

Contingências Que Afetam o Sistema Informacional De Custos: Um Estudo de Caso em um Hospital Privado

Nicole Regina Souza Rovaris (Unioeste) - nirovaris@gmail.com

Tabatha Caroline Bonafin dos Santos (UNIOESTE) - tabatha.cb@hotmail.com

Denis Dall' Asta (Unioeste) - denis.asta@unioeste.br

Clóvis Fiirst (Unioeste) - cfiirst@gmail.com

Dione Olesczuk Soutes (Unioeste) - dioneosoutes@gmail.com

Resumo:

O presente artigo teve como objetivo identificar como os fatores ambientais e organizacionais, que na percepção de gestores e colaboradores interferem na implantação de um sistema informacional de custos de um hospital privado à luz da Teoria da Contingência, bem como explicar como os fatores contingenciais podem explicar as limitações da implantação de sistema de informação de custos em um hospital privado no oeste do Paraná. Para tanto, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com o gestor do hospital e os coordenadores dos setores de: faturamento, custos, qualidade, lavanderia, recepção e internamento, nutrição e compras. Os principais resultados indicaram que dentre os fatores contingencias elencados na literatura com base na Teoria da Contingência (estratégia, estrutura, ambiente, tecnologia e tamanho), os fatores contingenciais que afetam o sistema informacional de custos do hospital foram: a estrutura, o ambiente interno e externo, especialmente a legislação, a tecnologia e o tamanho, exceto a estratégia, pois ocorre independente do sistema de custos. Deste modo, conclui-se que a Teoria da Contingência contribuiu para compreender como os fatores contingenciais afetam a gestão de custos de um hospital, especialmente, o sistema informacional de custos, reforçando que não existe uma única e melhor maneira de administrar, pois tudo depende das circunstâncias e características inerentes a cada organização, visto que são vários fatores que interferem nesse processo.

Palavras-chave: *Teoria Contingencial; Custos; Hospitais*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Contingências Que Afetam o Sistema Informacional De Custos: Um Estudo de Caso em um Hospital Privado

Resumo

O presente artigo teve como objetivo identificar como os fatores ambientais e organizacionais, que na percepção de gestores e colaboradores interferem na implantação de um sistema informacional de custos de um hospital privado à luz da Teoria da Contingência, bem como explicar como os fatores contingenciais podem explicar as limitações da implantação de sistema de informação de custos em um hospital privado no oeste do Paraná. Para tanto, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com o gestor do hospital e os coordenadores dos setores de: faturamento, custos, qualidade, lavanderia, recepção e internamento, nutrição e compras. Os principais resultados indicaram que dentre os fatores contingencias elencados na literatura com base na Teoria da Contingência (estratégia, estrutura, ambiente, tecnologia e tamanho), os fatores contingenciais que afetam o sistema informacional de custos do hospital foram: a estrutura, o ambiente interno e externo, especialmente a legislação, a tecnologia e o tamanho, exceto a estratégia, pois ocorre independente do sistema de custos. Deste modo, conclui-se que a Teoria da Contingência contribuiu para compreender como os fatores contingenciais afetam a gestão de custos de um hospital, especialmente, o sistema informacional de custos, reforçando que não existe uma única e melhor maneira de administrar, pois tudo depende das circunstâncias e características inerentes a cada organização, visto que são vários fatores que interferem nesse processo.

Palavras-chave: Teoria Contingencial; Custos; Hospitais

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e ao terceiro setor.

1 Introdução

O ambiente econômico atual criou a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos. Pressões competitivas mundiais, o crescimento do setor de serviços e os avanços nas tecnologias de informação e de manufatura mudaram a natureza da economia e fizeram com que muitos fabricantes mudassem drasticamente sua maneira de operar negócios. Por sua vez, as mudanças deram início ao desenvolvimento de práticas inovadoras e relevantes para a gestão de custos. Consequentemente, sistemas de contabilidade baseados em atividades foram desenvolvidos e implementados em muitas organizações. Além disso, o foco dos sistemas de contabilidade gerencial foi ampliado para possibilitar que os gestores pudessem melhor atender às necessidades dos clientes e gerir a “cadeia de valores” das empresas, somado à ênfase dos gestores nos quesitos tempo, qualidade e eficiência (HANSEN; MOWEN, 2001).

A tendência no setor de serviços é a conscientização da utilidade da informação de custos. Essa conscientização pode ser verificada com crescimento da utilização dos conceitos de gestão de custos em sistemas baseados em serviços. Adicionalmente, as características singulares das empresas de serviços requerem uma extensão e adaptação da gestão de custos às suas circunstâncias singulares (HANSEN; MOWEN, 2001). Ressalta-se ainda, que muitos são os estudos relacionados às características, aplicabilidade e contribuições dos sistemas de informações gerenciais em hospitais. No Brasil, contudo, são poucas as pesquisas que buscam explicar, a partir de perspectivas teóricas, os antecedentes e/ou consequentes que motivam a adoção destes em organizações hospitalares. Ademais, destaca-se a discussão da Teoria Contingencial, que apresenta a premissa de que não existe uma estrutura organizacional única

que atenda efetivamente a todas as organizações, ou seja, não existe uma fórmula única de gestão nas organizações, sendo que esta se encontra sujeita a influência de fatores como ambiente (interno e externo), estrutura organizacional, tecnologia, entre outros (FAGUNDES et al., 2010; SILVA et al., 2013).

Neste escopo, o presente estudo justifica-se pelo fato de que o conhecimento do custo da prestação de serviços nas organizações hospitalares é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos, pois o desconhecimento deste é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços, somado ao fato que, a apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo, consequência direta da diversidade de serviços prestados e que exige, dentre outras atribuições, a delimitação de centros de custos e um eficiente sistema de informações. Ademais, observa-se que existe discussão acerca da Teoria Contingencial e custos a nível internacional, entretanto, esta lacuna permanece em aberto a nível nacional. Ademais, busca-se estudar a adequação (*fit*) das organizações a essas variáveis para otimizar o desempenho e encaixe entre os contextos ambientais e a estrutura organizacional e, dessa forma, as organizações vivenciam momentos de ajuste às contingências (*fit*), em que o desempenho é maximizado, sendo que mudanças nas variáveis contingenciais provocam a perda do ajuste entre estrutura e contingências. Neste sentido as organizações acabam por perder a capacidade de obter um desempenho ótimo, sendo que a capacidade de percepção e adaptação a essas mudanças é que permitirá a manutenção da competitividade (ALONSO, 1999; BONACIM, ARAUJO, 2010; JUNQUEIRA et al., 2016).

Desta maneira, levando em conta a as dificuldades na implantação de sistemas informacionais que atendam as necessidades de informações de custos, impostas pelas características e complexidades regulatórias do setor hospitalar, tendo como base pesquisas que utilizam a teoria da contingência como plataforma teórica e buscando identificar a influência das variáveis contingenciais na organização e modelos teóricos descritos por Donaldson (1999), que estudam a influências das variáveis contingências em estruturas organizacionais, o estudo é norteado pela seguinte questão: **“Quais fatores ambientais e organizacionais interferem na implantação de um sistema informacional de custos em um hospital privado na percepção dos gestores e colaboradores?”**. Para tanto, o objetivo da presente pesquisa é identificar como os fatores ambientais e organizacionais, que na percepção de gestores e colaboradores interferem na implantação de um sistema informacional de custos de um hospital privado à luz da teoria da contingência, bem como explicar como os fatores contingenciais podem explicar as limitações da implantação de sistema de informação de custos em um hospital privado no oeste do Paraná.

Como objetivos específicos têm-se: verificar na percepção de gestores e colaboradores de áreas administrativas sobre fatores que possam interferir na implantação do sistema informacional de custos; comparar as percepções de gestores e colaboradores sobre os fatores contingenciais investigados e processos de sistemas informacionais de custos e; analisar se os fatores contingenciais se relacionam com os fatores influentes na implantação ou manutenção do sistema informacional de custos. O trabalho está organizado nas seguintes seções: revisão da literatura, que discute a visão dos principais autores sobre custos e hospitais, Teoria Contingencial e estudos anteriores relacionados a esta temática; metodologia, com os principais aspectos referentes a este tópico; discussão e análise dos resultados e; por fim, a conclusão, com os principais achados da pesquisa.

2 Revisão da literatura

O presente tópico possui como objetivo discutir a literatura acerca de custos e hospitais, bem como a Teoria Contingencial e estudos anteriores relacionados ao tema da pesquisa.

2.1 Custos e Hospitais

Qualquer empresa ou atividade que manipule valores necessita de controle de custos, não importa seu tamanho. E mais, não basta controle sem análise, por isso, a Contabilidade de Custos não serve apenas como um instrumento de mensuração monetária de estoques e resultado, mas também possui grande potencial no campo gerencial, no auxílio do Controle e como ajuda para tomada de decisões, por consistir na alimentação de informações sobre valores que dizem respeito a consequências de curto e longo prazo nas empresas sobre os produtos fabricados e/ou comercializados por elas (MARTINS, 2000).

O sistema de informações de gestão de custos é um subsistema de informações contábeis que está preocupado primariamente com a produção de saídas para usuários internos, usando entradas e processos necessários para satisfazer os objetivos gerenciais. Este sistema não está limitado a qualquer critério formal que define entradas e processamentos e possui como objetivos amplos fornecer informações para computar custos de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão, fornecer informações para o planejamento e controle e fornecer informações para tomadas de decisão. Neste sentido, o sistema de custos nas entidades tem a determinação de unir as informações apresentadas pelos vários órgãos ou departamentos e apresentar a mensuração do consumo de recursos que foram disponibilizados, por meio da mensuração de custos por meio dos métodos como Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio Baseado em Atividades e Custeio Padrão (HANSEN; MOWEN, 2001; SILVA; FANK; SCARPIN, 2011).

Como benefícios, a mensuração dos custos na entidade permitirá ao gestor a análise dos desvios entre o planejamento (padrão) e o executado (real), considerando como as alterações na utilização dos recursos, em que os recursos disponíveis sejam utilizados de forma que revertam, de fato, em benefício à sociedade, com adequado posicionamento das variações ocorridas. O consumo dos recursos de forma responsável poderá, desta maneira, refletir na rentabilidade do hospital. Entretanto, salienta-se que podem existir impedimentos formais e dificuldades de ordem prática, referentes à institucionalização destes sistemas nas entidades. Outro aspecto no qual é relevante a apuração dos custos é relativo ao controle social, no qual sua apuração e publicidade propiciam aos usuários e auditores informações sobre a qualidade dos serviços prestados (WIEMER; RIBEIRO, 2004; SILVA; FANK; SCARPIN, 2011).

Salienta-se que a importância do controle de custos, especialmente em organizações hospitalares, em que o volume de recursos para manter uma estrutura complexa como esta requer um controle rigoroso por parte dos gerentes, visando o processo de gestão da unidade hospitalar no sistema de saúde e, ainda, incluir em suas atividades a otimização de serviços com menor custo, observando o conceito de economia da saúde (DALLORA; FOSTER, 2008). Ainda, as organizações hospitalares apresentam a questão primordial por dependerem de algumas fontes de renda, com uma demanda crescente de serviços, mas altamente regulada e proveniente de três fontes principais: o Sistema Único de Saúde (SUS), as empresas administradoras de planos de saúde privados e o autofinanciamento pelos próprios pacientes, somado ao fato de não se ter controle total sobre as receitas, pois o preço do serviço prestado que determina a receita SUS não é negociado e sim estabelecido pelo Ministério da Saúde e os preços estabelecidos pelos planos de saúde são tabelados (DALLORA; FOSTER, 2008; DALL'ASTA; BARBOSA, 2014).

2.3 Teoria Contingencial

Os estudos sobre a Teoria Contingencial tiveram início no final dos anos 50, por meio dos pesquisadores Woodward (1958), Burns & Stalker (1960) e Lawrence & Lorsch (1967), em que constataram que a *performance* econômica das empresas era afetada pela estrutura organizacional destas, pela tecnologia e pelo ambiente externo. Os teóricos da abordagem da Teoria Contingencial se afastaram das abordagens tradicionais de gestão de haver uma "melhor maneira" de gerenciar e estruturar organizações e sustentavam que a "melhor" estrutura era

dependente do ambiente em que a organização existia e sugeriram que havia uma relação ambiente-estrutura-desempenho para a maioria das organizações (FAGUNDES et al., 2010; WILLIAMS; ASHILL; NAUMANN, 2016).

A abordagem contingencial, também, pode ser denominada situacional, por possuir uma abordagem ainda maior que a sistêmica, pois focaliza os pormenores das relações entre as partes de um sistema, bem como as interações funcionais entre os diversos fatores contingenciais relacionados. Esta teoria explica que o sucesso das organizações enfatiza a aptidão a fatores como o ambiente, que desempenha um papel fundamental no desempenho organizacional, na busca por alcance da harmonia e coerência entre o ambiente e fatores externos da organização (FAGUNDES et al., 2010; BAE, 2011; SILVA, 2013).

Podem se destacar como fatores contingenciais o ambiente, a tecnologia, a estratégia, estrutura e tamanho. Assim, para os autores da teoria contingencial, além de alinhar-se às características do ambiente de atuação à estrutura organizacional, deve-se seguir a estratégia adotada, entre outros fatores contingenciais que podem interferir nas decisões das organizações (JUNQUEIRA et al., 2016). Por estratégia entende-se como aquelas decisões tomadas pelas organizações para obterem vantagens competitivas sustentáveis com relação aos concorrentes. Genericamente, as empresas buscam desenvolver uma vantagem competitiva sobre os participantes do mercado (PORTER, 1994). A tipologia estratégica descrita por Miles e Snow (1978), de acordo com Conant, Morwa e Rajan (1990), está baseada no pressuposto de que as empresas estabelecem padrões de comportamento estratégicos relativamente duradouros, os quais alinham a organização ao seu ambiente em um processo denominado Ciclo Adaptativo, que envolve o alinhamento para componentes estratégicos: problemas de mercado; problemas de tecnologia de produção; problemas administrativos (ESPEJO, 2008; SILVA, 2010).

A estrutura organizacional diz respeito à distribuição formal de papéis e tarefas entre os membros da organização. Constitui-se nos arranjos organizacionais que influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e o sistema de controle (CHENHALL, 2003). No contexto da teoria contingencial, a estrutura organizacional está relacionada com seu ambiente e pode ser medida por grau de descentralização (ESPEJO, 2008; SILVA, 2010). O fator contingencial ambiente é conceituado como o fator externo à organização, ou a totalidade dos fatores físicos e sociais que são diretamente considerados no comportamento decisório dos indivíduos em uma organização. Pode ser subdividido em interno e externo. Esta pode abranger características de estabilidade, previsibilidade e rapidez de mudanças com relação a atitudes da concorrência, competição por mão-de-obra, competição por compra de insumos ou componentes, tecnologia aplicada ao processo produtivo e restrições legais e econômicas aplicadas ao setor. Neste sentido pode-se constatar que se pode inferir que o ambiente externo, caracterizado pela hostilidade, turbulência e incerteza do ambiente influenciam os Sistemas de Controle Gerencial e assim, também influenciam nas tensões dinâmicas, visto que os SCG possuem como uma de suas funções, equilibrar as tensões (ESPEJO, 2008; SILVA, 2010; PLETSCH, 2015).

A tecnologia refere-se genericamente ao modo como os processos de trabalho da organização funcionam (a maneira como as tarefas transformam entradas em saídas) e incluem hardware (tais como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, software e conhecimento (educação dos funcionários, habilidades, processos de trabalho). Chenhall (2003) destaca três tipos de tecnologia identificados na literatura organizacional que são considerados importantes para o formato do Sistema de Controle Gerencial: incerteza na tarefa, complexidade e interdependência. (ESPEJO, 2008; SILVA, 2010; PLETSCH, 2015).

Por fim quanto ao fator o tamanho, a capacidade física de uma organização é um dos aspectos que considera as restrições físicas como limitantes da quantidade de trabalho. O crescimento do tamanho das organizações permitiu que estas melhorassem a eficiência, proporcionando oportunidades de especialização e divisão do trabalho. As grandes

organizações tendem a ter mais poder no controle de seu ambiente operacional e, ao empregar técnicas de produção em grande escala, reduziram a incerteza da tarefa. No entanto, à medida que uma organização se torna maior, a necessidade de gerentes para lidar com maiores quantidades de informações aumenta a um ponto em que eles precisam instituir controles. O tamanho também proporcionou às organizações os recursos para expandir-se para operações globais, às vezes por meio de fusões, aquisições, licenciamento ou outros acordos colaborativos, entretanto criam preocupações burocráticas e administrativas. Um exemplo comum de tamanho nesse aspecto é o número de leitos nos hospitais. A vantagem do uso de uma medida de restrição física é possibilitar um padrão razoavelmente comparável, embora a tecnologia possa interferir (KINBERLY, 1976; CHENHALL, 2003). Em suma, destaca-se o deslocamento da administração da visão de existência de uma forma ótima e universal para uma abordagem situacional, em que fatores como o ambiente externo e interno se relacionam e interagem de diversas maneiras e o sucesso depende do alinhamento ou *fit* desses fatores. Ainda é importante salientar que a teoria deriva de uma integração de diversas áreas do conhecimento (SILVA, 2013).

2.4 Estudos Anteriores

A partir de uma busca sistemática nas bases de dados nacionais e internacionais a respeito de estudos anteriores que abordam a temática “custos e teoria contingencial” e “custos em hospitais” obtiveram-se alguns resultados conforme apresentados neste tópico.

O estudo de Camacho (2010) investigou e identificou os fatores que favorecem ou inibem a prática da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI), em hospitais privados no Brasil, sob a perspectiva da Teoria da Contingência. Por meio de levantamento junto a 40 hospitais, buscou-se analisar fatores que condicionam a formação de alianças com fornecedores e/ou clientes com o objetivo específico de gerenciar os custos de forma conjunta, sendo eles: margem de lucro; tipo de cadeia; mecanismos; confiança; estabilidade; benefícios mútuos; cooperação; interdependência; grau de competição; sistema de informação gerencial e; comprometimento. Os principais resultados destacaram como fatores inibidores da GCI: tipo de cadeia; confiança nos planos de saúde; benefícios mútuos com planos de saúde e; grau de competição para compra de insumos. Todos os demais fatores se apresentaram favoráveis. Além disso, não houve nenhum novo fator condicionante da GCI revelado no setor hospitalar investigado, que não foi tratado na literatura e os hospitais demonstraram confiar mais nos fornecedores do que nos planos de saúde.

A pesquisa de Silva et al. (2013) teve como objetivo investigar a percepção de gestores operacionais que atuam em um hospital da região do Vale do Itajaí, em Santa Catarina, no que se refere às contingências que impactam o gerenciamento da organização e de que maneira o sistema de custos contribui para a sua gestão. Então, a partir da Teoria Contingencial foram elaboradas seis proposições para investigar a percepção dos gestores com relação a: a) impacto das contingências externas no desempenho da organização; b) se as incertezas percebidas contribuem para a utilização das informações geradas pelo sistema de custeio; c) autonomia das equipes; d) se os gestores foram treinados para dar o apoio necessário à adequada alimentação do sistema de custeio; e) utilidade da informação gerada; f) utilização de tais informações por parte dos entrevistados. Deste modo, por meio de entrevistas não estruturadas com os coordenadores de custos, de auditoria de contas, do setor de farmácia e do setor de internação, obtiveram-se os seguintes resultados: com relação às contingências externas, a tecnologia, o poder dos fornecedores e os agentes reguladores foram apontados como fatores impactantes para a gestão do hospital, no entanto, a segunda proposição não foi validada. Quanto aos fatores contingentes internos, foi confirmada a elevada autonomia das equipes, fato que prejudica as decisões administrativas. Com relação às informações de custos, os envolvidos no processo

decisório utilizam as informações para a gestão. Então, conclui-se que os gestores tem clareza quanto aos muitos fatores contingenciais, além da contribuição que o sistema de custeio traz ao processo de decisão (SILVA et al., 2013).

A pesquisa de Martins, Portulhak e Voese (2015), investigou as práticas de gestão de custos utilizadas em hospitais universitários federais (HUF) e explorou as características que explicam a adoção ou não dos artefatos contábeis. A população delimitada era composta por 34 HUF, sendo que foram obtidas 11 respostas (32,35%). Os resultados evidenciaram que, apesar a obrigatoriedade na adoção de um sistema de informações de custos no setor público, a utilização dos métodos de custeio ainda não é plena, além disso, os hospitais, também, não utilizam outras ferramentas de gestão de custos.

Michels, Gonçalves e Zonatto (2015) verificaram como é praticada a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) em um hospital filantrópico de média complexidade localizado no Rio Grande do Sul. Os resultados evidenciaram que o hospital adota as práticas de gestão de custos interorganizacionais, por meio do compartilhamento de informações com fornecedores e prestadores de serviços. A parceira estratégica contribuiu para a redução dos custos totais, bem como, o aumento dos retornos das receitas. Hammad, Jusoh e Oon (2010) propuseram uma estrutura para examinar a relação entre fatores contextuais com base na teoria da contingência que influenciam o Sistema de Contabilidade Gerencial e o desempenho gerencial no setor de cuidados da saúde (hospitais) na busca de compreender como os diferentes elementos e fatores contingenciais se encaixam com o SGC para melhorar o desempenho gerencial. Os autores desenvolveram um modelo teórico em que fatores como estratégia, estrutura, ambiente externo e tamanho podem ser mediados pelo SGC para examinar o impacto destes no desempenho gerencial, fornecendo clareza na ligação da utilidade percebida das características informacionais do SGC.

Macinati e Anessi-Pessina (2014) estudaram as evidências do uso e benefícios dos SGC nas organizações de saúde pública italianas. Neste sentido, os autores propuseram um modelo baseado em fatores contingenciais que afetam variáveis contextuais, a satisfação dos gestores com o SGC e se o desempenho financeiro é influenciado pelo uso deste artefato. Por meio de um questionário enviado a todas as organizações publicas de saúde italianas, concluiu-se que as estratégias de contenção de custos incentivam projetos de SGC mais sofisticados; o uso de SGC é influenciado direta e indiretamente por variáveis contingenciais, organizacionais e comportamentais e que; existe uma relação positiva fracamente significativa entre o uso de SGCs e o desempenho financeiro das organizações públicas da área da saúde.

Por fim, destaca-se que internacionalmente estuda-se sobre a teoria contingencial e sistemas de controle gerencial, em especial o gerenciamento de custos, entretanto observa-se a lacuna (tanto internacional quanto nacional) no que se refere a estas pesquisas em organizações hospitalares. Neste sentido, Pavlatos (2012) realizou um estudo com o objetivo de examinar os fatores que influenciam o uso de sistemas de gerenciamento de custos para tomada de decisão, controle e avaliação de desempenho. Por meio de investigação empírica, aplicou-se um questionário a 100 principais empresas do ramo hoteleiro na Grécia, e concluiu-se que a extensão do uso dos sistemas de gerenciamento de custos para a tomada de decisões, controle e avaliação do desempenho está significativamente associada positivamente à qualidade de tecnologia da informação. Já com relação ao fator estrutura, determinantes estruturais, incluindo a titularidade, tamanho e idade dos diretores financeiros da organização não foram variáveis significativas que afetem o design do sistema de gerenciamento de custos. Neste sentido, com base nos estudos anteriores, formularam-se as seguintes proposições:

Quadro 1 – Proposições da pesquisa

Proposições da pesquisa	
P1	O ambiente externo e interno influenciam, tanto de maneira negativa, quanto positiva, a gestão de custos
P2	A tecnologia e tecnologia da informação são consideradas impactantes para a gestão de custos do hospital

P3	A estratégia pode ser mediada e influencia o sistema e gestão de custos do hospital
P4	A estrutura organizacional influencia na formalização dos sistemas de gestão de custos
P5	O porte da organização afeta a estrutura e desempenho da gestão de custos

Fonte: dados da pesquisa (2017).

3 Metodologia

A presente pesquisa se classifica do ponto de vista da abordagem do problema, como qualitativa. Quanto ao procedimento é um estudo de caso único, que busca entender a singularidade e complexidade de um caso e a sua interação com o contexto (STAKE, 1995). Quanto aos objetivos, tem caráter descritivo, pois, o objetivo deste estudo é analisar como funciona a apuração de custos de um hospital privado e como os fatores contingentes interferem na implantação de um sistema informacional de custos. O hospital estudado caracteriza-se como hospital geral, e apresenta, segundo dados do Portal do Município de Cascavel, 18 leitos, em que nenhuma porcentagem destes contempla o Sistema Único de Saúde (SUS) e 98 colaboradores. Neste sentido, ressalta-se que a fonte de receitas desta instituição provém de planos de saúde e atendimentos particulares. O conselho de administração do hospital é formado por 22 médicos, sendo quatro deles eleitos para os cargos de diretor administrativo, diretor financeiro, diretor técnico e diretor clínico. O critério de escolha do sujeito de pesquisa se deu pela relevância deste hospital, pois este é pioneiro na utilização de custos para tomada de decisões, conforme salientou Capponi (2014).

Como instrumento de coleta dos dados foi utilizado um roteiro de entrevista semiestruturada, desenvolvido a partir da literatura, tendo como embasamento a pesquisa de Silva et al. (2013), bem como roteiros de Espejo (2008) e Mantovani (2012). Além da entrevista, foi realizada observação simples e análise documental e notas de campo, visto que, a pesquisa qualitativa envolve uma abordagem naturalista, na qual se busca interpretar um fenômeno da realidade, por meio da coleta e análise de materiais empíricos que descrevem a problemática e os significados de uma determinada situação (DENZIN; LINCOLN, 2006). Para análise da entrevista foi utilizado o método de análise de conteúdo (BARDIN, 2010). O Quadro 2 apresenta as categorias de análise utilizadas na pesquisa.

Quadro 2 – Categorias de análise

Categorias de Análise		Autores
Fatores Contingenciais	Estratégia	Junqueira et al. (2016).
	Estrutura Organizacional	Burns e Stalker (1961); Fagundes et al. (2010); Silva et al. (2013); Frezatti et al. (2009)
	Ambiente	Burns e Stalker (1961); Lawrence e Lorsch (1967); Fagundes et al. (2010); Silva et al. (2013); Frezatti et al. (2009).
	Tecnologia e Tecnologia da Informação	Woodward (1958); Alonso (1999); Bonacim, Araujo, (2010); Frezatti et al. (2009)
	Tamanho	Martins (2000); Junqueira et al. (2016); Frezatti et al. (2009); Frezatti et al. (2009)
Gestão de Custos	Sistema Informacional de Custos	Alonso (1999); Martins (2000); Hansen e Mowen, (2001); Wiemer e Ribeiro (2004); Dallora e Foster (2008); Dias et al. (2009); Söthe et al. (2010); Silva, Fank e Scarpin (2011).

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Com relação às fases da análise de conteúdo, seguiu-se primeiramente, a pré-análise, na busca de categorias e unidades de análise, preparação de documentos para posterior descrição e interpretação dos dados. As entrevistas foram transcritas na íntegra e analisadas com o auxílio do *software Atlas.ti*, que traz vantagens como a flexibilidade de análise de diferentes tipos de documentos, com agilidade e precisão na organização dos mesmos, além da possibilidade de

realizar o registro de todas as alterações e etapas da análise e, ainda, permite a construção das relações semânticas e a visualização por meio de gráficos. Portanto, trata-se de uma ferramenta eficaz no processo de análise de conteúdo pela facilidade de organização e, conseqüentemente, interpretação de inúmeros dados (WALTER; BACH, 2009).

4 Análise e discussão dos resultados

A análise foi realizada a partir das entrevistas semiestruturadas ao gestor do hospital, coordenadora do setor de faturamento, auxiliar do setor de faturamento, custos e prontuário médico, enfermeira que é coordenadora do setor de qualidade, coordenadora da lavanderia, coordenadora da recepção e internamento, nutricionista do setor de serviço de nutrição e dietética e coordenador do setor de compras, além de notas de campo e observação simples.

Desta maneira, constatou-se a influência de alguns fatores contingenciais no ambiente hospitalar privado. O hospital existe desde o ano de 2003, entretanto o processo de implantação do sistema de custos foi iniciado apenas em 2007. Observou-se que o processo de implantação ocorreu de maneira gradativa e causou grandes alterações nos fluxos da empresa. Neste sentido, existiram algumas dificuldades, tais como a falta de inventário, sistema contábil ineficiente e realização constante de ajustes no sistema. Após a incorporação do sistema de custos foi necessária realização de inventário, bem como a repadronização da alimentação no sistema e mudança da cultura desta alimentação. Desta maneira, fatores como a resistência dos colaboradores se os procedimentos de alterações de custos não forem bem explicados, a ineficiência do sistema em gerar relatórios que possam analisar o executado e o real (utilização de ferramentas auxiliares como *Excel*) e o alinhamento do sistema de custos com as estratégias da organização são fatores contingenciais evidentes relacionados à categoria gestão de custos, e pode ser relacionada aos fatores de tecnologia, ambiente interno, estrutura e tamanho. Ademais, ressalta-se que o sistema de custos se adaptou às necessidades, e fluxos da entidade, ou seja, se adequou à estrutura organizacional.

A adoção e implantação do sistema de custos na entidade seguiu a metodologia de livros sobre controladoria hospitalar, segundo fala do administrador, que acompanhou o processo de implantação desde o início, e que tem trazido benefícios como o acompanhamento do aumento e redução dos custos e o rastreamento de recursos da entidade. Ao questionar a coordenadora do setor de lavanderia sobre a utilização de controles dos custos do setor, a mesma relata que “sim, nós utilizamos, nós temos uma planilha [...] todo final do mês tem o lançamento e daí eu passo para o gestor” (Coordenadora da Lavanderia). Com relação à contribuição do sistema de custos para a redução dos mesmos, a coordenadora afirmou que “é muito bom esse planejamento que nós temos, que todo mês nós temos levantamento se nós temos gerado muito custo, então nós sempre trabalhamos com custos menores, então isso é muito valioso para nós” (Coordenadora da Lavanderia). Ao questionar a coordenadora do setor de recepção e internamento do hospital, sobre a utilização de controles de custos no setor, afirmou que “a gente utiliza, porque em cima desse sistema, desses controles, que a gente tem as nossas metas para trabalhar, então a gente sabe a quantidade de cirurgia que a gente tem que agendar, como que está o nosso setor, se precisa agendar mais, como está o mês”. Isso evidencia a relevância do sistema de custos, não apenas com foco na redução dos mesmos, mas também, como contribui para definição das metas de vendas.

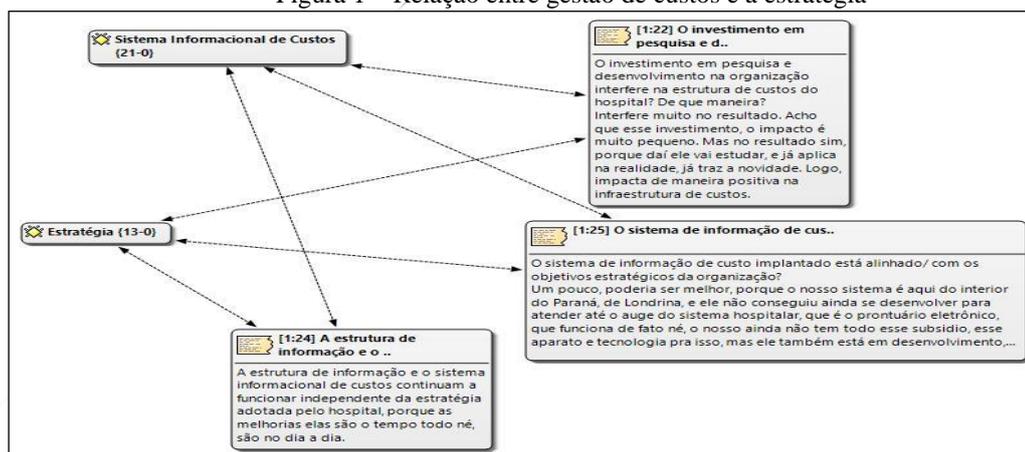
Além disso, existe uma bonificação para os colaboradores do setor, quando as metas são atingidas. Segundo a coordenadora do setor “se a gente bate as metas das cirurgias agendadas [...] a gente vai ganhando por quantidade acima do ponto de equilíbrio, começa a gerar a comissão para nós”. Salienta-se que o controle das cirurgias é feita pelo gestor que repassa ao setor, semanalmente, as quantidades de cirurgias agendadas e a capacidade para agendamento. Antes da implementação do sistema, havia metas de cirurgias, mas não havia esse acompanhamento semanal e nem mesmo a bonificação. Segundo o gestor do hospital o sistema

facilitou o controle e possibilitou a inclusão de bonificações mediante alcance das metas, o que melhorou significativamente os resultados da empresa.

A nutricionista do hospital, responsável pelo setor de serviços de nutrição e dietética, tanto na parte administrativa quanto clínica, faz o acompanhamento e monitoramento de todo processo das refeições, para garantir a segurança alimentar, além do atendimento aos pacientes. Ela também utiliza o sistema informacional de custos para o controle do setor, e afirma que o sistema contribui para uma gestão mais eficiente do hospital porque “os documentos ficam registrados, os preços ficam registrados, então, a gente consegue ter um comparativo anual, um comparativo mensal daquilo que a gente tá consumindo” (Nutricionista). Em concordância com a nutricionista, o coordenador do setor de compras também afirma que realiza os controles de custos mensais e que esse sistema contribui para gestão do hospital. Inclusive, o sistema de custos permite o acompanhamento da lucratividade da empresa, por meio de um controle dos recebimentos e custos referente ao atendimento do paciente. A partir desse controle, é possível negociar com os médicos e os pacientes e, isso se reflete na lucratividade do hospital, segundo a auxiliar do faturamento e de custos.

Ainda, ressalta-se que existe uma profissional nas salas de cirurgia (denominada circulante de sala) caracterizadas pelo gestor como um dos maiores detentores de custos, que contabiliza todo o material utilizado na cirurgia no paciente, bem como as horas do médico e da equipe. Um dos benefícios do sistema de custos no hospital foi a possibilidade da gestão destes em períodos de crise, por meio do estudo daqueles que poderiam ser cortados. Como produto do sistema de custos o gestor possui o custo por pacote de procedimento, como por exemplo, cesáreas, histerectomias, dentre outros procedimentos realizados no hospital. Neste sentido, quando da alimentação do sistema, tem-se o custo direto do paciente (ou custo variável), que inclui gastos com medicamentos, anestesia e horas de oxigênio utilizadas. Desta maneira, para estabelecimento do preço por procedimento, estabelece-se uma média dos custos por paciente com a cirurgia realizada. Com relação ao fator estratégia, as informações com relação à gestão de custos estão descritas na Figura 1.

Figura 1 – Relação entre gestão de custos e a estratégia



Fonte: dados da pesquisa (2017)

Na análise da relação do fator com o sistema de custos do hospital, este não está alinhado aos objetivos da instituição, visto que não consegue acompanhar as melhorias de gestão. A estrutura de informação e o sistema informacional de custos, segundo os achados da pesquisa, não dependem das estratégias adotadas pelo hospital, pela fala do gestor “a estrutura de informação e o sistema informacional de custos continuam a funcionar independente da estratégia adotada pelo hospital, porque as melhorias, elas são o tempo todo né, são no dia a dia”, isto é, funciona independente destas. Neste sentido este resultado não corrobora com as

pesquisas de Hammad, Jusoh e Oon (2010). Salienta-se que o sistema é eficiente e contribui com a gestão do hospital, contudo, não atende as especificidades desse segmento de atividade, visto que não é um sistema específico para a área hospitalar. Dessa forma, tanto o gestor quanto os colaboradores utilizam outros tipos de controles, como planilhas do *Excel* para acompanhar e gerenciar os custos. Neste sentido, a nutricionista afirma que “a gente utiliza o sistema de informação, que faz esse controle, e fora o sistema eu controlo com planilhas internas, desenvolvidas por mim, diariamente, para poder acompanhar melhor o custo da refeição”. Então, o sistema precisa de melhorias, pois segundo a nutricionista “é limitado, até certo ponto, a gente tem outros módulos para desenvolver, para poder controlar indicadores, inclusive, que eu acabo controlando de outra forma, não através do sistema”, visto que o sistema não atende a especificidade de um setor de nutrição.

Já a relação com o fator estrutura organizacional, pondera-se que a gestão de custos se adapta a esta. Por meio da coleta de dados, pode-se afirmar que a estrutura organizacional da entidade é mista, pois adota características orgânicas quando permite aos gestores participarem da elaboração do planejamento e interação sobre aumento, redução e metas relacionadas a custos, entretanto apresenta características mecânicas, devido aos procedimentos padronizados devido às exigências de órgãos reguladores, mas que também acarretam em redução de custos. Essa participação dos colaboradores no processo decisório fica evidente na afirmativa da nutricionista ao dizer que “como eu que faço as compras, eu já tenho que tomar alguma decisão nesse sentido e, mensalmente, eu envio o relatório de custos para o administrador e, juntos, a gente analisa pra ver o que pode melhorar para o próximo mês para tentar reduzir ao máximo nosso custo da refeição”. Além disso, a coordenadora do faturamento e custos também reforça essa gestão participativa “a gente tem uma reunião, o gestor passa pra gente quais os objetivos a serem atingidos e a gente trabalha pra que aquilo seja feito [...] a gente tem algumas ideias e acaba repassando para o gestor”.

Salienta-se que o hospital tem uma padronização para todas as atividades e setores, denominado de Procedimento Operacional Padronizado (POP), no qual estão descritos, detalhadamente, todos os processos das atividades no hospital, conforme as normas e exigências requeridas para cada setor. Tudo isso é controlado pela enfermeira que é coordenadora do setor de qualidade, que além de elaborar os POP's, também é responsável pelos manuais e normas requeridas pela legislação e fiscalização do hospital. Há um controle e avaliação de todos os materiais e medicamentos que são utilizados no hospital, para estejam dentro das normas especificadas, sendo que os fornecedores precisam ter licença da Vigilância Sanitária e registrado na Anvisa. Os custos referentes aos materiais são controlados pelo coordenador de compras.

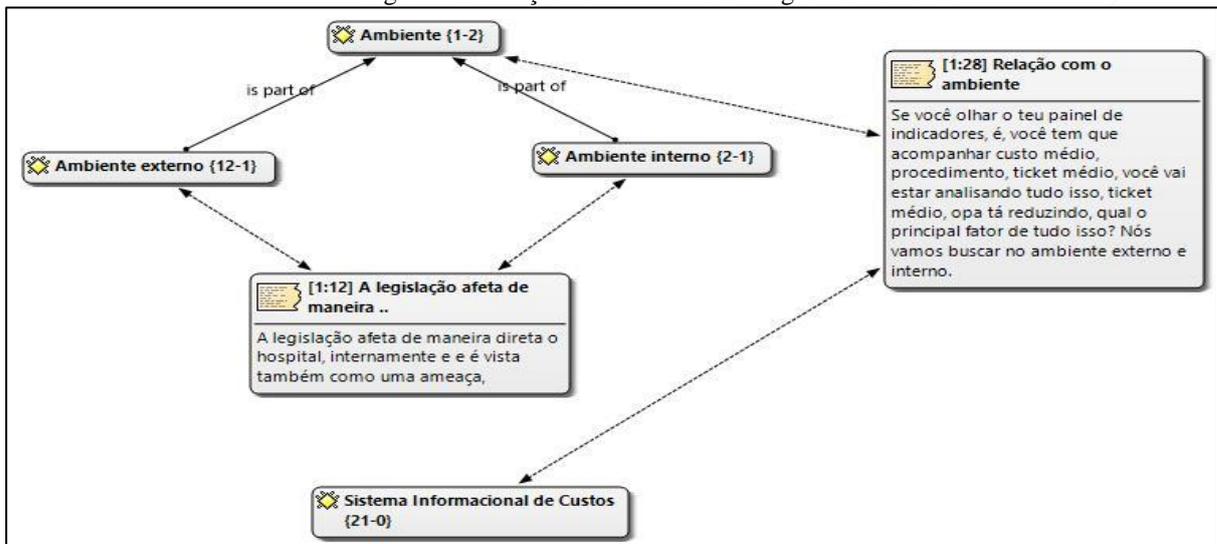
A partir dessa padronização, a coordenadora da qualidade enfatiza que “uma pessoa que não tem conhecimento nenhum de um hospital, entra hoje, e pega o manual e os POP's, ele vai saber, mais ou menos como é que faz”. Além disso, a coordenadora relatou outros benefícios da padronização para o hospital: “qualidade no atendimento, qualidade de produtos, segurança para o paciente, segurança para nós colaboradores [...] os custos a gente pode organizar para ter a redução de custos”, visto que ao ter um produto padronizado, é possível comprar uma quantidade maior e obter melhores condições nos preços, o que gera uma redução nos custos.

Já os fatores contingenciais como o ambiente interno, como a resistência de colaboradores a alterações no sistema e ambiente externo, tais como pressões econômicas, concorrentes e legislação aplicada ao setor são elencados no rol de influências relacionadas à gestão de custos da entidade. Ressalta-se que especialmente as alterações da legislação, regulamentadas por órgãos como a Anvisa e Vigilância Sanitária, também são vistas como uma ameaça para o setor. A Figura 2 demonstra as principais relações encontradas no fator ambiente. Neste sentido, o gestor argumenta ainda que o fator ambiental externo caracterizado como a

localização interfere de maneira negativa nos resultados da empresa e, conseqüentemente, nos custos desta.

A Figura 2 evidencia o fator contingencial referente ao ambiente externo denominado legislação. A relação com o ambiente interno é demonstrada, pois ao passo em que novas resoluções são empregadas, diversas alterações precisam ser realizadas no fluxo e nos procedimentos do hospital, podendo ocasionar em custos. Desta maneira, a alteração da legislação também ocasiona mudanças no ambiente interno da empresa. Ademais, os fatores contingenciais ambiente externo e interno servem como parâmetros na avaliação de indicadores de custos, além de alterarem a estrutura organizacional do hospital e, como resultado, também poderão alterar a estrutura e mensuração da gestão dos custos da entidade.

Figura 2 – Relação do ambiente com a gestão de custos



Fonte: dados da pesquisa (2017)

Neste sentido, ao observar estes fatores, pode-se optar pela opção de terceirização de serviços auxiliares que podem ser onerosos de acordo com a estrutura do hospital, sendo esta informação fornecida pelo sistema de custos. Esta informação corrobora com a afirmação de Frezatti et al. (2009), em que o sistemas de controle gerencial (como o de custos) são enfatizados em ambientes incertos, os sistemas de controle financeiro tendem a utilizados com mais flexibilidade.

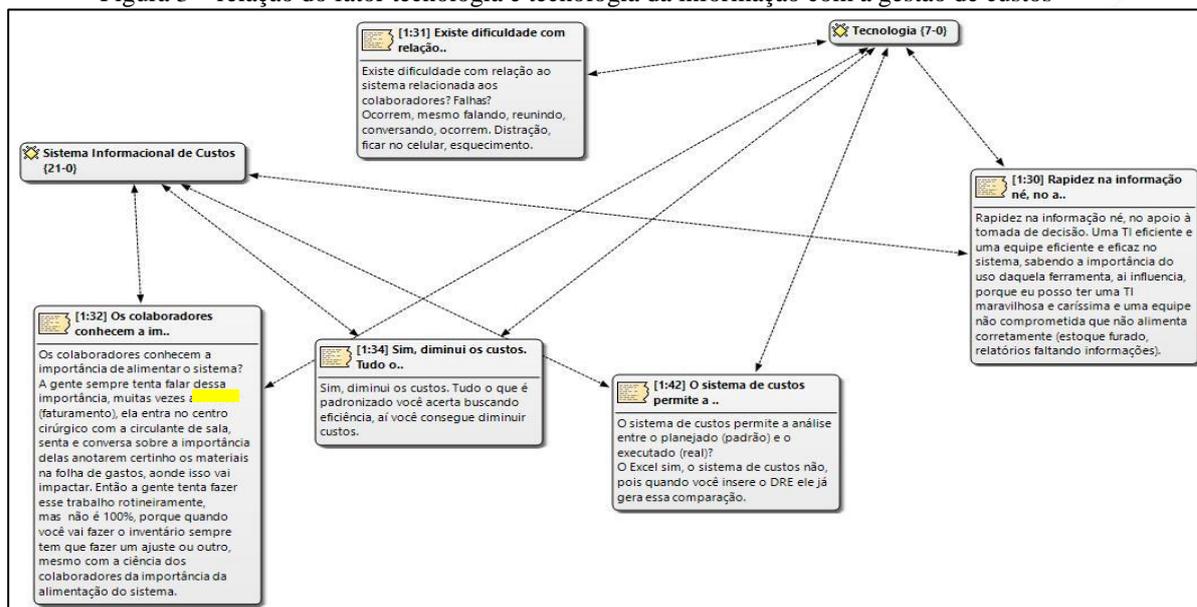
Fazendo menção do fator contingencial tamanho, o hospital é considerado de porte médio, pois não possui UTI geral e UTI neonatal. Também não apresenta pronto socorro. Neste sentido, observa-se que o porte da instituição pode ser considerado um fator interferente no sistema de custos do hospital, pois o aumento da eficiência e da capacidade de atendimentos pode proporcionar oportunidades de novos clientes, bem como recursos para expandir-se para operações maiores. Ainda, o número de leitos e a quantidade de centros cirúrgicos (o hospital conta com seis) limita a quantidade de cirurgias realizadas em determinado intervalo de tempo, interferindo, desta maneira, na rentabilidade, no número de atendimentos e cirurgias e, por fim, na estrutura de custos da organização. Corroborando com Hammad, Jusoh e Oon (2010), conclui-se que o tamanho pode afetar a capacidade total de atendimentos e no desempenho gerencial da organização hospitalar.

Por fim, com relação ao fator tecnologia, observa-se que a parametrização com o sistema contábil auxiliou a implantação da gestão de custos na organização. Ademais, o fator tecnologia da informação pode influenciar na utilização e implantação do sistema de custos, pois proporciona rapidez e apoio na tomada de decisão. Ainda, falhas humanas na alimentação do

sistema por desatenção ocorrem e podem afetar o desempenho do sistema de custos. A Figura 3 evidencia as relações encontradas entre o fator abordado e a gestão de custos.

Segundo a Figura 3, os colaboradores possuem a consciência da importância da alimentação de custos, sendo que a colaboradora responsável pela coordenação do faturamento frequentemente entra nas salas de cirurgia e ministra treinamentos aos colaboradores como forma de conscientização desta rotina. Os colaboradores são treinados para utilizar o sistema, assim que entram na empresa, conforme afirma a nutricionista: “eu não participei do processo de implementação do sistema, mas quando eu entrei, eu já fui treinada para poder utilizá-lo”. A utilização da tecnologia (tanto *software* quanto *hardware*), assim como a padronização dos procedimentos, pode ocasionar em redução dos custos.

Figura 3 – relação do fator tecnologia e tecnologia da informação com a gestão de custos



Fonte: dados da pesquisa (2017)

Uma deficiência relacionada à tecnologia vem da ineficiência do sistema de custos na geração de relatórios adequados às decisões relacionadas a esta gestão, e assim são necessárias ferramentas suplementares, tais como as planilhas do Excel e Demonstrativos de Resultado de Exercício (DREs). Neste sentido, a influência deste fator corrobora com o impacto da variável mencionado por Frezatti et al. (2009), pois a entidade apresenta alto nível da padronização dos processos e possui ênfase no processo de controle, por meio da fala do gerente mencionada na Figura 3 que menciona o acompanhamento constante de colaboradores no processo de alimentação do sistema. Desta maneira, é evidente afirmar que os fatores contingenciais podem afetar algumas rotinas do sistema de custos, entretanto nem todos os fatores levantados na literatura (como a estratégia) influenciam de maneira direta a implantação e manutenção da gestão de custos da organização estudada. Desta maneira, o próximo tópico discute as principais conclusões alcançadas com o estudo.

5 Conclusões

O presente estudo teve como objetivo identificar como os fatores ambientais e organizacionais, que na percepção de gestores e colaboradores interferem na implantação de um sistema informacional de custos de um hospital privado à luz da Teoria da Contingência, bem como explicar como os fatores contingenciais podem explicar as limitações da implantação de sistema de informação de custos em um hospital privado no oeste do Paraná. Dos fatores contingencias elencados pela Teoria da Contingência, tais como: estratégia, estrutura, ambiente,

tecnologia e tamanho, apenas a estratégia não afeta o sistema de custos do hospital, pois a estrutura de informação e o sistema informacional de custos, não dependem das estratégias adotadas pelo hospital, ou seja, funciona independente destas.

No que se refere à estrutura, a empresa apresenta uma estrutura mista, visto que tem características orgânicas, pois possui uma gestão participativa, em que os colaboradores se envolvem e acompanham os resultados do hospital, inclusive, são estimulados pelo gestor, a propor sugestões de melhoria, na busca constante por inovação. Por outro lado, apresenta características mecanicistas, decorrente da padronização que é formalizada por meio de documentação para toda a organização, com vistas a atender aos requisitos legais, bem como, garantir a qualidade nos serviços prestados e, ainda, obter vantagens com otimização dos recursos. Essa padronização também é decorrente do segmento hospitalar que tem uma legislação e fiscalização bem rigorosas, por agentes externos como Anvisa e Vigilância Sanitária. Outro fator que demonstrou afetar o sistema informacional de custos foi o ambiente externo, especialmente pelas alterações da legislação, regulamentadas por órgãos como a Anvisa e Vigilância Sanitária, que também são vistas como uma ameaça para o setor. E quanto ao ambiente interno, as novas resoluções implicam em mudanças no sistema de gestão do hospital, que precisa se adaptar as demandas ambientais. Dessa forma, os fatores contingenciais do ambiente externo e interno servem como parâmetros na avaliação de indicadores de custos, além de alterarem a estrutura organizacional do hospital, também poderão alterar a estrutura e mensuração da gestão dos custos da entidade.

Com relação à tecnologia, identificou-se que o uso do sistema informacional de custos realmente traz benefícios a organização, pois permite um maior controle e acompanhamento dos custos, o que contribui para tomar decisões a fim de otimizar os processos para redução dos custos da organização, sendo que isso se reflete na lucratividade da mesma. Percebeu-se que os coordenadores de setores estão bem alinhados a estratégia da empresa, ao apresentarem consciência da importância da gestão dos custos. Além disso, os colaboradores são treinados para alimentar o sistema adequadamente. Contudo, o sistema apresenta algumas limitações, pois não atende algumas especificidades do hospital, como a parte de nutrição. Dessa forma, são utilizados controles complementares para um acompanhamento mais detalhado e específico do setor. O tamanho da organização também afeta o sistema de custos do hospital, devido algumas limitações do porte da empresa, pois não possui UTI geral, UTI neonatal, nem pronto socorro. Neste sentido, observa-se que o porte da instituição pode ser considerado um fator que interfere no sistema de custos do hospital, pois o aumento da eficiência e da capacidade de atendimentos pode proporcionar oportunidades de novos clientes, bem como recursos para expandir-se para operações maiores.

Diante do exposto, percebe-se a contribuição da Teoria da Contingência para explicar os fatores que afetam a gestão das organizações, especialmente, na área de custos, visto que o gerenciamento dos custos é fundamental para o sucesso de qualquer empreendimento, pois traz um impacto significativo nos resultados. E quando se trata de um hospital, isso se reflete na qualidade dos serviços prestados, bem como na continuidade da organização. A presente pesquisa apresenta como limitação o fato dos resultados não serem generalizados, dada à particularidade do estudo de caso. Contudo, contribui para que outros pesquisadores possam desenvolver pesquisas nesta área. Deste modo, sugere-se para trabalhos futuros, investigar os fatores contingencias de um hospital público e comparar com um hospital particular, a fim de identificar semelhantes, bem como as particularidades de cada segmento.

Referências Bibliográficas

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 2014.

BAE, Hee-sung. The relationships between environment, integration and performance in supply chain contexts. **The Asian Journal of Shipping and Logistics**, v. 27, n. 1, p. 61-90, 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. 4 ed. Lisboa: Edições 70, 2010.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan et al. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência**. 2010. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

Dall'Asta, D.; & Barbosa, A. P Modelo conceitual de mensuração de desperdícios em hospitais privados. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v.3, p. 40-56, 2014.

DALLORA, Maria Eulália LV; FORSTER, Aldaisa C. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino-considerações teóricas. **Medicina (Ribeirao Preto. Online)**, v. 41, n. 2, p. 135-142, 2008.

DIAS, Hélio de Lara et al. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, p. 373-399, 2009.

DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S. A disciplina e a prática da pesquisa qualitativa. In: DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S. (Org.). **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2. ed. Artimed, 2006.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.; TAYLOR, Robert Brian. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 2001.

JUNQUEIRA, Emanuel et al. Efeito das Escolhas Estratégicas e dos Sistemas de Controle Gerencial no Desempenho Organizacional. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 27, n. 72, p. 334-348, 2016.

FAGUNDES, Jair Antonio et al. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade (Online)**, v. 26, n. 78, 2010.

MARTINS, Eliseu. Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. **Caderno de estudos**, n. 24, p. 28-37, 2000.

MARTINS, Daiana Braguetto; PORTULHAK, Henrique; VOESE, Simone Bernardes. Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 12, n. 3, p. 59-75, 2015.

MICHELIS, Andressa; GONÇALVES, Michele; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. A prática da gestão de custos interorganizacionais em um hospital privado. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, 6. **Anais...** Universidade de Santa Catarina, 2015.

SILVA, Tarcísio Pedro da; FANK, Odir Luiz; SCARPIN, Jorge Eduardo. Entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos pelos gestores públicos com base na lei de responsabilidade fiscal. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2011.

SILVA, Marcia Zanievicz et al. Determinantes Contingenciais que Contribuem para Efetividade do Sistema de Custeio em Hospitais: Um Estudo de Caso em um Hospital do Vale do Itajaí-SC. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 2, n. 1, p. 67-90, 2013.

SILVA, M. Z. Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar. **Furb. Blumenau**, p. 285, 2013.

SÖTHER, Ari; SCARPIN, Jorge Eduardo. Estudo no 14 do Ifac: impactos na implementação do regime de competência no governo municipal de Iporã do Oeste—SC. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**. 2010.

STAKE, Robert E. **The art of case study research**. London: Sage Publications, 1995.

VAZ, Janderson Martins; et al. Reestruturação do departamento de custos de uma instituição hospitalar do Sul de Minas Gerais: um enfoque gerencial. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 195-221, maio/ago. 2013.

WALTER, Silvana Anita; BACH, Tatiana Marceda. Adeus papel, marca-textos, tesoura e cola: inovando o processo de análise de conteúdo por meio do Atlas.ti. In: SEMINÁRIOS DE ADMINISTRAÇÃO (SEMEAD), XII, 2009, São Paulo. **Anais do XII Semead**, 2009, p. 275-308.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2004.

WILLIAMS, Paul; ASHILL, Nicholas; NAUMANN, Earl. Toward a contingency theory of CRM adoption. **Journal of Strategic Marketing**, p. 1-21, 2016.