

CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NA GESTÃO DA TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS EM HOSPITAIS

CONTRIBUTION OF ACCOUNTING TO SERVICES OUTSOURCING MANAGEMENT IN HOSPITALS

Data de submissão: 31-03-2013

Aceite: 13-12-2014

Ilse Maria Beuren¹

Leossania Manfroi²

Luciane Dagostini³

RESUMO

Este estudo objetiva verificar a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais de Santa Catarina. Para isso, foi realizada pesquisa descritiva por meio de levantamento junto aos gestores dos hospitais afiliados à Federação dos Hospitais de Santa Catarina (FEHOESC), tendo como amostra 24 hospitais. Para a *survey*, utilizou-se o questionário desenvolvido por Lamminmaki (2008), composto de quatro fatores que podem influenciar a participação da contabilidade e a sofisticação dos sistemas de contabilidade na gestão da terceirização de serviços. Os resultados apontam que os fatores analisados (existência de contabilidade interna, existência de departamento de controladoria, tamanho dos hospitais e formação dos gestores) contribuem de forma fraca na participação da contabilidade e na sofisticação dos sistemas de contabilidade para a gestão da terceirização de serviços. Conclui-se, assim, que é fraca a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados. Esse resultado instiga a investigar as razões da apatia encontrada, já que a contabilidade deveria ser uma importante fonte de informações à gestão da terceirização de serviços em hospitais.

Palavras-chave: Contribuição da contabilidade. Sofisticação dos sistemas de contabilidade Gestão da terceirização. Serviços em hospitais.

1 Possui graduação em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Univates, UNIVATES, mestrado em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, mestrado em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas, FGV e doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, USP. Atualmente é Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Florianópolis. Santa Catarina. Brasil. E-mail: ilse.beuren@gmail.com

2 Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Oeste de Santa Catarina - Campus Chapecó, UNOESC, mestrado em Auditoria e Gestão Empresarial pela Universidad Artística Y Politecnica Del Paraguay, UPAP, Paraguai e mestrado em Contabilidade pela Universidade Regional de Blumenau, FURB. Chapecó. Santa Catarina. Brasil. E-mail: leossania@uceff.com.br

3 Possui graduação em Ciências Contábeis pela União de Ensino do Sudoeste do Paraná, UNISEP e mestrado em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau, FURB. Pato Branco. Paraná. Brasil. E-mail: luciane.d@ibest.com.br

ABSTRACT

The study aims to determine the contribution of accounting to the management of services outsourcing in hospitals in Santa Catarina. Was performed descriptive research through a survey with the managers of the hospitals affiliated with Federação dos Hospitais de Santa Catarina (FEHOESC), having as the sample 24 responding hospitals. For the survey was used the questionnaire developed by Lamminmaki (2008), composed of four factors that may influence the participation of accounting and the sophistication of accounting systems in the management of services outsourcing. The results indicate that the factors analyzed (existence of internal accounting, existence of controllership department, size of the hospitals and managers training) contribute in a weak way to the accounting participation and to the sophistication of accounting systems to the management of services outsourcing. It is concluded that the contribution of accounting to services outsourcing management is weak in the hospitals surveyed. This result instigates investigate the reasons for the apathy found, since accounting should be an important source of information for the management of services outsourcing in hospitals.

Keywords: Contribution of accounting. Sophistication of accounting systems. Outsourcing management. Hospitals Services.

1 INTRODUÇÃO

O início deste século foi marcado pela proliferação de novas formas organizacionais projetadas para lidar com as mudanças macroeconômicas, o que exige das organizações mais agilidade e flexibilidade se quiserem permanecer competitivas no mercado (RITTENBERG; COVALESKI, 2001; COVALESKI; DIRSMITH; RITTENBERG, 2003). Essas novas formas de organização podem ser observadas tanto no setor público quanto no privado. Elas decorrem da tendência de separação entre a propriedade e a produção de bens e/ou prestação de serviços (SMITH; MORRIS; EZZAMEL, 2005).

Novas terminologias foram desenvolvidas para descrever essa mudança. Pfeffer e Baron (1988) referem-se às externalizações; Atkinson e Meager (1991) tratam das flexibilizações das relações trabalhistas; e Appay (1998) discorre acerca das subcontratações ou terceirizações. A esse respeito, Corbett (2004) menciona que a terceirização pode ser vista como um fenômeno que está longe de ser novo, mas que ganhou maior evidência nos últimos anos, passando a fazer parte da gestão estratégica das empresas.

As empresas têm utilizado a terceirização como uma estratégia para melhorar a qualidade de seus serviços em relação às suas concorrentes, e não apenas como uma forma de redução de custos e transferência de atividades consideradas não essenciais (LINDER; COLE; JACOBSON, 2002). O gestor desempenha papel fundamental na decisão de quando e para quem a organização deve terceirizar ou subcontratar, cabendo a ele ajudar a gerir a complexa e dinâmica relação entre clientes e fornecedores resultante da terceirização (DRURY, 2004).

Para auxiliar os gestores na sua função administrativa, ao longo do tempo foi tomando corpo um conjunto de técnicas de contabilidade voltadas ao fornecimento de informações, tanto para o âmbito corporativo quanto para as divisões da organização, o que se convencionou chamar de contabilidade gerencial (DAUZACKER, 2002). Nesse sentido, entende-se que a contabilidade gerencial deve ser estruturada de modo que permita aos usuários acompanhar as atividades desenvolvidas. As facilidades proporcionadas pelos instrumentos de informática são fundamentais para esse fim, porque possuem recursos valiosos para o acompanhamento da movimentação das contas e geram relatórios que auxiliam nas análises dessa movimentação.

Como exemplo de pesquisa que focalizou o papel da contabilidade na terceirização, pode-se citar a realizada por Lamminmaki (2008), que investigou o grau de envolvimento do departamento de controladoria na gestão dos serviços terceirizados em hotéis australianos. Esse

autor identificou, também, fatores da controladoria que interferem na gestão dos serviços terceirizados. Dentre os resultados da pesquisa, um que chamou especial atenção é o fato de que, nos hotéis em que a função de gestão é desempenhada por um profissional da área contábil, as informações advindas da contabilidade são mais bem aceitas no processo de gestão.

Analisar os reflexos da terceirização da prestação de um serviço em setores complexos exige da contabilidade informações que possam efetivamente contribuir para a tomada de decisão nesse tipo de organizações. Diante do exposto, formulou-se a seguinte questão-problema: qual a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais? Nessa perspectiva, o presente estudo tem como objetivo verificar a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais de Santa Catarina.

Justifica-se o estudo desse fenômeno em hospitais pela complexidade de tal ambiente, bem como pelas características únicas dos hospitais na forma de gestão dos seus serviços. Além dos serviços dos médicos e do corpo clínico, essas instituições necessitam de um conjunto de outros serviços, tais como hotelaria, lavanderia, restaurante, segurança e limpeza (SILVA; LINS, 2010). A terceirização de serviços em hospitais constitui uma forma comum de gerenciar a diversidade dos serviços que lhe são próprios. Porém, isso requer o acompanhamento dos resultados das atividades terceirizadas, visando ocasionar a melhoria contínua dos serviços prestados e assegurar a sobrevivência dos hospitais (GUILDING, 2002).

A contribuição deste estudo está na averiguação do envolvimento e de fatores de interferência da contabilidade na gestão da terceirização em organizações com serviços diversificados. Assim como os hotéis, os hospitais oferecem distintos serviços, que podem ser terceirizados. Desse modo, reaplicar a pesquisa de Lamminmaki (2008) em hospitais pode contribuir para revelar semelhanças e/ou diferenças no papel da contabilidade nesse processo em relação ao observado pelo autor em hotéis. Nesse sentido, este estudo pode ser um alento aos gestores e profissionais da área contábil na busca de melhorias das informações disponibilizadas, ao mesmo tempo em que contribui para a consolidação da literatura pertinente.

2 A GESTÃO HOSPITALAR E O SUPORTE INFORMACIONAL

No Brasil, o setor hospitalar é composto de hospitais públicos, administrados por autoridades federais, estaduais e municipais; hospitais privados, contratados ou conveniados ao Sistema Único de Saúde (SUS); e hospitais particulares, com fins lucrativos (LEMOS; ROCHA, 2011). O setor privado, com 65% dos hospitais e cerca de 70% dos leitos, é o principal prestador de serviços hospitalares no Brasil. A maioria dos hospitais públicos pertence aos municípios. O governo federal é responsável por 147 hospitais, quase todos inseridos em grandes instituições de ensino (FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Este cenário se configura desafiador aos gestores, de modo que, associado à complexidade da gestão de uma organização hospitalar, exige atenção especial na tomada de decisões e no controle das operações. Guimarães (2004) destaca que a tomada de decisão é a função que caracteriza o desempenho da gerência, ressaltando que, independente da natureza da decisão, esta deve ser fruto de um processo sistematizado, que envolve o estudo do problema a partir de um levantamento de dados, da produção de informação, do estabelecimento de propostas de soluções, da escolha da decisão, da viabilização e implementação da decisão e da análise dos resultados obtidos.

Entre os diversos fatores que influenciam a complexa gestão de uma organização hospitalar, Guerra (2011) destaca os seguintes: a) infraestrutura organizacional; b) diversidade das

atividades realizadas internamente à organização; c) demanda por profissionais qualificados em gestão financeira; d) pressão social e governamental por serviços de saúde de qualidade; e) poder de precificação do SUS e das operadoras de planos de saúde; f) significativa necessidade de realizar um controle adequado das informações; e g) demanda por indicadores que possam refletir o desempenho financeiro da organização.

No entanto, Guimarães (2004) adverte que a tomada de decisão não é um processo puramente racional, pois é influenciado por características comportamentais do indivíduo que toma a decisão e pelo contexto situacional, em que se destacam as diretrizes de trabalho determinadas pela instituição e as relações de autonomia e responsabilidade evidenciadas na estrutura organizacional. Na tomada de decisão, a informação tem sido empregada como mais um recurso no processo de desenvolvimento do trabalho nas organizações. A produção interna da informação e a utilização de fontes externas suscitam a criação de sistemas de informação para a identificação e organização dos dados, propiciando condições mais adequadas para sua recuperação e utilização na tomada de decisão (ALVARENGA NETO, 2005).

Nesse sentido, de acordo com Jamil e Neves (2000, p. 45), “deve-se avaliar o poder da informação no processo decisório, como é gerada, formatada, armazenada e oferecida ao público, além de avaliar como afeta a vida do indivíduo, tanto como consumidor, eleitor, contribuinte, quanto como agente de decisão dentro do seu grupo”. A gestão da informação abrange a cultura do uso de informações em seus variados aspectos, como o gerenciamento dos dados, o ambiente informacional e o comportamento do gestor em relação ao emprego de sistemas de informação no processo decisório (PIZARRO; DAVOK, 2008).

O cerne da gestão das organizações está na tomada de decisão, e os sistemas de informação são responsáveis pelo suporte aos gestores (GUIMARÃES; ÉVORA, 2004). Tendo isso em vista, Guimarães e Évora (2004) destacam que a informação é um recurso primordial à tomada de decisão e que, quanto mais estruturado for este processo, mais indicado será o uso de sistemas de informação. Segundo Oliveira (1999), o sistema de informação gerencial tem a finalidade de apoiar as funções de planejamento, controle e tomada de decisões, de forma que deve prover informações relativas ao ambiente interno e externo da organização.

A competitividade das organizações está ligada à informação, uma vez que depende do conhecimento do negócio, da informação para o seu gerenciamento e, principalmente, da gestão da informação e do conhecimento. Nesse sentido, as organizações deveriam ter a informação como uma condição básica para agir (SLACK; CHAMBERS; JOHNSTON, 2009). Tal ideia é corroborada por Medeiros et al. (2009), ainda que de modo restrito, ao propor a criação de um manual de compras do usuário, para conhecimento e informação de todos os usuários, tendo como escopo o controle logístico do almoxarifado de um hospital público.

3 CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NA TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS

Visando compensar a perda de capacidade tecnológica interna, ou seja, da capacidade interna de gerar conhecimento e inovação, as organizações gradualmente aumentam suas parcerias externas (QUINN, 2000). A terceirização representa, assim, a escolha de rejeitar a internalização de uma atividade (GILLEY; RASHEED, 2000). Para Ellram e Billington (2001), a terceirização é definida como o processo de transferência de atividades, anteriormente realizadas internamente, para outras empresas.

Verwaal, Commandeur e Verbeke (2009) explicam que a terceirização é um meio de obter acesso aos recursos de que a empresa tem carência sem precisar de desembolso de caixa. En-

quanto alguns gestores ainda se referem à terceirização como uma oportunidade para repassar atividades consideradas não essenciais e reduzir custos, outros têm tido uma abordagem mais moderna, focada no acesso às habilidades competitivas, em melhores níveis de serviços e em respostas mais ágeis às necessidades em constante mudança (LINDER; COLE; JACOBSON, 2002).

A terceirização pode ser vista como uma alternativa que contribui para o aumento da eficiência, aperfeiçoa recursos, oferece acesso aos serviços especializados e permite a quem terceiriza concentrar-se em suas competências essenciais (ELMUTI, 2003; HORMOZI; HOSTETLER; MIDDLETON, 2003; GILLEY; MCGEE; RASHEED, 2004). Para Hormozi, Hostetler e Middleton (2003), ao expandir a terceirização, as organizações são capazes de investir mais tempo e recursos nos núcleos de competências que visam otimizar suas operações. Concentrando-se no núcleo de competências, a terceirização pode ajudar as organizações a focarem as principais medidas estratégicas de suas áreas de especialidade (HEIKKILÄ; CORDON, 2002).

Leeman e Reynolds (2012) afirmam que a terceirização de processos de negócios tem impulsionado a sua evolução estratégica, reduzindo custos e contribuindo para a redução de funções desnecessárias. Dessa maneira, a terceirização ou subcontratação tem sido utilizada como um dispositivo para ajudar as organizações atender às demandas da nova economia (RITTENBERG; COVALESKI, 2001). Langfield e Smith (2003) destacam o crescente interesse por parte das organizações nas oportunidades propiciadas por alianças estratégicas formadas por meio da terceirização.

Nessa perspectiva, Domberger (1998) afirma que a contabilidade gerencial tem papel significativo, facilitando as decisões sobre a possibilidade de terceirizar, as quais tendem a apresentar implicações no resultado da organização. A contabilidade, segundo esse autor, pode auxiliar, por meio de seus sistemas, com informações que contribuam na escolha da alternativa que for mais interessante econômica e financeiramente. Dessa forma, Dempsey (2003) ressalta a necessidade de desenvolver sistemas que contribuam com a gestão da informação no processo decisório relacionado às escolhas de terceirização.

Souza et al. (2011) destacam que a prática da terceirização de atividades é bastante difundida na área da saúde e que os hospitais que terceirizam atividades visam à redução de custos e à melhoria da qualidade dos serviços prestados. Os autores advertem ainda que, embora seja possível vislumbrar essas possíveis vantagens, potenciais desvantagens são inerentes a essa prática, o que exige um estudo prévio da proposta de terceirização pela organização. Nesse sentido, a contabilidade gerencial pode contribuir com informações analíticas da proposta de terceirização, apontando vantagens e desvantagens e seus reflexos no resultado organizacional.

4 DESCRIÇÃO DO ESTUDO BASE DE LAMMINMAKI (2008)

Nesta pesquisa, adotou-se como referência o estudo realizado por Lamminmaki (2008) na indústria hoteleira australiana, intitulado *Accounting and the management of outsourcing: an empirical study in the hotel industry*. Esse estudo objetivou verificar o grau de envolvimento do departamento de controladoria na gestão dos serviços terceirizados, além de identificar fatores da controladoria que interferem na gestão dos serviços terceirizados.

O estudo ocorreu em duas etapas. Na primeira fase, foram realizadas 15 entrevistas com gerentes de 11 grandes hotéis australianos, a fim de validar o instrumento de pesquisa utilizado na segunda etapa. A segunda fase envolveu a aplicação de um questionário aos *controllers* de grandes hotéis australianos. A população da pesquisa compreendeu 356 hotéis com mais de 100 leitos, e os respondentes da pesquisa totalizaram 34% dessa população.

Para o desenvolvimento do estudo, Lamminmaki (2008) analisou quatro conjuntos de hipóteses a respeito de fatores que influenciam a gestão da terceirização de serviços, destacando que pesquisas empíricas, como as de Imoisili (1989) e Chenhall (2003), constataram relação positiva entre a intensidade da concorrência e o uso de controles formais e procedimentos sofisticados da controladoria. Esses achados indicam que, quanto maior for a concorrência, mais desenvolvidos serão os sistemas de contabilidade. Assim, formulou as hipóteses H_{1a} e H_{1b} , descritas a seguir.

H_{1a} : Hotéis que enfrentam concorrência mais intensa tendem a ter um departamento de contabilidade com maior envolvimento na gestão das terceirizações de serviços.

H_{1b} : Hotéis que enfrentam concorrência mais intensa tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão das terceirizações de serviços.

Outro fator que Lamminmaki (2008) apontou como possível influenciador nas escolhas relacionadas à terceirização é o tamanho dos hotéis, já que empresas maiores podem distribuir o custo de sistemas de contabilidade mais sofisticados sobre uma base maior de clientes (BRUNS; WATERHOUSE, 1975; MERCHANT, 1981; LIBBY; WATERHOUSE, 1996). Além disso, organizações maiores tendem a ser mais complexas e/ou difíceis de administrar e, portanto, apresentam maior necessidade de sistemas sofisticados de contabilidade (GUILDING, 1999). Nesse sentido, elaborou as hipóteses H_{2a} e H_{2b} .

H_{2a} : Hotéis maiores tendem a ter um departamento de contabilidade com maior envolvimento na gestão das terceirizações de serviços.

H_{2b} : Hotéis maiores tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão das terceirizações de serviços.

Observou, ainda, que a qualidade é um fator-chave na gestão dos hotéis, uma vez que estes são classificados em função da sua qualidade. Em uma indústria de trabalho intensivo, como o setor hoteleiro, a terceirização de atividades pode resultar em perda de controle da qualidade dos serviços, o que pode acarretar implicações à imagem do hotel (MEER-KOOISTRA; VOSELMAN, 2006). Esse raciocínio levou, então, à formulação das hipóteses H_{3a} e H_{3b} , conforme descritas a seguir.

H_{3a} : Hotéis com maior qualidade tendem a ter um departamento de contabilidade com maior envolvimento na gestão das terceirizações de serviços.

H_{3b} : Hotéis com maior qualidade tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão das terceirizações de serviços.

Com relação à formação do *controller*, Lamminmaki (2008) pautou-se em Burgess (1996), para afirmar que muitos hotéis não possuem um *controller* com formação em contabilidade. Os *controllers* com esta formação podem ser fundamentais na determinação do grau de sofisticação dos sistemas de contabilidade, pois é esperado que a formação profissional melhore a posição do *controller* no hotel, aumentando, assim, o seu envolvimento em assuntos essenciais à organização, como a decisão de terceirizar. Esse raciocínio resultou na formulação das hipóteses H_{4a} e H_{4b} .

H_{4a} : Hotéis com *controller* graduado em contabilidade tendem a ter um departamento de controladoria com maior envolvimento na gestão das terceirizações de serviços.

H_{4b} : Hotéis com *controller* graduado em contabilidade tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão das terceirizações de serviços.

Para medir a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços (variável dependente 1), o autor incluiu seis itens no questionário: início da decisão da terceirização; formalização do processo de terceirização; avaliação das necessidades de terceirizar; análise das propostas; monitoramento e desempenho do terceirizado; e revisão da decisão de terceirizar. Já para medir a sofisticação dos sistemas de contabilidade (variável dependente 2), três categorias de perguntas foram incluídas no questionário: foco nos custos; fluxo de caixa descontado; e avaliação e análise dos riscos.

Com o intuito de melhorar o poder explicativo dos modelos de regressão múltipla utilizados para testar as oito hipóteses, Lamminmaki (2008) relacionou quatro variáveis independentes: intensidade da concorrência, tamanho do hotel, qualidade do hotel e formação do *controller*. Para verificar a intensidade da concorrência, empregou questões relativas ao preço, à qualidade e à variedade de serviços, mensuradas a partir da escala Likert de sete pontos, adaptada de Khandwalla (1972). Para avaliar o tamanho do hotel, considerou o número de quartos e o faturamento anual e, para mensurar o nível de qualidade do hotel, baseou-se no sistema de classificação cinco estrelas. No que diz respeito à qualificação profissional, verificou se, no quadro de funcionários da contabilidade, havia pelo menos um profissional graduado em contabilidade.

Os resultados da pesquisa revelaram que os hotéis que apresentam melhor qualidade nos serviços possuem também melhores sistemas de gestão. Outro aspecto relevante é que, nos hotéis em que a função de gestão é desempenhada por um profissional da área contábil, as informações oriundas da contabilidade são mais bem aceitas. Foi constatado, ainda, que a decisão de terceirização raramente é analisada em longo prazo, sendo tomada a partir de uma análise de investimento inicial. Lamminmaki (2008) conjecturou que isso ocorre porque as decisões de terceirização não são conduzidas em consonância com o processo formal do orçamento de capital.

Assim como os hotéis, também os hospitais oferecem serviços diversificados, como os de quarto, alimentação, lavanderia, vigilância, limpeza e recepção, que podem ser ofertados pelo hospital ou terceirizados para empresas especializadas. Desse modo, entende-se que seja possível aplicar o instrumento de pesquisa desenvolvido por Lamminmaki (2008) para hotéis em hospitais, sendo necessário apenas realizar adaptações em algumas perguntas do questionário, devido às variáveis independentes utilizadas.

5 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa, de natureza descritiva, foi realizada por meio de levantamento e abordagem quantitativa do problema, pautando-se no estudo de Lamminmaki (2008), que verificou o grau de envolvimento e de fatores de interferência do departamento de controladoria na gestão dos serviços terceirizados em hotéis da Austrália. As adaptações necessárias à transposição do instrumento empregado por Lamminmaki (2008) para organizações hospitalares são comentadas a seguir.

5.1 População e amostra

A população desta pesquisa foi escolhida de forma intencional, sendo composta de 71 hospitais afiliados à Federação das Santas Casas, Hospitais e Entidades Filantrópicas do Estado de Santa Catarina (FEHOSC). A escolha desses se deve à sua representatividade no sistema de saúde do estado de Santa Catarina.

A seleção desta amostra se justifica pela necessidade de investigar um cenário ainda pouco explorado pela academia e pela acessibilidade para o desenvolvimento deste estudo. Além disso, a indústria médica mundial tem se envolvido em diversos processos de reorientação estratégica e de gestão (ABERNETHY; LILLIS, 2001).

5.2 Hipóteses da pesquisa

Tendo como premissa a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais, são apresentadas a seguir as hipóteses adaptadas do estudo de Lamminmaki

(2008). A adaptação decorre de alterações nas variáveis independentes, já que foram substituídas as variáveis intensidade da concorrência e qualidade dos serviços pelas variáveis existência de contabilidade interna e existência do departamento de controladoria. A exclusão dessas variáveis foi necessária pelo fato de não existir uma classificação dos hospitais em estrelas e também pela dificuldade de medir a intensidade da concorrência nos hospitais. Já a inclusão de duas variáveis relativas à terceirização de serviços contábeis decorre do fato de esta ser uma prática comum nas organizações do Brasil, principalmente nas de menor porte.

5.2.1 Contabilidade interna

A contabilidade interna tem como função primordial o apoio à gestão, sendo, por isso, denominada de contabilidade gerencial. Para Atkinson et al. (2000), a contabilidade gerencial objetiva identificar, mesurar, reportar e analisar todas as informações econômicas da empresa, como, por exemplo, despesas do setor operacional da empresa e custos para produzir um produto ou prestar um serviço e para atender um cliente. Desse modo, auxilia na tomada de decisão e na melhoria dos processos e do desempenho da empresa. Diante do exposto, formularam-se as hipóteses H_{1a} e H_{1b} deste estudo, descritas a seguir.

H_{1a} : Hospitais que possuem contabilidade interna tendem a ter mais informações para contribuir na gestão da terceirização de serviços.

H_{1b} : Hospitais que possuem contabilidade interna tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão da terceirização de serviços.

5.2.2 Departamento de controladoria

Smith, Morris e Ezzamel (2005) observaram que as mudanças organizacionais ocasionadas pela terceirização estão relacionadas com a contabilidade gerencial. Nesse sentido, McCue e Nayar (2009) constataram que hospitais com fins lucrativos estão gerando maiores retornos de fluxo de caixa, cobrando o mesmo valor pelos serviços ofertados, comparativamente a hospitais sem fins lucrativos, o que é atribuído a sua gestão eficiente.

Segundo Moura e Beuren (2000), a controladoria é uma unidade administrativa de suporte ao processo de gestão empresarial e age como gestora do sistema de informação e como provedora do suporte informacional à gestão empresarial. Conforme Beuren, Schindwein e Pasqual (2007), a controladoria representa a evolução da contabilidade ao organizar a demanda de informações para a tomada de decisão nas organizações. Com base no exposto, formularam-se as hipóteses H_{2a} e H_{2b} .

H_{2a} : Hospitais que possuem departamento de controladoria tendem a ter mais informações para contribuir na gestão da terceirização de serviços.

H_{2b} : Hospitais que possuem departamento de controladoria tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão da terceirização de serviços.

5.2.3 Tamanho dos hospitais

Um fator que pode influenciar as escolhas relacionadas à terceirização é o tamanho dos hospitais, pois organizações maiores conseguem diluir o custo de sistemas mais sofisticados de contabilidade sobre uma base maior de clientes (BRUNS; WATERHOUSE, 1975; MERCHANT, 1981; LIBBY; WATERHOUSE, 1996). Além disso, as organizações maiores tendem a ser mais complexas

e/ou difíceis de administrar e, portanto, têm maiores necessidades de sistemas sofisticados de contabilidade (GUILDING, 1999). Nesse sentido, formularam-se as hipóteses H_{3a} e H_{3b} .

H_{3a} : Hospitais maiores tendem a ter maior participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços.

H_{3b} : Hospitais maiores tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão da terceirização de serviços.

5.2.4 Formação dos gestores

Burgess (1996) adverte que muitos hospitais não possuem gestores com formação em contabilidade, embora os gestores com esta formação possam ser fundamentais na determinação da sofisticação do sistema de contabilidade. Espera-se que a formação profissional melhore a posição do gestor dentro do hospital, aumentando, assim, o envolvimento em assuntos essenciais da organização, como a decisão de terceirizar.

Segundo Souza et al. (2013), os hospitais possuem processos internos com grande complexidade e interdependência e, por conseguinte, dependem de profissionais altamente especializados. Contudo, esses profissionais não são qualificados para realizar especificamente a gestão econômico-financeira dos hospitais. Esse raciocínio resultou na formulação das hipóteses H_{4a} e H_{4b} , expostas a seguir.

H_{4a} : Hospitais com gestor graduado em administração ou contabilidade tendem a ter maior envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços.

H_{4b} : Hospitais com gestor graduado em administração ou contabilidade tendem a ter sistemas de contabilidade mais sofisticados para contribuir na gestão da terceirização de serviços.

5.3 Coleta dos dados

Os dados foram coletados por meio do questionário desenvolvido na pesquisa de Lamminmaki (2008), que adotou a escala Likert de sete pontos, atribuindo um para o menor grau (1=muito baixo) e sete para o maior grau (7=muito elevado). No Quadro 1, apresentam-se as variáveis dependentes e independentes, com os respectivos mecanismos analíticos de indicadores e os autores de suporte.

Quadro 1 - Constructo do estudo

Variáveis dependentes	Mecanismo analítico de indicador(es)	Autores
Participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços	a) Na opção pela terceirização dos serviços. b) Nos processos de formalização das decisões de terceirizações. c) No desenvolvimento das especificações exatas do que é exigido para a terceirização. d) Na avaliação da terceirização quando já realizada. e) No monitoramento do desempenho da terceirização. f) Na revisão periódica das decisões de terceirização.	Bruns e Waterhouse (1975); Merchant (1981); Imoisili (1989); Libby e Waterhouse (1996); Burgess (1996); Guilding (1999); Chenhall (2003).
Sofisticação dos sistemas de contabilidade	a) Custo dos contratos de terceirização (ex. custo de negociação e implantação). b) Custo do controle da terceirização (ex. avaliação, cumprimento de contrato e renegociação). c) Custo das atividades terceirizadas quando o terceirizado age em função de escolhas particulares. d) Custos relacionados ao fracasso da terceirizada (mau desempenho, custos de contratação de uma nova terceirizada ou absorção dos serviços pela contratante). e) Associação de custo e benefício, desfazendo-se dos bens do hospital se a atividade for terceirizada (ex. venda de equipamentos e utensílios utilizados pela terceirizada). f) Montante dos custos anuais gerados pela administração das atividades terceirizadas. g) Montante das economias geradas pela escolha de terceirização (ex. contratação e treinamento de funcionários responsáveis pela limpeza). h) Utilização de algum método de desconto para avaliar o fluxo de caixa futuro quando for apreciada a terceirização. i) É feita uma análise por meio de simulação (melhor ou pior estimativa, ou ainda análise das probabilidades). j) É realizado um levantamento dos custos de resistência quando não existe justificativa viável para a terceirização.	Bruns e Waterhouse (1975); Merchant (1981); Imoisili (1989); Libby e Waterhouse (1996); Burgess (1996); Guilding (1999); Chenhall (2003).
Variáveis independentes	Mecanismo analítico indicador(es)	Autores
Contabilidade interna	A contabilidade é feita internamente aos hospitais (se sim, atribui-se valor = 1; se não, atribui-se valor = 2).	Atkinson et al. (2000)
Departamento de controladoria	Existência do departamento de controladoria nos hospitais (se sim, atribui-se valor = 1; se não, atribui-se valor = 2).	Smith, Morris e Ezzamel (2005); Mccue e Nayar (2009);
Tamanho do hospital	Quantidade de leitos disponibilizados pelos hospitais (logaritmo do número de leitos por hospital).	Bruns e Waterhouse (1975); Merchant (1981); Libby e Waterhouse (1996); Guilding (1999).
Qualificação do gestor	Formação do gestor do hospital (sem formação superior = 0, com formação em contabilidade ou administração = 1, com formação em medicina ou áreas afins = 3).	Burgess (1996); Souza et al. (2013).

Fonte: adaptado de Lamminmaki (2008).

Com base no constructo apresentado no Quadro 1, elaborou-se o questionário, por meio da ferramenta *Google Docs*, que foi encaminhado aos hospitais do estado de Santa Catarina por correio eletrônico em junho de 2012. Posteriormente, entrou-se em contato por telefone com o gestor responsável pela administração de cada hospital, convidando-o pessoalmente para responder ao questionário. Os dados foram coletados até o mês de setembro de 2012. Foram obtidas 29 respostas, porém cinco questionários precisaram ser descartados pelo fato de as res-

postas estarem incompletas, ficando a amostra da pesquisa representada por 24 hospitais que responderam de forma completa ao questionário.

5.4 Análise dos dados

O tratamento dos dados foi realizado mediante a tabulação em planilhas eletrônicas e o auxílio do *software* estatístico. Posteriormente, os dados tabulados receberam tratamento por meio de estatística descritiva e regressão linear múltipla. Os resultados encontrados nas estatísticas aplicadas são apresentados a seguir.

6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, descrevem-se os resultados do estudo relacionados à caracterização dos hospitais do estado de Santa Catarina respondentes da pesquisa, à participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços e à sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços nestes hospitais.

6.1 Caracterização dos hospitais

A primeira etapa desta pesquisa consistiu na caracterização dos hospitais investigados, realizada a partir das respostas obtidas por meio do questionário que visou verificar a formação dos gestores, a relação entre gestão e propriedade e o tamanho dos hospitais. Também nesta etapa procurou-se identificar se a contabilidade dos hospitais é realizada internamente ou terceirizada e se existe um departamento de controladoria nos hospitais.

A Tabela 1, exposta a seguir, demonstra a graduação dos gestores e se estes possuem participação societária nos hospitais.

Tabela 1 - Graduação dos gestores e relação do gestor com a propriedade

Graduação	Número de respondentes	Relação do gestor com a propriedade	Número de respondentes
Administração ou Contabilidade	17	Diretor contratado	24
Medicina ou áreas afins à saúde	4	Proprietário	0
Não possui graduação	3		
Total	24	Total	24

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 que, dos 24 gestores respondentes, 17 possuem formação em Administração ou Contabilidade, quatro são graduados em Medicina ou áreas relacionadas à saúde e apenas três não possuem curso superior completo. Na pesquisa de Lamminmaki (2008) em hotéis, 45% dos gestores possuíam formação em contabilidade. Este resultado denota que, nos hospitais participantes desta pesquisa, há uma preocupação maior com a formação administrativa dos gestores em comparação ao observado nos hotéis.

Na análise do vínculo do gestor com a propriedade do hospital, nota-se que todos os respondentes são diretores contratados e não possuem participação societária nos hospitais. Portanto, a gestão é separada da propriedade. Na pesquisa de Lamminmaki (2008), 70% dos gestores eram contratados sem vínculo com a propriedade. Esta diferença nos resultados pode ser em decorrência de os hospitais exigirem profissionais altamente qualificados para a atividade

técnica a que se destinam, sendo, portanto, dissociados da propriedade da organização.

Na Tabela 2, constam informações relativas à quantidade de leitos disponibilizados pelos hospitais participantes desta pesquisa, visando caracterizar o tamanho dos hospitais.

Tabela 2 - Número de leitos dos hospitais

Número de leitos	Frequência absoluta (Q)	Frequência relativa (%)
Até 50 leitos	11	45,83
De 51 a 100 leitos	8	33,34
De 101 a 200 leitos	3	12,50
Acima de 201 leitos	2	8,33
Total	24	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 2, que 45,83% dos hospitais possuem até 50 leitos, 33,34% têm entre 51 e 100 leitos, 12,50% possuem entre 101 e 200 leitos e apenas 8,33% disponibilizam mais de 200 leitos. Desses dados, depreende-se que prevalecem na amostra pesquisada hospitais de pequeno porte, adaptados ao tamanho da população da cidade onde estão estabelecidos.

Com o intuito de verificar a importância da contabilidade e da controladoria para os hospitais pesquisados, a Tabela 3 evidencia se a contabilidade é realizada internamente ou terceirizada e se existe um departamento de controladoria.

Tabela 3 - Informações relativas à contabilidade e à controladoria dos hospitais

Existência de contabilidade e controladoria		Número de respondentes	Total dos respondentes
A contabilidade é realizada de forma	Interna	12	24
	Externa	12	
Existe departamento de controladoria	Sim	12	24
	Não	12	

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se, na Tabela 3, que 12 hospitais têm seus serviços contábeis realizados de forma interna e 12 têm seus serviços contábeis terceirizados. Empresas que realizam sua contabilidade de forma externa tendem a possuir menos informações para acompanhar a gestão, dificultando, assim, o alinhamento entre os resultados e a formulação das estratégias. Os serviços contábeis terceirizados tendem a priorizar o atendimento às exigências fiscais, em detrimento das informações de cunho decisório (BEUREN; BARP; FILIPIN, 2013).

Observa-se, também, que 12 hospitais possuem departamento de controladoria, ou seja, todos os respondentes que informaram ter contabilidade interna também responderam ter departamento de controladoria, conforme proposto por Beuren, Schindwein e Pasqual (2007). Infere-se, a partir disso, que os hospitais com contabilidade própria e com departamento de controladoria possuem mais informações de suporte à gestão da terceirização de serviços.

Os hospitais que não possuem contabilidade interna nem departamento de controladoria podem apresentar fragilidades em seus sistemas de controle. Como todos esses hospitais trabalham com o Sistema Único de Saúde (SUS), o impacto da baixa remuneração pode causar futuros problemas financeiros. A esse respeito, Ching (2001) afirma que um sistema de contabilidade pode contribuir para minimizar as incertezas da baixa remuneração do SUS.

6.2 Envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços

A segunda etapa desta pesquisa consistiu na análise do envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados. Para a tabulação dos dados, utilizou-se uma legenda, de modo a agrupar os resultados. Assim, na Tabela 4 apresenta-se a estatística descritiva das respostas em escala Likert de sete pontos, referente ao envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços destes hospitais.

Tabela 4 - Envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais

Envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços	Média	Desvio padrão	Moda	Mediana
Na opção pela terceirização dos serviços	4,75	1,82	6,00	5,00
Nos processos de formalização das decisões de terceirizações	4,92	1,86	6,00	5,50
No desenvolvimento das especificações do que é exigido para a terceirização	4,92	1,79	5,00	5,00
Na avaliação da terceirização quando já realizada	4,00	1,98	6,00	4,50
No monitoramento do desempenho da terceirização	4,13	1,98	6,00	5,00
Na revisão periódica das decisões de terceirização	3,88	2,01	6,00	4,00
Envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização	4,43	1,91	6,00	5,00

Fonte: dados da pesquisa.

A média das respostas obtidas com relação ao envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços foi de 4,43. Detalhando a análise, observa-se que os respondentes apontaram, na escala de sete pontos, uma média de 4,75 para o envolvimento da contabilidade na opção pela terceirização dos serviços; e uma média de 4,92 nos processos de formalização das decisões de terceirizações e no desenvolvimento das especificações do que é exigido para a terceirização. Por outro lado, identificou-se menor envolvimento da contabilidade na revisão periódica das decisões de terceirização, com uma média de 3,88 e com um desvio padrão de 2,01. A moda e a mediana apresentam valores altos em todas as alternativas apresentadas aos respondentes.

Além da estatística descritiva, aplicou-se aos dados uma regressão linear múltipla. Para que os resultados da regressão sejam confiáveis, é necessário atender a alguns pressupostos. Assim, efetuaram-se os testes de normalidade, homocedasticidade e autocorrelação dos resíduos. O pressuposto da normalidade foi testado utilizando a metodologia de cálculo Kolmogorov-Smirnov Z, o qual indicou que os dados estão distribuídos de forma normal.

Pelo teste de Gleijser, testou-se a homocedasticidade, característica que evidencia que os dados são parecidos (homogêneos) em sua distribuição. Encontrou-se homocedasticidade nos dados do estudo, de modo que o valor da significância foi maior que 0,05 no teste Anova. A ausência de autocorrelação dos resíduos foi encontrada por meio do teste de Durbin-Watson, cujo valor foi de 1,769.

Após a realização dos testes dos pressupostos, efetuou-se a regressão linear para verificar o envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços, de forma que os fatores analisados seguissem os do estudo de Lamminmaki (2008). Na Tabela 5, encontram-se os resultados das regressões.

Tabela 5 - Resultado das regressões

R	R Square (R2)	Sig.
,495	,245	,231

Fonte: dados da pesquisa.

O resultado das regressões apresentado na Tabela 5 evidencia que a relação das variáveis com o envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços é fraca, pois o valor R^2 está distante de 1,0. Quanto mais próximo de 1,0 for o R^2 , melhor será a relação entre as variáveis. O poder explicativo do modelo é 49,5 %, o que significa que, analisando as variáveis descritas no modelo de Lamminmaki (2008), percebe-se que elas explicam apenas 49,5%, considerando a sua relação com a variável dependente.

Na Tabela 6, exposta a seguir, apresentam-se os resultados dos coeficientes e dos coeficientes normalizados da regressão. O coeficiente Beta explica a variação das variáveis independentes em relação à dependente ou constante. Já o Beta *Standard* explica qual é a variável que possui maior impacto sobre a dependente ou constante.

Tabela 6 - Resultados dos coeficientes e coeficientes normalizados da regressão

Variável	Beta	Beta <i>Standard</i>	Sig.
<i>Constant</i>	10,073		,038
Contabilidade interna	-1,413	-,440	,410
Controladoria	-,426	-,132	,807
Formação	-,785	-,264	,203
Tamanho	-1,147	-,234	,500

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 6, as variáveis analisadas não apresentam significância, e a relação de todas as variáveis independentes do modelo com a variável dependente é negativa. Observa-se, pela regressão, que uma variação de 100 pontos percentuais na variável contabilidade interna causa uma variação negativa de 14,13% na variável dependente. O tamanho do hospital, por sua vez, causa uma variação negativa de 11,47%; a formação do gestor causa uma variação negativa de 7,85%; e a controladoria causa uma variação negativa de 4,26%.

Com relação ao Beta, a variável que representa a existência de contabilidade interna nos hospitais é a que apresenta maior impacto sobre a variável dependente, sendo negativo em 44% o impacto medido pelo modelo. A formação do gestor também apresentou um impacto negativo de 26,4% sobre a variável dependente. Já o tamanho do hospital, medido pelo número de leitos disponíveis, apresentou um impacto de 23,40% negativo; e a controladoria apresentou um impacto negativo de 13,20%.

Situação oposta foi verificada no estudo de Lamminmaki (2008), que identificou uma relação significativa na participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hotéis australianos. Nesse sentido, a fraca participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados pode estar associada com o fato de que 50% dos hospitais participantes da pesquisa terceirizam a contabilidade.

Dessa forma, rejeitam-se as hipóteses H_{1a} , H_{2a} , H_{3a} e H_{4a} desta pesquisa, uma vez que todas as variáveis independentes – contabilidade interna, departamento de controladoria, tamanho dos hospitais e formação dos gestores – não apresentaram relação significativa com a variável dependente – participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços. Esperava-se que as variáveis independentes influenciassem o nível de participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais.

6.3 Sofisticação dos sistemas de contabilidade para a gestão da terceirização de serviços

A terceira etapa desta pesquisa consistiu em verificar a sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços. Os resultados apresentados

na Tabela 7 destacam a estatística descritiva das respostas obtidas na pesquisa em escala Likert de sete pontos, referente à sofisticação dos sistemas de contabilidade.

Tabela 7 – Sofisticação dos sistemas de contabilidade para a gestão da terceirização de serviços

Sofisticação dos sistemas de contabilidade	Média	D. Padrão	Moda	Mediana
Custo dos contratos de terceirização (ex. custo de negociação e implantação).	4,00	2,04	6,00	4,50
Custo do controle da terceirização (ex. avaliação, cumprimento de contrato e renegociação).	4,46	2,04	6,00	5,00
Custo das atividades terceirizadas quando o terceirizado age em função de escolhas particulares.	4,00	2,13	5,00	4,50
Custos relacionados ao fracasso da terceirizada (mau desempenho, custos de contratação de uma nova terceirizada ou absorção dos serviços pela contratante).	4,29	2,07	6,00	5,00
Associação de custo e benefício, desfazendo-se dos bens do hospital se a atividade for terceirizada (ex. venda de equipamentos e utensílios utilizados pela terceirizada).	4,21	2,02	6,00	5,00
Montante dos custos anuais gerados pela administração das atividades terceirizadas.	4,21	2,00	5,00	5,00
Montante das economias geradas pela escolha de terceirização (ex. contratação e treinamento de funcionários responsáveis pela limpeza).	4,21	1,84	6,00	5,00
Utilização de algum método de desconto para avaliar o fluxo de caixa futuro quando for apreciada a terceirização.	4,38	2,48	6,00	6,00
É feita uma análise por meio de simulação (melhor ou pior estimativa, ou ainda análise das probabilidades).	4,92	2,28	7,00	6,00
É realizado um levantamento dos custos de resistência quando não existe justificativa viável para a terceirização.	4,46	2,19	5,00	5,00
Sofisticação da contabilidade à gestão da terceirização	4,25	0,18	6,00	5,00

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se, na Tabela 7, que a média das respostas obtidas com relação à sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços foi de 4,25. Detalhando esse resultado, observa-se que os respondentes apontaram como principal fator de sofisticação da contabilidade para contribuir na gestão da terceirização a análise por meio de simulação (melhor ou pior estimativa, ou ainda análise das probabilidades), com média de 4,92, seguido do custo do controle da terceirização (4,46) e da realização de levantamento dos custos de resistência quando não existe justificativa viável para a terceirização (4,46). No outro extremo, com média 4,00, constam os custos dos contratos de terceirização e os custos das atividades terceirizadas quando o terceirizado age em função de escolhas particulares. Um desvio padrão maior nessa questão demonstra maior dispersão nas respostas. Contudo, a moda e a mediana apresentam notas elevadas na escala, assim como ocorreu na questão anterior.

No intuito de verificar a sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços, foram realizados testes para tornar os resultados da regressão confiáveis. O pressuposto da normalidade foi testado utilizando a metodologia de cálculo Kolmogorov-Smirnov Z, que demonstrou que os dados estão distribuídos de forma normal. Pelo teste de Gleijser, testou-se a homocedasticidade, o que possibilitou verificar que os dados são parecidos (homogêneos) em sua distribuição, já que o valor da significância é maior que 0,05 no teste ANOVA. A ausência de autocorrelação dos resíduos foi encontrada por meio do teste de Durbin-Watson, cujo valor foi de 2,276, demonstrando que os dados não são autocorrelacionados.

Após a realização dos testes dos pressupostos, efetuou-se a regressão linear da variável

independente sofisticação dos sistemas de informação para contribuir na gestão da terceirização de serviços com os fatores considerados no estudo de Lamminmaki (2008). Na Tabela 8, encontram-se os resultados das regressões.

Tabela 8 - Resultado das regressões

R	R Square (R2)	Sig.
,517	,267	,185

Fonte: dados da pesquisa.

O resultado das regressões apresentado na Tabela 8 mostra que a relação das variáveis com a sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços é fraca, pois o valor R^2 está distante de 1,0. No estudo de Lamminmaki (2008), foi identificada uma relação significativa da sofisticação dos sistemas de contabilidade utilizados nos hotéis australianos com as variáveis independentes.

O poder explicativo do modelo de Lamminmaki (2008) é 51,7 %, indicando que as variáveis descritas nesse modelo explicam apenas 51,7% da variável dependente. Portanto, há outros fatores, não contemplados nesse modelo, que influenciam a adoção de sistemas de contabilidade mais sofisticados.

Na Tabela 9, apresentam-se os resultados dos coeficientes e dos coeficientes normalizados da regressão. O coeficiente Beta explica a variação das variáveis independentes em relação à dependente ou constante. Já o Beta *Standard* explica qual é a variável que possui maior impacto sobre a dependente ou constante.

Tabela 9 - Resultados dos coeficientes e coeficientes normalizados da regressão

Variável	Beta	Beta Standard	Sig.
<i>Constant</i>	6,980		,160
Contabilidade interna	,410	,120	,819
Controladoria	-2,009	-,584	,280
Formação	-,383	-,120	,549
Tamanho	,119	,023	,947

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 9, as variáveis analisadas não apresentam significância, sendo possível observar relações positivas e negativas. Na relação positiva, espera-se que o aumento da variável dependente seja explicado pelo aumento da variável independente; e, na relação negativa, espera-se que a relação entre essas variáveis seja inversa (FAVERO et al., 2009).

A relação das variáveis independentes controladoria e formação do gestor com a variável dependente causam, respectivamente, uma variação negativa de 20,09% e de 3,83%. Já as variáveis independentes contabilidade interna e tamanho do hospital causam uma variação positiva de 4,10% e 1,19%, respectivamente.

A variação positiva indica que, em caso de presença de contabilidade interna, quanto maior for o hospital, maior será a tendência à sofisticação dos sistemas de contabilidade. Estes achados vão ao encontro com os de Guilding (1999), para quem organizações maiores tendem a ser mais complexas e difíceis de administrar, tendo, assim, necessidade de sistemas mais sofisticados de contabilidade.

Com relação ao Beta, a variável que representa a existência do departamento de controladoria nos hospitais é a que apresenta maior impacto sobre a variável dependente – o impacto medido pelo modelo foi de 58,4% negativo. A formação do gestor também apresentou um impacto negativo de 12,0% sobre a variável dependente. Já a existência de contabilidade interna apresentou um impacto positivo de 12%, e o tamanho do hospital, por sua vez, apresentou um impacto positivo de 2,3%.

Tais resultados não condizem com o estudo de Lamminmaki (2008), já que o autor identificou uma relação significativa entre a sofisticação dos sistemas de contabilidade e as variáveis independentes. Dessa forma, rejeitam-se as hipóteses H_{1b} , H_{2b} , H_{3b} e H_{4b} desta pesquisa, uma vez que todas as variáveis independentes – contabilidade interna, departamento de controladoria, tamanho dos hospitais e formação dos gestores – não apresentaram relação significativa com a variável dependente – sofisticação dos sistemas de contabilidade.

Infere-se, portanto, que existe uma fraca participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados. Quanto aos sistemas de contabilidade no setor hospitalar, observa-se maior sofisticação em hospitais que são maiores e que possuem contabilidade interna. Como a amostra deste estudo compreendeu hospitais afiliados à Federação das Santas Casas, Hospitais e Entidades Filantrópicas do Estado de Santa Catarina (FEHOSC), é possível que a interferência de políticas públicas na gestão desses hospitais, conforme descrito por Lemos e Rocha (2011), reflita em menor participação da contabilidade na gestão das terceirizações de serviços.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou verificar a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais de Santa Catarina. Para isso, uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de levantamento junto aos gestores dos hospitais afiliados à Federação das Santas Casas, Hospitais e Entidades Filantrópicas do Estado de Santa Catarina (FEHOESC), obtendo-se 24 questionários respondidos válidos. Na *survey*, utilizou-se o questionário da pesquisa de Lamminmaki (2008), que considerou quatro fatores que podem influenciar a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços e a sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir para essa gestão.

No que concerne ao envolvimento da contabilidade na gestão da terceirização de serviços destes hospitais, constatou-se que o maior envolvimento ocorre no processo de formalização das decisões de terceirizações. A regressão linear da variável participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços não apresentou significância com nenhuma das variáveis independentes analisadas: contabilidade interna, controladoria, tamanho do hospital e formação do gestor. Infere-se, portanto, que podem existir outros fatores que mais bem expliquem as decisões relacionadas às terceirizações nesses hospitais.

Em se tratando da sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços destes hospitais, também não se encontrou significância para as variáveis independentes já mencionadas. Porém, observou-se uma relação positiva entre a existência de contabilidade interna e o tamanho dos hospitais, o que sugere, no âmbito da amostra pesquisada, que os sistemas de contabilidade tendem a ser mais sofisticados em hospitais que são maiores e que possuem contabilidade interna.

A regressão linear da variável participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços apontou a variável independente contabilidade interna como sendo a que causa maior variação negativa na dependente – o impacto medido pelo modelo de Lamminmaki (2008) foi de 44% negativo. Similarmente, em relação ao Beta, a variável independente contabilidade interna foi a que apresentou maior impacto sobre a variável dependente, mensurado pelo modelo de Lamminmaki (2008).

A regressão linear da variável sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços apontou a variável independente existência do departamento de controladoria como a que causa maior variação negativa na dependente. Com relação

ao Beta, a variável independente controladoria também apresentou maior impacto sobre a variável dependente, que, medido pelo modelo de Lamminmaki (2008), foi de 58,4% negativo.

Na análise das regressões lineares, observou-se uma fraca relação das variáveis independentes com as variáveis dependentes deste estudo, motivo pelo qual se rejeitaram as hipóteses pesquisadas (H_{1a} , H_{1b} , H_{2a} , H_{2b} , H_{3a} , H_{3b} , H_{4a} e H_{4b}). Ressalta-se que todas as variáveis independentes (contabilidade interna, departamento de controladoria, tamanho dos hospitais e formação dos gestores) não apresentaram relação forte e significativa com as variáveis dependentes (contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços e sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir nessa gestão).

Conclui-se, com base nas respostas dos gestores dos hospitais participantes desta pesquisa e nas análises estatísticas, que as relações se apresentaram como não significantes para participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços. Do mesmo modo, as relações apresentaram-se não significantes quanto à sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços desses hospitais. Esse resultado instiga a investigar as razões da apatia encontrada, já que a contabilidade deveria ser uma importante fonte de informações à gestão da terceirização de serviços em hospitais.

Os achados desta pesquisa não estão de acordo com os resultados do estudo de Lamminmaki (2008), que identificou relações significativas para a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços e a sofisticação dos sistemas de contabilidade para contribuir na gestão da terceirização de serviços em hotéis australianos. Uma possível razão para as diferenças encontradas pode ser a influência de políticas públicas nos hospitais, o que talvez esteja inibindo a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços. Outra possível razão diz respeito às particulares dos dois setores, desde as operacionais até as de gestão.

Como principal contribuição do estudo realizado, pode-se citar, com a aplicação do instrumento de pesquisa do estudo de base, ressalvadas as adaptações já apontadas em função de a investigação ter ocorrido em outro setor econômico, avanços na validação do modelo de análise proposto por Lamminmaki (2008). Todavia, os resultados divergentes de ambas as pesquisas exigem mais estudos para encontrar possíveis explicações, de modo a consolidar o modelo.

Diante das limitações deste estudo, recomenda-se para futuras pesquisas analisar de forma comparativa hospitais de grande e de pequeno porte, uma vez que, quanto maiores forem as organizações, maior será a complexidade e a necessidade de planejamento e controle das atividades, caso em que a contabilidade pode ser fundamental. Recomenda-se, ainda, replicar este estudo em hospitais particulares, uma vez que hospitais filantrópicos podem ser afetados por políticas públicas, enfrentando, inclusive, dificuldades na gestão.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A. M. Interdependencies in organization design: A test in hospitals. **Journal of Management Accounting Research**, v. 13, n. 1, p. 107-129, 2001.
- ALVARENGA NETO, R. C. D. **Gestão do conhecimento em organizações**: proposta de mapeamento conceitual integrativo. 2005. 400 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.
- APPAY, B. Economic concentration and the externalisation of labour. **Economic and Industrial Democracy**, v. 19, n. 1, 161-184, 1998.
- ATKINSON, A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, J.; MEAGER, N. Changing working patterns: how companies achieve flexibility to meet new needs. In: ESLAND, G. (Ed.). **Education, training and employment**. Vol. 1. Wokingham: Addison-Wesley, 1991. p. 88-115.
- BEUREN, I. M.; BARP, A. D; FILIPIN, R. Barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. **ConTexto**, v. 13, n. 24, p. 79-92, 2013.
- BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.
- BRUNS, W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organization structure. **Journal of Accounting Research**, v. 13, n. 2, p. 177-203, 1975.
- BURGESS, C. A profile of the hotel financial controller in the United Kingdom: United States and Hong Kong. **International Journal of Hospitality Management**, v. 15, n. 1, p. 19-28, 1996.
- CHENHALL, R. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2/3, p. 127-168, 2003.
- CHING, H.Y. **Manual de custos das instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.
- CORBETT, M.F. **The outsourcing revolution**: why it makes sense and how to do it right. Dearborn Trade Publishing, 2004.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M.; RITTENBERG, L. Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 4, p. 323-355, 2003.
- DAUZACKER, N. Estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial em empresas com serviços contábeis terceirizados. **Revista de Estudos Sociais**, v. 4, n. 7, p. 77-95, 2002.
- DEMPSEY, M. A multidisciplinary perspective on the evolution of corporate investment decision making. **Accounting, Accountability & Performance**, v. 9, n. 1, p. 1-33, 2003.
- DOMBERGER, S. **The contracting organization**: a strategic guide to outsourcing. Oxford: University Press, 1998.
- DRURY, C. **Management and cost accounting**. 6. ed. London: Thomson, 2004.
- ELLRAM, L.; BILLINGTON, C. Purchasing leverage considerations in the outsourcing decision. **European Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 7, n. 1, p. 15-27, 2001.
- ELMUTI, D. The perceived impact of outsourcing on organizational performance.

- American Journal of Business**, v. 18, n. 2, p. 33-41, 2003.
- FÁVERO, L. et al. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FORGIA, G. M. L.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil em busca da excelência**. São Paulo: Singular, 2009.
- GILLEY, K. M.; MCGEE, J. E.; RASHEED, A. A. Perceived environmental dynamism and managerial risk aversion as antecedents of manufacturing outsourcing: the moderating effects of firm maturity. **Journal of Small Business Management**, v. 42, n. 2, p. 117-134, 2004.
- GILLEY, M. K.; RASHEED, A. Making more by doing less: an analysis of outsourcing and its effects on firm performance. **Journal of Management**, v. 26, n. 4, p. 763-790, 2000.
- GUERRA, M. **Análise de desempenho de organizações hospitalares**. 2011. 144 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.
- GUIMARÃES, E.M.P. **Sistema de informação hospitalar: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência de unidades funcionais**. 2004. 234 f. Tese (Doutorado em Enfermagem) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2004.
- GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. **Accounting Organizations and Society**, v. 24, n. 7, p. 583-595, 1999.
- GUILDING, C. **Financial management for hospitality decision makers**. Oxford: Butterworth Heinemann, 2002.
- GUIMARÃES, E. M. P.; ÉVORA, Y. D. M. Sistema de informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência. **Ciência da Informação**, v. 33, n. 1, p. 72-80, 2004.
- HEIKKILÄ, J.; CORDON, C. Outsourcing: A core or noncore strategic management decision? **Strategic Change**, v. 11, n. 4, p. 183-193, 2002.
- HORMOZI, A.; HOSTETLER, E.; MIDDLETON, C. Outsourcing information technology: assessing your options. **Advanced Management Journal**, v. 68, n. 4, p. 18-23, 2003.
- IMOISILI, O. The role of budget data in the evaluation of managerial performance. **Accounting Organizations and Society**, v. 14, n. 4, p. 325-335, 1989.
- JAMIL, G. L.; NEVES, J. T. R. A era da informação: considerações sobre o desenvolvimento das tecnologias da informação. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v. 5, n. 1, p. 41-53, 2000.
- KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of accounting controls. **Journal of Accounting Research**, v. 10, p. 275-285, 1972.
- LAMMINMAKI, D. Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry. **Journal of Management Accounting Research**, v. 19, n. 2, p. 163-181, 2008.
- LANGFIELD, S. K.; SMITH, D. Management control systems and trust in outsourcing relationships. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 3, p. 281-307, 2003.
- LEEMAN, D; REYNOLDSB, D. Trust and outsourcing: Do perceptions of trust influence the retention of outsourcing providers in the hospitality industry? **International Journal of Hospitality Management**, v. 31, p. 601-608, 2012.
- LEMONS, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. **A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades**. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Niterói. **Anais...** Niterói: Universidade Federal Fluminense, 2011.

- LINDER, J. C.; COLE, M. I.; JACOBSON, A. L. Business transformation through outsourcing. **Strategy & Leadership**, v. 30, n. 4, p. 23-28, 2002.
- LIBBY, T.; WATERHOUSE, J.H. Predicting change in management accounting systems. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, v. 1, p. 137-150, 1996.
- MCCUE, M. J.; NAYAR, P. A financial ratio analysis of for-profit and non-profit Rural Referral Centers. **The Journal of Rural Health**, v. 25, n. 3, Summer, p. 314-319, 2009.
- MEDEIROS, S. E. R. et al. Logística hospitalar: um estudo sobre as atividades do setor de almoxarifado em hospital público. **Revista de Administração UFSM**, v. 2, n. 1, p. 59-79, 2009.
- MEER-KOOISTRA, J. V. D.; VOSSELMAN, E. G. J. Research on management control of interfirm transactional relationships: whence and whither. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 3, p. 227-237, 2006.
- MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, v. 56, n. 4, 813-829, 1981.
- MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano 29, n. 126, p. 59-67, 2000.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- PFEFFER, J.; BARON, J. Taking the workers back: recent trends in the structuring of employment. **Research in Organizational Behavior**, v. 10, p. 257-279, 1988.
- PIZARRO, D. C.; DAVOK, D. F. O papel do bibliotecário na gestão da informação empresarial: uma pesquisa bibliográfica em periódicos nacionais de biblioteconomia e ciência da informação. **Revista ACB**, v. 13, n. 1, p.37-58, 2008.
- QUINN, J. B. Outsourcing innovation: the new engine of growth. **MIT Sloan Management Review**, v. 41, p. 13-28, 2000.
- RITTENBERG, L.; COVALESKI, M. A. Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational imperatives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, n. 7/8, p. 617-641, 2001.
- SILVA, R. N. S.; LINS, L. S. **Gestão de custos: contabilidade, controle e análise**. São Paulo: Atlas, 2010.
- SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da produção**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SMITH, J. A.; MORRIS, J.; EZZAMEL, M. Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting. **The British Accounting Review**, v. 37, n. 4, p. 415-441, 2005.
- SOUZA, A. A. et al. Análise financeira de hospitais brasileiros entre os anos de 2006 e 2011. In: CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 30., 2013, Uruguay. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/An%C3%A1lise%20Financeira%20De%20Hospitais%20Brasileiros%20Entre%20Os%20Anos%20De%202006%20E%202011.pdf>>. Acesso em: 08 ago. 2014.
- SOUZA, A. A. et al. Uma análise da terceirização em hospitais localizados na região metropolitana de Belo Horizonte. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 6, n.1, p. 12-134, 2011.
- VERWAAL, E.; COMMANDEUR, H.; VERBEKE, W. Value creation and value claiming in strategic outsourcing decisions: a resource contingency perspective. **Journal of Management**, v. 35, n. 2, p. 420-444, 2009.