

A TEORIA INSTITUCIONAL E O *COSTING* NA CONTABILIDADE DE GESTÃO HOSPITALAR: O CASO DA GESTÃO CENTRAL DOS HOSPITAIS EPE PORTUGUESES*

Leite, Joaquim Mendes
Instituto Politécnico de Bragança
(Portugal)

Rodrigues, Lúcia Lima
Universidade do Minho
(Portugal)

Resumo:

Esta investigação, mediante um estudo de caso na gestão central dos hospitais EPE portugueses, analisou o papel da normalização para a gestão pública institucional e os resultados obtidos confirmam os resultados esperados. Assim, a normalização da contabilidade de gestão hospitalar pública (CGHP) traduz-se apenas em *costing* e os custos unitários são o indicador principal para comparar resultados de eficiência entre hospitais. Tais indicadores, relativos aos anos 2005 e 2006, em 31 e 30 hospitais EPE, respectivamente, persistem em fortes dispersões. Por fim, deficiências no processo de implementação, associadas às limitações dos próprios indicadores e à prevalência de factores institucionais em detrimento da eficiência, tornam estes indicadores pouco úteis para a gestão central ministerial que colmata esta lacuna de informação de contabilidade de gestão com recurso a consultoria externa. Estes resultados enquadram-se na Nova Sociologia Institucional que explica as práticas de contabilidade de gestão no seu contexto político, social e cultural.

Palavras-chave:

Nova Sociologia Institucional (NIS), Contabilidade de Gestão, *Costing*, Hospitais

Introdução

Os sistemas legais de contabilidade analítica, destinados a comparar desempenhos no sector público, associaram-se às reformas deste sector para combater ineficiências persistentes. A necessidade dos Estados em controlar despesas sugeriu a empresarialização como forma de controlo dos recursos públicos.

A normalização de indicadores de gestão da eficiência permite comparabilidade e *benchmarking*. Todavia, em estruturas eminentemente sociais, como é o caso dos hospitais públicos, as práticas de gestão vagueiam entre a necessidade de eficiência e as pressões institucionais de nível político, legal, social e cultural. Esta dicotomia retira agilidade aos instrumentos de gestão e possibilita a persistência de ineficiências e desperdício nos sectores públicos de saúde.

A Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS), suporte teórico deste estudo, apresenta-se no primeiro ponto. Segue-se a explicitação da metodologia utilizada, expondo o principal objectivo, os resultados esperados, os conceitos postulados no modelo de análise, as características da população, as fontes de evidência e a análise de informações. O ponto três apresenta os resultados obtidos quanto à relevância da normalização para a gestão política ministerial do sector da saúde, em Portugal, cujos indicadores normalizados sugerem a prevalência do *costing* sobre a gestão, uma muito significativa dispersão e insuficiências diversas para um controlo de gestão institucional nos hospitais portugueses.

Os resultados obtidos confirmam os resultados esperados colocados como ponto de partida para este estudo. A teoria de suporte (NIS) permite interpretar as principais conclusões na existência de um isomorfismo coercivo patente na normalização do *costing*, manifestamente insuficiente para efeitos de gestão central dos hospitais, assente na contabilidade de custos tradicional (método das secções homogéneas), sem mecanismos coercivos, com insuficiências na implementação e com uma dispersão persistente abissal que põe a nu as ineficiências dos hospitais com piores indicadores. Por isso, o conceito de *decoupling* abordado na NIS sugere como interpretação a prevalência na gestão de aspectos políticos, sociais e culturais sobre os aspectos de eficiência.

1. Nova Sociologia Institucional – NIS

A teoria institucional, especialmente na vertente da NIS, tem sido utilizada por variados autores para investigar os sistemas de gestão em diversos sectores públicos (e.g., Nor-Aziah & Scapens, 2007; Brignall & Model, 2000; Tsamenyi et al., 2006; Major, 2002), incluindo também o sector da saúde (e.g., Jarvinen, 2006; Covaleski et al., 1993). Tanto no sector hospitalar como no restante sector público, a influência política e governamental tem também um forte impacto na adopção de práticas de contabilidade de gestão, quer ao nível de instrumentos de difusão quer ao nível de obstáculos de adopção e implementação (Lapsley & Wright, 2004).

A NIS marca uma oposição não só aos pressupostos de racionalidade dos actores organizacionais mas também às modelizações económicas de optimização da relação custo/eficiência. A NIS realça os aspectos cognitivos, simbólicos, culturais e normativos das organizações (Meyer & Rowan, 1991). Para esta teoria, as estruturas organizacionais, em que se incluem as práticas de contabilidade de gestão, são produto não apenas de pressões económicas mas também de pressões do meio envolvente institucional (Meyer & Rowan, 1991; DiMaggio & Powell, 1983). Muitas organizações reproduzem, naturalmente, práticas organizacionais idênticas quando o contexto organizacional em que se movem traduz valores, normas e comportamentos institucionalizados (Meyer & Rowan, 1991).

O conceito de isomorfismo refere-se ao processo pelo qual as organizações são pressionadas para adotarem sistemas idênticos e práticas similares num determinado sector organizacional (DiMaggio & Powell, 1983). Todavia, estudos recentes sugerem um redireccionamento do isomorfismo da teoria institucional no sentido da heterogeneidade organizacional (Lounsbury, 2008). Para a NIS, a mudança motivada pela busca de legitimidade nas organizações torna-as muito similares, independentemente dos níveis de eficiência, num processo de homogeneização que denominam de isomorfismo coercivo (pressões formais ou informais impostas), mimético (pressões para imitação das melhores práticas) ou normativo (pressões de organizações profissionais) (DiMaggio & Powell, 1983).

O conceito de *decoupling* proposto por Meyer e Rowan (1977), advém das situações em que se distinguem procedimentos formais e procedimentos informais que traduzem a preocupação das organizações em adoptar práticas aceites como legítimas e apropriadas, em primeiro lugar, e práticas direccionadas para a eficiência, em segundo plano.

A NIS tem recebido diversas críticas, nomeadamente: (i) negligenciar aspectos de poder e de conflitos de interesses entre os vários actores sociais, (ii) dicotomizar factores económicos (associados aos resultados de eficiência) de factores institucionais (associadas à legitimidade), (iii) privilegiar processos de mudança convergente e isomorfismo mas incapacidade em estudar a mudança divergente (desinstitucionalização), e (iv) preocupação central com o estudo de pressões da envolvente institucional em prejuízo da dinâmica intra-organizacional (Scott, 2001).

A crítica apontada à NIS de desvalorizar aspectos de eficiência em favor de questões de legitimidade deve-se ao facto dos primeiros estudos incidirem maioritariamente sobre organizações sem fins lucrativos (escolas, universidades e hospitais públicos, por exemplo), mas este aspecto foi prontamente contestado com o argumento de que as organizações podem ser pressionadas simultaneamente por ambos os factores (económicos e institucionais), em que a eficiência e a legitimidade são mais complementares que opostos (e.g., Covaleski et al., 1993; Meyer e Rowan, 1977).

A abordagem alternativa interpretativa, associada à NIS, é apropriada neste estudo para melhor compreender os elementos quantitativos, pois que tenta compreender e explicar as dinâmicas associadas às práticas de contabilidade de gestão, cuja natureza considera não natural, ou seja, inserida num contexto social, cultural e organizacional (Ryan et al., 2002). As questões de eficiência hospitalar pública e a normalização da Contabilidade de Gestão Hospitalar Pública (CGHP) enquadram-se no estudo da prevalência dos aspectos de natureza institucional sobre os aspectos de eficiência, consubstanciando fenómenos de *decoupling* abordados numa perspectiva sociológica pela NIS que explica as práticas de contabilidade de gestão no seu contexto político, social e cultural (Meyer & Rowan, 1977). Reconhece-se que os estudos de caso em contabilidade de gestão correspondem a interpretações da realidade social e não são “objectivos” na mesma medida em que os sistemas sociais também não são fenómenos naturais (Scapens, 1990). A investigação qualitativa, mediante estudos de caso, tornou-se um traço comum nas abordagens de investigação empírica em contabilidade de gestão (Baxter & Chua, 2003).

2. Metodologia

O objectivo central deste estudo é aferir da relevância da normalização em CGHP para a gestão pública institucional. Tendo como suporte teórico a NIS, os conceitos envolvidos na questão de partida são: (i) normalização da contabilidade de gestão hospitalar pública (procedimentos instituídos no Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais - PCAH), e (ii) gestão pública institucional (tutela política ministerial responsável pela tomada de decisão em função da utilidade dos instrumentos de gestão). Assim, o *design* desta investigação apresenta-se no esquema abaixo (Figura 1).



Figura 1. Modelo de análise

São três os resultados esperados objecto deste estudo: (i) a normalização da CGHP traduz-se apenas em *costing*, (ii) a dispersão dos indicadores resultantes da normalização da CGHP é elevada, e (iii) os indicadores resultantes da normalização da CGHP apresentam insuficiências para efeitos de gestão. De facto, considerando que é a gestão política no Ministério da Saúde que institui os sistemas de controlo de gestão legais que julga serem úteis à tomada de decisão, interessa saber que relevância dá à normalização da CGHP, avaliando a utilidade eventual dos principais indicadores de gestão (custos unitários) daí resultantes, sem descurar eventuais insuficiências.

Os relatórios divulgados pelo sítio oficial do Ministério da Saúde Português com informação quantitativa e qualitativa sobre contabilidade de gestão e informação primária recolhida por entrevista foram a base de proveniência dos dados para a análise documental e estatística descritiva.

A evidência, para testar o primeiro dos resultados esperados, incidiu nos documentos oficiais de criação do PCAH, desde a versão inicial a posteriores revisões (Ministério da Saúde, 1995, 1996, 2000, 2004b, 2007b, 2009; Ministério das Finanças e da Saúde, 2000).

Em Dezembro de 2002, o XV Governo transformou 34 hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS) em 31 hospitais sociedade anónima (SA) de capitais exclusivamente públicos, via publicação de um Decreto-Lei para cada um dos hospitais, após publicação da Lei nº27/2002, de 8 de Novembro, que alterou a anterior Lei de Bases da Saúde (Simões, 2004). Este projecto de empresarialização substituiu a fórmula do instituto público pela da empresa pública, adoptando um regime de direito privado para a gestão do hospital, um novo tipo de financiamento em que o Estado passa a pagador de serviços em lugar de financiador de gastos e com uma maior responsabilização da gestão pelos resultados (Simões, 2004).

No panorama dos serviços hospitalares públicos portugueses, os hospitais empresa, à data da sua constituição, eram responsáveis por quase metade da actividade hospitalar pública, empregando quase metade dos profissionais médicos e de enfermagem e dispondo de aproximadamente metade da capacidade instalada em camas na rede pública (Ministério da Saúde, 2004a). Todavia, cada hospital, em função dos objectivos, da localização e da população que trata, tem diferentes

dimensões e o Ministério da Saúde (2006a) reportava, em 2005, um conjunto de 80 hospitais públicos para o Serviço Nacional de Saúde (SNS), sendo 31 hospitais-empresa (SA) e 49 hospitais do Sector Público Administrativo (SPA).

Após mudança de Governo em Portugal, ocorrida em finais do primeiro trimestre de 2005, o Conselho de Ministros transformou todos os hospitais SA em entidades públicas empresariais (EPE) em 7 de Dezembro de 2005. Contudo, os pressupostos da empresarialização não se alteraram e o novo estatuto jurídico não provocou mudanças de maior nas áreas relevantes para a gestão operacional, mantendo-se similar, nomeadamente, a forma de constituição, a titularidade do capital, o regime jurídico, o estatuto dos titulares dos cargos de gestão, o regime de contratação, o controlo financeiro, o regime de pessoal e o regime tributário (Ministério da Saúde, 2006b).

No estudo do segundo resultado esperado, consideraram-se a totalidade dos hospitais EPE, nos anos 2005 e 2006, três anos após o início da empresarialização e três anos após a divulgação do primeiro relatório de contabilidade analítica dos Hospitais do SNS, e utilizaram-se os Relatórios Contabilidade Analítica 2005 Hospitais SNS e Contabilidade analítica 2006 Hospitais SNS (Ministério da Saúde, 2006a, 2007a) cujos indicadores de custos unitários reais foram calculados tendo por suporte a normalização em vigor. Excluídos os hospitais em que não era conhecido um ou todos os indicadores em causa, estudaram-se 31 hospitais no ano 2005 e 30 hospitais no ano 2006. Os indicadores de custos reais unitários, do conjunto de quinze parâmetros diferentes tratados no PCAH, foram estudados para três centros de custos diferentes (internamento – por dias de internamento e por doentes tratados – consulta e serviço de imagiologia). Este aspecto prende-se com o facto de os indicadores de custos reais serem a única categoria de parâmetros do PCAH implementada nos anos em estudo e de o PCAH comportar centenas de desdobramentos em centros de custos (diferentes tipos de serviços clínicos e diferentes grupos de especialidades, clínicas e não clínicas, agrupadas e individuais). Os oito indicadores (4 secções x 2 parâmetros) da investigação apresentam-se a seguir (Tabela 1).

Tabela 1

Parâmetros dos indicadores de custo unitário real

Informação e práticas de contabilidade de gestão	
Secções do PCAH	Parâmetros de indicadores
- Internamento em N ^o de dias (di)	- Custos unitários reais directos (curd)
- Internamento em N ^o de doentes tratados (dt)	- Custos unitários reais totais (curt)
- Consultas externas (c)	
- Secções auxiliares de apoio clínico do serviço de imagiologia (si)	

Por fim, o estudo do terceiro resultado esperado, embora relacionado com os anteriores, aconselhou o recurso a análise de documentos e a um método de investigação qualitativo. Para além da experiência dos investigadores em gestão hospitalar, foram obtidas informações de documentais oficiais (Ministério da Saúde, 2006a, 2006b, 2007a; Tribunal de Contas, 2006) e recolhida informação primária, pelo instrumento do inquérito por entrevista, realizada no ano 2008, junto de um

executivo institucional do Ministério da Saúde Português, responsável pela contabilidade desse Ministério ao nível do controlo de todos os hospitais, incluindo a vertente do planeamento e controlo de gestão.

3. Resultados

Os resultados desta investigação apresentam-se sob três aspectos dos indicadores normalizados: *costing*, dispersão e insuficiências.

3.1. Indicadores normalizados: *costing*

Para compreender a normalização de procedimentos na elaboração obrigatória de contabilidade analítica nos hospitais, importa referir os principais normativos oficiais, desde a aprovação inicial até à actualidade. Estes aspectos resumem-se abaixo (Tabela 2).

Tabela 2
Cronologia e aspectos da normalização da CGHP

Ano	Normativos	Método	Categorias
1995	Despacho SEAS de 15 de Maio (DR, II Série, N.º127 de 1 de Junho de 1995)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios
1996	Aprovação da 1.ª Edição (27 de Novembro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios
2000	2.ª Edição – Actualizações em centros de custos e unidades de imputação (Abril)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios
2000	Portaria n.º898/2000 (DR, I Série B, N.º225 de 28 de Setembro) – aplicação obrigatória do PCAH nos hospitais do SNS		
2004	3.ª Edição – Actualizações em centros de custos e unidades de imputação (Dezembro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios Proveitos
2007	Republicação da 3.ª Edição sem revisões (Janeiro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios Proveitos
2009	Circular normativa N.º8 - Adenda à 3.ª Edição – Nova classificação das secções homogéneas na área da saúde mental (Outubro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios Proveitos

As mudanças de governo político do país, com reformas tendentes à contenção de gastos e significativas mudanças na gestão hospitalar, não se repercutiram neste particular da normalização instituída no PCAH desde a sua aprovação e implementação até à actualidade (Ministério da Saúde, 1995, 1996, 2000, 2004b, 2007b, 2009; Ministério das Finanças e da Saúde, 2000).

A decomposição dos parâmetros do PCAH, para as diversas secções consideradas, apresenta-se na Tabela 3.

Tabela 3
Parâmetros do PCAH e respectivas secções

Informação e práticas de contabilidade de gestão	
Secções do PCAH	Categorias e parâmetros associados a custos
Secções clínicas principais	Categoria: custos reais
- Internamento	- Custos reais directos
- Hospital de dia	- Custos reais indirectos
- Urgência	- Unidades reais de imputação de custos
- Consultas externas	- Custos reais unitários directos
- Serviço domiciliário	- Custos reais unitários totais
Outras secções	Categoria: custos orçamentados
- Secções auxiliares de apoio clínico	- Custos orçamentados directos
- Secções auxiliares de apoio geral	- Custos orçamentados indirectos
- Secções administrativas	- Unidades previstas de imputação de custos
	- Custos orçamentados unitários directos
	- Custos orçamentados unitários totais
	Categoria: análise de desvios
	- Análise de desvios de custos directos
	- Análise de desvios de custos indirectos
	- Análise de desvios de unidades de imputação de custos
	- Análise de desvios de custos unitários directos
	- Análise de desvios de custos unitários totais
	Categoria: Proveitos (só introduzida no 3.ª Edição do PCAH)

Fonte: Adaptado de Leite e Rodrigues (2007)

O PCAH comporta centenas de desdobramentos em centros de custos (diferentes tipos de serviços, clínicos e não clínicos, diferentes grupos de especialidades, clínicas e não clínicas, agrupadas ou individuais) para todas as categorias de parâmetros, mas só a categoria de custos reais está implementada. Leite e Rodrigues (2007), num estudo sobre os hospitais-empresa, concluíram que o índice médio de conformidade parcial com o PCAH, no ano de 2004, era de cerca de 70% na categoria de custos reais, correspondendo ao índice médio de implementação do plano naquela categoria, sendo que as duas restantes categorias do PCAH – custos orçamentados e análise de desvios – não estavam implementadas nem foram divulgadas na contabilidade analítica do ano de 2004.

Em suma, pode concluir-se que a abrangência do plano está reflectida nos procedimentos implementados para o cálculo dos indicadores de custo unitário real,

pois que as categorias de custos orçamentados, análise de desvios e rendimentos são sequenciais e não estão implementadas. Assim, o PCAH trata, essencialmente, da normalização do *costing* pelo método tradicional dos centros de custos (secções homogéneas) e os custos unitários reais são os indicadores principais implementados. O PCAH ignora qualquer técnica ou procedimento alternativo de suporte diferente do método das secções homogéneas e, ao centrar-se em indicadores de custos reais, orçamentados, análise de desvios e proveitos, não contempla outros indicadores igualmente importantes e que contribuem para a eficiência, nomeadamente outros indicadores de eficiência, indicadores de gestão do contexto da envolvente externa de cada hospital, indicadores de gestão de processos, indicadores de gestão de resultados de eficácia, equidade e qualidade (Leite & Rodrigues, 2007).

3.2. Indicadores normalizados: dispersão

A frequência das variáveis teve por base dados classificados em 5 classes iguais de amplitudes. Às medidas de dispersão absoluta (amplitudes e desvio padrão) juntou-se a média para alargar a análise de 31 e 30 hospitais EPE, nos anos 2005 e 2006, respectivamente.

A comparação dos dois anos em estudo permite concluir sobre a persistência de uma elevada dispersão generalizada sem tendência definida. O estudo da dispersão dos indicadores de custo unitário real (directo e total) apresenta-se a seguir (Tabela 4).

Tabela 4

Dispersão de indicadores de custos unitários reais (anos 2005 e 2006)

Indicador	Anos	Amplitude total	V. Max./ V. Mín.	Média	Desvio padrão
curd/di	2005	€ 292,01	308,68%	€ 238,84	€ 68,65
	2006	€ 498,07	453,94%	€ 237,01	€ 88,10
curd/dt	2005	€ 2.784,43	729,95%	€ 1.456,98	€ 477,32
	2006	€ 2.347,65	369,24%	€ 1.482,34	€ 520,03
curt/di	2005	€ 770,61	451,32%	€ 415,73	€ 164,74
	2006	€ 983,33	524,40%	€ 421,81	€ 158,42
curt/dt	2005	€ 4.796,17	630,19%	€ 2.529,12	€ 1.100,98
	2006	€ 3.231,18	298,36%	€ 2.555,18	€ 799,06
curd/c	2005	€ 100,20	545,33%	€ 57,09	€ 24,79
	2006	€ 91,51	521,51%	€ 55,26	€ 23,78
curt/c	2005	€ 281,72	876,30%	€ 106,27	€ 55,37
	2006	€ 176,25	537,89%	€ 106,05	€ 45,03
curd/si	2005	€ 55,37	888,75%	€ 23,99	€ 11,42
	2006	€ 94,53	2682,79%	€ 22,57	€ 16,01
curt/si	2005	€ 54,27	768,35%	€ 28,25	€ 13,93
	2006	€ 94,06	2377,48%	€ 26,70	€ 20,69

Da análise da tabela, em relação ao ano 2005, destaca-se, nomeadamente, que o menor rácio, correspondente ao valor máximo sobre o valor mínimo, refere-se ao indicador curd/di, e representou 308,68%, quando a média se cifrou em €238,84.

Por seu turno, no mesmo ano, o rácio mais elevado correspondente a esta medida representou 888,75% e verificou-se no indicador curd/si. Ressalta que também o desvio padrão, no ano 2005, variou entre €11,42 no indicador curd/si e €1.100,98 no indicador curt/dt.

No ano 2006, o rácio mais reduzido, correspondente ao valor máximo sobre o valor mínimo, refere-se ao indicador curt/dt, representando 298,36%, para uma média de €2.555,18. Por seu turno, no mesmo ano, o rácio mais elevado correspondente ao valor máximo sobre o valor mínimo representou 2.682,79% e verificou-se no indicador curd/si. Note-se que o desvio padrão, no ano 2006, variou entre €16,01 no indicador curd/si e €799,06 no indicador curt/dt.

Após a implementação da normalização de indicadores de *costing*, e após a empresarialização dos hospitais EPE em estudo, verificaram-se persistentes ineficiências, traduzidas num desempenho muito disperso de hospital para hospital. Em todos os indicadores estudados, ao aumento do valor absoluto da amplitude total e da média correspondem variações directas no desvio padrão. Questão diferente é perceber as insuficiências destes indicadores e desta análise associada ao seu uso para efeitos de gestão.

3.3. Indicadores normalizados: insuficiências

A análise destes indicadores completa-se com a identificação de um conjunto de limitações decorrentes não só do próprio procedimento de cálculo, mas também das deficiências de implementação, reveladoras da pouca utilidade do PCAH para efeitos de gestão.

São os próprios documentos de divulgação dos indicadores normalizados pelo PCAH que notam as limitações da análise comparativa: (i) os indicadores não consideram o índice *casemix* e factores de estrutura (capazes de distinguir características específicas nos hospitais em funções de factores de escala, diferenciação de valências, complexidade, entre outros); (ii) há hospitais que não informam a gestão política dos elementos de contabilidade analítica por insuficiências na implementação do PCAH, mas também não estão previstas formas de coação; (iii) falta de unidades de obra ou indicações não rigorosas; (iv) hospitais com imputações incorrectas das amortizações aos centros de custos respectivos; (v) a grande maioria dos hospitais não apresentam uma contabilidade analítica equilibrada em relação ao total dos custos directos; (vi) alguns hospitais recorrem a notas explicativas para justificar a ausência de informação ou incorrecções na implementação do PCAH (Ministério da Saúde, 2006a).

Um estudo sobre a avaliação dos hospitais SA transformados em EPE alertou para diversas limitações associadas à normalização da CGHP, nomeadamente: (i) falta de uniformização de critérios, de conceitos e de indicadores económico-financeiros, produção, qualidade, entre outros, dentro das estruturas do Ministério (uns provenientes da contabilidade analítica, outros, diferentes e mais diversificados, provenientes dos estudos de consultoria externa); (ii) falta de integração dos diversos sistemas de informação do hospital numa única solução informática integradora; (iii) ausência de mecanismos de coação e responsabilização pelos resultados; (iv) poucos hospitais utilizam a contabilidade analítica baseada no PCAH como instrumento de gestão; (v) a informação gerada pela contabilidade analítica não tem oportunidade, porque apresentada tardiamente e com incorrecções; (vi) é

rara ou não existe uma contabilidade analítica por doente (Ministério da Saúde, 2006b).

Também o Tribunal de Contas (2006), num estudo de auditoria aos hospitais públicos no período 2001-2004, apesar de referir que a multidimensionalidade dos serviços de saúde, dada a sua natureza intrinsecamente social, dificulta a mensuração e comparação de resultados, enfatiza algumas limitações na normalização da CGHP ou na sua implementação: (i) hospitais sem contabilidade analítica ou com procedimentos muito díspares em relação a centros de custos e critérios de imputação; (ii) necessidade de recolha directa de informação em cada hospital, para o estudo de informação analítica de gestão, dadas as deficiências detectadas na informação analítica histórica; e (iii) informação económico-financeira agregada mas não consolidada. Esta auditoria refere mesmo que “o actual sistema de contabilidade analítica encontra-se ultrapassado, não permitindo por exemplo uma análise de custeio baseada na actividade” (Tribunal de Contas, 2006, p.33) e referiu a necessidade em desenvolver sistemas de informação que reforcem o controlo mediante indicadores de produção, de custeio e de qualidade harmonizados e potenciadores de *benchmarking*. Nesta mesma auditoria, recomendou-se ainda à gestão financeira ministerial “a modernização do sistema de contabilidade analítica implementado nos hospitais, EPE e SPA, de modo a permitir uma análise de custeio baseada na actividade” (Tribunal de Contas, 2006, p.44).

Para complementar a compreensão das críticas atrás referidas, entrevistou-se, no ano 2008, um responsável da área financeira do Ministério da Saúde que, concordando com a evidência das críticas, apontou as seguintes observações: (i) o PCAH está desactualizado, na medida em que é essencialmente contabilidade de custos tradicional e não reflecte o conceito mais abrangente de contabilidade de gestão; (ii) as deficiências de implementação do PCAH derivam também de não estarem pré-estabelecidas medidas de coação; (iii) há falta de recursos humanos e informáticos internos (no Ministério e em cada hospital) para desenvolver internamente a contabilidade de gestão; (iv) as críticas negativas e a pouca utilidade da informação de contabilidade de custos tradicional travou o desenvolvimento de um projecto que existiu em 2006 para criar um plano de contabilidade analítica para os centros de saúde; (v) a contabilidade analítica é mais formal e do hábito no apoio à contabilidade financeira do que para apoiar a gestão, quer nos serviços de gestão financeira centrais do Ministério, quer nos próprios hospitais; (vi) o PCAH, com demasiados níveis e centros de custos, associado às incorrecções na implementação, tornam a informação agregada deficiente, densa e disponível muito tarde (mais de um ano depois) e já sem oportunidade para a gestão; (vii) a gestão política ministerial pouco usa a informação histórica de contabilidade analítica, na medida em que os instrumentos de gestão obtidos por consultoria externa (e.g., *tableau de bord*, com *ranking* de eficiência baseado em custos unitários ajustados por factores de dimensão e complexidade de cada hospital, *benchmarking*, *business plan*, contratos-programa, avaliação de desempenho, *Enterprise Resource Planning*, entre outros) que, via Ministério, solicita informação recente e rápida aos hospitais para um fim específico, são mais completos e oportunos, tornando suficiente a informação proveniente da contabilidade financeira e relegando a contabilidade analítica normalizada para suporte à contabilidade financeira; (viii) a contabilidade analítica que resulta do PCAH é o “parente mais pobre” no conjunto de informação que o gestão política ministerial acede para tomar decisões; (ix) a constatação da pouca utilidade e as críticas externas apontadas à implementação do PCAH levaram

a que, já no ano 2007, com a concordância da gestão financeira do Ministério, oito hospitais tenham iniciado a implementação do sistema *Activity Based Costing/Management* (ABC/M) e, no ano 2008, mais oito hospitais começaram o mesmo processo, todos, ou na sua maioria, com recurso a consultoria externa, tal como o faz a gestão central no Ministério; (xi) o instrumento *tableau de bord*, usado nos dois primeiros anos da empresarialização, essencialmente com indicadores económico-financeiros suportados em custos unitários ajustados que permitiram elaborar um *ranking* de eficiência, foi substituído por um conjunto de cerca de 50 indicadores, de periodicidade trimestral, acrescentando mais indicadores clínicos qualitativos aos económico-financeiros, mas sem *ranking* e sem divulgação pública; (xii) os actuais sistemas de controlo de gestão no Ministério, apoiados por consultoria externa e não pela contabilidade analítica, passam por quatro etapas: *business plan*, contratos-programa, monitorização e avaliação do desempenho com alguns dos indicadores associados a incentivos; (xiii) o projecto mais recente da gestão política ministerial no que toca a sistemas de informação, elaborado por consultores externos ao Ministério, é o “Plano de Transformação dos Sistemas de Informação Integrados da Saúde” – sistema *Enterprise Resource Planning* – que integrará todos os sistemas de informação da saúde, num horizonte de implementação para 10 anos, em que a contabilidade analítica será uma pequena subárea dentro da gestão financeira, mas, entretanto, o PCAH continua em vigor apenas por uma questão de hábito e forma.

Conclusões

A relevância da normalização em CGHP para o caso da gestão pública institucional foi o ponto que se pretendeu investigar. Tendo como suporte teórico a NIS, aos indicadores normalizados associaram-se resultados esperados em termos de regulação, dispersão e insuficiências. A análise documental foi o método de investigação para o estudo da normalização da CGHP com base na colecta dos normativos implementados. Para a análise estatística da dispersão dos indicadores, consideraram-se 31 hospitais EPE portugueses, no ano 2005, e 30 hospitais EPE portugueses no ano 2006. Quanto às insuficiências dos indicadores, à análise documental juntamos informação proveniente de um inquérito por entrevista com um responsável financeiro da gestão central do Ministério da Saúde Português.

Confrontados com os resultados esperados, os resultados obtidos confirmaram o seguinte: (i) a normalização da CGHP é essencialmente *costing* tradicional baseado no método dos centros de custos – secções homogéneas – e os indicadores de custo unitário real reflectem a abrangência e implementação do PCAH de aplicação obrigatória com o objectivo de comparar desempenhos entre hospitais; (ii) a dispersão dos indicadores resultantes da normalização da CGHP persiste elevada ano após ano, mesmo depois da empresarialização dos hospitais em estudo; e (iii) a normalização da CGHP implementada tem limitações nítidas, realçadas por organismos de avaliação externos e reconhecidas internamente pela tutela institucional, não só deficiências de implementação mas também incapacidade dos próprios procedimentos normalizados que, porque centrados no *costing* tradicional, se revelam inadequados.

Em termos gerais, os resultados permitiram concluir que a normalização do *costing* é pouco ou nada relevante para a gestão pública institucional que recorre a consultoria externa para obter a informação de *management* (mais útil, mais

abrangente, mais compreensível, mais correcta e mais oportuna) que necessita, incluindo a informação contabilística que poderia provir de uma modernizada CGHP. Estes resultados enquadram-se na Nova Sociologia Institucional que explica as práticas de contabilidade de gestão no seu contexto político, social e cultural. Assim, a normalização tradicional do *costing*, imposta por isomorfismo coercivo, ao revelar-se não servir para o controlo da eficiência dos hospitais, evidencia a necessidade de recorrer a consultoria externa para obter informação de gestão.

A consultoria externa de gestão, fornecendo estudos integrando todos os sistemas de informação contabilística e não contabilística, impede que as práticas de contabilidade de gestão se desenvolvam dentro das estruturas centrais de gestão pública, relegando-as para segundo plano. Como a normalização inicial, baseada na contabilidade de gestão tradicional, se centrou em procedimentos para determinação de indicadores de eficiência que são secundarizados por indicadores associados a aspectos políticos, sociais e culturais, as práticas normalizadas de contabilidade de gestão revelam-se estagnadas e pouco úteis.

Mesmo que os indicadores de eficiência normalizados tivessem uma perfeita implementação e correcção, se a gestão coloca a eficiência em segundo lugar, as práticas de contabilidade de gestão pública normalizadas, destinadas a medir a eficiência, têm uma utilidade correspondente ao mesmo posto. O conceito de *decoupling*, abordado pela NIS, criticada por dicotomizar eficiência e factores institucionais, corrobora-se também neste aspecto.

O presente estudo apresenta limitações diversas, não só ao nível dos documentos usados e da população em estudo, mas também por se centrar no indicador de custo unitário implementado, em detrimento de informação qualitativa, e apenas num enquadramento teórico institucional. As influências institucionais para substituir ou complementar o custeio tradicional com novos métodos apoiados em consultoria externa sugerem-se para investigação futura.

Referências

- Baxter, J., & Chua, W. (2003). Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 97-126.
- Brignall, S., & Model, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research*, 11, 281-306.
- Covaleski, M., Dirsmith, M. & Michelman, J. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 65-80.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Jarvinen, J. (2006). Institutional pressures for adopting new cost accounting systems in Finnish hospitals: two longitudinal case studies. *Financial, Accountability & Management*, 22(1), 21-46.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15, 355-374.
- Leite, J., & Rodrigues, L. (2007). Práticas de contabilidade de gestão hospitalar divulgadas nos relatórios: estudo dos hospitais EPE portugueses. Lyon, França: X Congresso do Instituto Internacional de Custos, 13 a 15 de Junho.

- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: new directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 349-361.
- Major, M. (2002). The impact of the liberalisation of the Portuguese telecommunications industry upon Marconi's management accounting system: activity-based costing and new institutional theory, unpublished PhD thesis. Manchester: Manchester School of Accounting and Finance.
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalised organisations: formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Ministério da Saúde (1995). Despacho SEAS - Contabilidade Analítica para Hospitais. Lisboa: Diário da República nº127 de 1 de Junho.
- Ministério da Saúde (1996). Plano de Contabilidade Analítica para Hospitais (1ª Edição). Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde.
- Ministério da Saúde (2000). Plano de Contabilidade Analítica para Hospitais (2ª Edição). Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde.
- Ministérios das Finanças e da Saúde (2000). Portaria nº898/2000 – POCMS. Lisboa: Diário da República nº225 de 28 de Setembro, I Série B.
- Ministério da Saúde (2004a). Hospitais SA: relatório de actividade do ano 2003. Lisboa: Unidade de Missão dos hospitais SA.
- Ministério da Saúde (2004b). Plano de Contabilidade Analítica para Hospitais (3ª Edição). Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde. Acedido a 12 de Setembro de 2009, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Ministério da Saúde (2006a). Contabilidade analítica 2005: hospitais do SNS. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde. Acedido a 10 de Dezembro de 2009, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Ministério da Saúde (2006b). Resultados da avaliação dos hospitais SA. CAHSA. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde. Acedido a 12 de Dezembro de 2006, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Ministério da Saúde (2007a). Contabilidade analítica 2006: hospitais do SNS. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde. Acedido a 10 de Dezembro de 2009, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Ministério da Saúde (2007b). Plano de Contabilidade Analítica para Hospitais (republicação da 3ª Edição sem revisões). Lisboa: Ministério da Saúde. Acedido a 10 de Março de 2010, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Ministério da Saúde (2009). Circular normativa N.º8 - Adenda à 3.ª Edição – Nova classificação para a saúde mental. Lisboa: Ministério da Saúde. Acedido a 10 de Março de 2010, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Nor-Aziah, A. & Scapens, R. (2007). Corporisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Londres: Thomson. Management Accounting Research*, 18, 209-247
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. Londres: Thomson.
- Scapens, R. (1990). Researching management accounting practice: the role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Scott, W. (2001). *Institutions and organisations* (2.ª ed.). Thousand Oaks, Califórnia: Sage.
- Simões, J. (2004). Retrato político da saúde - dependência do percurso e inovação em saúde: da ideologia ao desempenho. Coimbra: Almedina.

Tribunal de Contas (2006). Relatório global de avaliação do modelo de gestão dos hospitais SEE – período 2001-2004 (Volume I). Lisboa: Tribunal de Contas. Acedido a 15 de Maio de 2008, em <http://www.tcontas.pt/>

Tsamenyi, M., Cullen, J. & González, J. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17, 409-432.