

II Transatlantic Congress "Accounting, auditing, Control & Cost Management in Global and Harmonized Economy", Lyon, França, 14 a 16 de Junho de 2010

OS INDICADORES DE CUSTO UNITÁRIO NA NORMALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO HOSPITALAR PÚBLICA: UMA ABORDAGEM NO ÂMBITO DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL

Joaquim LEITE

Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico de Bragança
(Portugal)

Lúcia RODRIGUES

Escola de Economia e Gestão
Universidade do Minho
(Portugal)

RESUMO

O presente trabalho, através de um estudo em 26 hospitais-empresa públicos portugueses, analisou a amplitude de variação dos indicadores de custo unitário real total normalizados pela contabilidade de gestão hospitalar pública. Os resultados indicam que, mesmo após a empresarialização dos hospitais, persistem fortes dispersões nestes indicadores de eficiência, implementados para comparar os diferentes hospitais. Interpreta-se a dispersão persistente pela prevalência de factores institucionais em detrimento destes indicadores de eficiência. O enquadramento teórico dos resultados obtidos, em que aspectos de natureza institucional se sobrepõem aos aspectos de eficiência, consubstancia-se nos conceitos de isomorfismo coercivo e *decoupling* abordados pela Nova Sociologia Institucional que permite enquadrar as práticas de contabilidade de gestão no seu contexto político, social e cultural.

PALAVRAS-CHAVE: Nova Sociologia Institucional (NIS), Normalização, Contabilidade de Gestão Hospitalar Pública (CGHP), Indicadores de Custo Unitário

INTRODUÇÃO

A pressão perante a existência de ineficiências em organizações de um mesmo sector público induziu a implementação de sistemas de contabilidade analítica como instrumento de gestão capaz de comparar desempenhos. As reformas nos serviços de saúde portugueses, associadas ao conceito de nova gestão pública (*New Public Management* – NPM) assentaram na evidência de que o modelo organizacional de serviço público era ineficiente, especialmente no que toca à distribuição e aplicação de recursos públicos, sugerindo a empresarialização. Se acrescentarmos a máxima social de que “a saúde não tem preço”, a ineficiência tem terreno favorável.

A normalização de procedimentos permite a comparação de indicadores, porém, numa realidade eminentemente social, há que considerar aspectos de natureza institucional para compreender as práticas de gestão. Neste sentido, Carter (1994) refere que a implementação de indicadores de gestão em organismos públicos é mais complexa e mais problemática que no sector privado, porquanto a gestão pública tem características e particularidades distintas. Nesta sequência, medir a dispersão dos indicadores normalizados foi a motivação subjacente à realização deste estudo.

No primeiro ponto, a revisão da literatura utiliza a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS), uma das vertentes principais da teoria institucional, como enquadramento teórico capaz de explicar as práticas de contabilidade de gestão hospitalar pública. Segue-se a metodologia utilizada, expondo a questão de partida e o método de investigação, aplicado a um conjunto de 26 hospitais-empresa, para aferir da dispersão dos indicadores de custo unitário. O ponto três apresenta os resultados, através de diversas medidas de amplitude de variação dos indicadores, que atestam a persistência de muito fortes dispersões, sugerindo pouca relevância deste instrumento de gestão pública central.

As conclusões do estudo, suportadas no respectivo enquadramento teórico, mostram um isomorfismo coercivo pela normalização de práticas de contabilidade de gestão hospitalar, com o objectivo de poder comparar desempenhos mediante indicadores de eficiência. Porém, a utilidade daquele sistema tradicional de custeio (método das secções homogéneas) depende não só das potencialidades em si, mas também da importância que a gestão política ministerial lhes atribui para efeitos de tomada de decisão. A prevalência na gestão de aspectos políticos, sociais e culturais sobre os aspectos de eficiência consubstancia-se no conceito de *decoupling* abordado pela NIS.

1. NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL (NIS) E CONTABILIDADE DE GESTÃO HOSPITALAR

A teoria institucional, especialmente na vertente da NIS, tem sido utilizada por variados autores para investigar os sistemas de gestão em diversos sectores públicos (e.g., Gomes et al., 2009; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Brignall & Model, 2000; Tsamenyi et al., 2006; Major, 2002), incluindo também o sector da saúde (e.g., Jarvinen, 2006; Covalleski et al., 1993). Tanto no sector hospitalar

como no restante sector público, a influência política e governamental tem também um forte impacto na adopção de práticas de contabilidade de gestão, quer ao nível de instrumentos de difusão quer ao nível de obstáculos de adopção e implementação (Lapsley & Wright, 2004).

A NIS marca uma oposição não só aos pressupostos de racionalidade dos actores organizacionais mas também às modelizações económicas de optimização da relação custo/eficiência. A NIS realça os aspectos cognitivos, simbólicos, culturais e normativos das organizações (Meyer & Rowan, 1977). Para esta teoria, as estruturas organizacionais, em que se incluem as práticas de contabilidade de gestão, são produto não apenas de pressões económicas mas também de pressões do meio envolvente institucional (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983). Muitas organizações reproduzem, naturalmente, práticas organizacionais idênticas quando o contexto organizacional em que se movem traduz valores, normas e comportamentos institucionalizados (Meyer & Rowan, 1977).

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

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

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

A crítica apontada à NIS de desvalorizar aspectos de eficiência em favor de questões de legitimidade deve-se ao facto dos primeiros estudos incidirem maioritariamente sobre organizações sem fins lucrativos (escolas, universidades e hospitais públicos, por exemplo), mas este aspecto foi prontamente contestado com o argumento que as organizações podem ser pressionadas simultaneamente

por ambos os factores (económicos e institucionais), em que a eficiência e a legitimidade são mais complementares que opostos (e.g., Covaleski et al., 1993; Meyer & Rowan, 1977).

Leite e Rodrigues (2007), num estudo sobre os hospitais-empresa, concluíram que o índice médio de conformidade parcial com o PCAH, no ano de 2004, era de cerca de 70% na categoria de custos reais, correspondendo ao índice médio de implementação do plano naquela categoria, sendo que as duas restantes categorias do PCAH – custos orçamentados e análise de desvios – não estavam implementadas nem foram divulgadas na contabilidade analítica do ano de 2004. Os autores notaram ainda a falta de indicadores de contexto, de processos, de eficácia, de equidade e de qualidade.

No mesmo sentido, diversos estudos abordam diferentes custeios (Ross, 2004) e outros instrumentos de gestão muito para além da eficiência traduzida em custos unitários simples, nomeadamente o *Balanced Scorecard*, *Tableau de Bord* e *benchmarking* para a gestão hospitalar (Leite & Rodrigues, 2007; Ministério da Saúde, 2006; Simões, 2004; Pinemo, 2002; Pink et al., 2001).

A abordagem alternativa interpretativa, associada à NIS, é apropriada neste estudo para melhor compreender os elementos quantitativos, pois que tenta compreender e explicar as dinâmicas associadas às práticas de contabilidade de gestão, cuja natureza considera não natural, ou seja, inserida num contexto social, cultural e organizacional (Ryan et al., 2002). As questões de eficiência hospitalar pública e a normalização da CGHP enquadram-se no estudo da prevalência dos aspectos de natureza institucional sobre os aspectos de eficiência, consubstanciando fenómenos de *decoupling* abordados numa perspectiva sociológica pela NIS que explica as práticas de contabilidade de gestão no seu contexto político, social e cultural (Meyer & Rowan, 1977).

2. METODOLOGIA

Aferir da amplitude da variação dos indicadores de custo unitário, pós reformas de empresarialização dos hospitais e pós implementação do plano de contabilidade analítica dos hospitais (PCAH), foi o objectivo deste estudo em que se traduziu a questão de partida.

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

No panorama dos serviços hospitalares públicos portugueses, os hospitais empresa, à data da sua constituição, eram responsáveis por quase metade da actividade hospitalar pública, empregando quase metade dos profissionais médicos e de enfermagem e dispendo de aproximadamente metade da capacidade instalada em camas na rede pública (Ministério da Saúde, 2004). Todavia, cada hospital, em função dos objectivos, da localização e da população que tratam, tem diferentes dimensões e o Ministério da Saúde (2006a) reportava, em 2004, um conjunto de 80 hospitais públicos para o Serviço Nacional de Saúde (SNS), sendo 31 hospitais-empresa (SA) e 49 hospitais do Sector Público Administrativo (SPA).

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

Considerando a totalidade dos hospitais SA (posteriormente todos transformados em EPE), no ano 2004, dois anos após a empresarialização e dois anos após a divulgação do primeiro relatório de contabilidade analítica dos Hospitais do SNS, utilizou-se o Relatório Contabilidade Analítica Hospitais SNS 2004 (Ministério da Saúde, 2006a), cujos indicadores de custos unitários reais foram calculados tendo por suporte a normalização em vigor, isto é, a segunda edição do PCAH de aplicação obrigatória em todos os hospitais públicos (Ministério da Saúde, 2000; Ministério da Finanças e da Saúde, 2000). No entanto, foram excluídos cinco hospitais em que não era conhecido um ou todos os indicadores em causa. Foram estudados apenas custos reais unitários totais, do conjunto de quinze parâmetros diferentes tratados no PCAH, por se tratar do mais abrangente em termos do plano

Atendendo a que o PCAH comporta centenas de desdobramentos em centros de custos (diferentes tipos de serviços clínicos e diferentes grupos de especialidades, clínicas e não clínicas, agrupadas e individuais), foram seleccionadas apenas as quatro secções (duas secções no internamento, considerando duas bases de imputação diferentes; uma secção de consulta externa; e uma secção auxiliar de apoio clínico de imagiologia) que, contendo dados agregados, continham o indicador de custo unitário real total calculado para os hospitais em questão.

Por conseguinte, estudaram-se medidas de dispersão para apenas quatro indicadores, isto é, um parâmetro para cada uma das quatro secções (internamento medido em número de dias, internamento medido em número de doentes tratados, consulta externa e secção auxiliar de apoio clínico de imagiologia). Os quatro indicadores da investigação apresentam-se a seguir (Tabela 1).

Tabela 1

Parâmetros dos indicadores de custo unitário real

Informação e práticas de contabilidade de gestão	
Secções do PCAH	Parâmetros de indicadores
- Internamento (Nº de dias)	- Custos unitários reais totais
- Internamento (Nº de doentes tratados)	
- Consultas externas	
- Secções auxiliares de apoio clínico de imagiologia	

Fonte: Adaptado de Leite e Rodrigues (2007)

3. RESULTADOS

Para permitir visualizar a frequência das variáveis, agruparam-se os dados em 5 classes iguais de amplitudes (quintis). Com base nos dados assim classificados, às medidas de dispersão absoluta (amplitudes e desvio padrão) juntaram-se a média e a moda para alargar a análise. Como o número de hospitais é de 26, logo inferior a 30, optou-se por corrigir o cálculo da média e do desvio padrão para 25 observações (n-1).

A Tabela 2 reúne o estudo da dispersão dos custos unitários reais totais da secção de internamento, tendo o número de dias de internamento como base de imputação.

Tabela 2

Dispersão dos custos unitários reais totais por dia de internamento (curt/di)

Classes de amplitudes parciais	N.º de frequências
€226,78 - €352,86	14
€352,86 - €478,94	8
€478,94 - €605,02	2
€605,02 - €731,10	1
€731,10 - €857,18	1
<hr/>	
Amplitude total:	€630,40
Valor máximo / Valor mínimo:	377,98%
Número de hospitais:	26
Média corrigida:	€397,23
Moda:	€352,86
Desvio padrão corrigido:	€105,70

A análise aos resultados que constam da Tabela anterior, relativamente ao indicador do custo unitário real total por dia de internamento, permite sintetizar o seguinte: (i) a amplitude do intervalo de variação é de €630,40, situando-se entre €226,78 e €857,18; (ii) o valor máximo excede 3,78 vezes o valor mínimo; (iii) o valor mais frequente (€352,86) pertence ao primeiro quintil, onde se encontram os indicadores de 14 hospitais; (iv) em média, o valor deste indicador varia entre

€352,86 e €478,94, que corresponde a um valor médio de €397,23; e (v) a média quadrática dos desvios em relação à média evidencia uma dispersão de €105,70.

O estudo da dispersão dos custos unitários reais totais da secção de internamento, considerando o número de doentes tratados como base de imputação, apresenta-se a seguir (Tabela3).

Tabela 3

Dispersão dos custos unitários reais totais do internamento por doente tratado (curt/dt)

Classes de amplitudes parciais	N.º de frequências
€593,14 - €1.609,75	1
€1.609,75 - €2.450,89	17
€2.450,89 - €3.578,36	3
€3.578,36 - €4.806,48	3
€4.806,48 - €5.112,09	2
Amplitude total:	€4.518,95
Valor máximo / Valor mínimo:	861,87%
Número de hospitais:	26
Média corrigida:	€2.614,63
Moda:	€2.202,98
Desvio padrão corrigido:	€849,66

Os resultados que constam da Tabela 3, no que toca ao indicador do custo unitário real total por doente tratado no internamento, permite fazer a seguinte análise: (i) a amplitude total absoluta é de €4.518,95, situando-se entre €593,14 e €5.112,09; (ii) o valor máximo excede o valor mínimo em 861,87%; (iii) o valor mais frequente (€2.202,98) pertence ao segundo quintil, onde se encontram os indicadores da maior parte dos hospitais (17); (iv) o valor médio deste indicador situa-se entre €2.450,89 e €3.578,36, traduzido num valor médio de €2.614,63; e (v) a média quadrática dos desvios em relação à média evidencia uma dispersão de €849,66.

A dispersão dos custos unitários reais totais da secção de consulta externa apresenta-se na Tabela 4.

Tabela 4

Dispersão dos custos unitários reais totais na consulta externa (curt/c)

Classes de amplitudes parciais	N.º de frequências
€41,96 - €85,44	14
€85,44 - €128,93	6
€128,93 - €172,41	2
€172,41 - €215,90	3
€215,90 - €259,38	1

Amplitude total:	€217,42
Valor máximo / Valor mínimo:	618,16%
Número de hospitais:	26
Média corrigida:	€106,26
Moda:	€85,44
Desvio padrão corrigido:	€48,35

Os resultados que constam da Tabela 4, no que toca ao indicador do custo unitário real total na secção de consulta externa, permite fazer a seguinte análise: (i) a amplitude total absoluta é de €217,42, situando-se entre €41,96 e €259,38; (ii) o valor máximo excede o valor mínimo em 618,16%; (iii) o valor mais frequente (€85,44) pertence ao primeiro quintil, onde se encontram os indicadores da maior parte dos hospitais (14); (iv) o valor médio deste indicador situa-se entre €85,44 e €128,93, traduzido num valor médio de €106,26; e (v) a média quadrática dos desvios em relação à média evidencia uma dispersão de €48,35.

O estudo da dispersão dos custos unitários reais totais da secção auxiliar de apoio clínico de imagiologia regista-se a seguir (Tabela 5).

Tabela 5

Dispersão dos custos unitários reais totais da secção auxiliar de apoio clínico de imagiologia (curt/si)

Classes de amplitudes parciais	N.º de frequências
€2,49 - €13,15	7
€13,15 - €23,81	10
€23,81 - €34,47	5
€34,47 - €45,13	0
€45,13 - €55,79	4
<hr/>	
Amplitude total:	€53,30
Valor máximo / Valor mínimo:	2240,56%
Número de hospitais:	26
Média corrigida:	€23,48
Moda:	€17,59
Desvio padrão corrigido:	€13,40

Com os resultados que constam da Tabela 5, referentes ao indicador do custo unitário real total na secção de imagiologia, estabelece-se a seguinte análise: (i) a amplitude total absoluta é de €53,30, situando-se entre €2,49 e €55,79; (ii) o valor máximo excede o valor mínimo em 2240,56%; (iii) o valor mais frequente (€17,59) pertence ao segundo quintil, onde se encontram os indicadores de 10 dos hospitais; (iv) o valor médio deste indicador situa-se entre €13,15 e €23,81, traduzido num valor médio de €23,48; e (v) a média quadrática dos desvios em relação à média evidencia uma dispersão de €13,40.

Do exposto, pode sintetizar-se que a análise individualizada da dispersão dos oito indicadores estudados, para o conjunto dos hospitais considerados, revela que, apesar de a maioria dos hospitais evidenciar indicadores de custo real unitário situados sempre nos dois primeiros quintis, existe uma muito forte dispersão que traduz diferenças muito significativas entre os hospitais mais eficientes (com menores custos unitários) e os mais ineficientes (com maiores custos unitários).

Depois da análise individualizada, apesar dos indicadores serem diferentes e não comparáveis entre si, a Tabela 6 permite aferir que, em todos os indicadores, ao aumento do valor absoluto da amplitude total, da média e da moda correspondem variações directas no desvio padrão, mostrando ineficiências traduzidas numa dispersão generalizada muito forte em todas as medidas.

Tabela 6

Dispersão de indicadores de custos unitários reais totais

Indicador	Amplitude total	V. Max./ V. Mín.	Média	Moda	Desvio padrão
<i>curt/di</i>	€630,40	377,98%	€397,23	€352,86	€105,70
<i>curt/dt</i>	€4.518,95	861,87%	€2.614,63	€2.202,98	€849,66
<i>curt/c</i>	€217,42	618,16%	€106,26	€85,44	€48,35
<i>curt/si</i>	€53,30	2240,56%	€23,48	€17,59	€13,40

Assim, vários anos após o início da implementação do PCAH e dois anos após a empresarialização dos hospitais em estudo, registaram-se elevados hiatos de desempenho de hospital para hospital, reveladores de ineficiências persistentes.

CONCLUSÕES

Aferir acerca da amplitude de variação dos principais indicadores, resultantes da normalização em CGHP, foi o objectivo principal definido para a análise das medidas de dispersão nos hospitais empresarializados. Os resultados denotam que, apesar da empresarialização, persiste uma dispersão muito forte reveladora de ineficiências de hospital para hospital, indicando que a comparação simples dos indicadores de custo unitário, sem considerarem o contexto, a complexidade e as especificidades de cada hospital, por um lado, nem outros indicadores clínicos e de qualidade, por outro, mesmo que correctamente calculados, é muito insuficiente para um *benchmarking* de práticas e processos.

Sendo os serviços públicos de saúde uma realidade eminentemente social, em que aspectos de natureza institucional se sobrepõem a aspectos de eficiência, mesmo que os indicadores de eficiência normalizados, impostos por isomorfismo coercivo, tivessem uma perfeita implementação e correcção, se a gestão coloca a eficiência em segundo lugar, as práticas de CGHP, destinadas a medir a eficiência, têm uma utilidade correspondente ao mesmo posto. O conceito de *decoupling*, abordado pela NIS, criticada por dicotomizar eficiência e factores institucionais, corrobora-se também neste aspecto da normalização do processo de determinação de indicadores de eficiência, pois que na gestão pública hospitalar os aspectos políticos, sociais e culturais se sobrepõem aos aspectos de

eficiência. Neste sentido, os sistemas de informação, cujos indicadores reflectam também aspectos institucionais, são mais úteis para a gestão central de um sector público do que os indicadores de eficiência traduzidos em custos unitários normalizados. Porém, apesar da normalização tradicional do *costing* se revelar pouco ou nada útil para o *management*, porque criada e instituída em resposta às pressões de eficiência na gestão pública, ela mantém-se cerimonialmente em vigor.

Este trabalho apresenta algumas limitações, nomeadamente: (i) usou o caso do PCAH português que tem apenas alguns anos de implementação, (ii) estudou o conjunto de hospitais e as práticas de contabilidade de gestão hospitalar nos serviços centrais públicos sem explorar eventuais práticas não normalizadas criadas dentro de cada hospital ou adquiridas por consultoria externa, e (iii) o estudo quantitativo restringiu-se à análise de variação nos custos unitários reais após a empresarialização, sem estudar a evolução daqueles ou de outros indicadores num tempo mais alargado ou num maior número de hospitais.

Questão diferente seria perceber as limitações destes indicadores e desta análise. A relevância da normalização em CGHP pode ainda ser estudada com outro enquadramento teórico ou outras metodologias, não só a nível de teorias explicativas das práticas de gestão intra-hospitalar, mas também à luz de desenvolvimentos recentes do conceito de mudança em contabilidade de gestão. Também o estudo das influências institucionais para substituir a normalização tradicional do *costing* por outros métodos e o papel da consultoria externa de gestão a que recorre a gestão política institucional são aspectos que se sugerem para investigação futura.

REFERÊNCIAS

- Brignall, S., & Model, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research*, 11, 281-306.
- Carter, N. (1994). *Performance indicators: backseat driving or hands off control*, in McKevitt, D., Lawton, A. (Eds), *Public Sector Management: Theory, Critique and Practice*. Londres: Open University/Sage.
- Covaleski, M., Dirsmith, M. & Michelman, J. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 65-80.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Gomes, P., Carvalho, J. & Fernandes, M. (2009). Determinantes da adopção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos Municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 8, 11-40.
- Jarvinen, J. (2006). Institutional pressures for adopting new cost accounting systems in Finnish hospitals: two longitudinal case studies. *Financial, Accountability & Management*, 22(1), 21-46.

- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15, 355-374.
- Leite, J., & Rodrigues, L. (2007). Práticas de contabilidade de gestão hospitalar divulgadas nos relatórios: estudo dos hospitais EPE portugueses. Lyon, França: X Congresso do Instituto Internacional de Custos, 13 a 15 de Junho.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: new directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 349-361.
- Major, M. (2002). *The impact of the liberalisation of the Portuguese telecommunications industry upon Marconi's management accounting system: activity-based costing and new institutional theory*, unpublished PhD thesis. Manchester: Manchester School of Accounting and Finance.
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalised organisations: formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Ministério da Saúde (2000). *Plano de Contabilidade Analítica para Hospitais* (2ª Edição). Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde.
- Ministérios das Finanças e da Saúde (2000). *Portaria nº898/2000 – POCMS*. Lisboa: Diário da República nº225 de 28 de Setembro, I Série B.
- Ministério da Saúde (2004). *Hospitais SA: relatório de actividade do ano 2003*. Lisboa: Unidade de Missão dos hospitais SA.
- Ministério da Saúde (2006a). *Contabilidade analítica*. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde. Acedido a 10 de Dezembro de 2009, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Ministério da Saúde (2006b). *Resultados da avaliação dos hospitais SA*. CAHSA. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde. Acedido a 12 de Dezembro de 2006, em <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Nor-Aziah, A. & Scapens, R. (2007). Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18, 209-247.
- Pinemo, C. (2002). The Balanced Scorecard: an Incremental Approach Model to Health Care Management. *Journal of Health Care Finance*, 28(4), 69-80.
- Pink, G., McKillop, I., Schraa, E., Preyra, C., Montgomery, C., & Baker, G. (2001). Creating a Balanced Scorecard for a Hospital System. *Journal of Health Care Finance*, 27(3), 1-20.
- Ross, T. (2004). Analysing Health Care Operations Using ABC. *Journal of Health Care Finance*, 30(3), 1-20.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. Londres: Thomson.
- Scott, W. (2001). *Institutions and organisations* (2.ª ed.). Thousand Oaks, Califórnia: Sage.
- Simões, J. (2004). *Retrato político da saúde - dependência do percurso e inovação em saúde: da ideologia ao desempenho*. Coimbra: Almedina.
- Tsamenyi, M., Cullen, J. & González, J. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17, 409-432.