



Revista de Contabilidade e Organizações

ISSN: 1982-6486

rco@usp.br

Universidade de São Paulo

Brasil

Beuren, Ilse Maria; Baú Dal Magro, Cristian; Rodrigues Dias, Dirceu
Uso de Sistemas de Controle Gerencial no Processo Decisório em Hospitais: uma Comparação entre
os Gestores Administrativos e os Gestores do Corpo Clínico
Revista de Contabilidade e Organizações, vol. 8, núm. 20, 2014, pp. 65-83
Universidade de São Paulo
São Paulo, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=235232409006>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

Uso de Sistemas de Controle Gerencial no Processo Decisório em Hospitais: uma Comparação entre os Gestores Administrativos e os Gestores do Corpo Clínico

Ilse Maria Beuren^a; Cristian Baú Dal Magro^b; Dirceu Rodrigues Dias^c

^a Universidade Federal do Paraná - UFPR.

^b Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB.

^c Faculdade Metropolitana de Blumenau.

Informações do Artigo

Histórico do Artigo

Recebido: 03 Abril 2013

Aceito: 24 Março 2014

Palavras chave:

Sistemas de controle gerencial
Processo decisório
Gestores administrativos
Gestores do corpo clínico
Hospitais filantrópicos.

Resumo

Profissionais da alta direção de organizações podem se diferenciar na utilização dos sistemas de controle gerencial para o processo decisório, especialmente quando a formação técnica não está alinhada aos conhecimentos de gestão. Este estudo tem o objetivo de verificar a percepção de uso dos sistemas de controle gerencial no processo decisório dos gestores administrativos e dos gestores do corpo clínico em hospitais. Pesquisa com caráter descritivo foi realizada por meio de um levantamento e abordagem quantitativa. A amostra da pesquisa constitui-se de 30 hospitais filantrópicos afiliados a FEHOESC e os respondentes compreendem 28 profissionais responsáveis pelo setor administrativo e 14 pelo setor técnico ou clínico. Os resultados apontam diferenças sistemáticas na utilização dos sistemas de controle gerencial, no uso de informações financeiras e não financeiras e na implantação de estratégias nos hospitais entre os profissionais responsáveis pelo setor administrativo e os responsáveis pelo corpo técnico ou clínico. Conclui-se que os gestores administrativos demonstram uma percepção de maior uso das informações geradas pelos sistemas de controle gerencial no processo decisório, comparativamente aos gestores responsáveis pelo corpo clínico dos hospitais pesquisados. Essas observações contribuem ao entendimento das práticas de gestão no processo decisório de organizações com diferentes arranjos estruturais, comum em hospitais.

Copyright © 2014 FEA-RP/USP. Todos os direitos reservados

1. INTRODUÇÃO

O cenário competitivo em que as organizações estão inseridas requer que os sistemas de controle gerencial se tornem um diferencial, proporcionando informações adequadas e de suporte ao processo decisório (CARMO; PONTES, 1999). A competitividade das organizações está relacionada com a implantação de estruturas e processos de gestão que facilitem o processo decisório (ABERNETHY; LILLIS, 2001). Para tanto, as empresas necessitam de sistemas de controle gerencial que alinhem as estratégias, a estrutura e os processos de

gestão para a correta tomada de decisões (FISCHER, 1998).

Nas organizações hospitalares essas escolhas se tornam ainda mais complexas, pelas dificuldades encontradas no arranjo estrutural. As dificuldades no arranjo estrutural dos hospitais estão relacionadas à busca de possíveis soluções em conformidade com a forma como os membros exercem suas atividades, a forma como ocorre o fluxo de recursos e informações, o grau de articulação e interação e as estratégias adotadas. Para minimizar conflitos no arranjo estrutural dos hospitais, os sistemas de controle gerencial devem ser concebidos como instrumentos de harmonização da área médica, tecnológica, administrativa, econômica e assistencial, visando à eficiência e eficácia no atendimento aos pacientes.

Os pacientes de hospitais estão cada vez mais exigentes, buscando serviços de qualidade a um custo mais acessível.

Corresponding author

E-mail : I. M. Beuren (ilse.beuren@gmail.com)

Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas.
Avenida Prefeito Lothario Meissner, Jardim Botânico. 80210170 - Curitiba,
PR - Brasil

Abernethy e Lillis (2001) comentam que os hospitais estão sob crescente pressão para contenção de custos e aumentar a qualidade no atendimento. Desse modo, os sistemas de controle gerencial podem ser instrumentos de promoção da confiança na tomada de decisões entre gestores responsáveis pela administração e os responsáveis pelo corpo clínico (KEITH, 1991; SHORTELL, 1991).

Neste sentido, a confiança entre os gestores responsáveis pela administração (geralmente administradores) e os responsáveis pelo corpo clínico (normalmente médicos) é fundamental para que as informações geradas pelos sistemas de controle gerencial sejam utilizadas de forma efetiva e auxiliem no processo decisório. Succi, Lee e Alexander (1998) afirmam que a confiança é um elemento chave na relação de trabalho. No entanto, apesar de sua importância destacada na literatura, pouco se sabe sobre os fatores que na prática promovem a confiança entre os dois grupos profissionais.

Argumenta-se que a dificuldade na harmonização entre os grupos de trabalho decorre do fato de que os gestores administrativos são recompensados pela conservação dos recursos e contenção de custos. Por outro lado, os gestores do corpo clínico obtêm reconhecimento e respeito quando da utilização dos recursos disponíveis para oferecer atendimento de alta qualidade (SHORTELL, 1991). Embora haja integração dos interesses dos gestores e dos médicos, Abernethy (1996) afirma que os médicos normalmente não se identificam com valores monetários, com instrumentos de gestão e com metas econômico-financeiras.

Kurunmäki (2004) destaca que a educação do médico é propensa para a melhoria no atendimento e na saúde do paciente, e não para a melhoria no desempenho financeiro. Isso possivelmente justifica o fato de que os gestores (administradores) e os clínicos (médicos), com diferentes necessidades e experiências, tomam decisões diferenciadas na implantação de estratégias em hospitais utilizando os sistemas de controle gerencial, conforme observado por Naranjo-Gil e

Hartmann (2007).

Em um ambiente altamente competitivo, um dos meios que pode auxiliar os administradores de hospitais no processo de gestão e na tomada de decisões é a contabilidade gerencial, a qual tem a finalidade de gerar informações para que os gestores controlem as operações (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007). No entanto, Pizzini (2006) ressalta que as informações contábeis são pouco utilizadas para gerenciar as despesas e custos clínicos em hospitais. Embora os gestores de hospitais não tenham controle explícito sobre os médicos (ELDENBURG, 1994), os médicos desempenham um papel crítico na determinação do uso de recursos hospitalares (PAULY; REDISCH, 1973) e, conseqüentemente, no desempenho financeiro dos hospitais (FEINGLASS; MARTIN; SEN, 1991).

De acordo com as observações apontadas pela literatura e pautado na pesquisa realizada por Naranjo-Gil e Hartmann (2007), elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção de uso dos sistemas de controle gerencial no processo decisório dos gestores administrativos e dos gestores do corpo clínico em hospitais? Desse modo, o estudo tem como objetivo verificar a percepção de uso dos sistemas de controle gerencial no processo decisório dos gestores administrativos e dos gestores do corpo clínico em hospitais.

O estudo justifica-se pela importância de compreender a diversidade estrutural encontrada nos hospitais e pela maior demanda por serviços de qualidade a um menor custo. Também pelas diferentes percepções na utilização das informações geradas pelos sistemas de controle gerencial para a tomada de decisões por parte dos gestores responsáveis pela administração e os responsáveis pelo corpo clínico em hospitais. Estes aspectos ensejam investigações no sentido de contribuir para o preenchimento de lacunas teóricas e empíricas.

A relevância teórica do estudo está fundamentada na pesquisa de Naranjo-Gil e Hartmann (2007), podendo ou não nesta

pesquisa confirmarem-se as diferenças na tomada de decisão por parte dos gestores responsáveis pela administração e dos responsáveis pelo corpo clínico quando do uso de sistemas de controle gerencial. Como perspectiva de contribuição prática tem-se que a constatação de diferenças no processo decisório desses grupos de gestores pode afetar o foco estratégico dos hospitais.

Chenhall (2003) já alertavam que a maneira como os sistemas de controle gerencial combinam com os elementos estruturais podem oferecer diversas oportunidades de pesquisas no contexto organizacional. Porém, na revisão de literatura se identificaram poucos estudos que investigaram o alinhamento entre o arranjo estrutural e os sistemas de controle gerencial, como o realizado por Naranjo-Gil e Hartmann (2007) em hospitais da Espanha. A lacuna de pesquisa percebida motivou a realização deste estudo em hospitais no Brasil.

2. PROCESSO DE GESTÃO HOSPITALAR

O primeiro hospital brasileiro foi criado em 1595, por Padres Jesuítas, sendo chamado de Santa Casa de Misericórdia de Santos. Esse hospital foi inspirado na experiência de países europeus, como Portugal e Espanha, baseada na visão do atendimento aos doentes, mais como responsabilidade religiosa do que médica (FORGIA; COUTTOLENC, 2009). Esse modelo foi adotado no Brasil, com hospitais fundados por organizações religiosas. Com o passar dos anos seu caráter religioso diminuiu e a gestão foi assumida por médicos ou autoridades de saúde, embora a presença formal de uma ordem religiosa continuava em vários hospitais.

Forgia e Couttolenc (2009) comentam que o setor hospitalar brasileiro é amplo e complexo, com mais de 7.400 unidades e cerca de meio milhão de leitos, contendo uma multiplicidade de arranjos de financiamento e organizacionais. Gonçalves (2006) enfatiza

que a definição dos parâmetros estruturais é relevante, uma vez que pode ser o próprio modelo estrutural que preside a organização da entidade hospitalar. As organizações hospitalares possuem sua gestão pautada em um modelo estrutural complexo, em que os gestores precisam abarcar uma variedade de decisões, como em relação aos serviços, aos indivíduos (médicos, enfermeiros, terapeutas, radiologistas), e aos grupos (empresas de seguros privados, agências governamentais, clientes) (COMERFORD; ABERNETHY, 1999).

O setor hospitalar brasileiro é composto por três subsectores: hospitais públicos, administrados por autoridades federais, estaduais e municipais; hospitais privados, contratados ou conveniados ao Sistema Único de Saúde (SUS); e hospitais particulares, com fins lucrativos e alguns filantrópicos não financiados pelo SUS. O setor privado, com 65% dos hospitais e cerca de 70% dos leitos, é o principal prestador de serviços hospitalares no Brasil. A maioria dos hospitais públicos pertence aos municípios. O governo federal é responsável por apenas 147 hospitais, quase todos em grandes instituições de ensino (FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Oliva e Borba (2004) asseveram que na falta ou má utilização dos recursos do setor público, proliferam-se as alternativas privadas de assistência. Classificam o setor privado de saúde em três grupos distintos: o segmento não-lucrativo, o lucro complementar e o lucrativo assistencial. O segmento não-lucrativo é composto por entidades filantrópicas, representado principalmente pelas Santas Casas e grupos imigrantes; o lucro complementar é formado pelas empresas de assistência médica e seguradoras; e o grupo lucrativo assistencial é formado pelas instituições assistenciais que em sua maioria não mantém vínculo com o SUS.

Devido a relevância do setor hospitalar privado no Brasil, fica evidente a necessidade de buscar excelência na utilização dos recursos para seu aperfeiçoamento e sobrevivência. Oliveira e Borba (2004) comentam que são definidos como organizações complexas,

destinadas à prestação de serviços importantes à sociedade. Assim, o processo de gestão hospitalar deve ser adaptado para diferentes estratégias. A formulação de estratégias, sobretudo no segmento filantrópico, é um paradoxo devido às dificuldades que integram o SUS. Esse fator é influenciado pelas limitações de financiamento e da essencialidade da função pública com o compromisso social das organizações hospitalares perante a imperiosidade do atendimento. O segmento filantrópico tem a obrigatoriedade do atendimento, muitas vezes ilimitado, com baixa remuneração (OLIVA; BORBA, 2004).

O planejamento estratégico pode ser utilizado como instrumento para definir as prioridades que venham a influenciar nas projeções futuras da instituição. Hitt, Ireland e Hoskisson (2002) mencionam que a intenção estratégica é a alavancagem dos recursos internos, capacidades e competências essenciais de uma empresa, visando ao cumprimento de suas metas no ambiente competitivo. E a missão estratégica é a declaração do propósito e do alcance único da empresa em termos de produto e de mercado. No processo de formulação de estratégias, a administração define os objetivos da empresa e as estratégias. O processo de planejamento estratégico considera os objetivos e as estratégias aprovadas e procura desenvolver programas para o seu cumprimento (ANTHONY; GOVIDARAJAN, 2002).

Ressalta-se que o processo de administração estratégica é representado pela lista de compromissos, decisões e ações necessárias para que uma empresa alcance a competitividade estratégica e aufera melhores resultados (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2002). As estratégias são delimitadores dos instrumentos de atuação de um sistema de controle gerencial (ANTHONY; GOVIDARAJAN, 2002). Modelos de gestão bem sucedidos têm seu ponto de partida na proposição de valor, em que os gestores precisam lançar mão de um variado conjunto de recursos, incluindo pessoas, produtos, propriedade intelectual, suprimentos,

equipamentos e instalações. Com um trabalho sistemático, os processos se unem, e o resultado se materializa (CHRISTENSEN; GROSSMAN; HWANG, 2009).

As organizações possuem diferentes estratégias e de acordo com Anthony e Govindarajan (2002), os controles devem ser projetados para as necessidades específicas de cada estratégia. As diferentes estratégias requerem tarefas, fatores e capacidades, perspectivas e comportamentos diferenciados. No caso da administração de hospitais, essa é complexa e peculiar, por depender de fatores não controláveis e de outras áreas do conhecimento. Gonçalves (2006) enfatiza que envolve a união de recursos humanos e procedimentos muito diversificados. Serviços de outras organizações, como engenharia, alimentação, lavanderia, hotelaria e suprimentos, convivem com os complexos cuidados da área da saúde, interagindo com eles para dar aos pacientes condições de recuperação.

Outro aspecto particular das organizações hospitalares a ser observado, conforme Eldenburg (1994), é que a apresentação de relatórios de despesas e custos comparativos para médicos, oferece algum incentivo para modificarem seu comportamento no processo de gestão. Desse modo, no processo de gestão deve-se utilizar sistemas de controle gerencial que forneçam os dados e informações apropriados a cada setor operacional.

O planejamento estratégico é um instrumento que busca refletir os problemas existentes na organização, antecipando decisões para minimizar possibilidades de perdas. Oliva e Borda (2004) destacam que o planejamento estratégico é um instrumento que auxilia na reorganização da atenção aos serviços de saúde, configurando modelos focados na prática clínica sobre a abordagem mercadológica. A continuidade de uma organização, seja ela do ramo da saúde ou não, depende do desempenho, que pode ser definido pelo modo com que a organização alcança seus objetivos. O alcance dos objetivos requer a participação de todos os agentes

da organização, seguindo a mesma direção (OLIVA; BORBA, 2004).

No entanto, são inúmeras as dificuldades enfrentadas no processo de gestão de hospitais, seja pela falta de recursos (OLIVA; BORBA, 2004), pela complexidade e peculiaridade na administração (GONÇALVES, 2006) ou pela falha na obtenção de informações (FORGIA; COUTTOLENC, 2009). Para melhorar esse cenário as organizações hospitalares precisam investir na melhoria dos sistemas de controle gerencial. De acordo com Christensen, Grossman e Hwang (2009), o ponto de partida para a criação de qualquer modelo de gestão está em sua proposição de valor. Como qualquer empresa, o hospital é obrigado a reestruturar-se, tanto em aspectos administrativos, quanto em técnicos, para enfrentar o mercado em que vem operando (OLIVA; BORBA, 2004).

Os hospitais possuem vários objetivos, sendo eles: prevenir, diagnosticar, curar doenças e desenvolver pesquisas. Para cumprir com tais responsabilidades, o hospital deve ser dinâmico, mantendo-se atualizado, testando e pesquisando novas metodologias no setor de diagnóstico, implantando novas tecnologias nos serviços médicos e de apoio (OLIVA; BORBA, 2004). Porém, Forgia e Couttolenc (2009) mencionam que a eficiência está ligada a qualidade. A organização é eficiente quando tem maior padronização e controle gerencial sobre as práticas de tratamento, reduzindo assim a variação na qualidade e no custo. Forgia e Couttolenc (2009, p. 383) salientam que, “a ausência de informações úteis sobre qualidade, eficiência e custo dos serviços hospitalares está na base de todos os problemas”.

Nesta perspectiva, Hansen e Guimarães (2009) investigaram os fatores de influência na implementação de uma estratégia no ambiente hospitalar, por meio de um estudo de caso. Os resultados da pesquisa apontaram que o fator diferencial que determinou o sucesso da implementação do *time* de respostas rápidas foi o componente humano. Lima et al. (2004) estudaram as características de gestão em hospitais filantrópicos, classificando-os de acordo com seu nível de desenvolvimento

gerencial e com aspectos relativos a utilização de tecnologias de gestão, recursos humanos, serviços técnicos e contratação de serviços. Os resultados da pesquisa indicaram que 83% dos hospitais que prestam serviços ao SUS e com menos de 599 leitos são incipientes.

Feinglass, Martin e Sen (1991) analisaram o impacto que os médicos exercem sobre as despesas com internação e tempo de permanência dos pacientes. A relação entre a decisão dos médicos, despesas hospitalares e tempo de permanência foi analisado pelo controle de pacientes, estado de saúde, características demográficas e classificação de índice de gravidade das doenças. Os resultados indicaram que os médicos utilizam recursos desnecessários e prolongam o tempo de internação sem que haja necessidade, pois a mortalidade dos pacientes não se alterou com maior tempo de internação e aumento de despesas com internação. Os médicos utilizaram mais recursos financeiros do que necessário como forma de proteção.

Depreende-se do exposto a relevância das organizações hospitalares implementar e utilizar sistemas de controle gerencial, com vistas à dar suporte informacional aos gestores administrativos e gestores do corpo clínico, para que o processo de gestão permita a otimização dos recursos disponíveis e ao mesmo tempo sejam acolhidos os interesses dos diferentes interessados nos serviços dessas organizações.

3. SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO

Os sistemas de controle provêm de procedimentos preestabelecidos, que executam um conjunto de atividades, geralmente repetitivas (ANTHONY; GOVIDARAJAN, 2002). Consubstanciam o processo dos gestores de influenciar outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas. Assim, o controle gerencial inclui várias atividades, como:

planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades de várias partes da organização, comunicar a informação, avaliar a informação, decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para alterar seu comportamento.

Anthony e Govindarajan (2002, p. 41) asseveram que por “definição, o controle gerencial compreende o comportamento de executivos e comportamentos não podem ser expressos por meio de equações”. Desse modo, as informações geradas por um sistema de controle devem respeitar as características da organização. Para Gomes e Salas (2001), a dimensão, a relação de propriedade, a cultura, o estilo dos gestores, as relações inter-pessoais e o grau de descentralização são determinantes na escolha de um sistema de controle.

O sistema de controle gerencial precisa satisfazer as necessidades de informação dos departamentos, para que os gestores possam coordenar os fluxos de trabalho entre subunidades que são altamente interdependentes. Os sistemas de controle gerencial podem desempenhar papel importante no processo de gestão, fornecendo informações consubstanciadas para auxiliar a tomada de decisões dentro dos departamentos e facilitar a coordenação entre os departamentos funcionais (BOUWENS; ABERNETHY, 2000).

Um sistema de controle gerencial que promova a interação entre as pessoas das diversas áreas é destacado por Gomes e Salas (2001) como indispensável às organizações, pois tem o objetivo de responder aos desafios e resguardar a coerência com as diretrizes estabelecidas. Os sistemas de controle gerencial têm evoluído ao longo do tempo, de um foco no fornecimento de informações financeiramente quantificáveis para auxiliar na tomada de decisões, para um sistema com um escopo mais amplo de informações (CHENHALL, 2003).

Na perspectiva da criação de valor, um sistema de controle gerencial deve incluir informações internas e externas, relativas ao processo de produção, mercado, clientes, concorrentes e uma ampla variedade de

mecanismos de apoio à decisão (CHENHALL, 2003). Os sistemas de controle de gestão são suscetíveis de serem utilizados para fornecer satisfação aos indivíduos, que presumivelmente podem aproximar suas tarefas com a informação avançada. Como consequência, estes indivíduos tomam melhores decisões para atingir as metas organizacionais (CHENHALL, 2003).

Chenhall (2003) salienta que os arranjos estruturais influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e sistemas de controle gerencial e pode ajudar a moldar o futuro da organização. Dessa forma, os arranjos estruturais têm implicações importantes para os fluxos de informação (BOWER, 1970). A amplitude do arranjo estrutural em organizações hospitalares faz com que o sistema de controle gerencial tradicional seja pouco eficiente (ABERNETHY; LILLIS, 1995). Para um gerenciamento mais eficaz é preciso que a troca de informações seja interativa e dinâmica, projetando um sistema que incentiva o aumento da interação entre a alta gerência e os médicos do corpo clínico, facilitando o aumento do fluxo de informação (GALBRAITH, 1977).

Os sistemas de controle gerencial fornecem informações que podem ser transformadas em indicadores de gestão. Müller et al. (2003) enfatizam que para a formulação de indicadores é essencial a utilização de um modelo equilibrado para avaliação do desempenho, devendo observar as formas de controle empregadas na organização, a sua interação com o planejamento estratégico, o estilo de gerencial dos gestores e a cultura organizacional. Todavia, a utilização de sistemas de controle para monitorar indicadores estratégicos é uma tarefa complexa. Ragland (1995) explica que o indicador é uma métrica que fornece informações úteis sobre a extensão dos objetivos em relação ao desempenho. Portanto, os indicadores têm a função de informar a eficiência dos processos da organização, que quando selecionados inadequadamente, poderão levar a resultados distorcidos e, conseqüentemente, a tomadas

de decisão conflitantes. Depreende-se que um sistema de controle gerencial alinhado com a estrutura e a estratégia organizacional é importante para a consecução dos objetivos planejados e para que as estratégias sinalizem os resultados almejados.

Kaplan e Norton (1996) propõem o uso do *Balanced Scorecard* (BSC), que assenta indicadores de gestão em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos, aprendizagem e desenvolvimento. Alvaréz e Leite (2003) propõem o *Balanced Scorecard* mediante uma abordagem específica para os hospitais de Portugal e do México. Apresentam um conjunto de indicadores para serem utilizados em qualquer unidade de saúde do mundo, como suporte à gestão e tomada de decisões. Observaram que em ambos os hospitais estudados os gestores agruparam os indicadores de forma diferente e valorizaram a informação de cada indicador em função de circunstâncias completas. Concluíram que o BSC permite uma liberdade de aplicação sem comprometer as quatro perspectivas.

A implementação do BSC foi investigada por Bilkhu-Thompson (2003), no processo de implementação em um serviço de emergência médica dentro de um sistema integrado de entrega (IDS). Pink et al. (2001) o adaptaram para hospitais canadenses com quatro perspectivas: desempenho financeiro, satisfação dos usuários, utilização de recursos clínicos e resultados e, por fim, a integração do sistema e a capacidade de mudança. Pinemo (2002) buscou estabelecer um modelo específico de BSC para organizações que prestam serviços de saúde localizados nos EUA, estabelecendo índices financeiros e não financeiros capazes de avaliar a existência de causalidade entre indicadores subjetivos e objetivos. Simões (2004), utilizando o BSC como indicador de gestão em hospitais, tratou essencialmente de indicadores de resultados, já que outros modelos de avaliação do desempenho aplicados a hospitais tratam mais especificamente de duas áreas de análise: contexto e processos.

Em relação aos sistemas de custeio, Horngren, Sunden e Stratton (2004, p.

108) entendem que todas as organizações necessitam de alguma forma de contabilidade de custos. Kaplan (2000, p. 12) adverte que na gestão dos negócios, somente um sistema de custeio não basta para servir de subsídio à tomada de decisões. Todavia, a classificação de centros de custos, o acompanhamento mensal dos gastos, os procedimentos de rateio e a emissão de relatórios têm como finalidade informar os gestores dos diversos setores sobre seu respectivo desempenho sob o ponto de vista econômico (CHING, 2001). Horngren, Sunden e Stratton (2004) salientam que a chave para entender o comportamento dos custos é distinguir os custos variáveis dos custos fixos. Esta classificação, segundo Atkinson et al. (1999), é importante para os gestores, trazendo o conhecimento do nível de produção no qual o custo dos recursos comprometidos é coberto pelos ganhos na produção e venda de bens e serviços.

Na área hospitalar, em especial aquela que atende pelo SUS, o controle de custos é necessário para minimizar o impacto da baixa remuneração dos procedimentos. Conforme Ching (2001), no caso de um hospital do Estado, a melhor medida de sucesso é a eficiência com que é prestado o atendimento, já que o SUS remunera o prestador de serviços de saúde, tanto público quanto privado, pelo tipo de procedimento realizado. Essa remuneração é tratada conforme Ching (2001), como sendo o valor fixo pago independentemente da quantidade de medicamentos, material médico hospitalar, dias de internação e outras despesas que o hospital teve com o paciente. Assim, quanto mais eficiente for o atendimento, melhores resultados serão alcançados pelo hospital.

No controle das ações das organizações, Horngren, Sunden e Stratton (2004) comentam que “orçamentos são ferramentas do gestor para entender, planejar e controlar as operações”. O orçamento é concebido pelos autores como um plano de negócios formal, atribuindo-lhe uma abordagem sistêmica, caracterizando-o como um sistema orçamentário. O orçamento operacional inclui receitas e despesas previstas e tem as seguintes características:

i) estima o potencial de lucro - é apresentado em termos monetários, embora as cifras possam ser fundamentadas em valores não monetários; ii) cobre geralmente o período de um ano - é um compromisso gerencial em que a proposta orçamentária é aprovada pela autoridade maior do que os responsáveis pela execução do orçamento. Uma vez aprovado o orçamento, este só pode ser alterado sob condições especiais e o desempenho real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas (ANTHONY; GOVIDARAJAN, 2002).

Pedrique (2010) analisou o uso do sistema de controle gerencial na tomada de decisões pelos gestores em organizações do segmento de saúde. Concluiu que o uso interativo dos sistemas de controle gerencial, tanto na dimensão do uso diagnóstico quanto no uso interativo, influencia positivamente a aprendizagem organizacional. Souza et al. (2009) estudaram duas alternativas para mensuração do controle da gestão em organizações hospitalares: o processo de avaliação para acreditação hospitalar e o monitoramento de indicadores definidos no Programa de Fortalecimento e Melhoria da Qualidade dos Hospitais do SUS/MG (Pro-Hosp). Concluíram em relação às variáveis analisadas, que os hospitais estudados são incipientes.

A interdependência entre elementos dos sistemas de controle de hospitais públicos da Austrália foi examinada por Abernethy e Lillis (2001). Investigaram diretores executivos e diretores médicos para analisar a forma como as escolhas estratégicas influenciam nas adaptações da estrutura de um sistema de medição de desempenho. Concluíram que existem interdependências significativas entre a escolha estratégica, a estrutura e o projeto do sistema de medição do desempenho. Quando os elementos são separados do projeto organizacional, o desempenho tende a ser aprimorado. Observaram ainda que há certa semelhança no uso de informações dos sistemas de controle pelos diretores executivos e pelos diretores médicos.

Naranjo-Gil e Hartmann (2007)

analisaram se a eficácia no uso de sistemas de informações depende dos diferentes níveis de gestão. Pesquisaram 218 hospitais localizados na Espanha. Concluíram que os gestores clínicos se concentram mais em resultados não-financeiros, preferindo um estilo interativo de uso do sistema de informações. Por outro lado, os gestores administrativos parecem ser mais eficazes no estabelecimento de estratégias de redução de custos. Esses resultados inspiraram a realização de pesquisa semelhante no Brasil, com adaptações, considerando o porte das organizações hospitalares, particularidades dos sistemas de informações, serviços prestados e formas de financiamentos dos serviços.

4. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa descritiva foi realizada por meio de levantamento e com abordagem quantitativa. Gil (2002) explica que a pesquisa descritiva caracteriza-se por descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis. Assim, a presente pesquisa descreveu, analisou e comparou o uso dos sistemas de controle gerencial pelos diferentes gestores no processo de decisório em hospitais. Quanto ao levantamento ou *survey*, Kerlinger (1980, p. 170) explica que “nos levantamentos, pequenas e grandes populações são estudadas através de amostras para descobrir a incidência relativa, a distribuição e inter-relações de variáveis psicológicas e sociológicas”.

A população desta pesquisa foi escolhida de forma intencional e compreende 142 profissionais divididos em gestores responsáveis pela administração e pelo corpo técnico ou clínico de 71 hospitais filantrópicos localizados no Estado de Santa Catarina. Estes hospitais são afiliados a Federação das Santas Casas, Hospitais e Entidades Filantrópicas do Estado de Santa Catarina (FEHOSC). A seleção destes hospitais foi devido a sua representatividade, organização e comprometimento quanto ao sistema de saúde

no Estado de Santa Catarina.

A escolha da indústria médica ocorreu em função de alguns estudos anteriores terem explorado os papéis organizacionais e estratégias nos sistemas de controle gerencial, proporcionando assim importantes referências empíricas (ABERNETHY; BROWNELL, 1999, ABERNETHY; LILLIS, 2001, NARANJO-GIL; HARTMANN, 2007). Também é possível observar que a indústria médica mundial está envolvida em diversos processos de reorientação estratégica e de gestão (ABERNETHY; LILLIS, 2001, KURUNMAKI, 2004).

Os dados foram coletados com o auxílio de um questionário, adaptado de Naranjo-Gil e Hartmann (2007). As questões estavam formuladas com escala Likert de cinco pontos, também adotada nesta pesquisa. O questionário constituiu-se de cinco blocos de perguntas: a) perfil dos respondentes (formação, tempo no cargo, experiência); b) caracterização dos hospitais (número de leitos e informações relativas à contabilidade, controladoria e custos); c) estilo de utilização dos sistemas de controle gerencial; d) uso de informações financeiras e não financeiras; e) implantação de estratégias (custos e flexibilidade)

O questionário foi encaminhado à população por correio eletrônico em setembro de 2011. Posteriormente, entrou-se em contato por telefone com o gestor responsável pela administração e o gestor responsável pelo corpo técnico ou clínico de cada hospital pertencente à população, os quais foram pessoalmente convidados a responder o questionário. Os dados foram coletados até o mês de janeiro de 2012.

Desse modo, a amostra não aleatória

Tabela 1 - Formação dos gestores

Respondentes - Gestores administrativos			Respondentes - Gestores do corpo clínico		
Formação	Nº	%	Formação	Nº	%
Mestrado em Administração	2	7	Graduação em Medicina	10	72
Especialização em diversas áreas	4	14	Especialista em aparelho digestivo	1	7
Graduação em ADM de Empresas	8	28	Ginecologista	1	7
Graduação em ADM Hospitalar	6	21	Geriatra	1	7
Graduação em Ciências Contábeis	1	4	Pediatra	1	7
Graduação em Economia	1	4			
Graduação em Enfermagem	3	10			
Graduação em Psicopedagogia	1	4			
Técnico em Contabilidade	1	4			
Nenhuma Formação Superior	1	4			
TOTAL	28	100	TOTAL	14	100

Fonte: Dados da pesquisa.

da pesquisa foi assim composta: 30 hospitais responderam o questionário; em alguns o questionário foi respondido apenas pelo administrador; em outros pelo médico; e na maioria dos casos por ambos os profissionais. Em síntese, o questionário foi respondido por 28 gestores responsáveis pela administração e 14 gestores responsáveis pelo corpo técnico ou clínico.

O tratamento dos dados foi realizado inicialmente mediante a sua tabulação em planilhas eletrônicas, para posterior análise e interpretação. Em seguida, aos dados tabulados aplicaram-se testes estatísticos, sendo que primeiramente receberam tratamento por meio de estatísticas descritivas. Na sequência, para confirmar e validar os resultados da análise descritiva, os dados foram submetidos ao teste *t-student* com o uso do *software SPSS*.

5. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são descritos os principais achados do estudo. A primeira etapa consiste na análise do perfil profissional e na caracterização dos hospitais pesquisados. Esta etapa consubstancia as respostas obtidas na aplicação do questionário, verificando eventuais diferenças entre os gestores responsáveis pelas atividades de gestão desenvolvidas nos hospitais. A Tabela 1 demonstra a formação dos gestores, divididos em gestores responsáveis pelo setor administrativo e gestores responsáveis pelo corpo técnico ou clínico.

Observa-se na Tabela 1 que a maioria dos gestores administrativos possui formação profissional aderente as suas atribuições. Nos gestores do corpo clínico a situação se apresenta de forma inversa, todos sem formação em gestão, pois são graduados em medicina. Segundo Abernethy e Stoelwinder (1990), profissionais responsáveis por setores administrativos de hospitais e que não possuem formação nas áreas de gestão, utilizam os sistemas de controle para tomada de decisões em menor proporção. Segundo Naranjo-Gil e Hartmann (2007), tendem a priorizar os processos operacionais e o interesse no atendimento aos pacientes.

Na visão de Lauson e Rotem (2004),

Tabela 2 - Tempo no cargo como gestores

Tempo no cargo como gestor	Gestores administrativos		Gestores do corpo clínico	
	Nº	%	Nº	%
Até 1 ano	9	32	7	50
De 1,1 a 5 anos	12	43	5	36
De 5,1 a 10 anos	5	18	1	7
Acima de 10,1 anos	2	7	1	7
TOTAL	28	100	14	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2, que a maioria (32%+43%=75%) dos gestores administrativos está no cargo menos de cinco anos. Isto sugere que os gestores responsáveis pelo setor administrativo possuem bastante rotatividade na ocupação dos cargos de alta direção dentro dos hospitais pesquisados. Por

estes profissionais não possuem práticas voltadas à gestão. Bacharach, Bamberger e Conley (1991) ressaltam que eles são educados para aplicação de medicamentos e fornecimento de cuidados com a saúde, ocasionando diferenças nos resultados financeiros dessas organizações. Isto sugere que sua competência está alinhada com as suas atribuições na área da saúde, ou seja, como médicos, e não como gestores.

Ainda em relação a análise do perfil profissional dos gestores responsáveis pelos hospitais, foi elaborada a Tabela 2, que demonstra o tempo em que os respondentes estão ocupando os respectivos cargos como gestores.

outro lado, os médicos responsáveis pelo corpo técnico ou clínico tem menor rotatividade nas suas funções de alta direção. Observa-se que 57% (7%+50%) desses estão à frente do mesmo cargo a mais de cinco anos.

Também foi analisada a experiência dos gestores na função que ocupam atualmente. A Tabela 3 demonstra os achados da pesquisa.

Tabela 3 - Experiência dos gestores na função

Experiência dos gestores na função	Gestores administrativos		Gestores do corpo clínico	
	Nº	%	Nº	%
Até 1 ano	03	11%	01	7%
De 1,1 a 5 anos	04	14%	05	36%
De 5,1 a 10 anos	06	21%	01	7%
Acima de 10,1 anos	15	54%	07	50%
TOTAL	28	100%	14	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 3, que no setor administrativo 54% dos pesquisados possuem longa experiência nesta função, sendo acima de dez anos. Nota-se a exigência de profissionais com vasta experiência para a ocupação de tais cargos. O mesmo ocorre com os profissionais responsáveis pelo corpo técnico ou clínico, em que 50% têm longa experiência na função, isto é, acima de dez anos.

é, acima de dez anos.

Para melhor compreensão das características observadas nos hospitais pertencentes à amostra pesquisada, a Tabela 4 classifica os hospitais da amostra por número de leitos.

Tabela 4 - Número de leitos dos hospitais

Número de leitos	Nº de respostas	% de respostas
Até 50 leitos	10	33%
De 51 a 100 leitos	12	40%
De 101 a 200 leitos	04	13%
Acima de 201 leitos	04	13%
TOTAL	30	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4 observa-se que 33% dos hospitais pesquisados são de pequeno porte, ou seja, com aproximadamente 50 leitos. Também verifica-se que 40% dos hospitais são de médio porte, tendo entre 51 a 100 leitos. Apenas 26% possuem acima de 101 leitos, caracterizados como de grande porte.

Quanto à caracterização no tipo de atendimento realizado, constatou-se que os 30 hospitais realizam atendimento aos seus pacientes pelo SUS, Planos de Saúde e Particulares. Portanto, estes hospitais tendem a ter dificuldades na formulação de

suas estratégias, sendo apontado por Oliva e Borba (2004) como um paradoxo devido às dificuldades financeiras do SUS. Também é importante destacar que estes hospitais devem utilizar-se de um sistema de custos eficiente para minimizar o impacto da baixa remuneração do SUS (CHING, 2001).

Para averiguar a importância dos sistemas de controle gerencial nos hospitais pesquisados, na Tabela 5 apresentam-se os resultados da pesquisa sobre a caracterização dos hospitais no que concerne à contabilidade, setor de controladoria e setor de custos.

Tabela 5 - Informações relativas à contabilidade, setor de controladoria e setor de custos

Questões		Nº de respostas	% de respostas
Contabilidade é realizada de forma:	Interna	16	53
	Externa	14	47
Existe setor de controladoria fortemente estruturado:	Sim	05	17
	Não	25	83
Existe sistema integrado de custos:	Sim	12	40
	Não	18	60

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 que 53% dos hospitais têm seus serviços contábeis realizados internamente e 47% tem seus serviços contábeis terceirizados. Nos hospitais que realizam sua contabilidade de forma externa, há maior dificuldade no acompanhamento do desempenho das atividades pelos gestores, uma vez que os dados econômico-financeiros estão na posse de terceiros, o que pode ser um entrave na formulação das estratégias e na tomada de decisões.

Verifica-se ainda que 83% dos hospitais não possuem setor de controladoria fortemente estruturado e que 60% não possuem um sistema de custos que forneça informações de forma integrada. Denota-se que estes hospitais possuem fragilidades em seus sistemas de controle gerencial, já que não dispõem de informações geradas por um setor de controladoria e um sistema de custos integrado. Como todos esses hospitais trabalham com o SUS, o impacto da baixa remuneração pode causar problemas financeiros. Ching (2001) afirma que um sistema de custos pode minimizar as incertezas da baixa remuneração do SUS.

Após a identificação do perfil dos profissionais respondentes e da caracterização

das organizações hospitalares participantes da pesquisa, efetuou-se o levantamento da percepção dos diferentes profissionais quanto ao uso de sistemas de controle gerencial no processo decisório de implantação de estratégias (custos e flexibilidade). Para a tabulação dos dados, utilizou-se uma legenda, de modo a agrupar os resultados. O código 1 representa os resultados dos respondentes responsáveis pelo setor administrativo. O código 2 apresenta os resultados dos respondentes responsáveis pelo corpo técnico ou clínico das organizações hospitalares.

Na Tabela 6 destacam-se a média, o desvio padrão e a mediana das respostas obtidas na pesquisa relativas ao estilo de utilização dos sistemas de controle gerencial.

Nota-se na Tabela 6, em relação ao estilo dos gestores frente à utilização dos sistemas de controle gerencial nos hospitais, que os responsáveis pelo setor administrativo têm entre quase sempre e sempre (4,22) se utilizado das informações fornecidas pelos instrumentos dos sistemas de controle gerencial. Já a percepção de uso dos instrumentos gerenciais pelos gestores do corpo técnico ou clínico oscilou entre indiferente e quase sempre utilizado (3,50).

Tabela 6 - Estilo de utilização dos sistemas de controle gerencial

Questões relativas ao estilo de utilização dos sistemas de controle gerencial	Média		Desv. Padrão		Mediana	
	1	2	1	2	1	2
Para o gerenciamento da sua área de responsabilidade, como forma de checar o alcance de objetivos e metas, você utiliza informações relacionadas a custos/orçamento (custo por paciente-dia).	3,82	3,14	0,94	1,17	4,00	3,00
A instituição, quando elabora o planejamento estratégico, utiliza informações do histórico do seu desempenho econômico (contábil) para elaboração de metas.	4,18	3,71	0,94	0,91	4,00	4,00
Os resultados que a instituição obteve são analisados para identificação das principais causas que os justificam.	4,29	3,50	0,90	1,09	4,50	4,00
Percebe nas estratégias desenvolvidas em sua instituição, a necessidade de usar a mensuração econômica por meio dos controles gerenciais (custos / orçamentos).	4,57	4,07	0,57	1,14	5,00	4,50
Utiliza informações geradas pela contabilidade/custos/orçamentos para controlar as atividades em sua área de responsabilidade/atuação frente aos planos pré-definidos e objetivos estabelecidos.	4,32	3,07	0,67	1,33	4,00	3,00
Na sua área de responsabilidade/atuação, é utiliza informação advinda dos sistemas de gestão do hospital.	4,18	3,50	0,86	0,94	4,00	3,50
Média, desvio padrão e mediana do estilo de utilização do sistema de controle gerencial	4,22	3,50	0,84	1,12	4,00	4,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

Em uma análise mais detalhada, na questão “Para o gerenciamento da sua área de responsabilidade, como forma de checar o alcance de objetivos e metas, você utiliza informações relacionadas a custos/orçamento (custo por paciente-dia)”, verifica-se que ambos responderam entre indiferente e quase sempre. Ou seja, ambos têm a mesma percepção, o gestor administrador com média de 3,82 e o gestor do corpo clínico com média de 3,14. Da mesma forma, na questão “Você percebe nas estratégias desenvolvidas em sua instituição, a necessidade de usar a mensuração econômica por meio dos controles gerenciais (custos / orçamentos)”, nota-se que ambos responderam entre quase sempre e sempre, ou seja, o gestor administrador com média 4,50 e o gestor do corpo clínico com média 4,07.

Por outro lado, há questões em que os dois grupos de gestores têm diferentes percepções, como nas que seguem: “A instituição, quando elabora o planejamento estratégico, utiliza informações do histórico do seu desempenho econômico (contábil) para elaboração de meta”; “Os resultados que a instituição obteve são analisados para identificação das principais causas que os justificam”; “Utiliza informações geradas pela contabilidade/custos/orçamentos para

controlar as atividades em sua área de responsabilidade/atuação frente aos planos pré-definidos e objetivos estabelecidos”. Verifica-se que em todas estas questões os gestores administradores indicaram utilizar entre quase sempre e sempre, já os gestores do corpo clínico apontaram entre indiferente e quase sempre.

Investigou-se também a intensidade do uso de informações financeiras e não financeiras pelos dois grupos de gestores envolvidos nas áreas da alta direção dos hospitais, conforme demonstrado na Tabela 7.

Verifica-se na Tabela 7 as questões que fornecem evidências sobre a percepção dos gestores do alto escalão dos hospitais quanto ao uso de informações financeiras e não financeiras para implementação das estratégias nos hospitais. Na média geral os gestores responsáveis pelo setor administrativo utilizam com maior intensidade as informações financeiras e não financeiras, isto é, quase sempre (4,16) estão utilizando estas informações. Por outro lado, os responsáveis pelo corpo técnico ou clínico apontaram que as informações são indiferentes para a gestão dos hospitais.

Tabela 7 - Uso de informações financeiras e não financeiras

Questões relativas ao uso de informações financeiras e não financeiras	Média		Desv. Padrão		Mediana	
	1	2	1	2	1	2
Acompanha concomitantemente os desvios do orçado/realizado ocorridos em sua área de responsabilidade/atuação	3,89	3,50	0,96	0,94	4,00	3,50
Considera importante a informação do custo quando da escolha dos medicamentos e materiais hospitalares a serem adquiridos.	4,82	4,43	0,39	0,76	5,00	5,00
A separação do lixo hospitalar e não hospitalar acontece de maneira adequada	4,64	4,71	0,49	0,47	5,00	5,00
A informação do número de reclamações recebidas na sua instituição é utilizada para melhorar a qualidade do serviço prestado.	4,29	3,71	0,85	1,14	4,50	4,00
E acompanhada a evolução dos custos dos serviços ou atividades nas diversas áreas da instituição.	4,21	4,07	0,79	0,73	4,00	4,00
Existe absenteísmo na cobertura de plantões nas unidades de atendimento aos pacientes.	2,48	2,50	1,07	1,34	2,00	2,00
O custo por paciente é importante na sua área de atuação/responsabilidade.	4,75	3,43	0,44	1,22	5,00	3,50
Média, desvio padrão e mediana do uso de informações financeiras e não financeiras	4,16	3,77	1,06	1,17	4,00	4,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando-se cada questão individualmente, nota-se que quando os profissionais foram questionados se o custo por paciente é importante na sua área de atuação, no caso dos responsáveis pelo setor administrativo, a média das respostas foi de 4,75; já os responsáveis pelo corpo técnico ou clínico atribuíram menor importância a este índice, com média 3,43. Outra questão na mesma direção é se a informação do número de reclamações recebidas na instituição é utilizada para melhorar a qualidade no serviço prestado, em que se constatou que os gestores do setor administrativo utilizam mais estas informações, com média 4,29; do que os gestores responsáveis pelo corpo técnico ou clínico, com média 3,71. As respostas das demais questões estão mais alinhadas, com ênfase na questão que averiguou a existência de absenteísmo na cobertura dos plantões, em que ambos responderam entre quase nunca e indiferente, respectivamente médias de 2,48 e 2,50.

Por fim, na Tabela 8 demonstram-se as respostas para as questões relativas às diferentes percepções dos gestores administrativos e os da saúde quanto a implantação de estratégias com o uso de instrumentos gerenciais nos hospitais.

Na Tabela 8 observa-se que nas questões que envolvem a forma como implantam as estratégias na realização das

atividades nos hospitais pesquisados, apesar da pouca diferença, os gestores responsáveis pelo setor administrativo (4,02) utilizam mais informações para a implementação do que os médicos responsáveis pelo corpo técnico ou clínico (3,86).

Uma das questões com maior diferença entre as percepções de ambos é se “A instituição oportuniza a participação das diversas áreas na elaboração das estratégias elaboradas”, em que os gestores administrativos responderam em média (4,14), e os médicos responsáveis pelo corpo técnico ou clínico responderam em média (3,79). Outra questão não alinhada é se “Na sua área de responsabilidade/atuação a informação do custo por atividade ou tratamento é uma informação necessária”, em que se constatou que os gestores administrativos priorizam mais estas informações do que os responsáveis pelo corpo técnico ou clínico, com uma média de 4,71 e 3,69 respectivamente.

Tabela 8 - Implantação de estratégias (custos e flexibilidade)

Questões relativas a implantação de estratégias (custos e flexibilidade)	Média		Desv. Padrão		Mediana	
	1	2	1	2	1	2
A instituição oportuniza a participação das diversas áreas na elaboração das estratégias elaboradas.	4,14	3,79	0,76	0,70	4,00	4,00
Na sua área de responsabilidade/atuação a informação do custo por atividade ou tratamento é uma informação necessária.	4,61	3,79	0,50	0,80	5,00	4,00
A instituição investe na atualização contínua e treinamento do pessoal, principalmente no relacionado ao atendimento dos pacientes.	3,82	3,79	0,98	1,12	4,00	4,00
A instituição propicia programas de melhoria do desempenho do orçamento.	3,36	3,14	1,03	0,95	4,00	3,00
O investimento em equipamentos e melhoria da área física é uma prioridade na sua área de responsabilidade/atuação.	4,11	4,43	0,69	0,51	4,00	4,00
Existe cooperação entre as diversas áreas da instituição na busca de soluções.	4,07	4,07	0,66	0,92	4,00	4,00
Na sua área de responsabilidade/atuação as responsabilidades são descentralizadas.	3,96	3,71	0,84	1,27	4,00	4,00
Na sua área de responsabilidade/atuação é perceptível o comprometimento e motivação da equipe de colaboradores.	4,11	4,14	0,74	0,36	4,00	4,00
Média, desvio padrão e mediana da implantação de estratégias (custos e flexibilidade)	4,02	3,86	0,84	0,92	4,00	4,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Para comprovar que existem diferenças estatisticamente significantes entre a percepção dos gestores administrativos e os gestores do corpo clínico em relação ao uso de sistemas de controle gerencial (estilo de utilização dos sistemas de controle gerencial, uso de

informações financeiras e não financeiras e implantação de estratégias) foi aplicado o teste t para duas amostras independentes. A Tabela 9 apresenta os resultados do teste t para duas amostras independentes.

Tabela 9 - Resultados do Teste t para duas amostras independentes

Uso dos sistemas de controle gerencial	Teste de Levene		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	DF	Sig.	Mean Differ.	Std. Error	95% Confidence Interval difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	18,97	,000	5,73	880	,000	,3997	,0698	,2626	,5367
Equal variances not assumed			5,45	514,7	,000	,3997	,0734	,2555	,5438

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 9 primeiramente o teste de homogeneidade de variâncias (Levene), que busca verificar se os dois subgrupos são homogêneos ou diferentes. Os resultados indicam que as variâncias não são homogêneas, pois o *p-value* do teste (0,000) é inferior a um valor $\alpha = 5\%$. Em seguida tem-se o teste *t-student*, para a situação de variâncias não homogêneas. A estatística do teste t apresentou um *p-value* de (0,000) para as duas amostras. Assim, infere-se que a percepção sobre o uso dos sistemas de controle gerencial (estilo de utilização do sistema de controle

gerencial, uso de informações financeiras e não financeiras e implantação de estratégias) é estatisticamente diferente entre os gestores administrativos e os gestores do corpo clínico nos hospitais pesquisados.

De maneira geral, mediante a análise dos resultados da pesquisa, depreende-se que os gestores dos hospitais possuem diferentes percepções devido as suas distintas áreas de formação. Os resultados confirmam as constatações de Abernethy (1996), Confirmamque normalmente os gestores clínicos (médicos) tem menor percepção

da gestão de metas; de Kurunmäki (2004), que a educação do médico não é propensa à melhoria financeira; de Pizzini (2006); que os médicos não são propensos a utilizar informações contábeis para gerenciar os recursos. Confirmam também as constatações

de Feinglass, Martin e Sem (1991), que os médicos estão preocupados com a qualidade e não com o uso de recursos; de Naranjo-Gil e Hartmann (2007), que os gestores clínicos se concentram em resultados não-financeiros.

Quadro 1 - Uso dos sistemas de controle gerencial no processo decisório dos gestores de hospitais

Observações sobre o uso dos sistemas de controle gerencial no processo decisório dos gestores de hospitais	Gestores administrativos	Gestores do corpo clínico
ESTILO DE UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL		
Para o gerenciamento da sua área de responsabilidade, como forma de checar o alcance de objetivos e metas, você utiliza informações relacionadas a custos/orçamento (custo por paciente-dia)	Entre indiferente e quase sempre	Entre indiferente e quase sempre
A instituição, quando elabora o planejamento estratégico, utiliza informações do histórico do seu desempenho econômico (contábil) para elaboração de metas.	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
Os resultados que a instituição obteve são analisados para identificação das principais causas que os justificam.	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
Percebe nas estratégias desenvolvidas em sua instituição, a necessidade de usar a mensuração econômica por meio dos controles gerenciais (custos / orçamentos).	Entre quase sempre e sempre	Entre quase sempre e sempre
Utiliza informações geradas pela contabilidade/custos/orçamentos para controlar as atividades em sua área de responsabilidade/ação frente aos planos pré-definidos e objetivos estabelecidos.	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
Na sua área de responsabilidade/ação, é utiliza informação advinda dos sistemas de gestão do hospital.	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
USO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS E NÃO FINANCEIRAS		
Acompanha concomitantemente os desvios do orçado/realizado ocorridos em sua área de responsabilidade/ação	Entre indiferente e quase sempre	Entre indiferente e quase sempre
Considera importante a informação do custo quando da escolha dos medicamentos e materiais hospitalares a serem adquiridos.	Entre quase sempre e sempre	Entre quase sempre e sempre
A separação do lixo hospitalar e não hospitalar acontece de maneira adequada	Entre quase sempre e sempre	Entre quase sempre e sempre
A informação do número de reclamações recebidas na sua instituição é utilizada para melhorar a qualidade do serviço prestado.	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
E acompanhada a evolução dos custos dos serviços ou atividades nas diversas áreas da instituição.	Entre quase sempre e sempre	Entre quase sempre e sempre
Existe absenteísmo na cobertura de plantões nas unidades de atendimento aos pacientes.	Entre nunca e indiferente	Entre nunca e indiferente
O custo por paciente é importante na sua área de atuação/responsabilidade	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
IMPLANTAÇÃO DE ESTRATÉGIAS (CUSTOS E FLEXIBILIDADE)		
A instituição oportuniza a participação das diversas áreas na elaboração das estratégias elaboradas.	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
Na sua área de responsabilidade/ação a informação do custo por atividade ou tratamento é uma informação necessária	Entre quase sempre e sempre	Entre indiferente e quase sempre
A instituição investe na atualização contínua e treinamento do pessoal, principalmente no relacionado ao atendimento dos pacientes.	Entre indiferente e quase sempre	Entre indiferente e quase sempre
A instituição propicia programas de melhoria do desempenho do orçamento	Entre indiferente e quase sempre	Entre indiferente e quase sempre
O investimento em equipamentos e melhoria da área física é uma prioridade na sua área de responsabilidade/ação.	Entre quase sempre e sempre	Entre quase sempre e sempre
Existe cooperação entre as diversas áreas da instituição na busca de soluções.	Entre quase sempre e sempre	Entre quase sempre e sempre
Na sua área de responsabilidade/ação as responsabilidades são descentralizadas.	Entre indiferente e quase sempre	Entre indiferente e quase sempre
Na sua área de responsabilidade/ação é perceptível o comprometimento e motivação da equipe de colaboradores.	Entre quase sempre e sempre	Entre quase sempre e sempre

Fonte: Dados da pesquisa.

Por outro lado, os resultados da pesquisa contrariam os resultados da pesquisa de Abernethy e Brownell (1999), que indicam convergência entre o uso de informações pelos gestores médicos e gestores administrativos. Com vistas à uma visão conjunta dos resultados da presente pesquisa, no Quadro 1 apresenta-se uma síntese dos achados do estudo.

Analisando-se os resultados encontrados na pesquisa com os gestores responsáveis pelo setor administrativo e os responsáveis pelo corpo técnico ou clínico, constata-se no Quadro 1 que os gestores administrativos tendem a ter uma percepção de maior utilização das informações geradas pelos sistemas de controle gerencial nos hospitais pesquisados do que os gestores do corpo clínico. Destaca-se o estilo de utilização dos sistemas de controle gerencial, em que os responsáveis pelo setor administrativo têm percepção de maior utilização das informações no planejamento estratégico, na análise dos resultados obtidos e nas informações para controlar os planos pré-definidos e os objetivos estabelecidos.

6. CONCLUSÕES

Este estudo objetivou investigar a percepção de uso dos sistemas de controle gerencial no processo decisório dos gestores administrativos e dos gestores do corpo clínico em hospitais. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de um levantamento nos 71 hospitais filantrópicos afiliados a FEHOESC, mas participaram da pesquisa 30 hospitais. Destes, 28 respondentes da pesquisa são responsáveis pelo setor administrativo (administradores) e 14 responsáveis pelo corpo técnico ou clínico (médicos).

Os resultados indicam que existem fragilidades na formação dos gestores responsáveis pelo corpo técnico ou clínico sob o ponto de vista administrativo, embora sejam adequadas às funções e atribuições clínicas

por eles desempenhadas. Do mesmo modo, há algumas inconsistências na formação de responsáveis pelo setor administrativo, por exemplo, graduação em enfermagem e psicopedagogia. Isso pode causar dificuldades na interpretação dos resultados financeiros destas organizações, por parte desses profissionais.

Constataram-se também indícios de elevada rotatividade na ocupação das funções de alta direção pelos gestores administrativos, dificultando, desta forma, o desenvolvimento das atividades administrativas, uma vez que a mudança repentina desses profissionais pode ocasionar mudanças de estratégias e nos processos. Por outro lado, os gestores do corpo ou clínico, na sua maioria, apresentam pouca rotatividade, o que é importante para os hospitais, pois estes profissionais inspiram confiança e conferem credibilidade aos seus pacientes.

Nos hospitais pesquisados, verificou-se que todos realizam atendimento via SUS, planos de saúde e particulares. Ademais, a maioria não realiza os serviços contábeis internamente, não possuem setor de controladoria fortemente estruturado e não têm um sistema de custos integrado para auxiliar os gestores no processo decisório. Isso deve ser um alento pois, conforme Ching (2001) e Oliva e Borba (2004), organizações com estes arranjos e formas de atendimento devem utilizar-se de instrumentos de gestão para minimizar o impacto causado pela baixa remuneração e para a formulação das estratégias de gestão.

Observou-se que os gestores responsáveis pelo setor administrativo utilizam mais os sistemas de controle gerencial, com respostas indicativas de percepção de uso em média de 4,22, enquanto os gestores responsáveis pelo corpo técnico clínico com média de 3,50. Os achados também apontam que em média os gestores responsáveis pelo setor administrativo utilizam mais as informações financeiras e não financeiras, com média 4,16, já os gestores do corpo técnico ou clínico, com média de 3,77. Sobre as informações para implantação das estratégias

na realização de suas atividades nos hospitais pesquisados, houve menor diferença entre os profissionais, pois os responsáveis pelo setor administrativo indicaram uso médio de 4,02 e os do setor técnico ou clínico uso médio de 3,86.

Conclui-se que os gestores responsáveis pelo setor administrativo demonstram uma percepção de maior uso das informações geradas pelos sistemas de controle gerencial no processo decisório, comparativamente aos gestores responsáveis pelo corpo técnico ou clínico dos hospitais pesquisados. Estes resultados coadunam com os achados das pesquisas de Abernethy e Stoelwinder (1990), Bacharach, Bamberger e Conley (1991), Abernethy e Lillis (2001) e Naranjo-Gil e Hartmann (2007). Essas observações podem contribuir ao entendimento das práticas de gestão no processo decisório de organizações com diferentes arranjos estruturais, comum em hospitais.

Em vista das limitações deste estudo, recomenda-se para pesquisas futuras a realização de estudos de caso, a fim de comparar a percepção dos gestores com a utilização efetiva dos sistemas de controle gerencial nas organizações de saúde. Na realização de pesquisas em profundidade podem ser investigados os elementos dos sistemas de controle gerencial utilizados e suas contribuições específicas ao processo decisório dos gestores. Outras categorias de análise podem ser consideradas em investigações para averiguar o uso dos sistemas de controle gerencial no processo decisório desses dois grupos de gestores.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A. Physicians and resource management: the role of accounting and non-accounting controls. **Financial Accountability and Management**. v. 12, p. 141-165, 1996.

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 189-204, 1999.

ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A. M. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. **Accounting Organizations and Society**, v. 20, n. 4, p. 241-258, 1995.

ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A. M. Interdependencies in organization design: a test in hospitals. **Journal of Management Accounting Research**, v. 13, p. 107, 2001.

ABERNETHY, M. A.; STOELWINDER, J. U. The relationship between organization structure and management control in hospitals: an elaboration and test of Mintzberg's professional bureaucracy model. **Accounting, Auditing & Accountability**, v. 3, n. 3, p. 18-33, 1990.

ALVAREZ, F.; LEITE, J. Um Balanced Scorecard para hospitais: alguns indicadores. In: CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8., 2003, Punta del Este. **Anais...** Punta del Este, Instituto Internacional de Custos, 2003.

ANTHONY, R. N.; GOVIDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.

BACHARACH, S. B.; BAMBERGER, P.; CONLEY, S.C. Negotiating the see-saw of managerial strategy: a resurrection of the study of professionals in organizational theory. **Research in the Sociology of Organizations**, v. 8, p. 217-38, 1991.

BILKHU-THOMPSON, M. A process evaluation of a health care balanced scorecard. **Journal of Health care Finance**, v. 30, n. 2, p. 37-64, 2003.

BOUWENS, J.; ABERNETHY, M. A.

- The consequences of customization on management accounting system design. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 221-241, 2000.
- BOWER, J. **Managing the resource allocation process**. Cambridge: Harvard University Press, 1970.
- CARMO, V. B.; PONTES, C. C. C. Sistemas de Informações Gerenciais para programa de qualidade total em pequenas empresas da região de Campinas. **Ci. Inf.**, v. 28, n. 1, p. 49-58, 1999.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003.
- CHING, H. Y. **Manual de custos das instituições de saúde: sistemas tradicionais de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHRISTENSEN, C. M.; GROSSMAN, J. H.; HWANG, J. **Inovação da gestão da saúde – a receita para reduzir custos e aumentar a qualidade**. São Paulo: Bookman, 2009.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração: um guia pratico para alunos de graduação e pós graduação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COMERFORD, S. E.; ABERNETHY, M. A. Budgeting and the management of role conflict in hospitals. **Behavioral Research in Accounting**, v. 11, p. 1-17, 1999.
- DAVIDSON, S. M.; MCCOLLON, M.; HEINEKE, J. **The physician manager alliance: building the health care organization**. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1996.
- DRUCKER, P. F. **A administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1997.
- DUNCAN, W. J.; GINTER, P.; SWAYNE, L. **Strategic management of health care organizations**. 4. ed. Australia: Blackwell Publishing; 2004.
- ELDENBURG, L. The use of information in total cost management. **The Accounting Review**, v. 69, p. 96-121, 1994.
- FEINGLASS, J.; MARTIN, G.; SEN, A. The financial effect of physician practice style on hospital resource use. **Health Services Research**, v. 26, p. 183-205, 1991.
- FISCHER, J. G. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. **Behavioral Research in Accounting**, v. 10, p. 78-93, 1998.
- FORGIA, G. M. L.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil em busca da excelência**. São Paulo: Singular, 2009.
- GARRISON, R.; NOREEN, E.; BREWER, P. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. São Paulo: LTC, 2007.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GONÇALVES, E. L. **Gestão hospitalar: administrando o hospital moderno**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- HANSEN, P. B.; GUIMARÃES, F. M. Análise da implementação de estratégia em empresa hospitalar com uso de mapas cognitivos. **RAE. Revista de Administração de Empresas**, v. 49, n. 4, p. 434-446, 2009.
- HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Administração estratégica**. São Paulo: Thomsom, 2002.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- LAWSON, J.; ROTEM, A. **From clinician to manager: an introduction to hospital and health service management**. Australia: McGraw Hill; 2004.

- LIMA, S. M. L.; BARBOSA, P. R.; PORTELA, M. C.; UGÁ, M. A. D.; VASCONCELLOS, M. M.; GERCHIMAN, S. Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. **Caderno de Saúde Pública**, v. 20, n. 5, p. 1249-1261, 2004.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1996.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.
- KEITH, J. M. A trust relationship. **Health Progress**, 37-39, 1991.
- KURUNMÄKI, L. A hybrid profession: the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. **Accounting, Organization and Society**, v. 29, 327-347, 2004.
- MÜLLER, C. J.; CORTIMIGLIA, M. N.; GABRIELI, L. V.; KAPPEL, A. M. Gerenciamento de processos e indicadores em Educação à Distância. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., 2003, Ouro Preto. **Anais...** São Paulo: ABEPRO, 2003.
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals. **Health Policy**, v. 81, p. 29-41, 2007.
- OLIVA, F. A.; BORBA V. R. **Balanced Scorecard: ferramenta gerencial para organizações hospitalares**. São Paulo: Iátria, 2004.
- PAULY, M.; REDISCH, M. The not-for-profit hospital as a physician's cooperative. **The American Economic Review**, v. 63, p. 87-99, 1973.
- PEDRIQUE, A. L. **Controles gerenciais e decisões em organizações do segmento de saúde**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010.
- PINEMO, C. The balanced scorecard: an incremental approach model to health care management. **Journal of health care finance**, v. 28, n. 4, 69-80, 2002.
- PINK, G. H.; MCKILLOP, I.; SCHRAA, E. G.; PREYRA, C.; MONTGOMERY, C.; BAKER, G. R. Creating a Balanced Scorecard for a hospital system. **Journal of health care finance**, v. 27, n. 3, p. 1-20, 2001.
- PIZZINI, M. J. The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 179-210, 2006.
- RAGLAND, B. Measure or indicator: what's the difference? **Crosstalk**, Software Technology Support Center, v. 8, n. 3, Mar. 1995.
- RESNIK, P. **A bíblia da pequena empresa**. São Paulo: Makron Books, 1990.
- SIMÕES, J. **Retrato político da saúde: dependência do percurso e inovação em saúde: da ideologia ao desempenho**. Coimbra: Almedina, 2004.
- SHORTELL, S. M. **Effective hospital-physician relationships**. Chicago: Health Administration Press, 1991.
- SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; LARA, C. O.; GOMIDE, P. L. R.; PEREIRA, C. M.; FREITAS, D. A. **Controle de gestão em organizações hospitalares**. **Revista de Gestão (USP)**, v. 16, n. 3, p. 15-29, 2009.
- SUCCI, M. J.; LEE S. Y.; ALEXANDER J. A. Trust between managers and physicians in community hospitals: the effects of power over hospital decisions. **Journal of Health Care Management**, v. 43, n. 5, p. 397-414, 1998.
- YOUNG, G.; CHARNS, M.; SHORTELL, S. Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices: a study of TQM in a public hospital system. **Strategic Management Journal**. v. 22, p. 935-951, 2001.