



CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE E AUDITORIA

XVI CICA

*Da academia
à profissão*

12 e 13 OUTUBRO 2017
AVEIRO

MENSAGENS COMISSÕES PROGRAMA HISTÓRIA ATAS DO CONGRESSO FOTOS AVEIRO



Inscrições encerradas

Já se encontram esgotadas as inscrições para o congresso e para o jantar de gala

→ 100%

INSCRIÇÕES

110 EUROS

Inclui documentação, coffee breaks, almoço de 12 e 13 de outubro e 24 créditos (contabilistas certificados)

INSCRIÇÕES ENCERRADAS

INSCRIÇÕES ENCERRADAS

Título: As sequências de autorreforço do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais Públicos Portugueses no período 1998-2011

Tipologia do trabalho: comunicação com *discussant* (proposta para publicação)

Área temática: D – Contabilidade e Controlo de Gestão

Resumo: Este estudo procurou compreender como e porquê o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais Públicos Portugueses (PCAH) mudou no período 1998-2011. A teoria da dependência de recursos e a nova teoria institucional foram trianguladas enquanto enquadramento teórico. Através do uso do método do estudo de caso explanatório, os resultados evidenciam que, no período 1998-2011, houve sequências de autorreforço daquele plano, influenciadas por agentes sociais externos aos hospitais públicos portugueses que exerceram pressões institucionalizadoras sobre as regras do plano e sobre as práticas efetivas nos hospitais. Ao nível da extensão da teoria, destaque-se que as sequências de autorreforço com isomorfismo coercivo em contexto de dependência de recursos levam à institucionalização com *loose coupling*. Este resultado de carácter teórico pode ser útil tanto para os decisores políticos como para os gestores hospitalares e em benefício do controlo dos gastos públicos hospitalares.

Palavras-chave: teoria da dependência de recursos, isomorfismo, sequências de autorreforço, *loose coupling*, hospitais públicos portugueses.

1. Introdução

É comum dizer-se que a saúde não tem preço e que está em primeiro lugar. Esta aceção, aliada à vontade política de proteção social da última metade do século passado, em Portugal, tem contribuído para que os gastos com a saúde sejam uma pesada parcela do Orçamento do Estado (Kickert, 2011). Em 2008, os países da OCDE gastaram 8,9% (em média) do rendimento nacional em despesa pública de saúde (Arora et al., 2013). No Reino Unido, entre 2000 e 2011, a despesa pública em saúde cresceu de 7% para 9,4% do rendimento nacional (Arora et al., 2013). De acordo com Antunes (2001), em Portugal, os gastos com a saúde atingiram cerca de 15% do total das despesas públicas no ano 2000, tendo quadruplicado de valor do ano 1990 até ao ano 2000.

As mudanças no planeamento, avaliação e controlo de gestão dos gastos públicos culminaram, em 2011, com o país a ser intervencionado financeiramente, num quadro de pressão internacional. O Governo teve de assumir, no Memorando de Entendimento celebrado com a União Europeia [UE], o Banco Central Europeu [BCE] e o Fundo Monetário Internacional [FMI], o compromisso de melhorar o uso dos recursos disponíveis e aumentar o rigor na gestão dos hospitais do Serviço Nacional de Saúde [SNS].

O crescimento continuado de gastos públicos em saúde conduziu, nas últimas décadas, ao desenvolvimento de sistemas públicos de planeamento e controlo de gestão. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) públicos portugueses, criado em 1996, ajustado em 1997 e implementado nos hospitais públicos portugueses a partir de 1998, é um exemplo desses sistemas. É neste contexto que interessa compreender como e porquê o PCAH mudou nos primeiros 14 anos de implementação (período 1998-2011).

O corpo principal do texto da presente investigação está estruturado em quatro pontos que servem de base para a conclusão final. O primeiro trata da revisão de literatura focada em conceitos da teoria da dependência de recursos e em conceitos da nova teoria institucional para efeitos de triangulação. A opção pelo método de estudo de caso explanatório é apresentada e

justificada na metodologia. Segue-se a investigação empírica centrada no caso do PCAH no período 1998-2001 que, por fim, antecede a discussão teórica.

2. Revisão de literatura

Um isomorfismo coercivo ocorre quando há pressões formais ou informais impostas por autoridade ou por poder coercivo, em resultado de uma conformidade organizacional assente em estruturas de poder político e de regulação (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Hyvönen et al., 2006; Sujeewa & Tharusha, 2017). Conforme perspectiva de Orton e Weick (1990), só ocorre *loose coupling* quando se diferenciam (*distinctiveness*) elementos institucionais (regras e práticas institucionalizadas), nomeadamente as regras formais da normalização da contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses por comparação com as práticas organizacionais subjacentes.

Na condição de dependência de recursos, as sequências de autorreforço (e.g., Mahoney, 2000; Peters et al., 2005; Sydow et al., 2009) por parte do agente com poder resultam em institucionalização em todos os níveis organizacionais (e.g., Ruef & Scott, 1998; Dillard et al., 2004). Na dependência de trajetórias, para Mahoney (2000), as sequências de autorreforço são um tipo de percurso em que ocorre a formação e reprodução a longo prazo de um dado padrão institucional através de mecanismos funcionais, de poder e de legitimação. Num contexto de dependência de recursos públicos, prevalece nos hospitais uma lógica institucional de controlo estatal centralizado dos gastos públicos, via legislação obrigatória (e.g., Lehtonen, 2007; Modell, 2012).

A contextualização dos hospitais reflete uma interação de instituições (Simões, 2004; Fernández-Alles & Llamas-Sánchez, 2008) ao longo de uma trajetória histórica (e.g., Djelic & Quack, 2007). A interação entre instituições (e.g., regime político, estado social, serviços públicos de saúde, contabilidade) tem sido demonstrada pela literatura do institucionalismo histórico (e.g. Thelen, 1999; Asiskovitch, 2009) que tem explicado como as instituições e os agentes políticos se moldam mutuamente e criam mecanismos para a evolução institucional

num contexto histórico. Por isso, a contabilidade não pode ser compreendida como um ato isolado, mas antes como uma instituição que interage com outras instituições do seu contexto social, económico, político e organizacional (e.g., Miller, 2007; Gomes & Rodrigues, 2009). Numa trajetória histórica, a evolução tecnológica também é fator de influência porquanto as regras também se reforçam nas potencialidades dos sistemas de informação (e.g., Burns & Vaivio, 2001; Granlund & Malmi, 2002). Uma trajetória de mudança incremental resulta em reprodução por adaptação quando o processo é incremental e o resultado é a continuidade (Streeck & Thelen, 2005).

3. Metodologia

A investigação interpretativa em contabilidade de gestão segue uma orientação holística para estudar práticas socialmente construídas num contexto histórico, económico, social e organizativo (e.g., Ryan et al., 2002, Miller, 2007). O objetivo do presente estudo foi compreender como e por que razões mudaram as regras de contabilidade de gestão dos hospitais públicos portugueses no período histórico 1998-2011 e os efeitos das alterações das regras nas práticas subjacentes. O tipo de questão de investigação colocada, porque focada em eventos sociais contemporâneos e envolve num “como” e num “porquê”, é uma das condições que, em geral, justifica a opção pelo método do estudo de caso explanatório (Yin, 2014).

A compreensão da natureza social das práticas contabilísticas, considerando as ações do dia-a-dia e as estruturas organizativas, é preocupação da investigação interpretativa com recurso ao uso de métodos qualitativos (Ryan et al., 2002). A investigação qualitativa é comum em contabilidade de gestão, principalmente quando são utilizadas abordagens alternativas com recurso a estudos de caso (e.g. Picoito, 2008). Para uma triangulação de evidência, este estudo optou por uma análise documental e a realização de entrevistas com enfoque nos hospitais unidades de análise. A análise documental, para além das edições do PCAH, foi essencialmente legal (ver Apêndice com todas as referências da documentação legal e de arquivo). A caracterização das entrevistas e dos entrevistados consta da Tabela 1.

Tabela 1. *Caracterização dos entrevistados e das entrevistas*

Função	Entrevistados			Entrevistas	
	N.º	%	Experiência (média em anos)	Duração (média em minutos)	Texto (média em palavras)
Membro do conselho de administração	3	5,2	19,67	78,33	5629,00
Responsável dos serviços financeiros	25	43,1	12,40	80,04	3920,12
Responsável do serviço de planeamento e controlo de gestão (ou afins)	9	15,5	7,89	77,44	4190,67
Técnico superior dos serviços financeiros	12	20,7	13,58	64,33	2702,33
Técnico superior do serviço de planeamento e controlo de gestão	5	8,6	12,00	72,20	2746,20
Técnico dos serviços financeiros	4	6,9	21,75	60,00	2450,25
Total	58	100	12,93	74,24	3595,97

Da Tabela 1, destaca-se que a contabilidade de gestão implementada nos hospitais públicos estudados foi maioritariamente preparada nos serviços financeiros, entre responsáveis e técnicos. À medida que decorriam as entrevistas (95% gravadas) ocorridas no ano 2011, o texto proveniente das mesmas foi sendo redigido e, no final, enviado a todos os entrevistados para validação, conforme sugestão metodológica de Saunders et al. (2003). O texto que resultou das entrevistas, validado pelos entrevistados (Saunders et al., 2003), revelou-se uma útil fonte de evidência, com detalhes reveladores sobre práticas, processos e resultados.

4. O caso do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais Públicos Portugueses no período 1998-2011

A contextualização dos hospitais públicos portugueses no período 1998-2011 é preponderante neste estudo porque os hospitais acompanham a história e a dinâmica política, social e económica de cada época (Simões, 2004). Para além desta contextualização, este ponto distingue quatro conjuntos de regras de contabilidade de gestão explicitamente aplicáveis aos hospitais públicos portugueses: primeiras regras avulsas de contabilidade de gestão subsequentes à implementação da primeira edição do PCAH (1.ª ed.); a segunda edição do PCAH; a terceira edição do PCAH e as adendas à terceira edição do PCAH. Em relação a cada um destes conjuntos de normas, explanar-se-ão dois aspetos distintos: primeiro, as regras e as razões da mudança, depois, os efeitos das alterações das regras nas práticas subjacentes.

4.1. Contextualização dos hospitais públicos portugueses no período 1998-2011

O Estado português foi experimentando, gradualmente, o abandono do regime de instituto público dos hospitais, transformando, através de suporte jurídico-legal, unidades de prestação de cuidados de saúde em entidades com um funcionamento mais próximo de uma lógica de gestão empresarial (Ministério da Saúde, 1996, 1998, 1999c e 1999d; Simões, 2004; Barros, 2006). No período 1996-2000, o Governo efetuou quatro experiências de empresarialização em hospitais públicos: 1.^a – o contrato de gestão no Hospital Fernando da Fonseca na Amadora em 1996; 2.^a – o modelo de gestão do Hospital de São Sebastião de Santa Maria da Feira; 3.^a – o modelo de gestão de natureza empresarial da Unidade Local de Saúde (ULS) de Matosinhos em 1999 e; 4.^a – os Centros de Responsabilidade Integrada de cirurgia cardio-torácica dos Hospitais da Universidade de Coimbra, em 1999, e de pneumologia do Centro Hospitalar de Coimbra em 2000 (Ministério da Saúde, 1996 e 1998; Simões, 2004; Barros, 2006). Em 2001, o Governo decidiu alargar o modelo de gestão do Hospital São Sebastião de Santa Maria da Feira ao novo Hospital do Barlavento Algarvio, em Portimão. Estas primeiras experiências de aproximação a uma lógica de gestão empresarial nos hospitais públicos portugueses representaram os primeiros passos de uma mudança incremental que, conforme literatura (Mahoney, 2000), pode ocorrer no seio de instituições trajetória-dependentes, minando a sua lógica institucional de funcionamento no longo prazo.

Em 2001, eram 97 os estabelecimentos hospitalares públicos de Portugal continental, antes do encerramento do Centro Psiquiátrico de Montachique e da integração do Hospital Peso da Régua no Centro Hospitalar Vila Real – Peso da Régua (Ministério da Saúde, 2004d). A Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro de 2002, alterou, pela primeira vez, a anterior Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto de 1990) e reiterou que a gestão hospitalar tinha de ser baseada em instrumentos de contabilidade previsional (planos de atividade anuais e plurianuais, orçamentos, outros) e que a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde era obrigatória (Assembleia da República, 2002). A motivação subjacente a este diploma foi

estabelecer um novo regime jurídico da gestão hospitalar capaz de garantir que a futura criação da rede dos Hospitais SA se integrava no SNS. Esta evidência denota que a mudança organizacional na gestão dos hospitais públicos é consonante com o paradigma legalista, típico nas democracias da Europa do sul (Kickert, 2011).

Até novembro de 2002, a maioria dos hospitais públicos portugueses continuaram como institutos de direito público tutelados pelo Ministério da Saúde, com autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Nesta data, contavam-se 95 hospitais em Portugal continental, pertencentes ao Setor Público Administrativo (SPA), integrando o SNS (ver Tabela 2).

Tabela 2. *Distribuição da oferta pública de hospitais portugueses (novembro de 2002)*

Zonas	Hospitais SPA							Total
	HC	HU	HM	HD	HD1	HO	HP	
Norte	5	1	1	10	7	1	2	27
Centro	2	1		13	10	1	4	31
Lisboa e Vale do Tejo	12	1	1	9	2	1	3	29
Alentejo				4	1			5
Algarve				2	1			3
Total	19	3	2	38	21	3	9	95

Legenda: HC – Hospitais Centrais; HU – Hospitais Universitários; HM – Hospitais Maternidades; HD – Hospitais Distritais; HD1 – Hospitais Distritais de Nível 1; HO – Hospitais Oncológicos, HP – Hospitais Psiquiátricos, e SPA – Setor Público Administrativo.

Fonte: Ministério da Saúde (2004d)

Foi perante esta oferta pública de hospitais (Tabela 2) que, em dezembro de 2002, iniciativas legislativas (através de 31 Decretos-Lei) transformaram 33 hospitais SPA em 31 hospitais com o estatuto jurídico de SA de capitais exclusivamente públicos (Ministério da Saúde, 2004c). Nessa data, esses hospitais eram responsáveis por quase metade da atividade hospitalar pública (Ministério da Saúde, 2004c; Simões, 2004; Barros, 2006; Picoito, 2008).

No final de 2004, o parque hospitalar público do SNS contava com um total de 89 hospitais (Ministério da Saúde, 2005a e 2006a). Em 2005, após nova mudança de ciclo político para um Governo socialista que substituiu a coligação de direita que tinha criado os hospitais SA, todos os hospitais SA foram transformados em hospitais Entidade Pública Empresarial (EPE) (Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho), com o objetivo de dar continuidade ao processo

de empresarialização de mais hospitais EPE e centros hospitalares EPE (Ministério da Saúde, 2005b, 2006b e 2006c).

Para além da referida transformação de todos os hospitais SA em hospitais EPE e da mudança de orgânica ao nível do setor organizacional, o processo de concentração de estabelecimentos hospitalares EPE culminou, em junho de 2011, num parque hospitalar público português com apenas 50 estabelecimentos hospitalares, distribuídos por 5 Administrações Regionais de Saúde (ARS) (Ministério da Saúde, 2011a) (ver Tabela 3).

Tabela 3. *Distribuição da oferta pública de hospitais SPA e EPE (30 de junho de 2011)*

Regiões de saúde	Tipo de estabelecimento hospitalar					Total
	Hospitais SPA	Hospitais EPE			Subtotal	
		CH	H	ULS		
ARS Norte		9	3	3	15	15
ARS Centro	4	5	2	2	9	13
ARS Lisboa e Vale do Tejo	5	6	5		11	16
ARS Alentejo			2	2	4	4
ARS Algarve		1	1		2	2
Total	9	21	13	7	41	50

Legenda: ARS – Administração Regional de Saúde; CH – Centro Hospitalar; EPE – Entidade Pública Empresarial; H – Hospital (inclui os IPO); SPA – Setor Público Administrativo; e ULS – Unidade Local de Saúde.

Fonte: Ministério da Saúde (2011a, p.30)

A Tabela 3 elucida como já só restam 9 hospitais SPA e não estão incluídos os 3 hospitais em regime de Parceria Público-Privada (PPP). Esta dinâmica de mudança organizacional implicou passar de uma lógica de administração pública para uma lógica de gestão empresarial (Major & Cruz, 2013). Tal lógica implica conhecer os custos desagregados da produção hospitalar para combinar eficientemente recursos e consumos (Costa et al., 2008).

4.2. Primeiras regras de contabilidade de gestão subsequentes à implementação do PCAH (1.ª ed.) (1998-1999)

Apesar do PCAH (1.ª ed.) ter sido aprovado em 1996 e revisto em 1997, a sua divulgação e distribuição pelos hospitais ocorreu apenas no ano zero da sua implementação, isto é, no ano de 1998:

[...] em 1998 fora distribuído um documento intitulado Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais [PCAH], que definia, nomeadamente, os centros de custos obrigatórios e as respetivas

unidades de imputação, constituindo o ano de 1998 o ano 0 (zero) para a sua implementação (Tribunal de Contas, 1999, p.144).

Este atraso de dois anos pode sugerir dificuldades de implementação ou falta de utilidade instrumental da informação gerada por secções homogéneas, apesar das motivações de legitimidade subjacentes (Ruef & Scott, 1998).

Diversos normativos legais (e.g., Decreto-Lei n.º 166/98, Decreto-Lei n.º 35/99, Decreto-Lei n.º 44/99, Decreto-Lei n.º 157/99 e Decreto-Lei n.º 374/99) evidenciam uma pressão que o Estado faz através do reforço de mecanismos legais de controlo de recursos. Conforme a teoria da dependência de recursos, a regulação governamental faz parte de um contexto em que um agente com poder sobre recursos vitais (Estado) interage com as organizações dependentes (hospitais públicos) através de normativos coercivos (e.g., Weech-Maldonado et al., 2012). Por isso, o contexto de regulação governamental afeta as organizações (hospitais públicos, por exemplo), na medida em que essas organizações dependem dos recursos do agente com poder (Pfeffer & Salancik, 2003; Amalou-Döpke & Süb, 2014). Estas primeiras regras legais avulso, mesmo que sem tratar diretamente o PCAH, representaram uma primeira sequência de autorreforço (e.g., Mahoney, 2000; Peters et al., 2005) das matérias tratadas pelo PCAH.

Em termos de efeitos das alterações das regras nas práticas, a mudança nas práticas de contabilidade de gestão passa pelo confronto dos comportamentos (práticas) efetivos com dois objetivos primordiais das regras. Tais objetivos são: (1) servir para o controlo de custos e a determinação de preços de financiamento baseados na comparação de custos entre hospitais (nível do setor organizacional) e (2) ser instrumento de controlo de gestão em cada hospital (nível organizacional). Diversos autores (e.g., Ruef & Scott, 1998; Dillard et al., 2004) consideraram esta distinção entre níveis da estrutura organizacional como um aspeto preponderante para o estudo da legitimidade organizacional, juntamente com a identificação dos agentes sociais e dos elementos institucionais.

O objetivo das regras de construir um sistema de custeio específico para hospitais útil ao modelo de financiamento afigurou-se preponderante ao nível do setor organizacional:

[Para o financiamento], os custos que interessam são os menos desagregados, nomeadamente no internamento, sem dividir por todas as especialidades.

ACSS 3

A evidência acima mostra que os preços de financiamento se centraram nos objetos de custo principais mais agregados (e.g., internamento, consultas), sem a desagregação para cada especialidade conforme PCAH (1.^a ed.). Tanto na vigência do PCAH (1.^a ed.) como nos períodos anteriores, os modelos de financiamento destes hospitais foram retrospectivos, baseados no reembolso dos custos históricos, tendo servido mais para legitimar a necessidade de recursos do que para responsabilizar a gestão (e.g., Barros, 2006; Major & Cruz, 2013). Em relação aos subsistemas particulares de saúde convencionados com o SNS, os preços de financiamento foram determinados por Portaria do Ministro da Saúde, tendo em conta os custos históricos e o necessário equilíbrio de exploração (Ministério da Saúde, 1993). Os hospitais públicos são organizações cuja atividade é influenciada por fatores de dependência de recursos (Weech-Maldonado et al., 2012).

À semelhança do nível do setor organizacional, uma informação com insuficiências nas repartições de custos também tenderá a ser pouco utilizada nos processos de tomada de decisão em cada organização individual. Os entrevistados referiram-se à existência de dificuldades diversas (e.g., distribuição da carga horária dos funcionários, consumos de materiais, falta de tempestividade da informação):

Nos hospitais, os médicos andam por meia dúzia de centros de custos. Essa repartição da mão de obra é muito complicada. [...] As horas extraordinárias deste hospital são todas imputadas ao internamento, quando mais de 90% se referem ao serviço de urgência.

RSF (EPE) 8

Na nossa consulta externa, temos mais um exemplo em que o que fazemos diverge do PCAH. [...] Nós temos imensos gabinetes de consultas diferentes num mesmo espaço físico, mas só consideramos alguns centros de custos de consultas daqueles que estão fisicamente individualizados e não aquela panóplia por especialidades do PCAH. [...] É que a gestão de uma ala física é comum para várias especialidades. Eu concentro aquilo num centro de custos.

RSF (EPE) 7

[A contabilidade analítica], enquanto instrumento auxiliar de gestão, tem tido uma importância aquém do desejável [nos sete hospitais auditados] [...]. A contabilidade analítica não é periódica nem atempada, pelo que não responde eficazmente às necessidades da gestão (Tribunal de Contas, 1999, p.145).

A evidência mostra que apesar de haver procedimentos normalizados pelo PCAH (1.^a ed.), cada hospital utilizou dados internos deficientemente ajustados à realidade do hospital ou até incorretos por insuficiências nos registos ou limitações dos sistemas de informação (e.g., Costa et al., 2008).

Também se evidencia que quanto maior for a desagregação em centros de custos hospitalares, maiores são as dificuldades para os processos de repartição dos gastos e, conseqüentemente, também aumentam as dificuldades para utilizar instrumentalmente a informação desagregada gerada (e.g., Costa et al., 2008; Picoito, 2008). Repare-se também que o Tribunal de Contas (1999) surge como mais um agente social com capacidade de pressão institucionalizadora de mudança organizacional nos hospitais com influência na contabilidade de gestão (e.g., Lehtonen, 2007).

4.3. Segunda edição do PCAH (2000-2006)

As regras e as razões da mudança operada pela segunda edição do PCAH foram diversas: primeiro, a revisão de centros de custos e de unidades de obra; depois, a influência da contabilidade financeira; por fim, outras regras avulsas de contabilidade de gestão relacionadas com os hospitais públicos portugueses (subseqüentes à 2.^a ed. do PCAH), ocorridas entre 2002 e 2006. O Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF) reviu as regras do PCAH (1.^a ed.) e divulgou pelos hospitais uma segunda edição em abril do ano 2000 (Ministério da Saúde, 2000). Comparativamente com os 115 centros de custos (ou secções homogéneas) da primeira edição, esta revisão aumentou o número de centros de custos identificados no plano para 218 secções homogéneas (Ministério da Saúde, 2000).

Quanto às razões para a revisão das regras do PCAH (1.^a ed.), mantiveram-se todos os objetivos da primeira edição (Ministério da Saúde, 2000). A finalidade principal desta segunda edição foi incorporar alterações e atualizações que a implementação efetiva nos hospitais tornou necessário:

Esta 2.^a edição destina-se sobretudo a incorporar as alterações e atualizações que a sua efetiva implementação nos hospitais tem vindo a exigir (Ministério da Saúde, 2000, p.4).

A segunda edição do plano, à semelhança da edição anterior, estabeleceu linhas orientadoras para critérios de imputação e formas de distribuição dos custos hospitalares, incluindo notas explicativas e classificações dos custos (Ministério da Saúde, 2000). As regras do método das secções homogêneas mantiveram-se para o custeio, os orçamentos e a análise de desvios (Ministério da Saúde, 1997 e 2000). Perante esta evidência, o PCAH (2.^a ed.) representou uma sequência de autorreforço do plano explicado por efeitos de aprendizagem associados a efeitos de coordenação (e.g., Mahoney, 2000; Peters et al., 2005) nos diversos hospitais que implementaram a normalização da contabilidade de gestão. Na perspetiva de Sydow et al. (2009), estas primeiras sequências de autorreforço começam, gradualmente, a formar uma trajetória.

A criação do Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro de 2000, também influenciou mudanças nas regras do PCAH (2.^a ed.) porquanto introduziu o método digráfico na contabilidade previsional e mapas de execução orçamental (Ministério das Finanças e da Saúde, 2000). Este plano, que substituiu o anterior Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde, apenas respondeu ao contexto do Plano Oficial de Contabilidade Pública e, perante a existência formal do PCAH (2.^a ed.), limitou-se a remeter a contabilidade analítica para este plano. Acresce que outras regras com pormenores de contabilidade de gestão tiveram relação com o PCAH (2.^a ed.), nomeadamente: a Portaria n.º 132/2003 que aprovou uma tabela de preços a praticar pelo SNS, atualizando os serviços objetos de preço e de custo (Ministério da Saúde, 2003a); o Decreto-Lei n.º 281/2003 que, com o objetivo de criar a rede de cuidados continuados de saúde, obrigou a identificar novos serviços (objetos de custo) e novos centros de custos nesta área de cuidados (Ministério da Saúde, 2003b).

Apesar da institucionalização de um novo modelo de financiamento prospetivo baseado em contratos-programa (Major & Cruz, 2013), as dotações disponíveis do Orçamento Geral do

Estado português para os hospitais, definidas em termos de legitimidade política, condicionam o nível de financiamento. Ou seja, há uma relação de dependência de recursos (Pfeffer & Salancik, 2003; Amalou-Döpke & Süb, 2014; Bergmann et al., 2016). Tanto o agente com poder como o agente dependente percebem a relação de dependência através de processos de atenção e legitimidade, mas, apesar do desequilíbrio de poder, não deixa de existir uma dependência mútua (Pfeffer & Salancik, 2003; Amalou-Döpke & Süb, 2014) entre Estado e hospitais públicos.

Nos hospitais (nível organizacional), assistiu-se a um processo de informatização da recolha anual de elementos da contabilidade analítica (e.g., Ministério da Saúde, 2004a e 2006a). Tal processo foi apoiado por novos instrumentos informáticos, nomeadamente um aplicativo denominado ARCA e uma página na intranet do SNS denominada PULSAR (Ministério da Saúde, 2007a). Note-se que as melhorias no suporte informático funciona como mais uma sequência de autorreforço (e.g., Mahoney, 2000; Peters et al., 2005; Sydow et al., 2009), promovida ao nível do setor organizacional (Ruef & Scott, 1998; Dillard et al., 2004). Mas aqueles relatórios denotam apenas a prática do custeio por secções homogéneas e nunca orçamentos e análise de desvios por secções homogéneas:

Tipicamente, a contabilidade analítica (...) é custeio [por secções homogéneas].

ACSS 3

Os orçamentos por centros de custos [conforme PCAH (2.ª ed.)] (...) não funcionam.

RSF (EPE) 21

O custeio por secções homogéneas nos hospitais públicos portugueses persistiu com problemas de fiabilidade, dada a falta de uniformização de critérios e de conceitos (Ministério da Saúde, 2006d). O relatório de auditoria n.º 20/2006 do Tribunal de Contas (2006a e 2006b), relativo ao período 2001-2004, também aludiu à falta de tempestividade, fiabilidade e comparabilidade da informação histórica de custeio por secções homogéneas.

4.4. Terceira edição do PCAH (2007-2011)

Precedido de uma edição provisória em dezembro de 2004, o PCAH (3.^a ed.) definitivo que reviu o PCAH (2.^a ed.) foi divulgado apenas em 2007 e evidenciou alguma redução no número de secções homogêneas (de 218 para 183), ajustes em bases de imputação e a novidade do apuramento de proveitos por secções homogêneas (Ministério da Saúde, 2000, 2004b e 2007c). A razão para o IGIF ter incluído regras sobre repartição de proveitos, pela primeira vez, assentou no seguinte objetivo: conhecer proveitos por secções homogêneas (conforme novo modelo de financiamento) para comparar com os respectivos custos e obter resultados analíticos (Ministério da Saúde, 2007c).

Segundo o relatório de auditoria n.º 30/2011 do Tribunal de Contas (2011), a obtenção de informação de custeio para servir de base ao modelo de financiamento público dos serviços hospitalares (proveitos dos hospitais) continuou a ser um dos principais objetivos das regras de custeio (3.^a ed. do PCAH). Na prática, os proveitos dos hospitais são os recursos que o Estado dispõe para o SNS, ou seja, trata-se da relação entre um agente com poder (Estado) e um agente dependente de recursos vitais aludida pela teoria da dependência de recursos (Pfeffer & Salancik, 2003; Amalou-Döpke & Süb, 2014).

A terceira edição do PCAH mostrou uma preocupação, relativamente à terminologia adotada para centros de custos e objetos de custos, em citar os agentes institucionais que foram considerados, nomeadamente: os Colégios de Especialidade da Ordem dos Médicos, o Instituto Nacional de Estatística, a Direção Geral de Saúde do Ministério da Saúde e o Grupo de Trabalho para a Elaboração da Carta de Equipamento de Saúde (Ministério da Saúde, 2004b). Assim, a influência destes agentes sociais tem uma natureza institucional (e.g., Lehtonen, 2007).

Mais do que um simples plano sintético, a terceira edição do PCAH tornou-se também um manual prático de apoio ou um plano explicado. Em relação aos orçamentos por secções homogêneas, os mapas respetivos foram excluídos no PCAH (3.^a ed.) (Ministério da Saúde, 2007c). Quanto ao custeio, o PCAH (3.^a ed.) esclareceu que entre os três métodos de distribuição de custos das secções auxiliares e administrativas (distribuição direta, distribuição

sequencial e distribuição recíproca), o método de distribuição recíproca foi a opção desta edição do plano e das anteriores (Ministério da Saúde, 2007c).

Tal como na primeira revisão do PCAH, pode interpretar-se que o PCAH (3.^a ed.) representou mais um passo de um processo de mudança incremental (e.g., Streeck & Thelen, 2005; Djelic & Quack, 2007; Sydow et al., 2009). Ou seja, há elementos, nomeadamente a continuidade do método das secções homogéneas, que se autorreforçam ao persistirem, em cada incremento nas regras (e.g., Mahoney, 2000; Streeck & Thelen, 2005). As sequências de autorreforço (Mahoney, 2000) do PCAH traduziram uma reprodução por adaptação (Streeck & Thelen, 2005), uma vez que nunca provocaram uma transformação significativa e consequente.

Em relação aos efeitos das alterações das regras nas práticas, persiste a evidência de que a evolução dos preços fixados administrativamente (nível do setor organizacional) nos contratos-programa continuou sem um padrão explicativo face aos gastos registados em cada hospital:

Sei que neste hospital o contrato-programa não joga com a contabilidade analítica. [...] nas ULS, que incluem centros de saúde, o financiamento é por capitação.

TSSPCG (EPE) 1

Estamos agora, no final de 2011, a faturar 2010 e ainda não acabamos. O contrato-programa e os acertos e as contas só vão ser acertados em 2012 ou 2013. Então, na prática, qual é a finalidade deste modelo de financiamento? Veja que estamos em 2011 e, neste centro hospitalar, ainda nem encerraram o ano 2009.

TSF (SPA) 3

Outros hospitais concluíram que, na prática, a negociação tardia dos preços de financiamento acaba por ser uma “fixação” decidida pela Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS), sob orientação política e conforme restrições do Orçamento Geral do Estado. As dificuldades de uniformização de critérios e procedimentos de contabilidade de gestão também persistiram (e.g., Costa et al., 2008; Picoito, 2008). É exemplificativo o peso dos custos não imputáveis, em relação ao total de gastos, que variou entre 0% e 33% nos diversos estabelecimentos hospitalares auditados pelo Tribunal de Contas (2011). Também o relatório de auditoria n.º 30/2011 do Tribunal de Contas (2011) constatou sistemas de custeio inadequados e informação de custos sem fiabilidade e sem utilidade instrumental:

Ao nível de cada unidade hospitalar, a contabilidade analítica não é utilizada como instrumento de gestão, quer no planeamento, quer com vista a melhorar índices de eficiência, de produtividade, ou ainda a avaliação do desempenho e os seus controlos, sendo elaborada mais por um imperativo legal do que por um imperativo da gestão (Tribunal de Contas, 2011, p.13).

Conforme evidência, a utilidade da informação mais desagregada é essencialmente cerimonial, funcionando como pressão institucional por isomorfismo coercivo (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Hyvönen et al., 2006; Sujeewa & Tharusha, 2017). Os preços de financiamento dos objetos de custo acabam por ser estabelecidos administrativamente (e.g., Portaria n.º 816/2004) (Ministério da Saúde, 2004e), sem uma base óbvia na informação resultante da implementação do PCAH.

4.5. Adendas à terceira edição do PCAH (2009-2011)

A função de normalização e organização dos processos contabilísticos dos hospitais públicos SPA e EPE foram competência da ACSS desde que foi criada em 2007 (Ministério da Saúde, 2007b e 2011d). Tendo essa organização contabilística por motivação, a ACSS passou a recorrer à emissão de Circulares Normativas para serem cumpridas por aqueles hospitais. Assim, foi competência da ACSS organizar, através de Circulares Normativas, o processo de prestação de contas mensais e respetivo reporte (conteúdo e formato dos documentos) (Ministério da Saúde, 2007b e 2011d). Na área da contabilidade, a emissão de Circulares Normativas pela ACSS direcionou-se, fundamentalmente, para a contabilidade financeira. Contudo, a dinâmica de mudança no contexto institucional também justificou a emissão de Circulares Normativas específicas para a área da contabilidade de gestão dos hospitais públicos.

Entre 2009 e 2011, a ACSS aditou ao PCAH (3.ª ed.) quatro Circulares Normativas relacionadas com normalização da contabilidade de gestão, evitando produzir novas versões do PCAH. Essas quatro Circulares Normativas foram: a Circular Normativa n.º 8/2009, de 21 de outubro de 2009, sobre a classificação de secções homogéneas nos cuidados de saúde mental, a Circular Normativa n.º 11/2009, de 2 de dezembro de 2009, e a Circular Normativa n.º 3/2011, de 10 de janeiro de 2011, estas duas últimas relativas à classificação de centros de resultados

nos cuidados primários dos hospitais ULS. Por fim, a Circular Normativa n.º 27/2011, de 28 de maio de 2011, referente ao novo reporte mensal de custos diretos por secções homogéneas que antes era feito anualmente. Atendendo a que se trata de ajustes em centros de custos, que não põem em causa o método das secções homogéneas do PCAH (3.ª ed.), trata-se de mais uma etapa na construção da normalização da contabilidade de gestão nos hospitais que representa mais um reforço da instituição PCAH (3.ª ed.) (e.g., Thelen, 1999; Mahoney, 2000; Peters et al., 2005).

As razões dos aditamentos prenderam-se com a necessidade de responder a alterações de contexto: dar resposta à reclassificação de áreas médicas realizada pela Comissão de Coordenação Nacional para a Saúde Mental (Ministério da Saúde, 2009a); estruturar os centros de resultados a adotar pelos hospitais ULS ao nível dos cuidados primários (Ministério da Saúde, 2009b) e estabelecer a obrigatoriedade de reporte dos custos diretos mensais, conforme Ofício Circular n.º 01805, de 27 de janeiro de 2009 (Ministério da Saúde, 2011b).

A ACSS emitiu aditamentos normativos que deram continuidade à instituição PCAH (3.ª ed.) através de mecanismos de ajustamento e expansão (e.g., Mahoney, 2000). As sequências de autorreforço, no período 1998-2011, influenciadas pelos agentes sociais externos aos hospitais públicos portugueses que exerceram pressões institucionalizadoras sobre as regras e as práticas de contabilidade de gestão daqueles hospitais, constam da Figura 1.

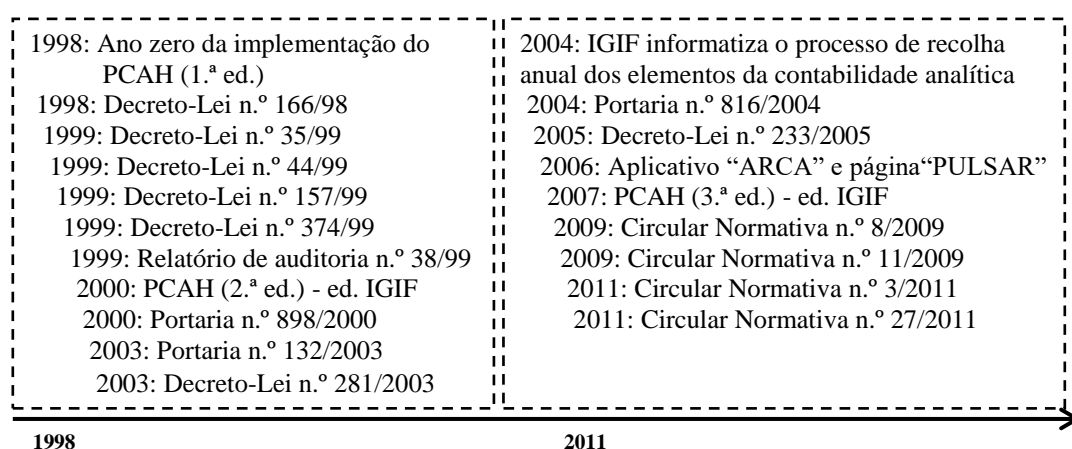


Figura 1. As sequências de autorreforço do PCAH (1998-2011)

Conforme Figura acima, o primeiro evento em reforço do PCAH (1.^a ed.) foi o início da sua implementação prática nos hospitais em 1998. Depois, entre 1998 e 2011, a emissão de novos diplomas legais com pormenores considerados relacionados, direta ou indiretamente, com o PCAH, a auditoria do Tribunal de Contas e o desenvolvimento dos sistemas de informação podem interpretar-se como sequências de autorreforço (e.g., Mahoney, 2000; Peters et al., 2005). O PCAH (3.^a ed.) vigorou no período 1998-2011 em resultado de um processo de mudança incremental (Streeck & Thelen, 2005).

5. Discussão

Após a criação e implementação das primeiras regras de contabilidade de gestão em hospitais públicos, a evolução das mesmas passa por revisões e ajustamentos num processo de mudança incremental cujo resultado é a continuidade, ou seja, uma reprodução por adaptação (Streeck & Thelen, 2005). A principal razão para as sequências de autorreforço das regras é a necessidade de revisão (atualização) das mesmas face a mudanças no contexto institucional. Os principais elementos institucionais, nomeadamente os objetivos e a filosofia do método escolhido no primeiro evento da trajetória histórica (e.g., Djelic & Quack, 2007), são reproduzidos e adaptados em sequências de autorreforço (e.g., Mahoney, 2000; Sydow et al., 2009) em cada revisão das regras de contabilidade de gestão dos hospitais públicos.

As sequências de autorreforço resultam em institucionalização e loose coupling (e.g., Orton e Weick, 1990; Thornton et al., 2012; Misangyi, 2016) em todos os níveis organizacionais (e.g., Ruef & Scott, 1998; Dillard et al., 2004) através do isomorfismo coercivo (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Hyvönen et al., 2006; Sujeewa & Tharusha, 2017). A condição de dependência de recursos está na base dos processos de institucionalização (e.g., Pfeffer & Salancik, 2003; Amalou-Döpke & Süb, 2014; Bergmann et al., 2016). As regras de contabilidade de gestão também se reforçam pelas potencialidades dos sistemas de informação (e.g., Burns & Vaivio, 2001; Granlund & Malmi, 2002). Num contexto de dependência de recursos públicos, prevalece

nos hospitais uma lógica institucional de controlo estatal centralizado dos gastos públicos, via legislação obrigatória (e.g., Lehtonen, 2007; Modell, 2012).

6. Conclusão

Os incrementos das regras do PCAH responderam a problemas conjunturais (e.g., esclarecimento de procedimentos, tendência para serviços hospitalares de ambulatório, empresarialização dos hospitais, reorganização de áreas médicas, concentração de serviços de saúde e desenvolvimentos nos sistemas de informação) que foram surgindo. Face à natureza mutável da prestação de serviços de saúde, as regras de contabilidade adaptam-se à evolução do contexto histórico (e.g., Gomes & Rodrigues, 2009) em sequências de autorreforço (e.g., Mahoney, 2000; Peters et al., 2005). O PCAH reproduziu-se para se adaptar através de um processo de mudança incremental cujo resultado foi a continuidade (Streeck & Thelen, 2005) da normalização da contabilidade de gestão instituída que se encontra em fase de bloqueio (Sydow et al., 2009).

Os hospitais públicos, mesmo que a informação resultante das práticas tenha insuficiências e pouca utilidade instrumental em termos internos, procuram cumprir com as regras formais porque dependem dos recursos disponibilizados pelo setor organizacional. O contexto de regulação governamental afeta as organizações (hospitais públicos, por exemplo) que dependem dos recursos vitais do agente com poder (Pfeffer & Salancik, 2003; Amalou-Döpke & Süb, 2014; Bergmann et al., 2016). Sem um mercado concorrencial (com livre escolha do prestador), os fatores institucionais (políticos, sociais e culturais) tendem a prevalecer sobre os fatores económicos na tomada de decisões de gestão (e.g., Hyvönen et al., 2006).

A metodologia utilizada e o curto período do estudo (1998-2011) podem ser apontadas como as principais limitações desta investigação qualitativa. Por conseguinte, o uso de métodos de investigação diferentes, suportes teóricos alternativos, casos diferentes e em períodos diferentes são sugestões para investigação futura.

Referências:

- Amalou-Döpke, L. & Süb, S. (2014) HR measurement as an instrument of the HR department in its exchange relationship with top management: a qualitative study based on resource dependence theory. *Scandinavian Journal of Management*, 30, 444-460.
- Arora, S., Charlesworth, A., Kelly, E. & Stoye, G. (2013) *Public payment and private provision: the changing landscape of health care in the 2000s*. Londres: Institute for Fiscal Studies and Nuffield Trust. Acedido a 26 de dezembro de 2014 em http://www.nuffieldtrust.org.uk/sites/files/nuffield/publication/130522_public-payment-and-private-provision.pdf.
- Asiskovitch, S. (2009) Digging their own graves: unexpected consequences of institutional design and welfare state changes. *Social Policy & Administration*, 43(3), 226-244.
- Barros, P. (2006) *Economia da saúde - conceitos e comportamentos*. Coimbra: Almedina.
- Bergmann, A., Stechemesser, K. & Guenther, E. (2016) Natural resource dependence theory: Impacts of extreme weather events on organizations. *Journal of Business Research*, 69, 1361-1366.
- Burns, J. & Vaivio J. (2001) Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402.
- Costa, C., Santana, R., Lopes, S. & Barriga, N. (2008) A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7, 131-146.
- Dillard, J., Rigsby, J. & Goodman, C. (2004) The making and remaking of organization context – duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17(4), 506-542.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1991) The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, in Powell, W. & DiMaggio, P. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 63-82.
- Djelic, M. & Quack, S. (2007) Overcoming path dependency: path generation in open systems. *Theory and Society*, 36(2), 161-186.
- Fernández-Alles, M. & Llamas-Sánchez, R. (2008) The neoinstitutional analysis of change in public services. *Journal of Change Management*, 8(1), 3-20.
- Gomes, D. & Rodrigues, L. (2009) Investigação em história da contabilidade, in Major, M., & Vieira, R. *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora, 211-239.
- Granlund, M. & Malmi, T. (2002) Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299-321.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J. & Rahko, T. (2006) Institutional logics, ICT and stability of management accounting. *European Accounting Review*, 18(2), 241-275.
- Kickert, W. (2011) Distinctiveness of administrative reform in Greece, Italy, Portugal and Spain: common characteristics of context, administrations and reforms. *Public Administration*, 89(3), 801-818.
- Lehtonen, T. (2007) DRG-based prospective pricing and case-mix accounting – exploring the mechanisms of successful implementation. *Management Accounting Research*, 18(3), 367-395.
- Major, M., & Cruz, I. (2013). *Institutional entrepreneurship in the portuguese NHS*. Kobe, Japão: The Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, 26 a 28 de julho.
- Mahoney, J. (2000) Path dependency in historical sociology. *Theory and Society*, 29(4), 507-548.
- Miller, P. (2007) Management accounting and sociology, in Chapman, C., Hopwood, A. & Shields, M. *Handbook of Management Accounting Research (Volume 1)*. Oxford: Elsevier, 285-295.

- Misangyi, V. (2016) Institutional complexity and the meaning of loose coupling: Connecting institutional sayings and (not) doings. *Strategic Organization*, 14(4), 407–440.
- Modell, S. (2012) Strategy, political regulation and management control in the public sector: institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research*, 23(4), 278-295.
- Orton, J. & Weick, K. (1990) Loosely coupled systems: a reconceptualization. *Academy of Management Review*, 15(2), 203-223.
- Peters, B., Pierre, J. & King, D. (2005) The politics of path dependency: political conflict in historical institutionalism. *The Journal of Politics*, 67(4), 1275-1300.
- Pfeffer, J. & Salancik, G. (2003) *The external control of organizations. A resource dependence perspective* (2nd ed.). New York: Harper & Row.
- Picoito, C. (2008) *Cost accounting on hospitals: a case study about Setúbal's Hospital Center*. Lisboa: ISCTE. Acedido a 20 de junho de 2011 em <http://hdl.handle.net/10071/1008>.
- Ruef, M. & Scott, W. (1998) A multidimensional model of organizational legitimacy: hospital survival in changing institutional environments. *Administrative Science Quarterly*, 43(4), 877-904.
- Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2002) *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Thomson.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2003) *Research methods for business students*. Essex: Pearson Education.
- Simões, J. (2004) *Retrato político da saúde – dependência do percurso e inovação em saúde: da ideologia ao desempenho*. Coimbra: Almedina.
- Streeck, W. & Thelen, K. (2005) Introduction: institutional change in advanced political economies, in Streeck & Thelen (eds). *Beyond continuity: institutional change in advanced political economies*. Oxford: Oxford University Press, 1-39.
- Sujeewa, G. & Tharusha, G. (2017) Management controls in an apparel group: an institutional theory perspective. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(2), 223-241.
- Sydow, J., Schreyögg, G. & Koch, J. (2009) Organizational path dependence: opening the black box. *Academy of Management Review*, 34(4), 689-709.
- Thornton, P., Ocasio, W. & Lounsbury, M. (2012) *The institutional logics perspective: a new approach to culture, structure, and process*. Oxford: Oxford University Press.
- Thelen, K. (1999) Historical institutionalism in comparative politics. *Annual Review of Political Science*, 2(1), 369-404.
- Yin, R. (2014) *Case study research: design and methods* (5th ed.) – Applied social research methods series. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.
- Weech-Maldonado, R., Elliott, M., Pradhan, R., Schiller, C., Dreachslin, J. & Hays, R. (2012) Moving towards culturally competent health systems: organizational and market factors. *Social Science & Medicine*, 75(5), 815-822.

APÊNDICE: Documentação legal e de arquivo

- Assembleia da República. (1990b) Lei n.º 48/90. *Diário da República*, 195 (24 de agosto, I Série), 3452-3459.
- Assembleia da República. (2002) Lei n.º 27/2002. *Diário da República*, 258 (8 de novembro, I Série A), 7150-7154.
- Ministério das Finanças. (1998) Decreto-Lei n.º 166/98. *Diário da República*, 144 (25 de junho, I Série), 2814-2816.
- Ministério das Finanças. (1999) Decreto-Lei n.º 44/99. *Diário da República*, 36 (12 de fevereiro, I Série A), 762-765.
- Ministério das Finanças e da Saúde. (2000) Portaria n.º 898/2000. *Diário da República*, 225 (28 de setembro, I Série B), 5250-5314.

- Ministério da Saúde. (1993) Decreto-Lei n.º 11/93. *Diário da República*, 12 (15 de janeiro, I Série A), 129-134.
- Ministério da Saúde. (1996) Decreto-Lei n.º 218/96. *Diário da República*, 269 (20 de novembro, I Série A), 4190.
- Ministério da Saúde. (1997) *Plano de contabilidade analítica dos Hospitais* (1.ª ed.). Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF).
- Ministério da Saúde. (1998) Decreto-Lei n.º 151/98. *Diário da República*, 130 (5 de junho, I Série A), 2562-2569.
- Ministério da Saúde. (1999a) Decreto-Lei n.º 35/99. *Diário da República*, 30 (5 de fevereiro, I Série A), 676-681.
- Ministério da Saúde. (1999b) Decreto-Lei n.º 157/99. *Diário da República*, 108 (10 de maio, I Série A), 2424-2435.
- Ministério da Saúde. (1999c) Decreto-Lei n.º 207/99. *Diário da República*, 133 (9 de junho, I Série A), 3258-3264.
- Ministério da Saúde. (1999d) Decreto-Lei n.º 374/99. *Diário da República*, 219 (18 de setembro, I Série A), 6489-6493.
- Ministério da Saúde. (2000) *Plano de contabilidade analítica dos hospitais* (2.ª ed.). Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF).
- Ministério da Saúde. (2003a) Portaria n.º 132/2003. *Diário da República*, 30 (5 de fevereiro, I Série B), 743-806.
- Ministério da Saúde. (2003b) Decreto-Lei n.º 281/2003. *Diário da República*, 259 (8 de novembro, I Série A), 7492-7499.
- Ministério da Saúde. (2004a) *Contabilidade analítica 2002: hospitais Nível 1*. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 10 de outubro de 2009 em http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/Contab_Analitica_2002_HospNivel1.pdf.
- Ministério da Saúde. (2004b) *Plano de contabilidade analítica dos Hospitais* (projeto provisório de 3.ª ed.). Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF).
- Ministério da Saúde. (2004c) *Relatório de actividade do ano 2003*. Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF). Acedido a 10 de dezembro de 2006 em http://www.hospitalsepe.min-saude.pt/Downloads_HEPE/gestao_performance/Relatorio%20de%20Actividade%202003%20-%20Cap%20.pdf.
- Ministério da Saúde. (2004d) *Serviço Nacional de Saúde: contas globais 2002*. Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF).
- Ministério da Saúde. (2004e) Portaria n.º 816/2004. *Diário da República*, 165 (15 de julho, I Série B), 4306-4316.
- Ministério da Saúde. (2005a) *Contabilidade analítica 2004: hospitais psiquiátricos*. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 10 de outubro de 2009 em http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/Contab_Analitica_2004_ServPsiq.pdf.
- Ministério da Saúde. (2005b) Decreto-Lei n.º 93/2005. *Diário da República*, 109 (7 de junho, I Série A), 3636-3637.
- Ministério da Saúde. (2006a) *Contabilidade analítica 2004: hospitais do SNS – 2.ª Versão*. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 10 de outubro de 2009 em http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/Contab_Analitica_2004_HospSNS_2versao.pdf.
- Ministério da Saúde. (2006b) Decreto-Lei n.º 212/2006. *Diário da República*, 208 (27 de outubro, I Série), 7517-7525.
- Ministério da Saúde. (2006c) *Relatório acompanhamento hospitais SA*. Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF). Acedido a 12 de maio de 2006 em http://www.hospitalsepe.min-saude.pt/Comunicacao_Actualidade/Biblioteca_Online/gestao_performance/Rel_Acomp_HSA_2004.htm.

- Ministério da Saúde. (2006d) *Resultados da avaliação dos hospitais SA*. Lisboa: Comissão de Avaliação dos Hospitais Sociedade Anónima (CAHSA). Acedido a 25 de fevereiro de 2006 em <http://www.min-saude.pt/portal/conteudos/a+saude+em+portugal/publicacoes/estudos/cahsa.htm>.
- Ministério da Saúde. (2007a) *Contabilidade analítica 2006: hospitais do SNS*. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 6 de novembro de 2009 em <http://www.acss.min-saude.pt/DownloadsePublica%C3%A7%C3%B5es/SNS/Informa%C3%A7%C3%A3odeGest%C3%A3o/tabid/124/language/pt-PT/Default.aspx>.
- Ministério da Saúde. (2007b) Decreto-Lei n.º 219/2007. *Diário da República*, 103 (29 de maio, 1.ª Série), 3509-3512.
- Ministério da Saúde. (2007c) *Plano de contabilidade analítica dos hospitais* (3.ª ed.). Lisboa: Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF). Acedido a 25 de março de 2007 em http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/PCAH_3Edicao.pdf.
- Ministério da Saúde. (2009a) Circular normativa n.º 8 – Adenda à 3.ª Edição – Nova classificação para a saúde mental. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 22 de outubro de 2011 em [http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/\[ACSS\]%20Circular%20Normativa%2008%20-%202009.pdf](http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/[ACSS]%20Circular%20Normativa%2008%20-%202009.pdf).
- Ministério da Saúde. (2009b) Circular normativa n.º 11 – Adenda à 3.ª Edição do PCAH – Estrutura de centros de resultados a adoptar pelas unidades locais de saúde (ULS) para imputação de proveitos e de custos ao nível dos cuidados de saúde primários. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 22 de outubro de 2011 em <http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/Circular%20Normativa%2011%202009.pdf>.
- Ministério da Saúde. (2011a) Circular Normativa n.º 3/2011 – Actualização da estrutura de centros de resultados das ULS – 2011. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 20 de junho de 2012 em <http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/Circular%20Normativa%20N3%202011.pdf>.
- Ministério da Saúde. (2011b) Circular Normativa n.º 27/2011 – Obrigatoriedade de remessa de custos directos e respectivos mapeamentos. Lisboa: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Acedido a 20 de junho de 2012 em <http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/Circular%20Normativa%20N27%202011.pdf>.
- Tribunal de Contas. (2006a) *Relatório global de avaliação do modelo de gestão dos hospitais SEE – período 2001-2004* – Relatório n.º 20/2006 – 2.ª Secção. (Volumes I). Lisboa: Tribunal de Contas. Acedido a 15 de maio de 2008 em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2006/audit-dgtr-rel020-2006-2s.pdf.
- Tribunal de Contas. (2006b) *O modelo de financiamento e a situação económico-financeira global dos hospitais do SEE* – Relatório n.º 20/2006 – 2.ª Secção. (Volume II). Lisboa: Tribunal de Contas. Acedido a 15 de maio de 2008 em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2006/audit-dgtr-rel020-2006-2s.pdf.
- Tribunal de Contas. (2011) *Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação de preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde* – Relatório n.º 30/2011 – 2.ª Secção (Volumes I e II). Lisboa: Tribunal de Contas. Acedido a 28 de dezembro de 2011 em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2011/2s/audit-dgtr-rel030-2011-2s.shtm.