursos investidos pelo hospital tem origem de financiamento nos repasses do SUS. Outras receitas consideradas pelo entrevistado como significativas, ainda que esporádicas, são oriundas de doações e campanhas comunitárias organizadas pelo grupo controlador.

O contador ressaltou que atualmente espera-se a aprovação de um projeto que favoreça o financiamento de instituições filantrópicas, porém, da forma como vem sendo proposto até aqui, há o temor de que para beneficiar-se desses recursos, o hospital tenha que abrir mão de muitos poderes, entregando ao governo algumas decisões consideradas estratégicas pela gestão. Paralelo a isso, também comentou sobre o projeto Pró-Saúde, em

A contratualização do hospital prevê o agendamento de 2200 internações e 8000 consultas anuais de atendimento ambulatorial para média e alta complexidade. É preciso que 92% do total contratado sejam realizados para que o repasse da verba seja integral, caso contrário, há um desconto calculado com base nos percentuais atingidos.

Para obter recursos extras do governo, é sempre necessário apresentar dois projetos, um financeiro e outro de estrutura. Eventualmente recursos adicionais podem ser obtidos por atendimentos realizados fora da contratualização, no caso, quando pacientes são enviados por

assistentes sociais, por fora da Secretaria Municipal de Saúde.

Dentre as principais práticas que demonstram ações positivas de gestão, destacam-se as reuniões da Comissão de custos, realizadas bimestralmente ou sob demanda para acompanhar o orçamento. Ainda, vale citar as creditações obtidas por referência em queimados e materno-infantil. Por fim o hospital também adota a prática do 5S e dissemina essa cultura entre os profissionais.

5.5 Considerações sobre os casos

A seguir são apresentadas as principais diferenças entre os casos estudados no que diz respeito à gestão financeira e sistemas de custos. As considerações são baseadas na análise de dois fatores principais: 1) nível de adoção, a partir da descrição dos sistemas informatizados de gestão e contabilidade de custos utilizados pelos hospitais; e 2) utilidade das informações para os gestores, a partir das evidências captadas durante a realização das entrevistas.

Ao classificar os casos estudados em um *ranking* de maturidade, para ambos os fatores (nível de adoção e utilidade das informações para os gestores) tem-se a seguinte classificação, do mais maduro para o menos maduro: 1) hospital beneficente; 2) hospital privado com fins lucrativos; 3) hospital filantrópico; e 4) hospital público.

Para **1) nível de adoção**, sobre o sistema informatizado de gestão e contabilidade de custos, o hospital beneficente se destacou por ter desenvolvido internamente um sistema totalmente personalizado conforme as demandas da direção. Para isso foi necessário contratar uma equipe de especialistas em tecnologia da informação, que mesmo após a implantação segue trabalhando integralmente para dar manutenção e desenvolver novas funcionalidades do sistema. Os módulos desenvolvidos permitem um alto nível de integração entre as áreas. A capacidade de gerar relatórios e de alocação dos custos é ampla, permitindo, inclusive, fácil adequação às eventuais mudanças de os critérios e métodos estabelecidos.

Já o hospital privado com fins lucrativos utiliza um sistema informatizado terceirizado, porém, esse também se mostrou adaptado à realidade e às especificidades do

hospital. Por exemplo, a capacidade de integração com os demais hospitais da rede corporativa foi uma funcionalidade que somente pode ser vista nesse hospital (o único aplicável). Além disso, o nível de informatização do hospital é maior (até mesmo que do hospital beneficente) em alguns aspectos, por exemplo, para prontuários e controle de estoque, uma vez que cada item utilizado é registrado instantaneamente pelos médicos, enfermeiros e auxiliares. Também apresentou o diferencial de controle de contas e previsão de custos por atendimento. Dessa forma, pode-se dizer que, em termos de maturidade do sistema de gestão e contabilidade de custos, o hospital privado com fins lucrativos ficou abaixo do hospital beneficente apenas por não apresentar uma menor capacidade de personalização conforme as demandas da direção.

Por sua vez, o hospital filantrópico apresenta um sistema informatizado de gestão e contabilidade de custos que carece bastante suporte de planilhas auxiliares. Além disso, o sistema não possibilita integração com determinadas áreas do hospital, sendo utilizado quase exclusivamente pelos funcionários da área financeira. Contudo, trata-se de um sistema terceirizado que possibilita a alocação de custos conforme os critérios estabelecidos pelo gestor, o que já permite um nível de controle de custos bastante superior ao sistema padrão oferecido pelo Ministério da Saúde. Ou simples fato de haver um sistema terceirizado implantado já configura certo nível de adoção.

No hospital público, contudo, a diretoria financeira é limitada à utilização dos sistemas informatizados fornecidos pelo Ministério da Saúde, que devido às limitações são complementados por planilhas desenvolvidas internamente. Curiosamente, em outra área do hospital existe instalado um sistema terceirizado que, pressupõe-se, permitiria uma gestão financeira e de contabilidade de custos mais rica, dadas suas funcionalidades. Contudo, a falta de integração entre as áreas torna inviável essa potencial melhoria no nível de maturidade.

Para **2) utilidade das informações para os gestores**, o hospital beneficente possibilitou identificar evidências do uso das informações de custos com benefícios financeiros reais. Por exemplo, mediante relatórios que apontavam o nível de utilização das salas, foram adotados novos preços (ou isenção de custos) para locação em determinados horários, favorecendo assim o rateio de custos fixos ao aumentar a taxa de ocupação do hospital. Além dessas evidências, o fato de haver um sistema desenvolvido internamente demonstra o grande interesse da gestão na utilização das informações de custos, pois conforme relatado, um dos motivos para tal adoção é que os sistemas terceirizados utilizados

anteriormente não possibilitavam a geração de determinados relatórios e demandava muito tempo e recursos financeiros para promover eventuais melhorias.

O hospital privado com fins lucrativo também apresentou evidências de uso das informações de custos com ganhos financeiros reais. Por exemplo, determinados procedimentos antes realizados no hospital passaram a ser terceirizados, enquanto outros serviços, antes terceirizados, passaram a ser oferecidos pelo próprio hospital. Porém, uma dificuldade ocorre devido ao fato de que a alta direção não fica estabelecida na mesma estrutura física da unidade estudada, dessa forma, determinadas decisões que poderiam ser tomadas com a utilização das informações de custos ficam limitadas ao nível corporativo, culminando em uma menor capacidade de ação imediata. Contudo, algumas medidas para minimizar essa distância física são tomadas, por exemplo, a quantidade de informações padronizadas existente nos relatórios enviados diariamente para a alta diretoria é maior que nos demais hospitais.

No hospital filantrópico existe uma peculiaridade que dificulta a utilização das informações de contabilidade de custos na tomada de decisão. Ocorre que certas decisões só podem ser tomadas mediante a convocação do conselho, e nesse caso o conselho diretor é formado por 130 membros. Assim, ainda que os gerentes e diretores executivos possuam certas informações, sua atuação no processo decisório é limitada e o processo para submeter tais decisões aos seus superiores é burocrático e, muitas vezes, lento a ponto de perder uma oportunidade.

Por fim, o hospital público apresenta o menor nível de maturidade para utilidade das informações para os gestores, o que se comprova em duas fortes evidências. Primeiro, o fato de haver um sistema terceirizado implantado no hospital que possibilitaria a geração de relatórios mais ricos para a tomada de decisão por parte da direção financeira, sendo que esse sistema é utilizado por outro departamento (Serviços de Planejamento), subordinado à unidade de informática do hospital. Além disso, outra evidência é que, mesmo havendo esse sistema terceirizado em outro departamento, lá ele também é muitas vezes ignorado pela direção responsável. Conforme relatos, muitos relatórios são gerados e repassados a diretoria sem que certas decisões sejam tomadas, relatórios esses que, mesmo se sugerem boas possibilidades para decisões estratégicas, muitas vezes são ignorados por desinteresse da direção.

6 MATRIZ DE MATURIDADE PROPOSTA

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 (tabela 03). A escala de Guttman é cumulativa, ou seja, ela apresenta uma sequência crescente e hierárquica nos quais os níveis inferiores representam atitudes menos favoráveis e os níveis superiores mais favoráveis.

Tabela 9 – 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	Adicionalmente 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 (set/2013).

Tabela 10 – 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 (set/2013).

Tabela 11 – 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 (set/2013).

Tabela 12 – 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 (set/2013).

Tabela 13 – 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 13 – 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 e 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 (set/2013).

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A 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 neste estudo partiram de dimensões apontadas como relevantes no ambiente operacional segundo os gestores e demais entrevistados.

Os casos estudados apresentaram diferenças significativas no processo de gestão financeira e nos sistemas de contabilidade de custos utilizado. 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.

Conforme apresentado nas considerações sobre os casos, 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 por parte dos gestores pôde ser constatado em decisões monitoradas que geraram resultados financeiros concretos.

As escalas Guttman apresentadas para matriz de custo e de gestão financeira vão além das escalas *likert*, discretas ou binárias propostas em estudo tradicionalmente aplicadas em levantamentos, indicando 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. O preenchimento do questionário via

web poderia ser incentivado pelo Departamento de Economia da Saúde do Ministério da Saúde, responsável pelo Programa Nacional de Gestão de Custos, que está apto a contatar e divulgar a pesquisa junto aos hospitais. 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. 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. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **British Accounting Review**, v.40, n.1, p.2-27, 2008.

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F. A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Process on Strategic Choice. **Contemporary Accounting Research**, 1996.

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F.; GRAFTON, J.; MAHAMA H. 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, 2007. p. 805-829.

ABERNETHY, M. A.; STOELWINDER, J. Y. The role of professional control in the management of complex organizations. **Accounting, Organizations and Society**, v.20, p.1-17, 1996.

ABERNETHY, M. A.; VAGNONI, E. Power, organization design and managerial behaviour. **Accounting, Organizations and Society**, v.29, p.207-225, 2004.

AIRD, B. Activity-based cost management in health care-another fad? **International journal of health care quality assurance**, v. 9; n. 4, p. 16-9, 1996.

ALEXANDER, J. A.; MORLOCK, L. L. Power and politics in health services organizations, in health care management: organization design and behavior. Albany, NY: **Thomson Learning**, 2000.

ALOMIRI, M.; DRURY, C. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. **Management Accounting Research**, v.18, n.4, p.399-424, 2007.

ANDERSON, S. W.; YOUNG, S. M. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. **Accounting, Organizations and Society** v.24, p.525-559, 1999.

BAIRD, K.; HARRISON, G.; REEVE, R. 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, 2004.

CAMACHO, R. R.; **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, 2010.

CHENHALL, R. H., LANGFIELD-SMITH, K. The role of employee pay in sustaining organisational change. **Journal of Management Accounting Research**, v.15 , p.117-143, 2003.

COHEN, S.; KAIMENAKI, E. Cost accounting systems structure and information quality properties: an empirical analysis. **Journal of Applied Accounting Research**, v.12, n.1, p.5-25, 2011.

COHEN, S., VENIERIS, G.; KAIMENAKI, E. ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. **Managerial Auditing Journal**, v.20, n.9, p.981-1000, 2005.

CUNHA, J. A. C.; CORRÊA, H. L. **Avaliação de desempenho e eficiência em organizações de saúde: um estudo em hospitais filantrópicos.** Tese (Doutorado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

DELOITTE. **2011 Survey of health care consumers in Brazil: key findings, strategic implications,** 2011.

DUNN, R. T. Healthcare management, **Health Administration Press**, Chicago: Aupha, 2007.

DUGGAN, M. 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. 2000.

ELDENBURG, L. KRISHNAN, R. 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, 2007.

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

GEIGER, D.; ITTNER, C. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. **Accounting Organizations and Society**, v.21, n.6, p.549-567. 1996

GLANDON, G. L.; SMALTZ, D. H.; SLOVENSKY, D. J. Information systems for healthcare management, **Health Administration Press**, 7^a Ed. Chicago: Aupha, 2008.

HAMMAD, S. A., JUSOH, R., OON E. Y. N. Management accounting system for hospitals: a research framework. **Industrial Management & Data Systems**, v.110, n. 5, p.762-784, 2010.

HSU, S. H.; QU, S. Q. Strategic cost management and institutional changes in hospitals. **European Accounting Review**, v.21, n.3, p.499-531, 2012.

JACOBS, R.; SMITH, P. C.; STREET, S.; Measuring Efficiency in Health Care: analytic techniques and health policy, **Cambridge University Press**, Nova York, 2006.

KOVNER, A. R.; NEUHAUSER, D. Health services management: readings, cases and commentary, **Health Administration Press**, 8^a Ed. Chicago: Aupha, 2004.

KURUVILLA, S.; MAYS, N.; PLEASANT, A.; WALT, G. Describing the impact of health research: a Research Impact Framework. **Biomed Central Health Services Research**, 2006.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil: em busca de excelência**. São Paulo: Singular, 2009.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control system and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v.22, n.2, p.207-232, 1997.

LAPSLEY I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. **Management Accounting Research**, v.15, p.355–374, 2004.

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

LIYANAGE, C.; EGBU, C. A performance management framework for healthcare facilities management, **Journal of Facilities Management**, v.6, n.1, p.23-36, 2008.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Departamento de Economia da Saúde – DESID**, Sistemas de custos no SUS: um panorama situacional, Brasília, 2005.

_____. **Departamento de Economia da Saúde – DESID**, Programa Nacional de Gestão de Custos: Manual Técnico de Custos, Brasília, 2006.

_____. **Departamento de Informática do SUS – DATASUS**, 2012. Disponível em: [http:// www.datasus.gov.br/](http://www.datasus.gov.br/) Acesso em: 26 Fev. 2012.

_____. **Departamento de Sistemas e Redes Assistenciais – Secretaria de Assistência à Saúde**, Manual brasileiro de acreditação hospitalar, Brasília, 2002.

_____. **Departamento Nacional de Auditoria do SUS – DENASUS**, Manual de glosas do sistema nacional de auditoria, Brasília, 2004.

NARANJO-GIL, D. The role of sophisticated accounting system in strategy management. **The International Journal of Digital Accounting Research**, v.4, n.8, p.125-144, 2004.

NOWICKI, M. **HFMA’s introduction to hospital accounting**, 5ª Ed. Chicago: Aupha, 2006.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M. P.; 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**, 2008.

PIZZINI, M. J. 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, 2006.

PREFEITURA DE CURITIBA. Disponível em <http://curitiba.pr.gov.br/> Acesso em: 26 Jul. 2013.

PREFEITURA DE MARÍLIA. Disponível em: <http://marilia.sp.gov.br/> Acesso em: 21 Fev. 2013.

RHYDDERCH, M.; EDWARDS, A.; MARSHALL, M.; CAMPBELL, S.; GROL, R.; ENGELS, Y.; ELWYN, G. 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, 2006.

ROCHA, J. S. Y. **Gestão da Saúde no Brasil** – Relatório Técnico Nº 09 – Departamento de Medicina Social, FMRP-USP, Fev. 2005.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control. A case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301-321, 1993.

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

_____. Researching management accounting practice: the role of case study methods. **The British Accounting Review**, 22, 259-281, 1990.

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

SILVA, J. F.; ROCHA, A. Réplica 2 – a estrutura intelectual da produção científica de alianças estratégicas: impressionismo ou realismo? **Revista de Administração Contemporânea**, v.14, n.4, p.744-751, 2010.

WALBURG, J.; BEVAN, H.; WILDERSPIN, J.; LEMMENS, K. **Performance management in health care** – improving patient outcomes: an integrated approach, Londres e Nova York: Routledge, 2006.

WHITE, K. R.; GRIFFITH, J. R. The well-managed healthcare organization, **Health Administration Press**, 7ª Ed. Chicago: Aupha, 2010.

YAZDIFAR, H.; ASKARANY, D. 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, 2012.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e método**. Porto Alegre, Bokman, 2010.

APÊNDICE A - Municípios brasileiros com mais hospitais gerais

Município	Unidade Federativa	Região	Hospitais Gerais
São Paulo	SP	Sudeste	152
Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	148
Goiânia	GO	Centro-Oeste	52
Curitiba	PR	Sul	43
Brasília	DF	Centro-Oeste	43
Fortaleza	CE	Nordeste	37
Belo Horizonte	MG	Sudeste	37
Recife	PE	Nordeste	36
Salvador	BA	Nordeste	34

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).

APÊNDICE B - Indicadores de recursos por região

Indicadores de Recursos	Norte	Nordeste	Sudeste	Sul	Centro-Oeste	TOTAL
Gasto com ações e serviços públicos de saúde per capita (milhões de R\$) - 2010	572,87	517,36	722,02	620,07	624,53	725,83
Gasto com ações e serviços públicos de saúde como % do PIB - 2009	5,03	5,62	2,89	2,79	2,57	3,86
Concluintes de cursos de graduação em saúde - 2010	4.802	18.273	52.176	14.021	7.760	97.032
Médicos para cada 1.000 habitantes - 2010	0,90	1,09	2,51	2,06	1,76	1,86
Leitos hospitalares para cada 1.000 habitantes - 2009	1,84	2,02	2,35	2,65	2,32	2,26
Valor médio pago por internação hospitalar no SUS (R\$) - 2010	629,81	761,65	1.106,54	1.107,44	840,99	945,66

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (2009/2010).

APÊNDICE C – Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por ensino/pesquisa

Ensino / Pesquisa	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		TOTAL
Unidade Universitária	2	10%	4	19%	9	43%	5	24%	1	5%	21
Unidade Escola Superior Isolada	0	0%	2	40%	2	40%	1	20%	0	0%	5
Unidade Auxiliar de Ensino	16	7%	56	24%	100	43%	35	15%	23	10%	230
Hospital de Ensino	3	3%	14	13%	56	52%	27	25%	8	7%	108
Unidades COM atividade Ensino	21	6%	76	21%	167	46%	68	19%	32	9%	364
Unidades SEM atividade Ensino	427	9%	1328	27%	1585	33%	891	18%	604	12%	4835

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).

APÊNDICE D – Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por esfera administrativa

Esfera Administrativa	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		TOTAL
Federal	9	12%	18	23%	25	32%	15	19%	10	13%	77
Estadual	110	27%	146	36%	104	25%	27	7%	23	6%	410
Municipal	136	9%	618	42%	268	18%	195	13%	240	16%	1457
Pública	255	13%	782	40%	397	20%	237	12%	273	14%	1944
Privada	193	6%	622	19%	1355	42%	722	22%	363	11%	3255

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).

APÊNDICE E – Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por tipo de gestão

Tipo de Gestão	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		TOTAL
Dupla	92	7%	364	27%	301	23%	514	39%	56	4%	1327
Estadual	93	11%	177	20%	322	37%	197	23%	79	9%	868
Municipal	263	9%	862	29%	1129	38%	248	8%	500	17%	3002
Sem gestão	0	0%	1	50%	0	0%	0	0%	1	50%	2

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).

APÊNDICE F – Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por tipo de prestador

Tipo de Prestador	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		TOTAL
Público	255	13%	782	40%	397	20%	237	12%	273	14%	1944
Filantrópico	25	2%	179	14%	684	52%	360	27%	65	5%	1313
Privado	168	9%	440	23%	671	35%	362	19%	298	15%	1939
Sindicato	0	0%	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).

APÊNDICE G – Distribuição dos hospitais gerais brasileiros por natureza

Natureza	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		TOTAL
Adm.Dir.Saúde	236	14%	742	43%	306	18%	192	11%	253	15%	1729
Adm.Dir.Outros	8	15%	13	24%	17	31%	10	18%	7	13%	55
Autarquias	3	5%	3	5%	35	61%	15	26%	1	2%	57
Fund.Pública	5	8%	8	13%	30	50%	11	18%	6	10%	60
Empr.Pública	0	0%	2	15%	4	31%	4	31%	3	23%	13
Org.Soc.Pública	3	10%	14	47%	5	17%	5	17%	3	10%	30
Empr.Privada	159	10%	369	23%	538	34%	252	16%	279	17%	1597
Fund.Privada	1	1%	19	26%	30	41%	21	28%	3	4%	74
Cooperativa	5	8%	7	11%	40	61%	8	12%	6	9%	66
S.Soc.Autônomo	0	0%	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	1
Ent.s/fins.Lucrat.	28	2%	224	15%	746	49%	439	29%	75	5%	1512
Econ.Mista	0	0%	2	67%	1	33%	0	0%	0	0%	3
Sindicato	0	0%	1	50%	0	0%	1	50%	0	0%	2

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados do DATASUS (fev/2013).