

A CONTROLADORIA NA GESTÃO HOSPITALAR: UM ESTUDO EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PÚBLICO NO PARANÁ

THE CONTROLLER IN HOSPITAL MANAGEMENT: A STUDY IN A PUBLIC UNIVERSITY HOSPITAL IN PARANÁ

LA CONTROLADORA EN LA GESTIÓN HOSPITALARIA: UN ESTUDIO EN UN HOSPITAL UNIVERSITARIO PÚBLICO EN PARANÁ

Roberto Francisco de Souza

robertofsouzajr@gmail.com

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - PPGC - Programa de Pós - Graduação / Mestrado em Contabilidade

Maico Schnell

schnell.adv@hotmail.com

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - PPGC - Programa de Pós - Graduação / Mestrado em Contabilidade

Delci Grapegia Dal Vesco

delcigrape@gmail.com

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - PPGC - Programa de Pós - Graduação / Mestrado em Contabilidade



Este é um artigo de acesso aberto distribuído sob os termos da Creative Commons Attribution License
This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License
Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la Creative Commons Attribution License

RESUMO

O tema em estudo versa sobre gestão hospitalar, desenvolvido com objetivo de caracterizar os sistemas de informação e de controle gerencial que subsidiam a controladoria na gestão hospitalar de um Hospital Universitário (HU) público, sob a perspectiva da Teoria da Contingência. Trata-se, de uma pesquisa é descritiva, estudo de caso, com abordagem do problema qualitativa. A coleta de dados deu-se a partir das proposições fundamentadas na base teórica referente a Teoria da Contingência e Sistema de Controle Gerencial (SCG), e da aplicação de entrevista semiestruturada, direcionada a três gestores responsáveis pelos controles gerenciais do HU. Para análise dos dados utilizou-se de análise de conteúdo. De modo geral, os principais fatores contingências que contribuíram para a implantação de sistema de informação e controle estão diretamente ligados às demandas do próprio Governo do Estado. O Sistema de Controle Gerencial (SCG), utilizado pelo Hospital Universitário (HU), demonstrou a existência de ferramentas tradicionais, orientados de forma combinada, recíproca e sequencial, as informações gerenciais são capazes de fornecer apoio ao processo de gestão, tendo como característica no conteúdo, precisão, frequência, adequação à decisão, confiabilidade, oportunidade, entre outros fatores, contudo o Sistema de Informações Gerenciais atende de forma parcial às necessidades dos usuários do HU.

Palavras-chaves: Sistema de Controle Gerencial; Sistema de Informações Gerenciais; Teoria da Contingência; Hospital Universitário.

ABSTRACT

The theme of this study is hospital management, developed with the objective of characterizing the information systems and managerial control that subsidize control in the hospital management of a public University Hospital (HU), from the perspective of Contingency Theory. It is, of a research is descriptive, case study, with approach to the qualitative problem. The data collection was based on the propositions based on the theoretical basis of Contingency Theory and Management Control System (SCG), and the application of a semi-structured interview, directed to three managers responsible for the management controls of the HU. To analyze the data was used content analysis. In general, the main contingency factors that contributed to the implementation of information and control system are directly linked to the demands of the State Government itself. The Management Control System (SCG), used by the University Hospital (HU), demonstrated the existence of traditional tools, oriented in a combined, reciprocal and sequential way, the managerial information is able to provide support to the management process, having as characteristic in the content, accuracy, frequency, appropriateness to decision, reliability, opportunity, among other factors, however, the Management Information System partially meets the needs of HU users.

Key words: Management Control System; Management Information System; Contingency Theory; University hospital.

RESUMEN

El tema en estudio versa sobre gestión hospitalaria, desarrollado con el objetivo de caracterizar los sistemas de información y de control gerencial que subsidian la controladora en la gestión hospitalaria de un Hospital Universitario (HU) público, bajo la perspectiva de la Teoría de la Contingencia. Se trata, de una investigación es descriptiva, estudio de caso, con abordaje del problema cualitativo. La recolección de datos se dio a partir de las proposiciones fundamentadas en la base teórica referente a la Teoría de la Contingencia y Sistema de Control Gerencial (SCG), y de la aplicación de entrevista semiestruturada, dirigida a tres gestores responsables de los controles gerenciales del HU. Para el análisis de los datos se utilizó el análisis de contenido. En general, los principales factores contingentes que contribuyeron a la implantación del sistema de información y control están directamente ligados a las demandas del propio Gobierno del Estado. El Sistema de Control Gerencial (SCG), utilizado por el Hospital Universitario (HU), demostró la existencia de herramientas tradicionales, orientadas de forma combinada, recíproca y secuencial, las informaciones gerenciales son capaces de proporcionar apoyo al proceso de gestión, teniendo como característica el contenido, precisión, frecuencia, adecuación a la decisión, confiabilidad, oportunidad, entre otros factores, sin embargo el Sistema de Información Gerencial atiende de forma parcial a las necesidades de los usuarios del HU.

Palabras-clave: Sistema de Control Gerencial; Sistema de Información Gerencial; Teoría de la Contingencia; Hospital Universitario.

INTRODUÇÃO

O setor hospitalar apresenta particularidades e isso faz com que se evidencie estudos sobre a temática, uma vez que a produção científica para o setor é escassa e carece de trabalhos para auxiliar aqueles que necessitam de ferramentas para a tomada de decisão (LUCENA; FREIRE; BRITO, 2015). Os Hospitais Universitários (HUs) são instituições complexas, e os sistemas de informações existentes não possibilitam a otimização do processo (PADOVEZE; BENEDICTO; SOUSA, 2005).

Conforme Martins e Junior (2012), os hospitais sofrem para equilibrar receitas e custos e, principalmente, no caso de HU, cuja receita depende de orçamento público, a dificuldade está em administrar custos internos. Padoveze (2010), informa que, em relação ao setor hospitalar, existem diversas características e particularidades que o diferenciam de outros setores. Uma delas é a estruturação em atividades, setores e departamentos e a complexidade é a mesma de uma empresa industrial.

Segundo Macedo (2015), a controladoria, dentro de uma instituição hospitalar, mostra-se necessária para que as informações sejam construídas e tratadas de forma precisa, com o objetivo de desenvolver relatórios simples, a fim de que a administração hospitalar tenha subsídios suficientes para a gestão hospitalar.

Portanto, apesar de ser um fenômeno dinâmico, seu estudo torna-se complexo por existirem vários caminhos diferentes adotados pela controladoria na gestão hospitalar dos fatores contingenciais. Por isso, este trabalho procura responder a seguinte questão de pesquisa: **como os fatores contingenciais contribuem nos sistemas de informação e controle gerencial na gestão de um Hospital Universitário?**

Objetiva-se caracterizar os sistemas de informação e de controle gerencial que subsidiam a controladoria na gestão hospitalar de um Hospital Universitário (HU) público, sob a perspectiva da Teoria da Contingência.

A pesquisa justifica-se em função do Sistema de Controle Gerencial (SCG) configurar-se como um importante instrumento de ligação entre os objetivos de longo e curto prazo da organização Frezatti, Rocha e Nascimento (2009), além de fornecer informações para auxiliar a Controladoria na tomada de decisão e pela carência de produção científica para o setor. Além disso de acordo com Cunha e Correa (2013) em 70 hospitais estudados não havia grande disponibilidade de informações gerenciais nos hospitais brasileiros, sendo uma barreira para o alcance de um melhor desempenho operacional e de qualidade. E ainda, de acordo com Trivelato et. al. (2015), a ausência de informações confiáveis com relação à estrutura dos custos hospitalares é um dos principais problemas dos hospitais, o que dificulta os esforços para melhorar a eficiência na prestação de serviço.

REFERENCIAL TEÓRICO

A base teórica do tema proposto engloba os três tópicos principais: a bibliografia sobre teoria da Contingência, Sistema de Controle Gerencial, Hospitais e Teoria Contingencial em Pesquisas sobre Sistemas de Controle e Informação Gerencial.

Teoria contingencial

Para compreender as influências dos fatores contingenciais e seu papel para fornecer informações para auxiliar os *controllers* em decisões, Kaplan e Atkinson (1989) destacam o seu papel

tradicional. Mas, Ittner, Larcker e Randall (2003), dão nova ênfase na identificação dos fatores críticos de sucesso financeiro, ajudando gestores no alcance de objetivos estratégicos para as organizações.

Para um aperfeiçoamento da gestão é fundamental que os gestores hospitalares públicos estejam atentos as decisões a serem tomadas alinhadas aos fatores contingências enfrentados. Tais situações decisórias, que podem ser influenciadas pelos fatores contingenciais, são: (I) o ambiente, Burns e Stalker (1961); (II) a estratégia, Chandler (1962); (III) o porte, Child (1975) e Pug e Hinigs (1976); (IV) a estrutura Burns e Stalker (1961); (V) a tecnologia da informação, Woodward (1965), Merchant (1984), e Dunk (1992). Esses fatores podem afetar positiva ou negativamente ea controladoria pode ser a base para o sucesso da gestão pública hospitalar. Neste trabalho, esses fatores contemplarão a influência da controladoria na gestão hospitalar.

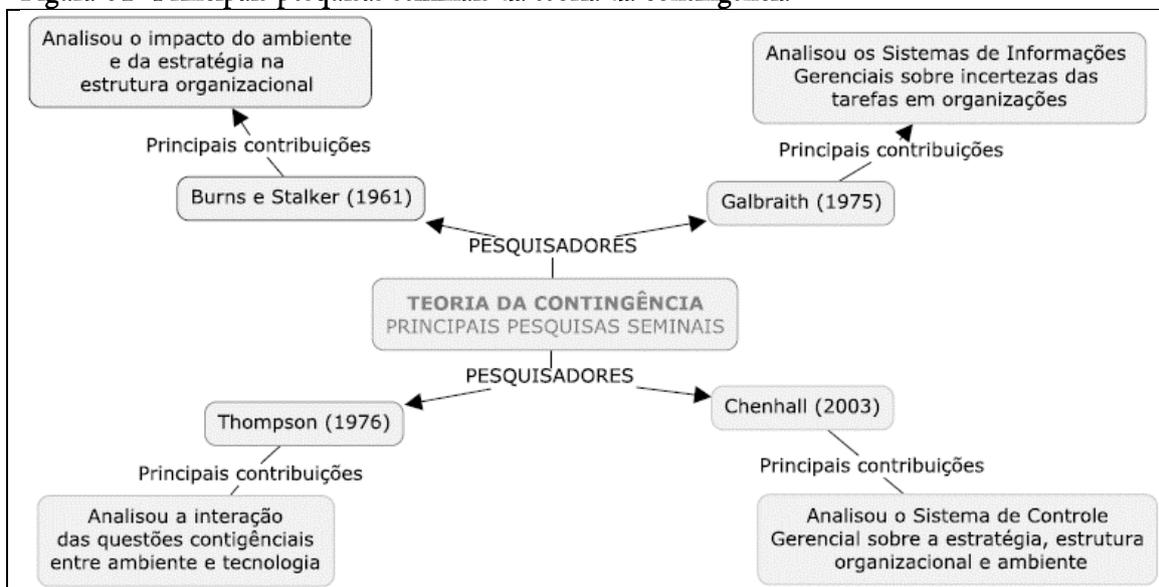
Em virtude dos fatores contingências em hospitais públicos, é importante compreender as variáveis internas e externas que modelam as instituições (MCKINLEY; MONE, 2003). Quanto aos arranjos contingências, tratam-se de combinações que conduzem a um desempenho superior entre as variáveis contingenciais (ESPEJO, 2008). Assim, a controladoria existe dentro de um contexto, influenciada por mudanças ambientais, exigindo uma transformação organizacional concomitante às circunstâncias apresentadas nesse ambiente. Dessa forma, a Teoria da Contingência, como referencial teórico, procura explicar as variáveis contingenciais envolvidas na organização (JUNQUEIRA, 2010).

A seguir, são apresentados estudos sobre a Teoria da Contingência. Ressalta-se que a seleção não é exaustiva e tem por objetivo indicar trabalhos nessa abordagem.

Quanto à pesquisa sobre a aplicação da abordagem contingencial, sua evolução, no decorrer dos anos, perpassa por pesquisadores que analisaram a teoria como uma variável influenciadora da gestão pelas organizações (ESPEJO, 2008; MORGAN, 2007; KHANDWALLA, 1972).

Junqueira (2010) reúne as principais pesquisas sobre a Teoria da Contingência. A Figura I apresenta as principais contribuições dessa teoria para os controles gerenciais:

Figura 01- Principais pesquisas seminais da teoria da contingência



Fonte: Adaptado de Junqueira (2010).

Considerando a Figura 01, sobre as principais pesquisas seminais acerca da Teoria da Contingência, as contribuições se restringem às questões contingenciais e ao comportamento das pessoas nas organizações (THOMPSON, 1967).

Quanto à associação entre fatores contingenciais e controle gerencial, parte-se de um sistema mecanicista ou orgânico, alinhado à tecnologia e à estrutura organizacional, de Woodward (1958; 1965) e Burns & Stalker (1961), e chega-se a uma contabilidade gerencial voltada para a Controladoria,

direcionada a gerar informações para a tomada de decisão em ambiente com estrutura organizacional e com Sistemas de Controle Gerencial.

Sistema de Controle Gerencial

Para Simons (1987), os sistemas de controles referem-se aos procedimentos e aos sistemas que utilizam informações para manter ou alterar os padrões de atividades organizacionais. Chenhall (2003) acrescenta que o SCG centra-se na prestação de informações, financeiramente quantificáveis, para ajudar na tomada de decisões gerenciais.

O SCG quando desenvolvido e aprimorado no intuito de auxiliar os gestores pode fornecer informações precisas, oportunas e pertinentes sobre a economia e o desempenho das empresas, que são cruciais ao sucesso organizacional (KAPLAN et. al, 2000). Para Anthony e Govindarajan (2006), o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas. Para Guerreiro (2009), o SCG é um processo incorporado às demais rotinas organizacionais. Contudo, segundo Helsen, et al. (2016) não há um conceito universal do que é um SCG, porém há um consenso de que o SCG permite o alcance dos objetivos organizacionais. E, de acordo com Grabner e Moers, 2013 para a funcionalidade do SCG faz-se necessário categorizar os controles gerenciais em pacotes correlacionados a fim de buscar uma visão holística dos controles e de visualizar o panorama do seu uso no contexto da organização.

O controle gerencial inclui várias atividades, como: (1) planejar o que a organização deve fazer; (2) coordenar as atividades de várias partes da organização; (3) comunicar a informação; (4) avaliar a informação; (5) decidir se deve ser tomada a decisão, ou que decisão tomar; e, por último, (6) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Frezatti, Rocha e Nascimento (2009), as ferramentas de controle gerencial representam um conjunto de elementos de natureza distinta que vão compor a característica do SCG, transmitindo os valores institucionais.

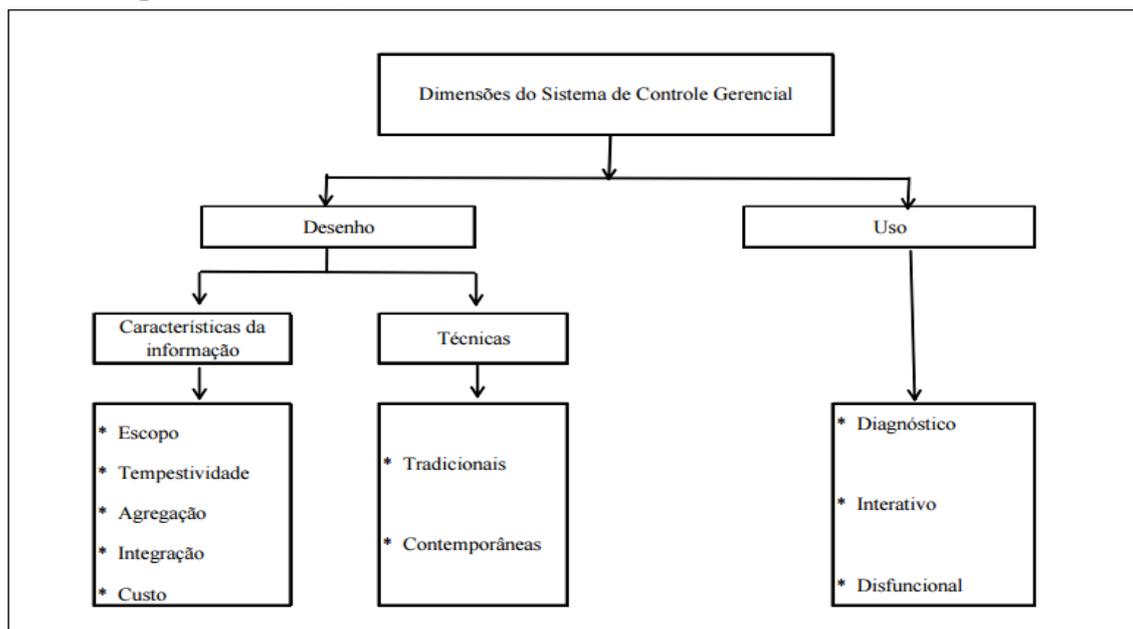
Quadro 01 - Ferramentas do SCG

Ferramentas do SCG	
Tradicionais	Contemporâneos
Planejamento estratégico	Balanced Scorecard
Orçamento	Custeio baseado em atividades
Análise Orçamentária	Orçamento baseado em atividades
Técnicas Tradicionais de Custeio	Custeio alvo
Análise da Lucratividade do produto	Análise lucrativa do cliente
<i>Tableau de bordo</i>	Valor econômico adicionado
Lucro residual	Análise do ciclo de vida do produto
Retorno sobre investimento	<i>Benchmarking</i>
Análise de custo/volume/lucro	
Técnicas de pesquisa operacional	

Fonte: Adaptado de Junqueira (2010).

É importante ressaltar que as ferramentas contemporâneas de controle gerencial são normalmente utilizadas não em substituição, mas de forma complementar às ferramentas tradicionais (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007).

A Figura 02 – Ilustração de um SCG, suas dimensões e características.



Fonte: Adaptado de Montavoni (2012).

Na Figura 2 Montavani (2012) descreve as dimensões do SCG, que compõe-se, do desenho e do uso. O desenho compreende as características da informação contendo o escopo, a tempestividade, a agregação, a integração e o custo. Já as técnicas, são tradicionais e contemporâneas. A dimensão uso é depreende-se o diagnóstico, o interativo e disfuncional.

Conforme Martins e Junior (2012), nos HUs, a grande dificuldade para a implementação de um Sistema de Informação Gerencial - SIGeficaz se deve ao fato de requerer uma cooperação de todos os profissionais envolvidos, como médicos, enfermeiros, assistentes sociais, entre outros profissionais da área. Nesse sentido, na próxima subseção, apresenta-se o conceito e subdivisões dos hospitais.

Hospitais

Segundo a Organização Mundial da Saúde (2015), o conceito de hospital é aplicado para todos os estabelecimentos com pelo menos cinco leitos para a internação de pacientes que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos.

No Brasil, hospital pode ser conceituado como uma entidade de natureza administrativa pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, que presta atendimento conveniado ao SUS ou não. Sua finalidade é a prestação de serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa (SILVA, 2006). Com outras palavras, o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar (1998) define hospitais como “todo estabelecimento dedicado à assistência médica de caráter estatal ou privado, de alta ou baixa complexidade, com ou sem fins lucrativos”.

Conforme Silva (2006), os hospitais dividem-se em dois grandes grupos: Hospitais Gerais e Hospitais Especializados. Os hospitais gerais atendem às diversas patologias, neste grupo, classificam-se a maior parte dos hospitais de ensino. Já os hospitais especializados atendem a patologias específicas como, por exemplo, ortopedia e psiquiatria.

Atualmente (2018), conforme dados disponibilizados no site do Conselho Nacional de Saúde (CNS), o número de hospitais no país, é de 6.820, sendo 2.423 de natureza pública e, 4.397 de natureza privada, totalizando e juntos disponibilizam 415.009 leitos em todo o Brasil.

Quadro 02 - Hospitais públicos e privados

Distribuição dos hospitais de ensino públicos e privados				
Públicos		2.423		35,53
Privados	Lucrativo	2.540	4.397	64,47%
	S/F Lucrativo	1.857		
Total		6.820		100%

Fonte: Adaptado do Conselho Nacional de Saúde (2018).

Do total de hospitais privados 1.821 estão situados na região sudeste, 993 na região nordeste, 856 na região sul, 497 na região centro-oeste e 230 na região norte. Diferentemente os hospitais públicos estão distribuídos em hospitais municipais, estaduais e federais, de maneira mais uniforme.

Para Médici (2001), a concepção tradicional define um hospital universitário (HU) como uma instituição que se caracteriza: (a) por ser um prolongamento de um estabelecimento de ensino em saúde (de uma faculdade de medicina, por exemplo); (b) por prover treinamento universitário na área de saúde; (c) por ser reconhecido oficialmente como hospital de ensino, estando submetido à supervisão das autoridades competentes; (d) por propiciar atendimento médico de maior complexidade (nível terciário) a uma parcela da população.

Para Luedy, Mendes, Júnior (2012), o Hospital Universitário (HU) é uma organização importante para assistência, gestão, ensino e pesquisa, sua complexidade está traduzida em: complexidade tecnológica, física, alto grau de especialização de recursos humanos e organizacionais, além de estarem submetidos às regras da autonomia universitária.

Quanto aos hospitais de ensino, conforme dados disponibilizados no site do Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino - ABRHAUE, o número de hospitais de ensino no país era de 119 hospitais, sendo, a maioria, da rede pública, com 67,22% (ABRAHUE, 2018).

Quadro 03 - Hospitais de ensino públicos e privados

Distribuição dos hospitais de ensino públicos e privados		
Municipais	03	2,52%
Estaduais	31	26,05%
Federais	46	38,65%
Filantrópicos	39	32,78%
Total	119	100%

Fonte: Abrahue (2018).

São poucos os hospitais universitários municipais, existem apenas três em todo o país. Já os hospitais universitários estaduais, estão presentes em apenas alguns estados brasileiros: Amazonas, Ceará, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Pará, Pernambuco, Piauí, Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo. O estado de São Paulo possui 9 hospitais, quase 30% de todos os hospitais estaduais do país.

De forma geral 41,30% dos hospitais universitários federais estão situados na região sudeste do país, com 19 hospitais, no entanto observa-se a contração no estado do Rio de Janeiro com 12 hospitais. Semelhante aos hospitais públicos federais, os hospitais filantrópicos também estão concentrados na região sudeste com 17 hospitais, ou seja 43,58%.

Os hospitais de ensino brasileiros têm a necessidade de atender às demandas da saúde, mas possuem um desafio importante em desempenhar sua principal função: formar profissionais na área de saúde (MACHADO; KUCHENBECKER, 2007). Para tanto, a Teoria da Contingência, em pesquisa sobre os SCG, é discutida a seguir.

Teoria Contingencial em Pesquisas sobre Sistemas de Controle e Informação Gerencial

Quanto às pesquisas sobre controles gerenciais e fatores contingenciais, a pesquisa em contabilidade gerencial de Scapens (1994) ressalta a importância de unir a teoria com a prática para iniciar estudos efetivamente voltados para o que está sendo feito nas organizações. Apesar dessa

recomendação, as pesquisas nacionais, quanto à expectativa e ao comportamento das organizações a reagirem aos fatores contingenciais de seu meio, passam por inúmeras mudanças, buscando alcançar eficiência organizacional para se manterem no mercado competitivo (RAIMUNDINI; SOUZA, 2003).

A seguir, abordam-se alguns estudos internacionais e nacionais, envolvendo os controles gerenciais, e os fatores contingências que foram utilizados como base para este estudo.

Abernethy e Lillis (2001) desenvolveram um estudo para avaliar as interdependências nas escolhas de gestão e implantação de estruturas e processos de gestão que facilitem o processo decisório em hospitais. Os resultados dos estudos apontaram que os hospitais estão sob crescente pressão para contenção de custos e aumentar a qualidade no atendimento. Como consequências, podem ser reduzidos por meio de uma combinação de sistemas de responsabilização com base em mecanismos de controle gerencial, capaz de controlar a tomada de decisões entre gestores responsáveis pela administração.

Raimundini e Souza (2003) trataram a gestão financeira em organizações hospitalares, abordando os problemas relativos à estrutura organizacional e as questões mais frequentes sobre a Teoria da Contingência. Eles concluíram que a gestão financeira de hospitais públicos brasileiros enfrenta graves dificuldades em função de problemas relativos à estrutura organizacional e ao uso das ferramentas de gestão como, por exemplo, o sistema de custeio.

Naranjo-Gil e Hartmann (2007) realizaram um estudo experimental sobre os diferentes níveis de eficácia na percepção de uso dos SCG no processo decisório dos gestores administrativos e dos gestores do corpo clínico em hospitais, aplicando a pesquisa em 218 hospitais públicos da Espanha. Concluíram que a experiência dos profissionais e o grau de titulação desses gestores afetam o sistema de gestão disponíveis e inibe a implementação de metas estratégicas entre o arranjo estrutural e os SCG.

Beuren, Dal Magro e Dias (2014) investigaram a percepção de uso dos SCG no processo decisório dos gestores administrativos e dos gestores do corpo clínico em hospitais. Os resultados apontaram diferenças sistemáticas na utilização dos SCG, no uso de informações financeiras e na implantação de estratégias hospitalares entre os profissionais envolvidos como corpo técnico ou clínico.

Proposições da pesquisa

No que se refere à influência de SCG, que subsidiam a controladoria na gestão hospitalar nos Hospitais Universitários, sob a perspectiva da Teoria da Contingência, Haldama e Laats (2002) associaram que a abordagem contingencial assume os SCG adotados para auxiliar os gestores no cumprimento de metas, sendo o SCG útil para o fornecimento de informações para os gestores.

Entre os diversos fatores contingenciais, a literatura destaca, como relevantes, a incerteza do ambiente, estratégias, estrutura e tecnologias da informação Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965), Merchant, (1984), Dunk (1992). Assim, têm-se as proposições teóricas que norteiam o estudo.

A primeira proposição está centralizada no ambiente e, para Burns; Stalker (1961), as condições do ambiente, nas estruturas organizacionais, possuem autoridade centralizada, padronizações como estruturas organizacionais e coordenação de equipes multifuncionais, ocasionando descentralização, autonomia e poucos controles burocráticos. Isso remete à primeira proposição teórica:

PI – Os Hospitais Universitários são sistemas abertos que precisam ser cuidadosamente administrados para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais.

Quanto ao fator contingencial da estratégia, para Chandler (1962), as escolhas estratégicas de uma organização influenciam o desenvolvimento de sua estrutura.

P2 - A modificação da estratégia da organização contribui para alterações nos SCG.

P3 – Uma estrutura funcional ajusta-se a uma estratégia não diversificada, enquanto uma estrutura divisional é mais adequada para uma estratégia de diversificação que demanda gerenciamento efetivo da complexidade de produtos e serviços diferentes.

Na sequência da formulação das proposições teóricas, têm-se as características da informação no SCG sobre a influência da tecnologia da informação. Para Chenhall (2003), as estruturas mecanicistas predominam na centralização dos controles gerenciais. Logo, a Teoria da Contingência preconiza que ambientes com maior grau de incertezas tendem a ter uma estrutura mais orgânica, oportunizando aceitação pela tecnologia da informação.

Woodward (1965) indica que a tecnologia e o ambiente são as principais fontes de incerteza, pois as diferenças entre essas dimensões resultariam em fontes de incerteza, resultando, portanto, em diferentes estruturas, estratégias e processos de decisão, a serem gerenciados pelos diversos níveis hierárquicos da organização.

P4 – As tecnologias da informação correspondem às interdependências entre os setores da organização de forma combinada, sequencial e/ou recíproca.

As proposições teóricas P5 e P6 destacam as características da informação e técnicas, orientadas pelos SCG. Anthony (1970) e Chenhall (2003), que incluem os seguintes aspectos: escopo, tempestividade, nível de agregação, nível de integração e as técnicas tradicionais e contemporâneas.

P5 - As ferramentas dos SCG representam um conjunto de elementos de natureza distinta nos HUs e, por sua vez, institucionalizados.

P6 – As ferramentas dos SCGs dos HUs sofrem alterações tradicionais e contemporâneas. Para Stair (1996) e O'Brien (2004), a dimensão tempo caracteriza-se por informações oportunas, fornecidas a seus usuários.

P7 – Os SIG resultam em informações oportunas e tempestivas para a organização.

Outra questão a ser investigada pela Teoria da Contingência, relacionada ao fato de que uma organização necessita de informações/conteúdo seguras para a tomada de decisões, Stair (1996) e O'Brien (2004) destacam que todo conteúdo da informação precede de precisão, livre de erros e consistente.

P8 – O conteúdo das informações gerenciais possibilitam a segurança, livre de contaminação deliberada, para a organização.

Por fim, a última proposição teórica organiza-se na questão do SIG quanto a sua dimensão forma. Em conformidade com Stair (1996) e O'Brien (2004), pode ser ordenada em sequências predeterminadas pelo usuário e apresentada de várias formas. Por exemplo, em documento de papel, através de monitores de vídeo, entre outras.

P9 – A forma clara e precisa do SIG deve ser de fácil compreensão para seus usuários.

No tópico seguinte, abordam-se o método e os procedimentos de pesquisa utilizados para aplicar a Teoria da Contingência e o SCG.

METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, pois os fatos serão analisados sem manipulação. Scapens (1990) menciona que os estudos com essa abordagem caracterizam-se por descrever sistemas, técnicas e procedimentos contábeis utilizados atualmente

No que se refere aos procedimentos, caracterizam-se como um estudo de caso. A abordagem de estudo de caso não é um método propriamente dito, mas uma estratégia de pesquisa (HARTLEY, 1994). Nessa mesma linha, entre os principais benefícios na condução de estudo de caso, destacam-se o aumento da compreensão e do entendimento sobre os eventos reais contemporâneos Miguel (2007), além de permitir uma descrição Eisenhardt (1989), e Roesch (1999). O teste de uma teoria existente, de acordo Eisenhardt (1989), em razão da literatura, propõe que casos múltiplos são mais convincentes e permitem maiores generalizações (YIN, 2005).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. Para Creswell (2010, p. 43), a abordagem qualitativa é “um meio para explorar e para entender o significado que os indivíduos ou os grupos atribuem a um problema social ou humano”. Os principais procedimentos qualitativos, nesse tipo de pesquisa, são classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles (CRESWELL, 2010).

A Tabela 02 elenca os constructos da pesquisa e tiveram como fundamento teórico as proposições da pesquisa a serem analisadas.

Tabela 02 – Constructo da pesquisa

Teoria	Categoria de análise	Proposições	Categoria de análise operacional	Referências
(TC)	Ambiente	P1	- autoridade centralizada - coordenação de equipes multifuncionais - descentralização - autonomia - controles burocráticos	Burns; Stalker (1961)
	Estratégia	P2	- escolha - autonomia	Chandler (1962)
	Estrutura	P3	- estrutura funcional - estrutura divisional	Burns; Stalker (1961)
	Tecnologia da informação	P4	- combinada - sequencial - recíproca	Woodward (1965); Donaldson (2001)
(SCG)	Características da Informação	P5	- escopo - tempestividade - nível de agregação - nível de integração	Anthony (1970); Chenhall (2003)
	Técnicas	P6	- tradicionais - contemporâneas	Chenhall (2003)
(SIG)	Tempo	P7	- tempestividade	Stair (1996); O'Brien (2004)
	Conteúdo	P8	- segurança - precisão	Stair (1996); O'Brien (2004)
	Forma	P9	- operacionalização	Stair (1996); O'Brien (2004)

Fonte: dados da Pesquisa.

Estando formuladas as nove proposições da pesquisa, na sequência, apresenta-se o delineamento metodológico adotado para, depois, proceder-se à análise dos resultados do caso.

Para operacionalizar a categorização nesta etapa, utilizou-se o software *Atlas.ti v.7* para gerar as figuras contendo os trechos das entrevistas que foram codificadas em cada uma das categorias utilizadas para a análise e discussão dos resultados.

Quanto à seleção da organização de estudo de caso, ocorreu em um Hospital Universitário, no qual foram entrevistados três gestores (diretor Administrativo, diretor Financeiro, diretor de controle interno) responsáveis pelos SCG. As entrevistas, por sua vez, ocorreram após o agendamento por

telefone e por meio de visitas presenciais durante os meses de fevereiro e março de 2017. Foram gravadas e, posteriormente, transcritas.

Quanto ao objeto de estudo da presente pesquisa, trata-se de um Hospital Universitário, localizado no Estado do Paraná. Possui 212 leitos, 834 funcionários efetivos e, aproximadamente, 400 contratados, incluindo estagiários, totalizando 1.234, distribuídos em três turnos.

RESULTADOS

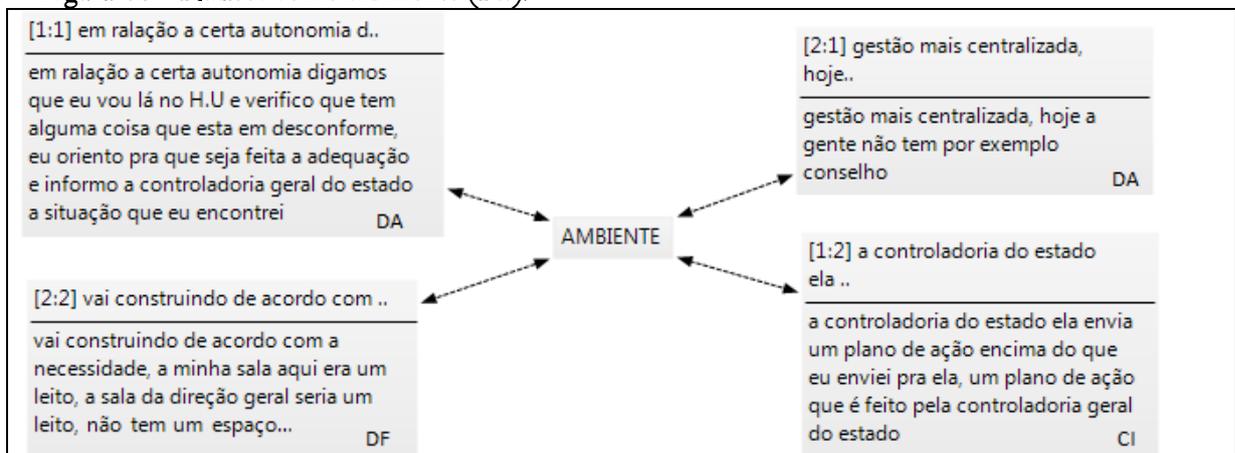
Nesta seção, realiza-se a análise das proposições teóricas no contexto da gestão do Hospital Universitário investigado.

Teoria da Contingência

As proposições a serem avaliadas na Teoria da Contingência são: ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia da informação, sendo subdivididas as proposições: PI, P2, P3 e P4. Para auxiliar na análise da proposição PI, na Figura 03, criada pelo software *Atlas.ti*, mostram-se as unidades de dados selecionadas, agrupadas em torno da categoria de análise denominada ambiente.

A primeira proposição a ser avaliada é a **PI - Os Hospitais Universitários são sistemas abertos que precisam ser cuidadosamente administrados para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais**. Conforme os entrevistados, o HU sofre modificações no ambiente de acordo com os controles burocráticos, no que diz respeito à centralização dos planos de ação e gestão centralizada.

Figura 03 - Relatos sobre Ambiente (PI).

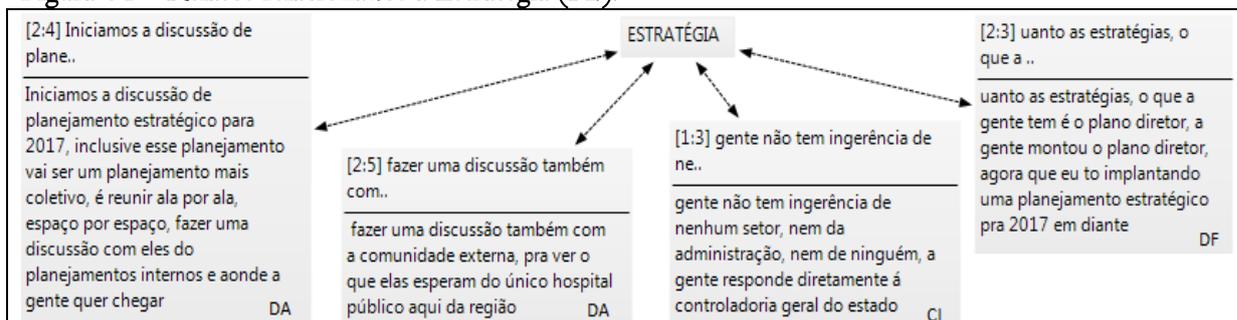


Fonte: dados da Pesquisa.

Uma característica presente nos relatos foi a busca por autonomia dos colaboradores em seus setores de trabalho, pois os relatos destacaram a sua pouca autonomia, o que pode ser visualizado pela falta de conselhos específicos para os setores gerenciais do HU. Por tais motivos, encontram-se dificuldades para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas a se adaptar às circunstâncias ambientais.

Quanto à segunda proposição: **P2 - A modificação da estratégia da organização contribui para alterações nos sistemas de controle gerencial**, com o auxílio do software *Atlas.ti*, a Figura 04 gerada torna clara a percepção quanto às estratégias da organização e influenciam o desenvolvimento de sua estrutura (CHANDLER, 1962).

Figura 04 – Relatos relacionados à Estratégia (P2).

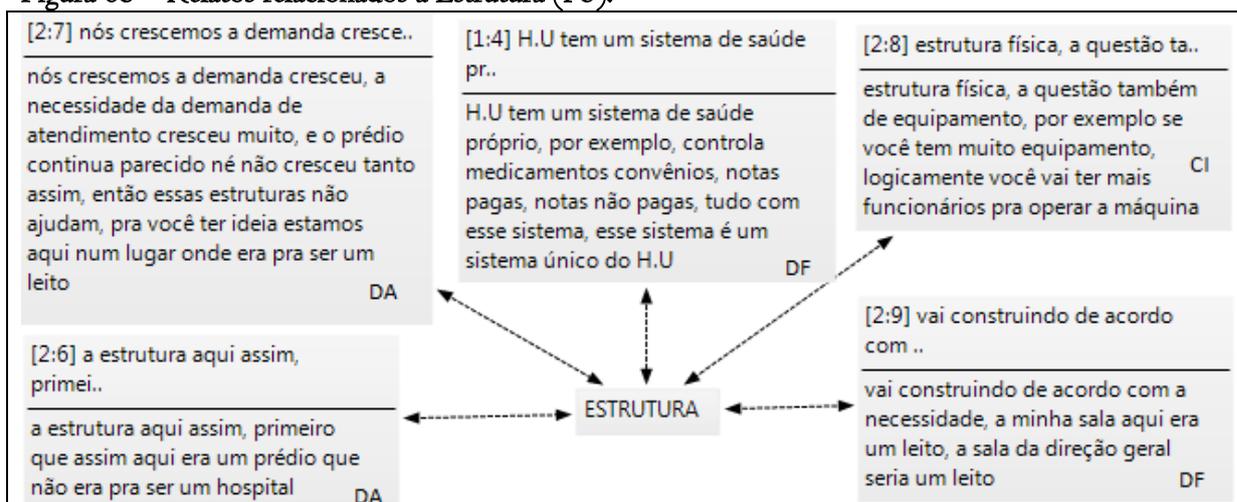


Fonte: dados da Pesquisa

A respeito da estrutura, contida na P3 – Uma estrutura funcional ajusta-se a uma estratégia não diversificada, enquanto uma estrutura divisional é mais adequada para uma estratégia de diversificação que demanda gerenciamento efetivo da complexidade de produtos e serviços diferentes, conforme descrito na revisão da literatura, o tamanho da organização afeta o nível de sofisticação, requerido dos SCG (BURNS; STALKER, 1961; CHENHALL, 2003). Nos depoimentos explicitados na Figura 04, torna-se claro que a estrutura divisional se dá através de um sistema que controla, por exemplo, convênios, medicamentos, empenhos. Quanto ao porte da organização, alinhado à sua demanda, cresceu muito, porém “o prédio continua parecido. ... não cresceu”. Quanto à estrutura física, porém, destaca-se a falta de profissionais habilitados para operar os equipamentos existentes. Nesse sentido, quando uma organização aumenta de tamanho, sua estrutura organizacional, geralmente, torna-se mais complexa e, conseqüentemente, necessita de mais funcionários para controlar a gestão da instituição (MERCHANT, 1981; GERIN, 2005).

Para tanto, na organização analisada, a sua estrutura funcional impactou, principalmente, para a demanda de mais funcionários. O que se destaca é sua demanda, conforme relato dos entrevistados na Figura 05, a seguir:

Figura 05 – Relatos relacionados à Estrutura (P3).



Fonte: dados da Pesquisa.

Por fim, quanto à abordagem contingencial, referente à tecnologia da informação, têm-se as características da informação no SCG, influenciadoras da tecnologia da informação. Para Chenhall (2003), as estruturas mecanicistas predominam na centralização dos controles gerenciais, logo, a Teoria da Contingência preconiza que ambientes com maior grau de incertezas tendem a possuir uma estrutura mais orgânica, oportunizando aceitação pela tecnologia da informação.

Para tanto, com o auxílio do software *Atlas.ti*, o fator contingencial da tecnologia da informação está presente na proposição **P4 – As tecnologias da informação correspondem às interdependências entre os setores da organização de forma combinada, sequencial e/ou recíproca**. Conforme descrito na revisão da literatura, Woodward (1965) indica que a tecnologia e o ambiente são as principais fontes de incerteza, e que as diferenças entre essas dimensões resultariam em diferentes estruturas, estratégias e processos de decisão que deveriam ser gerenciados pelos diversos níveis hierárquicos da organização.

Nesse sentido, um dado relevante para a análise da P4 é evidenciado no relato de que não há o acesso interligado das informações gerenciais, conforme destacado por um entrevistado: *eu não tenho interligado aqui informações que eu possa pegar direto*. Ademais, a partir dos dados coletados, infere-se que a organização utiliza tecnologia padronizada. Entretanto, o acesso a esse banco de dados é restrito aos seus usuários que, ao necessitarem de relatórios gerenciais, precisam da autorização e liberação por parte de cada setor. Quanto ao SCG, demonstrou-se a existência daqueles de natureza tradicional, orientados de forma combinada, recíproca e sequencial confirmando a P4.

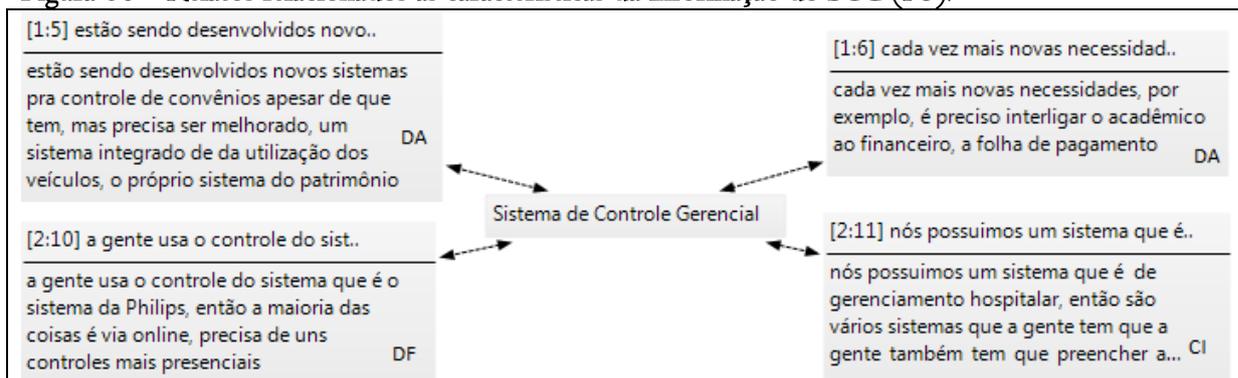
A seguir, apresentam-se as proposições teóricas P5 e P6 sobre SCG.

Sistema de Controle Gerencial (SCG) e Sistema de Informações Gerenciais (SIG)

Os SCG, segundo Anthony (1970) e Chenhall (2003), incluem os seguintes aspectos: escopo, tempestividade, nível de agregação e nível de integração para as técnicas tradicionais e contemporâneas.

Para a primeira proposição do SGC, **P5 - As ferramentas dos Sistemas de Controle Gerencial representam um conjunto de elementos de natureza distinta no HU, e por sua vez institucionalizados**, de acordo com a Figura 06, gerada pelo software *Atlas.ti*, ilustra-se que a categoria de análise “Características da Informação” apresenta as unidades de dados voltadas para um SCG *online*. Todavia, os entrevistados relataram que o sistema precisar ser melhorado pois não atende as especificidades necessárias a gestão. Por exemplo, as que envolvem os convênios hospitalares. A partir dos dados coletados, infere-se que os SCGs possuem características distintas no HU, não garantido, conforme preceitua a literatura, quantas são as informações gerenciais com capacidade de fornecer apoio ao processo de gestão com conteúdo, precisão, frequência, adequação à decisão, confiabilidade, oportunidade, entre outros fatores (PADOVEZE; BENEDICTO; SOUSA, 2005).

Figura 06 – Relatos relacionados às características da informação do SCG (P5).



Fonte: Dados da Pesquisa.

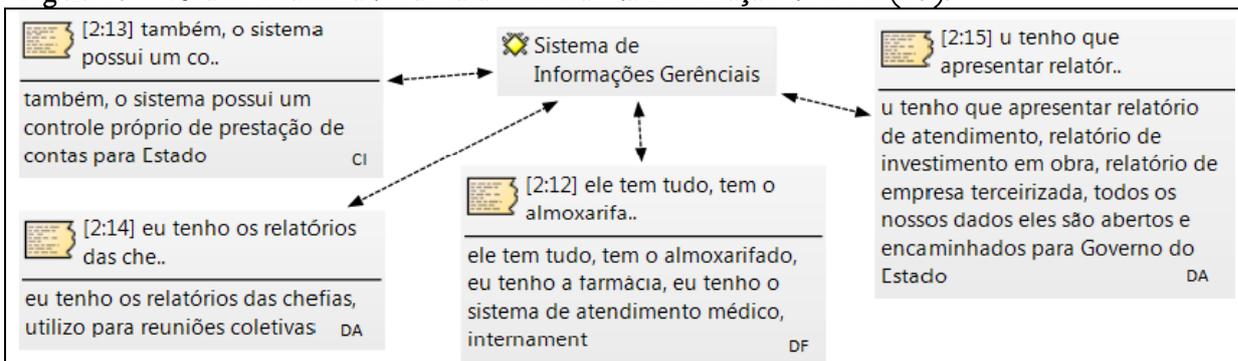
Para a análise da **P6 – As ferramentas dos Sistemas de Controle Gerencial dos HU sofrem alterações tradicionais e contemporâneas**, a Figura 06 evidencia a necessidades de alterações no SCG, a organização utiliza SCG tradicionais (MAJOR, 2009). Para tanto, passamos agora para a análise do SIG, alinhado às proposições teóricas P7, P8 e P9.

As organizações, geralmente, estão em constante movimento, readequando-se às tendências competitivas, que são necessárias para o aprimoramento dos serviços prestados. Tal fato requer adequar-

se às contingências e encontrar mecanismos capazes de contribuírem para a decisão de gestores quanto aos SIG de forma tempestiva e eficiente.

Nesse sentido, as proposições teóricas P7, P8 e P9 foram tratadas e respondidas nas entrevistas, referente ao SIG, e são parcialmente ilustradas na Figura 07. Sobre a proposição **P7 – Os sistemas de informações gerenciais resultam em informações oportunas e tempestivas para a organização**, as declarações dos entrevistados do HU, explicitadas na Figura 07, segregam a categoria de análise em informações capazes de atender às necessidades dos usuários da organização.

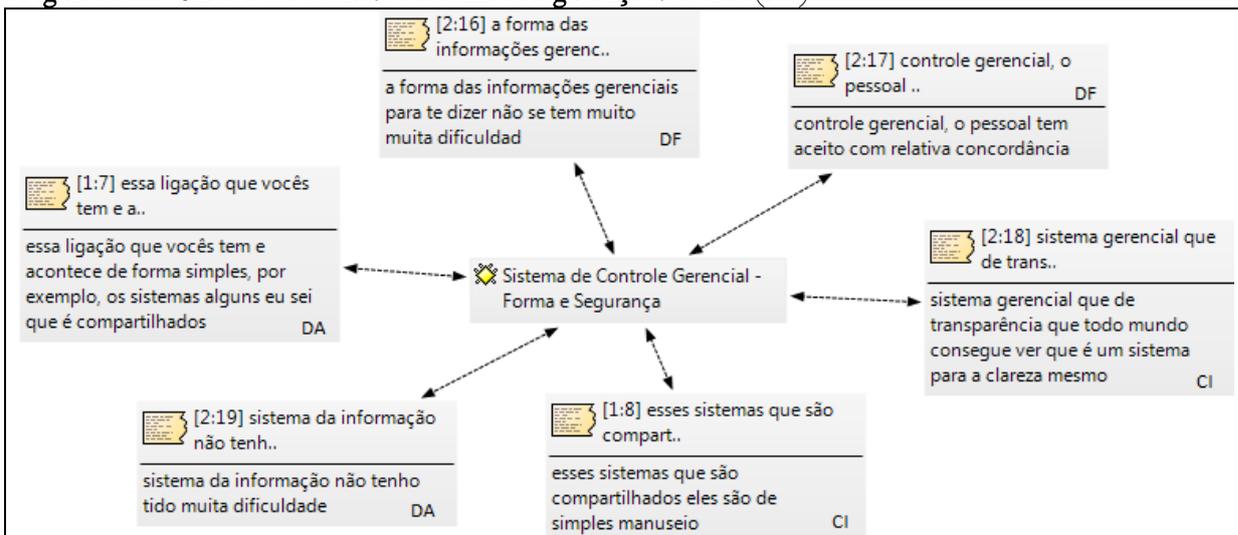
Figura 07 – Relatos relacionados às características da informação do SCG (P7).



Fonte: Dados da Pesquisa.

No que se refere ao SIG, a respeito de informações/conteúdo seguro, para a tomada de decisões, procede-se à análise da oitava e nona proposições: **P8 – o conteúdo das informações gerenciais possibilitam a segurança, livre de contaminação deliberada para a organização**; e **P9 – A forma clara e precisa dos sistemas de informações gerenciais devem ser de fácil compreensão para seus usuários**. Para tanto, agruparam-se, com o auxílio do software *Atlas.ti*, unidades de dados que contribuíram para o entendimento sobre a temática abordada na proposição teórica. Na figura 08, é possível visualizar a SIG de acordo com a forma e segurança.

Figura 08 – Relatos relacionados à forma e segurança do SCG (P8)



Fonte: Dados da Pesquisa.

Por meio das respostas obtidas e parcialmente ilustradas, na Figura 08, vislumbra-se a convicção dos entrevistados a respeito da utilização do SIG. Esses achados são similares, em conformidade com Raimundini e Souza (2003), Naranjo-Gil e Hartmann (2007), Beuren, Dal Magro e Dias (2014), pois, embora houvesse reportes a várias questões contingencias internas, em sua maioria, associados aos controles estratégicos, o SIG indicava que a necessidade de transparência e de compartilhamento do

manuseio dos sistemas atendiam, de forma parcial, às suas necessidades. Mas, conclui-se que os fatores contingenciais externos impactaram na operacionalização do SIG.

CONCLUSÃO

Como todas as organizações sofrem e reagem, em meio às constantes mudanças, para manter-se no mercado completamente competitivo, Instituições Públicas não têm como escapar. Nesse sentido, os Hospitais Universitários caminham juntos para adequar-se às contingências apresentadas aos gestores e funcionários. Para responder à questão de pesquisa, elaboram-se nove proposições destinadas a investigar os sistemas de informação e de controle gerenciais que subsidiam a controladoria na gestão hospitalar de uma unidade pública universitária sob a perspectiva da Teoria da Contingência. De maneira resumida, conclui-se que os principais fatores contingenciais que contribuíram para a implantação de sistemas de informação e de controles estão diretamente ligados às demandas do próprio Governo do Estado. Assim, para as proposições P1, P2, P3 e P4, infere-se que a organização de saúde utiliza-se de tecnologia padronizada. Entretanto, o acesso a esse banco de dados é restrito aos seus funcionários, e, ao necessitarem de relatórios gerenciais, precisam da autorização e liberação por parte de cada setor. Quanto ao SCG, demonstrou-se a existência artefatos tradicionais, orientados de forma combinada, recíproca e sequencial, confirmando a P4. Semelhante aos resultados de Espejo, Portulhak e Martins (2015), que verificaram a baixa aderência aos artefatos, e dois dos hospitais pesquisados informaram não utilizar qualquer ferramenta de SCG. E ainda, notou-se que as práticas mais utilizadas pelos gestores estão relacionadas a elementos formais de planejamento estratégico e realização de análises segmentadas de receitas, custos e despesas, centros de custos e grupos de serviço. O desenvolvimento do controle gerencial foi mais avançado em dois hospitais de grande porte.

Quanto as proposições P5, P6 e P7, a respeito do SCG, constatou-se características distintas no HU, não garantido a capacidade de fornecer apoio ao processo de gestão, cujas características deveriam ser: conteúdo, precisão, frequência, adequação à decisão, confiabilidade, oportunidade, entre outros fatores (PADOVEZE; BENEDICTO; SOUSA, 2005). Esses resultados se assemelham aos resultados de Beuren, Dal Magro e Dias (2014), que constataram 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.

Por fim, sobre o SIG, referente às proposições P7, P8 e P9, conclui-se que ele atende de forma parcial às necessidades dos funcionários do HU. Os resultados assemelham-se aos de Fabiano Cintra et al. (2012), que evidenciaram que a implantação do SIG contribuiu positivamente na gestão de contratos do Hospital, reduzindo o tempo dedicado no gerenciamento dos contratos por meio da otimização do controle, melhoria no fluxo de trabalho, redução do tempo de execução das tarefas e ainda, a possibilidade de utilização da informação à tomada de decisão.

Dentre as principais limitações, destaca-se que os resultados são baseados nas percepções dos diretores vinculados a área de controladoria, mas nem todos possuem formação na área de gestão, e, ainda a dificuldade em entrevistar todo o quadro diretivo, os resultados seriam diferente se fosse no nível funcional assistencial. Destacam-se os fatores contingencias externos que mais impactaram na operacionalização do SIG. Nesse sentido, torna-se relevante para as pesquisas futuras comparar a controladoria de hospitais públicos com a de hospitais privados.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, Margaret A.; LILLIS, Anne M. **Interdependencies** in organization design: a test in hospitals. *Journal of Management Accounting Research*, v. 13, n. 1, p. 107-129, 2001.
- ANTHONY, R. N. **Management accounting**. 4 ed. Illinois: Irvin, 1970.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. AMGH Editora, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria; DAL MAGRO, Cristian Baú; DIAS, Dirceu Rodrigues. **Uso De Sistemas de Controle Gerencial no Processo Decisório Em Hospitais: Um Comparativo entre os Gestores Responsáveis Pela Administração E Pelo Corpo Clínico**. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 8, n. 20, 2014.
- BRUNS, William J.; WATERHOUSE, John H. **Budgetary control and organization structure**. *Journal of accounting research*, p. 177-203, 1975.
- BRUNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. Tavistock, London, 1961.
- BRASIL, Conselho Nacional de Saúde. **O desenvolvimento do Sistema Único de Saúde: avanços, desafios e reafirmação dos seus princípios e diretrizes**. Editora MS (2002).
- CHANDLER JR, A. D. **Strategy and structure: chapters in the history of the American industrial enterprise**. Cambridge, MA: MIT Press, 1962.
- CHENHALL, Robert 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, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- CHILD, John. **Managerial and organizational factors associated with company performance-part ii. A contingency analysis**. *Journal of Management Studies*, v. 12, n. 1-2, p. 12-27, 1975.
- CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto**. In: Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2010.
- CUNHA, Carneiro; ARAUJO, Julio; CORREA, Hamilton Luiz. **Avaliação de desempenho organizacional: um estudo aplicado em hospitais filantrópicos**. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, p. 485-499, 2013.
- DONALDSON, Lex. **The contingency theory of organizations**. Sage, 2001.
- DUNK, Alan S. **Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production subunit performance: a research note**. *Accounting, Organizations and Society*, v. 17, n. 3-4, p. 195-203, 1992.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; PORTULHAK, Henrique; MARTINS, Daiana Bragueto. **Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais.** *Gestão & Regionalidade*, v. 31, n. 92, 2015.

FABIANO CINTRA, Renato et al. **Impacto da implantação de um sistema de informação gerencial na gestão de contratos públicos: o caso do hospital universitário de Dourados/MS.** *Revista de Administração da UNIMEP*, v. 10, n. 2, 2012.

FREZATTI, Fabio; ROCHA, Welington; DO NASCIMENTO, Artur Roberto. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** Editora Atlas SA, 2000.

GRABNER, Isabella; MOERS, Frank. Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, v. 38, n. 6-7, p. 407-419, 2013.

HALDMA, Toomas; LÄÄTS, Kertu. **Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies.** *Management accounting research*, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002.

HELSEN, Zoe et al. Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, v. 31, n. 2, p. 410-435, 2017.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F.; RANDALL, Taylor. **Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms.** *Accounting, organizations and society*, v. 28, n. 7-8, p. 715-741, 2003.

LUCENA, Wenner Glaucio Lopes; BRITO, Leide Adriana da Silva Nery. **Perfil dos artigos sobre custos voltados para área hospitalar publicados nos Anais do Congresso USP período de 2001-2007.** *Revista de Ciências Gerenciais*, v. 14, n. 19, p. 223-238, 2015.

LUEDY, Almerinda; MENDES, Vera Lúcia Peixoto S.; JÚNIOR, Hugo Ribeiro. **Gestão pública por resultados: contrato de gestão como indutor de melhorias em um hospital universitário.** *Organizações & Sociedade*, v. 19, n. 63, 2012.

KHANDWALLA, Pradip N. **The effect of different types of competition on the use of management controls.** *Journal of Accounting Research*, p. 275-285, 1972.

KAPLAN, R.S.; ATKINSON, A.A. - **Advanced Management Accounting.** Prentice Hall, 1989.

KAPLAN, Robert S. et al. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

MACEDO, Daniel Osório. **Utilização da Controladoria na Administração em instituições hospitalares.** 2015. 68 f. Dissertação (Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado) - FECAP, São Paulo.

MACHADO, Sérgio Carlos Eduardo Pinto; KUCHENBECKER, Ricardo de Souza. **Desafios e perspectivas futuras dos hospitais universitários no Brasil.** *Ciência & saúde coletiva*. Rio de Janeiro. Vol. 12, n. 4 (jul./ago. 2007), p. 871-877, 2007.

MAJOR, Maria João; RIBEIRO, João. **A teoria institucional na investigação em contabilidade. Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática. (Cap. 2, pp. 37-59).** Lisboa: Escolar Editora, 2008.

MARTINS, Vidigal Fernandes; JÚNIOR, Sandoval Mendonça Ferreira. **Perfil dos artigos sobre Sistemas de Informações Gerenciais voltados para hospitais universitários publicados em congressos relevantes no período de 2007 a 2011.** Revista GeTeC, v. 1, n. 1, 2012.

MANTOVANI, Flavio Roberto. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência.** 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MÉDICI, André Cezar. **Hospitais universitários: passado, presente e futuro.** Rev Assoc Med Bras, v. 47, n. 2, p. 149-56, 2001.

MCKINLEY, William; MONE, Mark A.; MOON, Gyewan. **Determinantes e desenvolvimento de escolas na teoria organizacional.** RAE- revista de administração de empresas, v. 43, n. 3, 2003.

MERCHANT, Kenneth A. **The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance.** Accounting Review, p. 813-829, 1981.

MERCHANT, Kenneth A. **Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model.** Accounting, organizations and society, v. 9, n. 3-4, p. 291-307, 1984.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização.** São Paulo, Atlas: 2007.

NARANJO-GIL, David; HARTMANN, Frank. **How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals.** Health Policy, v. 81, n. 1, p. 29-41, 2007.

O'BRIEN, James A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial.** IESDE BRASIL SA, 2010.

PADOVEZE, C.L.; BENEDICTO, G.C.; SOUZA, J.E.R. **Sistema de Informação Gerencial: Uma proposta de avaliação econômica da cadeia de valor.** In: Souza, J.E.R. (Org). Estratégia Organizacional. 1 ed. Campinas: Editora Alínea, 2005.

PUGH, Derek Salman; HICKSON, David John. **Organizational structure in its context: The Aston Programme I.** Lexington Books, 1976.

RAIMUNDINI, Simone Letícia; DE SOUZA, Antônio Artur. **Análise do estado atual da gestão financeira em hospitais públicos no Brasil.** Contabilidade Vista & Revista, v. 14, n. 1, p. 49-74, 2009.

SIMONS, Robert. **Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis.** Accounting, organizations and society, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

SCAPENS, Robert W. **Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice.** Management accounting research, v. 5, n. 3-4, p. 301-321, 1994.

SILVA, Marcia Zanievitz da. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz dos ABC e da UEP.** Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Florianópolis, Universidade Federal de Santa Catarina, SC, Brasil. (2006).

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W.; DA SILVA, Flávio Soares Corrêa. **Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial.** 2006.

THOMPSON, James D. **Organizations in action: social science bases of administration**. 1967.

TRIVELATO, Patrícia Valeriano et al. Avaliação da eficiência na alocação dos recursos econômicos financeiros no âmbito hospitalar. RAHIS, v. 12, n. 4, 2015.

WICKRAMASINGHE, Danture; ALAWATTAGE, Chandana. **Management accounting change: approaches and perspectives**. Routledge, 2007.

WOODWARD, Joan. **Management and technology**. HM Stationery Off., 1958.

WOODWARD, J. **Industrial organization: theory and practice**. London: Oxford University Press, 1965.