

Contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais

Leossania Manfroi (FURB) - leossania@uceff.edu.br

Ilse Maria Beuren (UFPR) - ilse.beuren@gmail.com

Luciane DAGOSTINI (FURB) - luciane.d@ibest.com.br

Resumo:

O estudo objetiva verificar a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais de Santa Catarina. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de levantamento junto aos gestores dos hospitais afiliados a FEHOESC, tendo como amostra os 24 hospitais respondentes. 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. O tamanho dos hospitais e a existência de contabilidade interna contribuem para explicar a sofisticação dos sistemas de contabilidade desses hospitais. Conclui-se que é fraca a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados, contrastando com os achados de Lamminmaki (2008) em hotéis australianos. Os resultados sugerem investigar as razões desta 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.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais

RESUMO

O estudo objetiva verificar a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais de Santa Catarina. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de levantamento junto aos gestores dos hospitais afiliados a FEHOESC, tendo como amostra os 24 hospitais respondentes. 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. O tamanho dos hospitais e a existência de contabilidade interna contribuem para explicar a sofisticação dos sistemas de contabilidade desses hospitais. Conclui-se que é fraca a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados, contrastando com os achados de Lamminmaki (2008) em hotéis australianos. Os resultados sugerem investigar as razões desta 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.

Área temática: 2 - Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

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

As empresas tem utilizado a terceirização dos serviços como uma estratégia para melhorar a qualidade de seus serviços em relação as demais empresas, e não apenas como uma forma de redução de custos e transferência de atividades consideradas não essenciais (LINDER et al., 2002). Como planejador ou decisor, o gestor deve desempenhar papel fundamental na decisão de quando e para quem a organização deve terceirizar ou subcontratar. Além disso, no seu papel de gestor, ele pode ajudar a gerir a dinâmica e complexa relação entre clientes e fornecedores resultantes da terceirização (DRURY, 2004).

Para auxiliar os gestores, ao longo do tempo, foi tomando corpo um conjunto de técnicas de contabilidade voltadas ao fornecimento de informações, tanto em nível corporativo, quanto em suas divisões organizacionais, o que se convencionou chamar de contabilidade gerencial (DAUZACKER, 2002). O autor ressalta 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 contam com recursos valiosos para o acompanhamento das contas, além de gerarem relatórios que auxiliam nas análises subsequentes.

Entretanto, analisar os reflexos de terceirizar a produção de um produto ou a prestação de um serviço exige da contabilidade informações que possam efetivamente contribuir para essa tomada de decisão. Diante do exposto formulou-se a seguinte questão-problema: Qual a contribuição da contabilidade, por meio da participação no processo decisório e da sofisticação dos sistemas, na gestão da terceirização de serviços em hospitais? Nesta perspectiva o presente estudo tem como objetivo verificar a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais de Santa Catarina.

Este estudo justifica-se pela complexidade do ambiente em que os hospitais estão inseridos, pelas características únicas dos hospitais na forma de gestão dos seus serviços. Além dos serviços dos médicos e do corpo clínico, necessitam de um conjunto de outros serviços, tais como hotelaria, lavanderia, restaurante, segurança e limpeza (SILVA; LINS, 2010). A terceirização de serviços em hospitais aparenta ser uma forma de gerenciar a diversidade dos serviços. Porém, surge a necessidade de acompanhar os resultados das atividades terceirizadas, visando a melhoria contínua dos serviços prestados e assegurar a sobrevivência dos hospitais (GUILDING, 2002).

2 A contribuição da contabilidade na terceirização de serviços em hospitais

No Brasil, o setor hospitalar é composto por hospitais públicos, administrados por autoridades federais, estaduais e municipais; hospitais privados, contratados ou conveniados ao 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 apenas 147 hospitais, quase todos em grandes instituições de ensino (FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Este cenário se configura desafiador aos gestores, que associado a 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. Ressalta que, independente da natureza da decisão, ela deve ser fruto de um processo sistematizado, que envolve o estudo do problema a partir de um levantamento de dados, produção de informação, estabelecimento de propostas de soluções, escolha da decisão, viabilização e implementação da decisão e análise dos resultados obtidos.

Guimarães (2004) destaca que a tomada de decisão não é um processo puramente racional, mas é influenciado por características comportamentais do indivíduo que toma a decisão, 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 à organização suscitam a criação de sistemas de informação para sua identificação e organização, propiciando condições mais adequadas para sua recuperação e utilização na tomada de decisão (ALVARENGA NETO, 2005).

Visando compensar a perda de capacidade tecnológica interna, as organizações gradualmente aumentam suas parcerias externas, que passam a ser substitutos da sua capacidade interna de gerar conhecimento e inovação (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 que a empresa tem carência sem precisar fazer desembolso de caixa. Enquanto alguns gestores ainda se referem a terceirização como uma oportunidade para repassar atividades consideradas como não essenciais e reduzir custos, outros têm tido uma abordagem mais moderna, focada no acesso as habilidades competitivas, melhores níveis de

serviço, e respostas mais ágeis às necessidades em constante mudança (LINDER et al., 2002).

A terceirização pode ser vista como uma alternativa que contribui para o aumento da eficiência, aperfeiçoa recursos, oferece acesso a serviços especializados, além de permitir a quem terceiriza concentrar-se em suas competências essenciais (ELMUTI, 2003; HORMOZI et al., 2003; GILLEY et al., 2004). Para Hormozi et al. (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, o conceito de terceirização pode ajudar as organizações a se concentrar nas principais medidas estratégicas de suas áreas de especialidade (HEIKKILÄ, 2002).

Leeman e Reynoldsb (2012) afirmam que a terceirização de processos de negócios tem impulsionado a evolução estratégica da terceirização, que além da sua finalidade de reduzir custos, também contribui para a redução de funções desnecessárias. A terceirização ou subcontratação tem sido utilizada como dispositivo para ajudar as organizações a atender às demandas da nova economia (RITTENBERG; COVALESKI, 2001). Langfield e Smith (2003) destacam o crescente interesse por parte das organizações nas oportunidades fornecidas por alianças estratégicas de terceirização.

Neste sentido, Domberger (1998) afirma que a contabilidade gerencial tem papel significativo, facilitando as decisões sobre a possibilidade de terceirizar. Essas decisões podem apresentar implicações no resultado da organização, assim a contabilidade pode contribuir por meio de seus sistemas com informações que contribuam na escolha de alternativas e na seleção da que for mais interessante econômica e financeiramente. Desta forma, Dempsey (2003) ressalta a necessidade de desenvolver sistemas que contribuam com a gestão da informação no processo decisório relacionado as escolhas de terceirização.

3 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*. O estudo objetivou verificar o grau de envolvimento do departamento de controladoria na gestão dos serviços terceirizados. Buscou identificar também fatores da controladoria que interferem na gestão dos serviços terceirizados.

O estudo foi realizado em duas etapas. Na primeira fase foram realizadas 15 entrevistas com gerentes de 11 grandes hotéis australianos. As entrevistas visaram 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% da população, correspondendo a amostra da pesquisa.

Para o desenvolvimento do estudo, Lamminmaki (2008) analisou quatro conjuntos de hipóteses a respeito de fatores que influenciam a gestão da terceirização de serviços. Pesquisas empíricas constataram relação positiva entre a intensidade da concorrência e o uso de controles formais e procedimentos sofisticados da controladoria (IMOISILI, 1989; CHENHALL, 2003).

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 originadas da contabilidade são mais bem aceitas. Foi constatado ainda que a decisão de terceirização raramente é analisada no longo prazo, é tomada a partir de uma análise de investimento inicial. Os autores conjecturam que isso ocorre porque as decisões de terceirização não são conduzidas no contexto do processo formal do orçamento de capital.

Assim como os hotéis, também os hospitais oferecem serviços diversificados, como serviços de quarto, alimentação, lavanderia, vigilância, limpeza, recepção. Serviços esses que

podem ser oferecidos 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. No entanto, adaptações foram necessárias em algumas perguntas do questionário devido alterações nas variáveis independentes.

4 Metodologia da pesquisa

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e foi realizada por meio de levantamento, com abordagem quantitativa. O estudo pautou-se na pesquisa de Lamminmaki (2008), que verificou o grau de envolvimento do departamento de controladoria na gestão dos serviços terceirizados em hotéis da Austrália. As adaptações necessárias na sua transposição para organizações hospitalares foram comentadas nos respectivos itens em que ocorreram.

4.1 População e amostra

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

A seleção desta amostra está vinculada a investigação de um cenário ainda pouco explorado pela academia, como também em função da acessibilidade para o desenvolvimento do estudo. Também é possível observar que a indústria médica mundial tem se envolvido em diversos processos de reorientação estratégica e de gestão (ABERNETHY; LILLIS, 2001).

4.2 Hipóteses da pesquisa

Tendo-se como premissa a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais, são apresentadas abaixo as hipóteses adaptadas do estudo de Lamminmaki (2008). A adaptação decorre de alterações nas variáveis independentes, em 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 das variáveis se deve pela não existência da classificação dos hospitais em estrelas, e também a dificuldade de medir a intensidade da concorrência nos hospitais. Já a inclusão de duas variáveis relativas a terceirização de serviços contábeis foi necessária por ser uma prática comum das organizações no Brasil, principalmente nas de menor porte.

4.2.1 Contabilidade interna

A contabilidade interna tem como função primordial o apoio à gestão, por isso denominada de contabilidade gerencial. Para Atkinson (2000), a contabilidade gerencial tem como objetivo identificar, mensurar, reportar e analisar todas as informações econômicas da empresa, como exemplo, despesas de seção operacional da empresa, cálculos de custos para produzir um produto ou prestar um serviço, atender um cliente, entre outros. Desse modo, ajuda na tomada de decisão e na melhoria dos processos e do desempenho da empresa.

No entanto, o porte e a operacionalização de pequenas empresas não favorecem a contratação de um contador para realizar a contabilidade interna. Assim ocorre a terceirização dos serviços contábeis, em que os contadores se dedicam ao cumprimento das obrigações fiscais, deixando de prestar informações gerenciais (FARIA; OLIVEIRA; AZEVEDO, 2012). Diante do exposto formularam-se as hipóteses H_{1a} e H_{1b} do estudo:

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.

4.2.2 Departamento de controladoria

Smith, Morris e Ezzamel (2005) observaram que as mudanças organizacionais ocasionadas pela terceirização estão relacionadas com a contabilidade de gestão. 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 que em hospitais sem fins lucrativos, esse fator é atribuído a uma gestão eficiente.

Segundo Moura e Beuren (2000), a controladoria é uma unidade de suporte administrativo ao processo de gestão empresarial e age também como gestora do sistema de informação e como provedora do suporte informacional à gestão empresarial. Conforme Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), a controladoria representa a evolução da contabilidade na condição de 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.

4.2.3 Tamanho dos hospitais

Um fator que pode influenciar nas escolhas relacionadas à terceirização é o tamanho dos hospitais, Organizações maiores podem distribuir o custo de sistemas mais sofisticados de contabilidade sobre uma base maior de clientes, oportunizando assim maior geração de receitas (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, tem maior necessidade de sistemas sofisticados de contabilidade (GUILDING, 1999). Neste 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.

4.2.4 Formação dos gestores

Burgess (1996) adverte que muitos hospitais não possuem gestores com formação em contabilidade. Os gestores com esta formação podem 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.

Para Souza et al. (2008), os hospitais operam por meio de processos internos que apresentam grande complexidade e interdependência, devido a esse fato as organizações hospitalares dependem de profissionais altamente especializados. Por outro lado, esses profissionais não são qualificados para realizar especificamente a gestão financeira dos hospitais. Esse raciocínio resultou na formulação das hipóteses H_{4a} e H_{4b} :

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

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

4.3 Coleta dos dados

Os dados foram coletados por meio do questionário desenvolvido na pesquisa de Lamminmaki (2008), que adotou uma escala *Likert* de sete pontos, sendo 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.

Variáveis Dependentes	Mecanismo analítico de indicador(es)	Autores
Participação da contabilidade no processo decisório	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 legislação 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 detrimento de escolhas particulares. d) Custos relacionados ao fracasso da terceirizada (mau desempenho, custos com relação a 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 da 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 nos hospitais (se sim atribui-se valor = 1, se não atribui-se valor = 2).	Faria, Azevedo e Oliveira (2012).
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 a fins = 3).	Burgess (1996); Souza et al. (2008).

Fonte: adaptado de Lamminmaki (2008).

Quadro 1 - Constructo do estudo

Com base no constructo apresentado no Quadro 1 elaborou-se o questionário, com o

auxílio 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 o questionário. Os dados foram coletados até o mês de setembro de 2012. Foram obtidas 29 respostas, porém 5 questionários foram descartados devido as respostas estarem incompletas, ficando a amostra da pesquisa representada por 24 hospitais que responderam de forma completa o questionário da pesquisa.

4.4 Análise dos dados

O tratamento dos dados foi realizado mediante a tabulação em planilhas eletrônicas e auxílio do *software* estatístico *SPSS 20.0*. Posteriormente, os dados tabulados receberam tratamento por meio de estatística descritiva e regressão linear múltipla. Os resultados encontrados são apresentados a seguir.

5 Descrição e análise dos resultados

Nesta seção descrevem-se os achados do estudo relacionados a caracterização dos hospitais do estado de Santa Catarina respondentes da pesquisa, a participação da contabilidade no processo decisório da terceirização de serviços nestes hospitais e a sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados.

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

Observa-se que dos 24 gestores respondentes, 17 possuem formação em Administração ou Contabilidade, 4 são formados em Medicina ou áreas relacionadas a saúde e apenas 3 gestores não possuem curso superior completo. Na pesquisa de Lamminmaki (2008) em hotéis, 45% dos gestores possuíam formação em contabilidade. Este resultado sugere que há preocupação com a formação administrativa dos gestores das organizações.

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 atribuída ao fato dos hospitais exigirem profissionais altamente qualificados na atividade técnica, que não necessariamente implica ter conhecimentos de gestão.

Observa-se que 45,83% dos hospitais possuem até 50 leitos, 33,34% entre 51 e 100 leitos, 12,50% entre 101 e 200 leitos e apenas 8,33% disponibilizam mais de 200 leitos. 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 que 12 hospitais têm seus serviços contábeis realizados de forma interna e 12 tem seus serviços contábeis terceirizados. Empresas que realizam sua contabilidade de forma externa tendem a possuir menos acompanhamento da gestão, dificultando assim o alinhamento entre os resultados e a formulação das estratégias.

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, Schlindwein e Pasqual (2007). Infere-se que os hospitais com contabilidade própria e com departamento de controladoria possuem mais informações de suporte ao processo decisório.

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

5.1 Envolvimento da contabilidade no processo decisório da terceirização de serviços

A segunda etapa da pesquisa consistiu na análise do envolvimento da contabilidade no processo decisório 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 1 apresenta-se a estatística descritiva das respostas em escala *Likert* de sete pontos, referente ao envolvimento da contabilidade na terceirização de serviços destes hospitais.

Tabela 1 - Envolvimento da contabilidade no processo decisório da terceirização de serviços nos hospitais

Envolvimento da contabilidade no processo decisório	Média	D.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
Média, desvio padrão, moda e mediana do envolvimento da contabilidade no processo decisório 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 no processo decisório foi de 4,43. Detalhando a análise, observa-se que os respondentes apontaram na escala de 7 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, mas um desvio padrão de 2,01. A moda e a mediana apresentam valores altos na escala considerada.

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 de que os dados são parecidos (homogêneos) em sua distribuição. Encontrou-se homocedasticidade nos dados do estudo, ou seja, 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 1,769. Este pressuposto se apresentou consistente com o valor próximo a 2, demonstrando que os dados não são autocorrelacionados, logo este pressuposto foi atendido.

Após a realização dos testes dos pressupostos, efetuou-se a regressão linear para verificar o envolvimento da contabilidade no processo decisório da terceirização de serviços, sendo que os fatores analisados seguiram os do estudo de Lamminmaki (2008). Na Tabela 2 encontram-se os resultados das regressões.

Tabela 2 - Resultado das regressões

R	R Square (R ²)	Sig.
,495	,245	,231

Fonte: dados da pesquisa.

O resultado das regressões apresentado na Tabela 2 evidencia que a relação das variáveis com envolvimento da contabilidade no processo decisório é fraca, pois o valor R² está distante de 1,0. Quanto mais próximo de 1,0 for o R² melhor é a relação entre as variáveis. O poder explicativo do modelo é 49,5 %, ou seja, 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 3 apresentam-se os resultados dos coeficientes e dos coeficientes normalizados da regressão. O coeficiente Beta explica a variação das variáveis independentes em relação a dependente ou constante. Já o Beta *Standard* explica qual a variável que possui maior impacto sobre a dependente ou constante.

Tabela 3 - Resultados dos coeficientes e coeficientes normalizados da regressão

Variável	Beta	Beta Standard	Sig.
Constant	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 3, as variáveis analisadas não apresentam significância e a relação de todas as variáveis independentes do modelo é negativa com a variável dependente. Observa-se pela regressão, que em 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 também uma variação negativa de 11,47%; a formação do gestor causa uma variação negativa de 7,85%; e a controladoria de 4,26%.

Com relação ao Beta (*Standardized Coefficients Beta*) a variável que representa a existência de contabilidade interna nos hospitais é a que apresenta maior impacto sobre a variável dependente, o impacto medido pelo modelo foi de 44% negativo. A formação do gestor também apresentou um impacto negativo de 26,4% sobre a variável dependente. O tamanho do hospital medido pelo número de leitos disponíveis apresentou um impacto de 23,40% negativo e, por fim, a controladoria apresentou um impacto negativo de 13,20%.

Situação oposta foi verificada no estudo de base, de Lamminmaki (2008), que identificou uma relação significativa na participação da contabilidade no processo decisório dos hotéis australianos, uma vez que nos hospitais brasileiros observou-se uma fraca relação. A fraca participação da contabilidade no processo decisório relacionado a 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} da 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 no processo decisório da terceirização de serviços. Esperava-se que estes fatores (variáveis independentes) influenciavam o nível de participação da contabilidade no processo decisório da terceirização de serviços em hospitais.

5.2 Sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a gestão da terceirização de serviços

A terceira etapa da pesquisa consistiu em verificar a sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a gestão da terceirização de serviços. Os resultados apresentados na Tabela 4 destacam a estatística descritiva das respostas obtidas na pesquisa em escala *Likert* de sete pontos referente a sofisticação dos sistemas de contabilidade.

Tabela 4 – Sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados 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 legislação 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 detrimento de escolhas particulares.	4,00	2,13	5,00	4,50
Custos relacionados ao fracasso da terceirizada (mau desempenho, custos com relação a contratação de uma nova terceirizada ou absorção do 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 da 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
Média, desvio padrão, moda e mediana da sofisticação da contabilidade relacionada a gestão da terceirização	4,25	0,18	6,00	5,00

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 4 que a média das respostas obtidas com relação a sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a terceirização de serviços foi de 4,25. Detalhando a análise, observa-se que os respondentes apontaram como principal fator de sofisticação da contabilidade relacionado a gestão da terceirização a análise por meio de simulação (melhor ou pior estimativa, ou ainda análise das probabilidades), com média de 4,92. Seguem-se, o custo do controle da terceirização (4,46), e a 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 detrimento de escolhas particulares. Um desvio padrão maior na questão demonstra maior dispersão nas respostas. Contudo, a moda e a mediana apresentam notas elevadas na escala, assim como na questão anterior.

Para verificar a sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a terceirização de serviços também 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, verificou-se 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. Este pressuposto se apresentou consistente, com o valor próximo a 2, 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 relacionados a terceirização de serviços com os fatores considerados no estudo de Lamminmaki (2008). Na Tabela 5 encontram-se os resultados das regressões.

Tabela 5 - Resultado das regressões

R	R Square (R²)	Sig.
,517	,267	,185

Fonte: dados da pesquisa.

O resultado das regressões apresentado na Tabela 5 mostra que a relação das variáveis com sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a 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 na sofisticação dos sistemas de contabilidade utilizados nos hotéis australianos com relação as variáveis independentes.

O poder explicativo do modelo é 51,7 %, ou seja, analisando-se as variáveis descritas no modelo de Lamminmaki (2008), percebe-se que elas explicam apenas 51,7% considerando a sua relação com a variável dependente. Portanto, há outros fatores que influenciam na adoção de sistemas de contabilidade mais sofisticados, não contemplados nesse modelo.

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

Tabela 6 - 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 6, as variáveis analisadas não apresentam significância e observam-se 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 da variável independente controladoria com a variável dependente causa uma variação negativa de 20,09% e a variável formação do gestor também causa uma variação negativa 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 quando há contabilidade interna e quanto maior o hospital, a tendência é ter maior sofisticação dos sistemas de contabilidade. Estes achados corroboram com Guilding (1999), que organizações maiores tendem a ser mais complexas e difíceis de administrar, assim, tem necessidade de sistemas mais sofisticados de contabilidade.

Com relação ao Beta (*Standardized Coefficients 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%.

Em comparação com o estudo de base, de Lamminmaki (2008), os resultados não coadunam, já que o autor identificou uma relação significativa entre sofisticação dos sistemas de contabilidade e as variáveis independentes. Enquanto que nos hospitais brasileiros se observou uma fraca relação. Dessa forma, rejeitam-se as hipóteses H_{1b} , H_{2b} , H_{3b} e H_{4b} da 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.

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

6 Considerações finais

Este estudo objetivou verificar a contribuição da contabilidade na gestão da terceirização de serviços em hospitais de Santa Catarina. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de levantamento junto aos gestores dos hospitais afiliados a FEHOESC, em que se obtiveram 24 questionários respondidos válidos. Na *survey* utilizou-se o questionário desenvolvido na pesquisa de Lamminmaki (2008), que considerou quatro fatores que podem influenciar a participação da contabilidade no processo decisório e a sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a gestão da terceirização de serviços.

No que concerne ao envolvimento da contabilidade no processo decisório relacionado a 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 no processo decisório não apresentou significância com nenhuma das variáveis independentes analisadas: contabilidade interna, controladoria, tamanho do hospital e formação do gestor. Inferese, portanto, que podem existir outros fatores que melhor explicam as decisões relacionadas às terceirizações.

Em se tratando da sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a gestão da terceirização de serviços destes hospitais, também não se encontrou significância com relação as variáveis independentes. Porém, observou-se uma relação positiva entre a existência de contabilidade interna e o tamanho dos hospitais, inferindo-se que os sistemas de contabilidade são mais sofisticados em hospitais maiores e que possuem contabilidade interna.

A regressão linear da variável participação da contabilidade no processo decisório apontou a variável independente contabilidade interna como sendo a que causa maior variação negativa na dependente. Da mesma forma em relação ao Beta (*Standardized Coefficients Beta*), a variável independente contabilidade interna foi a que apresentou maior impacto sobre a variável dependente, medido pelo modelo de Lamminmaki (2008).

A regressão linear a variável sofisticação dos sistemas de contabilidade apontou a variável independente controladoria como a variável que causa maior variação negativa na dependente. Com relação ao Beta (*Standardized Coefficients Beta*), a variável independente controladoria também apresentou maior impacto sobre a variável dependente, medido pelo modelo de Lamminmaki (2008).

Na análise das regressões lineares observou-se uma fraca relação das variáveis independentes com as variáveis dependentes do estudo, assim rejeitaram-se 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 e sofisticação dos sistemas de contabilidade).

Os achados desta pesquisa não coadunam com os resultados do estudo Lamminmaki (2008), que identificou relações significativas na participação da contabilidade no processo decisório e na sofisticação dos sistemas de contabilidade relacionados a gestão da terceirização de serviços em hotéis australianos. As diferenças podem decorrer da influência de políticas públicas nos hospitais brasileiros, que podem estar inibindo a participação da contabilidade na gestão da terceirização de serviços nos hospitais pesquisados.

Diante das limitações deste estudo, recomenda-se para futuras pesquisas analisar de forma comparativa os grandes hospitais com os pequenos hospitais, uma vez que quanto maiores são as organizações, maior é a complexidade e necessidade de gestão e controle das atividades e a contabilidade pode ser fundamental neste processo. Sugere-se ainda replicar o estudo em hospitais particulares, uma vez que hospitais filantrópicos podem ser afetados por políticas públicas, inclusive enfrentar dificuldades na gestão.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M.A; LILLIS, A.M. Interdependencies in organization design: A test in hospitals. **Journal of Management Accounting Research**, ABI/INFORM Global, n. 13, p. 107, 2001.
- APPAY, B. Economic concentration and the externalisation of labour. **Economic and Industrial Democracy**, v. 19, 161-184, 1998.
- ATKINSON, A.; BANKER, D.; KAPLAN, R.S; YOUNG, S.M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, J.; MEAGER, N. Changing work Patterns: how companies achieve flexibility to meet new needs. In: ESLAND, G. (Ed.). **Education, training and employment**. London: Addison-Wesley, 1991.
- ALVARENGA NETO, R.C.D. **Gestão do conhecimento em organizações: proposta de mapeamento conceitual integrativo**. 2005. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.
- 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 de Contabilidade & Finanças** [online], 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. Aprofile 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.

- 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, p. 323-355, 2003.
- DAUZACKER, Nilson. Estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial em empresas com serviços contábeis terceirizados. **Revista de Estudos Sociais**, n. 4, jul. 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.
- FARIA, J.; OLIVEIRA, M.; AZEVEDO, T. A utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, n. 6, 2012. Disponível em: <<http://www.faccamp.br/ojs/index.php/RMPE/article/view/404>>. Acesso em: 24 out. 2012.
- 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.
- GUIMARÃES, E.M.P. **Sistema de informação hospitalar: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência de unidades funcionais**. 2004. 234f. Tese (Doutorado em Enfermagem) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2004.
- GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. **Accounting Organizations and Society** 24, 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. 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, p. 325-335, 1989.

- LAMMINMAKI, D. Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry. **Journal of Management Accounting Research**, ABI/INFORM Global, n. 19, 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, 2011, Niterói/RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, 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, 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, 2009. Disponível em: <<http://www3.interscience.wiley.com/journal/122463930/abstract>>. Acesso em: 10 mar. 2012.
- MERCHANT, K.A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, v. 56, 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 XXIX, n. 126, nov./dez. 2000.
- PFEFFER, J.; BARON, J. Taking the workers back: recent trends in the structuring of employment. *Research in Organizational Behaviour*, v. 10, p. 257-279, 1988.
- 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, p. 617-641, 2001.
- SILVA, R.N.S.; LINS, L.S. **Gestão de custos: contabilidade, controle e análise**. São Paulo: Atlas, 2010.
- SMITH, J.A.; MORRIS, J.; EZZAMEL, M. Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting. **The British Accounting Review**, v. 37, p. 415-441, 2005.
- SOUZA, A.A.; AMORIM, T.L.M.; GUERRA, M.; PEREIRA, M.G.; ARAÚJO, M.P. Metodologia de implantação de sistemas de custeio. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS (SIMGEN), 6., 2008, Seropédica/RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, 2008.
- VERWAAL, E.; COMMANDEUR, H.; VERBEKE, W. Value creation and value claiming in strategic outsourcing decisions: a resource contingency perspective. **Journal of Management**, v. 35, p. 420-444, 2009.