

O EFEITO DAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS SOBRE OS SISTEMAS DE CUSTOS NOS HOSPITAIS DO RIO DE JANEIRO

LUIZ DOS SANTOS LINS

Moacir Sancovski

Resumo:

Este trabalho parte de duas vertentes básicas: a pesquisa de ALMEIDA (1987) que tratou dos sistemas de custos em organizações hospitalares e a configuração da burocracia profissional proposta por MINTZBERG (1995). O referencial teórico apresentado por ALMEIDA (1987), permitiu que ele descrevesse os sistemas de custos em hospitais no final da década de oitenta, sem contudo, explicar por que, nos hospitais analisados, estes sistemas não eram desenvolvidos em sua plenitude ou eram simplesmente ignorados tanto pelo corpo clínico como pela própria administração do hospital. Para MINTZBERG(1995) os hospitais podem apresentar uma configuração que o autor classificou de burocracia profissional. Este tipo de configuração tem como principal característica a existência de um núcleo operacional altamente qualificado como parte chave da organização, além de uma grande autonomia. A configuração da burocracia profissional, quando existente em sua plenitude, pode vir a causar dificuldades na eficiência dos sistemas de custos em hospitais. Os objetivos da pesquisa são (1) levantar as características técnicas dos sistemas de custos nos hospitais pesquisados e compara-las com aquelas observadas por ALMEIDA (1987) e (2) contextualizar os resultados obtidos considerando a utilização em hospitais da configuração da burocracia profissional.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

O Efeito das Estruturas Organizacionais sobre os Sistemas de Custos nos Hospitais do Rio de Janeiro

Resumo

Este trabalho parte de duas vertentes básicas: a pesquisa de ALMEIDA (1987) que tratou dos sistemas de custos em organizações hospitalares e a configuração da burocracia profissional proposta por MINTZBERG (1995). O referencial teórico apresentado por ALMEIDA (1987), permitiu que ele descrevesse os sistemas de custos em hospitais no final da década de oitenta, sem contudo, explicar por que, nos hospitais analisados, estes sistemas não eram desenvolvidos em sua plenitude ou eram simplesmente ignorados tanto pelo corpo clínico como pela própria administração do hospital. Para MINTZBERG(1995) os hospitais podem apresentar uma configuração que o autor classificou de burocracia profissional. Este tipo de configuração tem como principal característica a existência de um núcleo operacional altamente qualificado como parte chave da organização, além de uma grande autonomia. A configuração da burocracia profissional, quando existente em sua plenitude, pode vir a causar dificuldades na eficiência dos sistemas de custos em hospitais. Os objetivos da pesquisa são (1) levantar as características técnicas dos sistemas de custos nos hospitais pesquisados e compara-las com aquelas observadas por ALMEIDA (1987) e (2) contextualizar os resultados obtidos considerando a utilização em hospitais da configuração da burocracia profissional.

Palavras-chave: Custos hospitalares. Burocracia profissional. Sistemas de custos.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1) Introdução

Em alguns tipos de atividades profissionais, notadamente onde a especialização e perícia dos seus profissionais são os pontos centrais da atividade, um controle eficiente sobre os custos pode vir a ser comprometido. Alguns exemplos de atividades com estas características são as universidades, empresas de auditoria e advocacia, hospitais e clínicas. Para MINTZBERG (1995) uma das possíveis causas para as dificuldades no controle dos custos é decorrente do tipo de estrutura organizacional destas atividades. Neste sentido o autor classifica as organizações em cinco tipos de configurações. Uma delas ele denominou de burocracia profissional. Este tipo de configuração tem como principal característica a existência de um núcleo operacional altamente qualificado como parte chave da organização, além de uma grande autonomia e uma relação direta com o cliente.

Esta pesquisa parte de duas vertentes básicas: a pesquisa de ALMEIDA (1987) que tratou dos sistemas de custos em organizações hospitalares e a configuração da burocracia profissional proposta por MINTZBERG (1995) que pode ser usada para representar a organização de alguns hospitais.

O referencial teórico apresentado por ALMEIDA (1987), permitiu que ele descrevesse os sistemas de custos em seis hospitais no final da década de oitenta, sem, contudo, explicar por que, nos hospitais analisados, estes sistemas não eram desenvolvidos em sua plenitude ou eram simplesmente ignorados tanto pelo corpo clínico como pela própria administração do hospital.

Os objetivos principais da pesquisa são: (1) levantar as características técnicas dos sistemas de custos em funcionamento nos hospitais localizados no estado do Rio de Janeiro e

compara-las com aquelas observadas por ALMEIDA (1987) e (2) contextualizar os resultados obtidos considerando que em geral os hospitais adotam a configuração da burocracia profissional e este tipo de configuração cria desafios para implantação e funcionamento dos sistemas de custos eficientes.

2) Metodologia

Quanto aos meios, a pesquisa utilizou o estudo de casos por considera-lo o mais adequado em relação ao nível de profundidade e detalhamento ao qual a pesquisa se propõe. Segundo VERGARA (1997), o estudo de caso “*é circunscrito a uma ou poucas unidades (...) Tem caráter de profundidade e detalhamento*”. Quanto aos fins, a metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva que, segundo ainda VERGARA (1997) “*expõe características de determinada população...*”.

A escolha do método de estudo de casos e a aplicação dos questionários pelos próprios pesquisadores, deriva do fato de considerarmos importante um contato direto com a amostra da pesquisa na busca de detalhes que talvez passassem despercebidos se utilizássemos outros procedimentos. Portanto entendemos ser este método de estudo de casos o mais adequado à proposta desta pesquisa.

2.1) Considerações sobre a seleção da amostra

Inicialmente nossa intenção era submeter a pesquisa nos mesmos hospitais selecionados por ALMEIDA (1987), porém tal possibilidade foi inviabilizada em função da não identificação dos hospitais pesquisados pelo referido autor. Da mesma forma que ele, procuramos hospitais localizados no Rio de Janeiro, que fossem considerados gerais, ou seja, com no mínimo quatro especialidades básicas de atendimento. Quanto ao porte dos hospitais pesquisados, não conseguimos obter parâmetros oficiais que permitissem classificar os hospitais com relação a este critério. Foram selecionados dois hospitais particulares (A e C) e dois hospitais públicos (B e D). No grupo dos hospitais particulares foram escolhidos hospitais com faturamento bruto na faixa de sessenta milhões de reais por ano. No caso dos hospitais públicos foram escolhidos hospitais classificados com o nível terciário e quaternário, isto é, hospitais de referência regional e de alta complexidade de atendimento.

Para as questões sobre sistemas de custos foram entrevistados os diretores financeiros, ou gerentes de custos, que após lerem o questionário repassavam para funcionários responsáveis pelos setores de custos. Em dois hospitais após as respostas dos responsáveis do setor, o questionário voltou para a direção para a aprovação final. No caso das questões sobre a estrutura organizacional, foram entrevistados os diretores da área médica e/ou médicos coordenadores de setores, tais como UTI e emergências, indicados pelos próprios diretores médicos. Em um hospital público foi entrevistado o próprio diretor geral do hospital.

Conforme condição imposta pelos hospitais para a autorização da pesquisa, principalmente no caso dos hospitais particulares, os mesmos não serão identificados, bem como as pessoas que concederam as entrevistas.

2.2) Limitações da Pesquisa

O tipo de pesquisa utilizando-se do método do estudo de casos apresenta algumas limitações. Na coleta de dados, as informações obtidas são dependentes exclusivamente das opiniões e percepções dos entrevistados.

Foram encontradas algumas dificuldades na obtenção de documentação que suportasse, de forma completa, as informações recebidas. Tais dificuldades foram decorrentes

da insuficiência de documentação apresentada pelos sistemas de custos analisados e eventualmente pela discordância dos administradores na liberação dos referidos documentos.

Outra questão importante encontra-se na amostra selecionada. O procedimento mais oportuno seria a pesquisa nos mesmos hospitais pesquisados por ALMEIDA (1987). Porém, em virtude da impossibilidade de identificação dos hospitais selecionados por ele, foram escolhidos quatro hospitais gerais localizados no Rio de Janeiro, dois particulares e dois públicos. Fica, portanto a ressalva de que as conclusões desta pesquisa, quando comparadas diretamente com as conclusões do referido autor, deverão ser efetuadas considerando a possibilidade da aplicação desta pesquisa em hospitais diferentes daqueles utilizados por ele, o que talvez possa acarretar diferenças não explicadas. Entendemos que esta limitação embora importante, não se apresenta de forma a comprometer a pesquisa, uma vez que, no mínimo, podemos tirar conclusões sobre a difusão ou não dos novos conhecimentos de controles de custos na atividade hospitalar nos últimos anos.

Finalmente, por utilizar a metodologia de estudo de casos, as conclusões da pesquisa se limitaram a amostra analisada, não sendo possível a realização de generalizações, analogias ou paralelos, de forma direta, com os demais componentes do universo, a nível de Brasil. Cabe-nos ressaltar ainda que todas as restrições acima comentadas, em sua maioria comuns a metodologia utilizada, não comprometeu os resultados obtidos.

3) Sistemas de Custos em Hospitais

Dentre os diversos trabalhos a respeito de sistemas de custos em organizações hospitalares, optou-se por examinar especificamente o trabalho publicado por ALMEIDA em 1987. Sua pesquisa teve como propósito estudar os sistemas de custos em hospitais. Para tanto desenvolveu uma metodologia de forma a verificar como se apresentavam a estrutura e o funcionamento dos sistemas de custos nos hospitais do Rio de Janeiro, comparando-os com a literatura pertinente. Foram entrevistados os chefes dos departamentos de custos, sendo para algumas questões, o contador geral e/ou o diretor administrativo. A amostra da pesquisa constituiu-se de seis hospitais localizados no Rio de Janeiro, dos quais quatro públicos e dois particulares. Destes particulares, apenas um tinha fins lucrativos.

Os principais aspectos levantados pelo autor foram os seguintes:

Sistemas de Contabilidade de Custos

- Apenas um hospital particular utilizava sistemas integrados de Contabilidade financeira, orçamentos e de custos;
- Três hospitais públicos apresentavam como sistemas integrados apenas os orçamentários e Contabilidade geral, mantendo o sistema de custos em paralelo;
- Todos utilizavam-se do sistema de custeio por absorção, bem como custos históricos;
- Apenas um hospital mantinha revisões periódicas no sistema.

Critérios de Procedimentos da Contabilidade de Custos

- Nenhum dos hospitais pesquisados realizava segregação de custos em fixos e variáveis;
- Apenas dois hospitais utilizavam-se de centros de custos;
- Com relação a apuração de custos, três hospitais o faziam mensalmente, um trimestral e dois não faziam qualquer apuração de custos.

Relatórios de Custos

- Apenas dois hospitais faziam algum tipo de análise dos relatórios emitidos pelo sistema, um público e outro particular.

Custos para Controle e Tomada de Decisão

- Nenhum hospital utilizava-se do custo-padrão;

- Apenas um hospital fazia análise de variação entre o custo incorrido e o orçado;
- Apenas um hospital utilizava-se dos controles de custos para tomada de decisão sobre fixação de preços;
- Dois hospitais utilizavam-se dos dados de custos para planejamento.

Nas suas conclusões, ALMEIDA (1987) destaca que os sistemas de custos nos hospitais pesquisados, não se apresentavam de acordo com a literatura pertinente, bem como adverte para possíveis efeitos negativos nas tomadas de decisão:

“... os sistemas de custos implantados nas organizações hospitalares não atendem aos propósitos de controle e tomada de decisões, na medida em que não são utilizados os relatórios para a avaliação dos centros de custos, sua produção, e não são feitas comparações dos custos incorridos com algum parâmetro de análise. Ademais, as informações produzidas pelos sistemas, em sua grande maioria, por excluírem importantes elementos na determinação dos custos departamentais, podem induzir os administradores a decisões equivocadas.” (grifo nosso)

Interessante observar que o autor, detectou problemas nos sistemas de custos, que ele não conseguiu explicar. Como exemplo podemos citar um hospital público estadual, onde ele observou uma grande dificuldade do setor responsável pela determinação dos custos, em obter informações necessárias para a elaboração dos mapas de apuração.

“Segundo os entrevistados, o mapa contendo os custos mensais possui limitado grau de confiabilidade, isto porque os dados são difíceis de serem obtidos, em razão da falta de integração dos setores. Exemplificando esta dificuldade, expuseram que até a folha de pagamento não é encaminhada para o setor de custos e, para que se possa preencher a coluna de salários do mapa de custos, foi solicitado dos funcionários seus contracheques para então serem abertas as fichas individuais com cargos e valores, o que permite obter o custo de pessoal do hospital.” (ALMEIDA 1987)

Em um segundo exemplo, no hospital público municipal, os sistemas de custos eram considerados de pouca utilidade,

“O grupo de médicos e enfermeiros, segundo depoimento dos entrevistados, simplesmente não deu atenção ao sistema e isto causou problemas sérios para se obter dados sobre a produção. Também a administração superior do hospital reagiu com indiferença à implantação do sistema de custos, achando simplesmente que era mais uma série de trabalhos exigidos sem pessoal suficiente. Além disso, tal trabalho, segundo eles, não levaria a nada, nem melhoraria o nível dos serviços prestados pelo hospital.” (ALMEIDA 1987)

Em um outro exemplo o mesmo autor pôde verificar em um hospital privado, que os sistemas de custos foram implantados pela controladoria e eram utilizados para fixação de preços e decisões sobre a aceitação ou não de convênios. Neste hospital não foram verificadas reações ou restrições significativas por parte do corpo funcional quanto à cooperação para implantação e operacionalidade dos sistemas de custos, diferentemente dos exemplos anteriores.

Conforme os exemplos acima, podemos constatar que o referencial teórico utilizado por ALMEIDA (1987), em razão de ter considerado apenas os aspectos técnicos dos sistemas

de custos, não permitiu que ele explicasse porque estes sistemas não eram desenvolvidos em sua plenitude ou, em alguns casos, eram simplesmente ignorados tanto pelo corpo clínico como pela própria administração do hospital.

4) Burocracias Profissionais

De acordo com MINTZBERG (1995), burocracia profissional é um tipo de configuração organizacional onde as atividades exercidas por seus profissionais exigem dos mesmos um alto grau de especialização na execução dos trabalhos, autonomia e, na maioria dos casos, contato direto com os clientes. Esse tipo configuração, chamada de burocracia profissional, pode ser percebida em diversos ramos de atividades como, por exemplo, universidades, empresas de auditoria, empresas de produção artesanal e hospitais.

Este tipo de estrutura surge quando a atividade fim tem como base o alto nível de treinamento e conseqüentemente qualificação da mão-de-obra dos profissionais que executam as tarefas operacionais. Nesta estrutura, a ênfase está no poder da perícia dos profissionais que possuem larga autonomia e contato direto e exclusivo com os clientes e que, devido a este fato, normalmente rejeitam qualquer tipo de controle por parte dos administradores quando não visualizam nestes controles alguma forma de benefício pessoal ou corporativo. Essas relações quando conflitantes, podem causar efeitos significativos nos tipos de sistemas de controle de custos implantados, inclusive com a possibilidade da não colaboração por parte do núcleo operacional.

Como características da burocracia profissional podemos listar:

Mecanismo principal de coordenação	Padronização de habilidades.
Parte chave da organização	Núcleo operacional.
Principais parâmetros para delinear	Treinamento; especialização do trabalho horizontal; descentralização vertical e horizontal.
Fatores situacionais	Ambiente estável e complexo; sistema técnico não regulado e não sofisticado: acompanha a moda.

Fonte: MINTZBERG (1995)

Quadro 1: Características da burocracia profissional

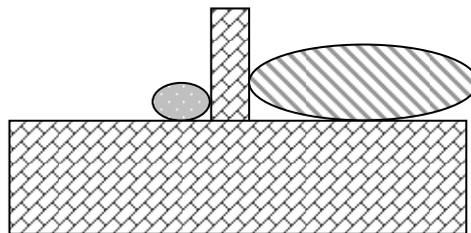
Nas organizações com este tipo de configuração, percebemos duas características em seu contexto: um ambiente complexo, no sentido que requer do profissional, procedimentos com alto grau de especialização e treinamento, e outro estável, no sentido de que as habilidades executadas são bem definidas e padronizadas.

Ao passo que, normalmente as estruturas organizacionais enfatizam o poder do cargo, na burocracia profissional é enfatizada a autoridade de natureza profissional, ou seja, o poder da perícia. Esse poder deriva, normalmente, não só em razão da complexidade do trabalho em si realizado pelo profissional especialista, como também porque seus serviços possuem como característica a grande procura. *Isso dá mobilidade ao profissional, o que lhe permite insistir em ter considerável autonomia em seu trabalho* (MINTZBERG 1995). Tal autonomia acarreta uma falta de controle por parte da administração sobre o núcleo operacional.

“... não há controle do trabalho além daquele da profissão em si, e nenhuma forma de controlar as deficiências que os profissionais por si mesmos decidam omitir. O que eles tendem a desconsiderar constituem os maiores problemas de coordenação, da autonomia, e da inovação, os quais surgem nessas configurações.” MINTZBERG (1995)

Esse fato faz com que este tipo de estrutura organizacional não possa apoiar-se grandemente na formalização do trabalho ou sistemas para planejá-lo e/ou controlá-lo de forma mais rigorosa.

A burocracia profissional apresenta-se com uma estrutura achatada com uma linha intermediária fina, uma fraca tecnoestrutura e uma bem elaborada assessoria de apoio.



Legenda:

-  Núcleo operacional
-  Administração
-  Assessoria de apoio

Fonte: MINTZBERG (1995)

Quadro 2: Estrutura da burocracia profissional

Em razão do poder que o corpo de especialistas tem dentro das burocracias profissionais, este tipo de estrutura apresenta-se como uma pirâmide invertida, ou seja, o corpo clínico no topo e os administradores abaixo para assessorá-los. Ainda para referido autor, uma das conseqüências desta burocracia profissional “... são hierarquias administrativas paralelas, uma democrática de baixo para cima para os profissionais, e uma segunda burocraticamente mecanizada de cima para baixo para assessoria de apoio.” MINTZBERG (1995)

O fato da burocracia profissional não apresentar-se de uma forma integrada deriva da seguinte dicotomia: os indivíduos estão juntos para conseguir recursos comuns e serviços de suporte, mas por outro lado desejam a individualidade em seu trabalho. O efeito desta questão reflete diretamente no planejamento estratégico integrado dentro deste tipo de estrutura organizacional, sofrendo diversas restrições, inclusive na utilização e relevância dos sistemas de custos. MINTZBERG (1995) afirma que “... a noção de estratégia – um modelo único e integrado de decisões, comum para toda a organização – perde uma boa parte de seu significado na burocracia profissional.” Como já frisado anteriormente, este fato é decorrente da autonomia de cada operador especialista (no caso dos hospitais, o corpo clínico), onde o seu trabalho é muito mais próximo dos clientes do que dos seus colegas da administração. Essa autonomia possibilita que o planejamento estratégico sejam fortemente influenciado por instituições de fora da organização, notadamente aquelas relacionadas com o treinamento e associações profissionais de classe.

Quando são tentados, o controle sobre as atividades dos operadores especialistas esbarra em várias dificuldades. Estas dificuldades são decorrentes da complexidade do trabalho e a incerteza dos resultados. O controle do trabalho profissional, muitas vezes serve meramente para bloquear e desencorajar os profissionais. *O processo do trabalho complexo não pode ser formalizado por normas e regulamentos, e os vagos resultados não podem ser padronizados pelos sistemas de planejamento e controle* (MINTZBERG 1995). O fato é que o trabalho complexo não pode ser eficazmente executado, a menos que esteja sob o controle do operador que o faz.

Verificamos também que outros autores observaram alguns dos efeitos e/ou características da burocracia profissional sobre os hospitais, embora não tenham estabelecido uma possível relação de causa e efeito entre as estruturas organizacionais e as deficiências dos sistemas de custos.

Para CAVALIERE JÚNIOR (1992) as relações existentes entre o corpo clínico e a administração de hospitais apresentam-se da seguinte forma:

“Ocorre nos hospitais um relacionamento bastante característico entre a autoridade formal dos cargos representada pela hierarquia administrativa e a autoridade derivada dos conhecimentos representada pelos clínicos e outros profissionais de saúde. Como consequência os **hospitais apresentam uma “estrutura formal algo difusa e única”**(grifo nosso)

Por outro lado, para AZEVEDO (1995), os hospitais apresentam diversas características peculiares. Algumas destas peculiaridades que dificultam qualquer tipo de controles de custos, são originárias da burocracia profissional. São elas:

- a) a definição e a mensuração dos resultados são difíceis;
- b) **o trabalho desenvolvido é tido como extremamente variável e mais complexo do que em outras organizações;**
- c) a maior parte do trabalho é de natureza emergencial;
- d) o trabalho dá pouca margem de ambigüidade e erro;
- e) as atividades são altamente interdependentes, sendo necessário um alto grau de integração entre os diversos grupos profissionais;
- f) o trabalho requer alto nível de especialização;
- g) **boa parte dos membros da organização é extremamente profissionalizada, e eles são mais leais à profissão do que à organização;**
- h) **existe pouco controle organizacional ou gerencial efetivo sobre o grupo mais responsável pelo trabalho: os médicos;**
- i) **em muitas organizações de serviços de saúde, particularmente nos hospitais, existe dupla linha de autoridade, o que gera problemas de coordenação e responsabilidades.**(grifos nosso)

5) Análise da Pesquisa

Nos quatro hospitais analisados, dois particulares (A e C) e dois públicos (B e D), podemos observar, conforme o anexo A, que os sistemas de custos inexistem ou são pouco elaborados. Na pesquisa tal fato pode ser constatado, por exemplo, pela ausência de integração da contabilidade com os sistemas de orçamento e custos, pela desconsideração dos custos fixos, ou pela não utilização dos sistemas de custos para tomada de decisões ao nível de gerência.

Em relação à utilização de novas ferramentas de gestão de custos, em princípio, podemos concluir também que os avanços ocorridos nesta área no último século não foram

difundidos de forma relevante dentro da atividade hospitalar, uma vez que nenhum dos hospitais pesquisados utilizava-se do custeio por atividade e apenas um tinha conhecimento da sua existência.

Em uma análise comparativa entre os resultados desta pesquisa com aquela conduzida por ALMEIDA (1987), mesmo considerando a restrição da pesquisa em função da impossibilidade da identificação dos hospitais pesquisados por ALMEIDA, em princípio podemos verificar que transcorridos vários anos não foram observadas mudanças significativas entre os sistemas de custos utilizados pelos hospitais neste período. Neste sentido podemos observar que as mudanças de cenários econômicos ocorridas durante toda esta última década, principalmente a entrada de grandes empresas de planos de saúde, não ocasionaram efeitos significativos sobre os sistemas de controles de custos utilizados nos hospitais de grande porte que integraram a amostra pesquisada.

Interessante notar que nos hospitais particulares analisados, estes apresentam como sua principal atividade financeira o aluguel das suas instalações para equipes médicas em seus procedimentos cirúrgicos em diversas modalidades. Estes hospitais são denominados do tipo corpo aberto. Podemos observar ainda nestes hospitais que não há uma total identificação com a configuração de burocracias profissionais. Estes hospitais possuem um corpo clínico permanente muito reduzido: 17% no hospital A e 12% no hospital B, contra cerca de 60% nos hospitais públicos. Este fato faz com que os hospitais particulares pesquisados não apresentem, portanto, uma das principais características das burocracias profissionais, que é a existência de um núcleo operacional ativo como parte chave da organização, que ocorre com frequência nos hospitais públicos (vide anexo A). Neste sentido, os profissionais que utilizam-se das instalações dos hospitais de corpo aberto não mantêm um vínculo muito estreito com o hospital e, por conseguinte, não se mostram muito resistentes aos possíveis procedimentos burocráticos de controle, uma vez que têm a consciência de que tais procedimentos são necessários para a efetivação dos recebimentos financeiros referentes às suas intervenções médicas.

Ressalte-se ainda que de uma forma geral, nos hospitais de corpo aberto, os sistemas de custos são mais voltados para a negociação de preços com os planos de saúde e aluguel das instalações. Outra utilização que percebemos destes sistemas está no apoio ao pagamento dos honorários dos médicos. Estes fatos possivelmente fazem com que os sistemas de custos quando existentes não sejam objeto de grande resistência por parte do corpo clínico. Sob este aspecto, a pesquisa constatou que a atuação do setor de custos nos hospitais particulares é considerada como favorável e goza da cooperação do corpo clínico. No caso dos hospitais públicos o setor de custos não apresenta um *status* importante dentro da parte administrativa dos hospitais, tendo inclusive o responsável administrativo do hospital público D comentado que não foram verificadas quaisquer consequências em relação aos relatórios enviados para órgãos superiores, ressaltando também que, quando são solicitadas informações de custos, estas são elaboradas de forma específica, sem a utilização dos relatórios de custos enviados regularmente.

6) Conclusões

Se consideramos como válido o modelo de estudo de sistemas de custos proposto nesta pesquisa, podemos argumentar como conclusões que, dependendo do tipo de organização, os sistemas de controle tenderão a ajustarem-se às características da organização e por conseguinte serem utilizados de forma diferenciada e ainda que, inicialmente, a ênfase dos sistemas de controle de custos tende a ser mais voltado para decisões sobre preços e exigências legais do que propriamente para controle de custos.

Em razão deste estudo não ter tido condições de identificar os hospitais pesquisados por ALMEIDA (1987), cabe-nos ressaltar que estas conclusões não podem ser analisadas ao ponto de afirmarmos que efetivamente não ocorreram evoluções nos sistemas de custos nos hospitais pesquisados por ele. Porém, é possível supor que estas evoluções, se ocorreram, não foram em níveis significativos.

Podemos observar também que estas conclusões indicam possivelmente que os sistemas de controle de custos em hospitais, independentemente das qualidades técnicas dos mesmos e de seus usuários, são afetados de alguma forma pelas características das burocracias profissionais, variando apenas quanto ao nível de interferência; mais elevado nos hospitais públicos e menos elevado nos hospitais particulares. Este fato pôde ser observado nos hospitais particulares denominados de corpo aberto, onde as características da burocracia profissional não se apresentam de forma plena. Como exemplo podemos citar a existência de planos para implantação de sistemas de custos nestes hospitais e a não preocupação por parte dos administradores com as possíveis reações adversas do corpo clínico com relação a estes controles de custos. Neste sentido este fato pode vir a nos indicar para uma possível relação entre o afastamento da configuração da burocracia profissional nos hospitais particulares pesquisados e a existência de controles de custos efetivos, ou seja, quanto maior for o afastamento da configuração de burocracias profissionais, maior seria a probabilidade da existência e o grau de importância dos controles de custos.

7) Referencias

- ALMEIDA, Jorge Jesus de. **Sistemas de Custos em Organizações Hospitalares. Estudo de casos.** Rio de Janeiro, 1987. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, FGV/ISEC.
- AZEVEDO, Creuza da Silva. **Gestão Hospitalar: a visão dos diretores de hospitais públicos do município do Rio de Janeiro.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, p. 33-58, jul/set 1995 .
- CAVALIERE JÚNIOR, Ênio. **Centro de Informações na Administração Hospitalar – Uma proposta de Informatização da Face Hoteleira dos Hospitais.** Rio de Janeiro, 1992. Dissertação de Mestrado em Administração, FGV/EBAP.
- MINTZBERG, Henry, **Criando Organizações Eficazes: estruturas em cinco configurações.** São Paulo. Ed. Atlas, 1995.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projeto e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo. Ed. Atlas, 1997.

Anexo A

Características da Burocracia Profissional nos Hospitais

Descrição	Hospital A	Hospital B	Hospital C	Hospital D
Núcleo Operacional como peça chave da organização?	Não	Sim	Não	Sim
Relacionamento entre corpo clínico e administração.	Muito Bom	Regular	Muito Bom	Regular
Especialização e descentralização do trabalho	Sim	Sim	Sim	Sim
Unidade formal responsável pela regulamentação das atividades médicas no hospital	Não	Não	Não	Não
Excesso de gastos em intervenções cirúrgicas são tratadas exclusivamente a nível médico?	Sim	Sim	Sim	Sim
Percentual de funcionários atuando de forma permanente no núcleo operacional	17%	60%	12%	59%

Sistemas de Custos

Descrição	Hospital A	Hospital B	Hospital C	Hospital D
Plano de Contas integrado entre Contabilidade, Custos e Orçamento?	Não	Não	Não	Não
Sistema de Custos Formal e Integrado?	Não	Não	Não	Não
Custo Padrão?	Não	Não	Não	Não
Objetivos dos Sistemas de Custos	Atender a Divisão Comercial na fixação de preços.	Atender Exigências do Ministério da Educação	Auditoria Interna e Planejamento Tributário	Atender Exigências do Ministério da Educação
Acumulação dos Custos	Processo	Processo	Híbrido	Processo
Natureza dos Custos	Históricos	Históricos	Históricos	Históricos
Método de Custeio	Absorção	Absorção	Absorção	Absorção
Novos modelos de custeio	Não possui e/ou Não conhece	Não possui e/ou Não conhece	Não possui	Não possui e/ou Não conhece