



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

Il Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*¡Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

XIV Congreso Internacional de Costos e II Congreso Colombiano de Costos y Gestión
“Los costos y la gestión en la ruta de la innovación y el conocimiento”

Medellín-Colombia, 9 al 11 de septiembre de 2015

A Génesis do Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde (POCSS/80)
Português no período 1954-1979 e a Conjuntura Crítica Subjacente

Leite, Joaquim (Instituto Politécnico de Bragança, Portugal); E-mail: jleite@ipb.pt

Rodrigues, Lúcia (Universidade do Minho, Portugal); E-mail: lrodrigues@eeg.uminho.pt

Área temática 10: Custos e gestão numa perspetiva setorial (Saúde)

Resumo: O novo institucionalismo foi o enquadramento teórico da presente investigação cujo objetivo foi compreender aprofundadamente a génesis do Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde (POCSS/80) português, no período histórico 1954-1979, através de uma metodologia de investigação histórica. Quanto aos principais resultados obtidos, no período 1954-1974, as regras criadas pelo poder político para controlo dos gastos públicos em serviços de saúde e a contabilidade orçamental pública de base de caixa estiveram na génesis dos primeiros conceitos de contabilidade de gestão para os serviços públicos de saúde portugueses. A transição de um regime ditatorial para um regime democrático (25 de Abril de 1974), a criação do Plano Oficial de Contabilidade (POC/77) e a implementação de um estado social com Serviço Nacional de Saúde (SNS) criaram a conjuntura crítica necessária para o surgimento do POCCS/80 que incluiu regras de contabilidade de gestão para planeamento, avaliação e controlo dos gastos com os serviços públicos de saúde. Ao nível da extensão da teoria, destaque-se o uso do institucionalismo histórico na investigação em contabilidade de gestão, quanto se sabe pela primeira vez, que se mostra útil na interpretação dos processos de criação de instituições em contabilidade de gestão num contexto histórico.

Palavras chave: Conjuntura crítica, isomorfismo, normalização em contabilidade de gestão, serviços de saúde públicos portugueses, história.

Metodologia de investigação: M5 – Histórica.

A Génese do Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde (POCSS/80) Português no período 1954-1979 e a Conjuntura Crítica Subjacente

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, tem contribuído para que os gastos com a saúde sejam, historicamente, uma pesada parcela do Orçamento dos Estados (Kickert, 2011). O crescimento continuado de gastos públicos em saúde conduziu ao desenvolvimento de sistemas públicos de planeamento e controlo de gestão. Em Portugal, um dos argumentos para as reformas de serviços de saúde foi a existência de ineficiências no modelo organizacional de serviço público, em especial no que toca à distribuição e aplicação de recursos (Vaz et al., 1996). Por conseguinte, interessa compreender a génese da contabilidade de gestão nos serviços de saúde públicos portugueses ao longo de períodos históricos. Os serviços públicos de saúde portugueses foram alvo de um primeiro plano de normalização organizado em áreas da contabilidade financeira e áreas da contabilidade de gestão (Ministério dos Assuntos Sociais, 1980). Tal ocorreu em 1980, mas antes já existiam normas avulsas de planeamento, avaliação e controlo de todos os gastos públicos, relacionadas com o cumprimento do Orçamento Geral do Estado, mesmo antes da implementação da democracia (e.g., Ministério do Interior, 1954; Ministério da Saúde e Assistência, 1961, 1968a).

O novo institucionalismo foi o enquadramento teórico da presente investigação cujo objetivo foi compreender aprofundadamente a génese do Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde (POCSS/80) português, no período histórico 1954-1979, através de uma metodologia de investigação histórica. No período 1954-1974, as regras criadas pelo poder político para controlo dos gastos públicos em serviços de saúde e a contabilidade orçamental pública de base de caixa estiveram na génese dos primeiros conceitos de contabilidade de gestão para os serviços públicos de saúde portugueses. A transição de um regime ditatorial para um regime democrático (25 de Abril de 1974), a criação do Plano Oficial de Contabilidade (POC/77) e a implementação de um estado social com Serviço Nacional de Saúde (SNS) criaram a conjuntura crítica necessária para o surgimento de um primeiro plano oficial normalizado: o POCCS/80. Este plano setorial incluiu regras de contabilidade de gestão para planeamento, avaliação e controlo dos gastos públicos em serviços de saúde, particularmente os serviços hospitalares. Ao nível da extensão da teoria, o uso do institucionalismo histórico na investigação em contabilidade de gestão, quanto se sabe pela primeira vez, mostra-se útil na interpretação dos processos de criação de instituições em contabilidade de gestão num contexto

histórico. Para o efeito, após a revisão de literatura (ponto 1), a contextualização dos hospitais públicos portugueses na transição da ditadura para a democracia (ponto 2) e a descrição da metodologia de investigação (ponto 3), este estudo prossegue com os resultados empíricos (ponto 4), incluindo a discussão teórica, que antecede a conclusão final.

1. Revisão de literatura

A literatura da contabilidade de gestão abarca subsistemas de planeamento, avaliação e controlo para suporte à tomada de decisão (e.g., Libby & Waterhouse, 1996; Atkinson et al., 2007). Trata-se de um ramo da contabilidade que, enquanto instituição, interage com outras instituições do seu contexto social, económico, político e organizacional (e.g., Miller, 2007; Gomes & Rodrigues, 2009). Os sistemas e os conceitos contabilísticos integram-se em contextos institucionalizados e são influenciados pela envolvente legal (e.g., Scapens, 2006; Caria & Rodrigues, 2014), por exemplo. Como a origem da legislação advém do poder político, os agentes políticos e as instituições moldam-se mutuamente e criam mecanismos para a reprodução institucional (e.g., Hay & Wincott, 1998). Esse poder de decisão política é exercido através de estruturas hierárquicas com capacidade e legitimidade para influenciar a criação e a mudança nas regras de administração e contabilidade (e.g., Meyer & Rowan, 1991), nomeadamente nas regras de contabilidade de gestão (e.g., Ribeiro & Scapens, 2006). O recurso a regras legais consubstancia um isomorfismo coercivo a que se refere a literatura da nova sociologia institucional (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Hyvönen et al., 2006). As pressões legais de origem exógena às organizações têm influência na institucionalização de regras de contabilidade de gestão (e.g., Covalski et al., 1996).

Numa organização, a gestão de recursos prossegue objetivos económicos, por um lado, e objetivos de legitimidade e aceitação social, por outro (e.g., Meyer & Rowan, 1991). A criação e mudança na contabilidade de gestão (instituição) também é influenciada por fatores culturais (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991). Nesta aceção, uma contabilidade normalizada interage com o contexto histórico envolvente (e.g., Gomes & Rodrigues, 2009). Esse contexto histórico (e.g., Fennings & Greenwood, 2003; Asiskovitch, 2009), tal como as relações de poder (e.g., Thelen & Steinmo, 1998; Asiskovitch, 2009) e as conjunturas críticas (e.g., Torfing, 2001; Mabee, 2011) são conceitos enfatizados pelo institucionalismo histórico.

Em Portugal, tal como noutros países do sul da Europa, predomina um paradigma legalista e uma cultura burocrática que a transição de um regime político ditatorial para um regime de democracia constitucional liberal não alterou (Kickert, 2011). A revolução dos cravos de 1974 contribuiu até para o adiamento da aprovação do primeiro plano de normalização

contabilística (Caria & Rodrigues, 2014). Mas, face às reformas e ao desenvolvimento de um estado social (Kickert, 2011; Coppolaro & Lains, 2013), a normalização contabilística foi inevitável numa lógica institucional de controlo estatal dos gastos e das contas públicas (e.g., Modell, 2012; Caria & Rodrigues, 2014). Apesar do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC/77) português se destinar às empresas (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1977), as contas públicas dependem da contabilidade das empresas porque as autoridades fiscais foram um dos principais utilizadores da informação contabilística (e.g., Guerreiro et al., 2012; Caria & Rodrigues, 2014). Por conseguinte, a Comissão de Normalização Contabilística foi, e ainda é, o agente central, a nível político e económico, que projeta e teoriza os processos de mudança em contabilidade, obtendo o apoio político necessário e mobilizando os agentes envolvidos (Guerreiro et al., 2012; Caria & Rodrigues, 2014).

A expansão do estado social, nos termos da Constituição Portuguesa do início do regime democrático parlamentar, incluiu o Serviço Nacional de Saúde (SNS) inspirado no modelo britânico Beveridgeano de universalidade (Simões, 2004; Kickert, 2011). Neste contexto histórico português, o controlo das contas do SNS, particularmente a normalização de contas para controlo dos gastos públicos hospitalares (e.g., Modell, 2001), inseriu-se numa lógica de controlo burocrático formal típico da administração pública tradicional (e.g., Simões, 2004). Ou seja, o Estado assumiu poderes e competências para controlo do financiamento dos hospitais públicos (e.g., Modell, 2001; Simões, 2004). Esta relação entre os sistemas de financiamento dos hospitais e a necessidade de informação sobre os custos dos mesmos tem sido evidenciada na literatura (e.g., Costa et al., 2008; Major & Cruz, 2013). Por isso, a normalização condiciona os sistemas de contabilidade de gestão na criação e identificação de objetos de custo e centros de custos que, por sua vez, também podem moldar a organização em torno dessas secções ou centros de custos (Napier, 2006).

2. Contextualização dos hospitais públicos portugueses na transição da ditadura para a democracia

Ao longo dos séculos, de acordo com Simões (2004), o hospital português acompanhou a história e a dinâmica política, social e económica de cada época, desde os hospitais da responsabilidade de ordens religiosas aos da iniciativa de algumas profissões (hospitais dos Carpinteiros, hospitais dos Ourives, hospitais dos Pescadores, etc.). Estas unidades de saúde foram hospitais para tratamento dos pobres, enquanto os ricos podiam pagar a deslocação do médico à própria casa (Simões, 2004). Segundo McKee e Healy (2002), no século XIX, tanto em Portugal como um pouco por toda a Europa, os progressos médicos trouxeram especialistas

hospitalares e hospitais públicos como locais de ensino e investigação. Ora, o desenvolvimento desta realidade foi dando preponderância histórica a uma lógica institucional da profissão médica, mais focada em critérios clínicos do que na gestão eficiente de recursos (Ruef & Scott, 1998).

Na Grã-Bretanha de 1942, o modelo Beveridge de proteção social passou a incluir os serviços de saúde públicos como uma das condições para um sistema de segurança social viável (Simões, 2004). Historicamente, os modelos de governação dos sistemas de saúde combinam a responsabilidade (agentes públicos, agentes privados ou agentes societais – seguradoras) com as funções de regulação, financiamento e prestação dos serviços (Wendt, 2009). No modelo Beveridgeano, as três funções (regulação, financiamento e prestação de serviços) são da responsabilidade do Estado (agentes públicos): Sistemas Nacionais de Saúde (SNS) (Steffen, 2010). Os sistemas privados de saúde assentam em modelos de mercado livre e os sistemas de seguros sociais de saúde têm inspiração no modelo societal Bismarckiano (Steffen, 2010). Böhm et al. (2013), perante os três tipos de agentes envolvidos (públicos, privados e societais) e as três funções-chave (regulação, financiamento e prestação dos serviços), concluíram que existe uma relação hierárquica entre aquelas três funções: primeiro a regulação, depois o financiamento e, por fim, a prestação dos serviços. A função superior (regulação) limita a natureza das funções subordinadas, condicionando as interações entre os agentes envolvidos (Böhm et al., 2013).

Em Portugal, a Lei da Organização Hospitalar (Lei n.º 2011, de 2 de abril de 1946, citada em Ministério da Saúde e Assistência, 1968a) tinha estabelecido, pela primeira vez, um sistema hospitalar regionalizado. No Portugal do Estado Novo de meados do século XX, em tempos de regime ditatorial, Hospitais-Misericórdias, Estado e Câmaras Municipais financiaram a maior parte dos encargos hospitalares (Ministério do Interior, 1954). Em 1968, a aprovação de um Estatuto Hospitalar em Portugal (Decreto-Lei n.º 48357, de 27 de abril de 1968a) visou prorrogar regras de administração e contabilidade, por um lado, e organizar os serviços públicos hospitalares em termos de “gestão empresarial”, promovendo a eficiência e melhorias na gestão dos hospitais, por outro (Ministério da Saúde e Assistência, 1968a). Porém, esta menção histórica à “empresarialização dos hospitais públicos” ainda no tempo do regime ditatorial não teve correspondência prática (Simões, 2004).

Após a Revolução de 25 de Abril de 1974, Portugal cessou o regime ditatorial e voltou-se para uma economia socialista com nacionalizações de indústrias e de bancos que agravaram ainda mais a crise económica (Kickert, 2011). Na mesma década de 1970, também Espanha e Grécia assistiram à transição de um regime autoritário de ditadura para um regime democrático

parlamentar, iniciando-se processos de reforma e modernização económica e administrativa (Coppolaro & Lains, 2013). A transição para a democracia constitucional liberal, em Portugal, Espanha e Grécia, ocorreu num período de recessão económica (Kickert, 2011). O estabelecimento de democracias constitucionais liberais nestes países também marcou o início da burocracia profissional moderna (Kickert, 2011).

Com uma gravíssima crise na balança de pagamentos portuguesa, 1978 foi o ano da primeira intervenção, em Portugal, do Fundo Monetário Internacional, através de um primeiro Programa de Estabilização acordado com o Governo português de então (liderado pelo socialista Mário Soares) (Lourenço, 2013). Mesmo assim, as ideias socialistas, potenciadas pela transição para a democracia liberal com expansão do estado social, propiciaram a criação, em 1979, de um SNS em Portugal de inspiração Beveridgeana, através da Lei n.º 56/79, de 15 setembro de 1979 (Assembleia da República, 1979). Simultaneamente, para a gestão financeira desse SNS, foi criado, centralmente, um Departamento de Gestão Financeira dos Serviços de Saúde (DGFSS). Espanha e Grécia também construíram e expandiram um estado social ocidental na mesma altura (Kickert, 2011; Coppolaro & Lains, 2013). O modelo Beveridge criou sistemas universais públicos de saúde (incluídos nos estados sociais) que permitiram o acesso gratuito de todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos, idade, sexo ou profissão (Simões, 2004; Coppolaro & Lains, 2013). De acordo com este modelo, o SNS é financiado por impostos gerais em benefício de toda a população (Toth, 2010).

O SNS português, espanhol e grego seguiram trajetórias históricas similares, sendo criados em condições institucionais e políticas semelhantes: nos primeiros anos do processo de democratização – Portugal em 1979, Grécia em 1983 e Espanha em 1986 – e em substituição do modelo Bismarckiano (Toth, 2010). Assim, a aprovação dos SNS nestes países ocorreu numa conjuntura crítica histórica do sistema institucional e político (Toth, 2010). A história tem sido constantemente usada para justificar opções políticas e administrativas, mas a história também tem mostrado que as consequências de uma opção política sobre a administração pública podem durar muito tempo e afetar diversas áreas: política, económica, ambiental, social, intelectual, artística e tecnológica (Dutil, 2014). O contexto espelha uma interação de diferentes instituições (políticas, económicas, legais, sociais, entre outras) (Fernández-Alles & Llamas-Sánchez, 2008).

3. Metodologia de investigação

Os investigadores interpretativos seguem uma orientação holística para estudar as práticas contabilísticas socialmente construídas no seu contexto histórico, económico, social e

organizativo (e.g., Ryan et al., 2002, Miller, 2007). Estudar a contabilidade de gestão como prática social (e.g., Miller, 2007) implica considerar aspetos sociais como símbolos, mitos, linguagem, estatuto, classe, confiança e intimidade (Covaleski et al., 1996; Busco et al., 2006). A perspetiva interpretativa enquadra-se na abordagem processual sugerida por diversos autores (e.g., Scapens, 2006) para o estudo da mudança incremental ou abrupta (Streeck & Thelen, 2005). Foi neste contexto que o novo institucionalismo, nomeadamente a vertente do institucionalismo histórico que enfatiza o contexto histórico (e.g., Fennings & Greenwood, 2003), as relações de poder (e.g., Thelen & Steinmo, 1998; Asiskovitch, 2009) e as conjunturas críticas (e.g., Torfing, 2001; Mabee, 2011) e vertente da nova sociologia institucional que foca processos de isomorfismo (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Hyvönen et al., 2006), constituiu o enquadramento teórico da presente investigação. O objetivo foi compreender aprofundadamente como e por que razões surgiram as regras de contabilidade de gestão dos hospitais públicos portugueses no período histórico 1954-1979. Uma investigação histórica tem o potencial de contribuir para expandir o conhecimento sobre a mudança em contabilidade de gestão (e.g., Luft, 2007), independentemente dos resultados da mudança serem a continuidade ou a descontinuidade (Streeck & Thelen, 2005).

Partindo da evidência de que, em 1980, foi criado um Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde (POCSS/80) que incluiu regras de contabilidade de gestão, esta investigação procurou compreender a trajetória de normalização que esteve na sua génese. Em consequência, foi adotada uma análise essencialmente documental, de tipo histórica, cujos documentos legais que constituem a evidência desta investigação se apresentam, cronologicamente, na Figura 1.

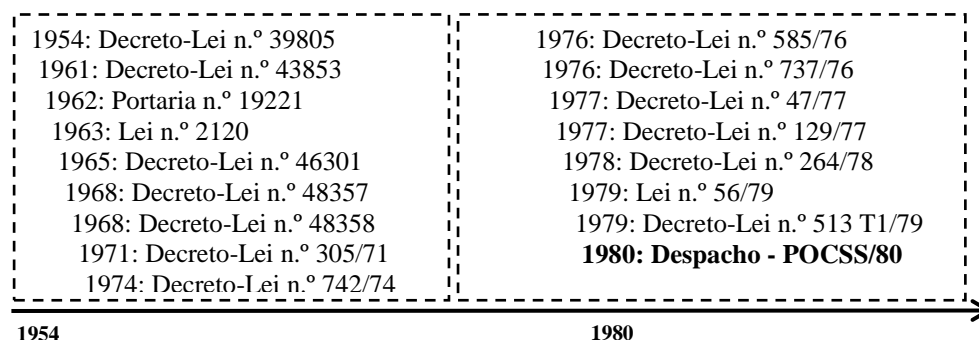


Figura 1. Trajetória de normalização da contabilidade de gestão nos serviços públicos de saúde portugueses na génese do POCSS/80 (1954-1979)

Em função da evidência encontrada nas regras formais analisadas, foram estudadas não só as regras explícitas de contabilidade de gestão, mas também outros normativos legais que incluíram pormenores sobre as funções de planeamento, avaliação e controlo de gestão nos

hospitais públicos portugueses. Essa evidência legal incide sobre regras de contabilidade de gestão por si só, por um lado, e sobre a criação e desenvolvimento de estruturas legais com influência ou competência para criar, implementar e transformar aquelas regras, por outro.

4. Resultados

Este ponto desdobra-se em quatro secções de texto cronologicamente sequenciadas: primeiro, a criação de estruturas de organização hospitalar com competências de planeamento, avaliação e controlo de gastos públicos (1954-1967); segundo, pormenores de contabilidade de gestão após a criação do Estatuto Hospitalar (1968-1976); terceiro, pormenores de contabilidade de gestão no POC/77; e, por fim, as regras de contabilidade de gestão hospitalar após a criação da Lei Orgânica Hospitalar e do SNS (1977-1979) que antecederam o primeiro plano oficial de contabilidade setorial (serviços de saúde) em Portugal: o POCSS/80 que incluiu regras de contabilidade de gestão.

Criação de estruturas de organização hospitalar com competências de planeamento, avaliação e controlo de gastos públicos (1954-1967)

Um aumento de 50% no número de doentes internados, num período de dez anos (1943-1953), fez com que a preocupação com o controlo do aumento dos gastos públicos se refletisse no Decreto-Lei n.º 39805, de 4 de setembro de 1954 (Ministério do Interior, 1954). Para travar a referida evolução nos encargos, a regra de controlo encontrada em tempo de ditadura, no art.º 1.º do citado Decreto-Lei n.º 39805, de 4 de setembro de 1954, foi passar a responsabilizar, em primeiro lugar, os próprios doentes assistidos e seus familiares pelo pagamento direto dos seus gastos hospitalares (Ministério do Interior, 1954). De acordo com os art.º 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 43853, de 10 de agosto de 1961, foi criado um organismo público central (Direcção-Geral dos Hospitais) com ascendente hierárquico sobre os hospitais e com objetivos de planeamento, execução e controlo (Ministério da Saúde e Assistência, 1961). Estas áreas de planeamento, avaliação e controlo para suporte à tomada de decisão integram o conceito de contabilidade de gestão (e.g., Libby & Waterhouse, 1996; Atkinson et al., 2007). A competência atribuída a estruturas hierárquicas com poder de decisão para criar e implementar regras de contabilidade de gestão tem sido referenciada na literatura (e.g., Ribeiro & Scapens, 2006).

De acordo com a Portaria n.º 19221, de 5 de junho de 1962, os serviços centrais de secretaria da Direcção-Geral dos Hospitais integraram uma área de orçamento e contabilidade (Ministério da Saúde e Assistência, 1962). Contudo, foi a Lei n.º 2120, de 19 de julho de 1963, relativa às bases da política de saúde e assistência, que determinou aplicar às instituições de

serviços públicos de saúde as regras gerais de contabilidade dos serviços públicos (Presidência da República, 1963). Acresce que, conforme dispôs a base X deste diploma, toda a atividade hospitalar deveria integrar os hospitais (centrais, regionais e sub-regionais), os postos de consulta ou de socorros e os serviços auxiliares. Para execução do disposto na Lei n.º 2120, de 19 de julho de 1963, o Ministério da Saúde e Assistência deveria providenciar no sentido de os diplomas legais de administração e contabilidade dos serviços públicos serem adaptados à natureza das unidades hospitalares. Tal decorre dos sistemas contabilísticos se integrarem em contextos institucionalizados, nomeadamente o enquadramento legal (e.g., Scapens, 2006; Caria & Rodrigues, 2014). Em consequência, o anteriormente citado Decreto-Lei n.º 39805, de 4 de setembro de 1954, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 46301, de 27 de abril de 1965, que estabeleceu um regime financeiro específico para os serviços e instituições que visassem atividades de natureza hospitalar em obediência à referida Lei n.º 2120, de 19 de julho de 1963 (Ministérios do Interior, das Finanças e da Saúde e Assistência, 1965). Assim, o regime financeiro instituído por este normativo constituiu um conjunto de regras específicas de administração e contabilidade para as instituições públicas de natureza hospitalar a vigorar num período mínimo de três anos.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 46301, de 27 de abril de 1965, a contabilidade instituída no regime financeiro seria “organizada por forma a garantir a fiscalização financeira da gestão e o apuramento dos seus resultados económicos” (Ministérios do Interior, das Finanças e da Saúde e Assistência, 1965, p.488). As regras incidiram sobre variadas formas de registos contabilísticos, nomeadamente cobertura de encargos, tabelas de preços dos serviços, responsabilidade e pagamento dos encargos (Ministérios do Interior, das Finanças e da Saúde e Assistência, 1965). Este normativo remeteu para a Lei n.º 2120, de 19 de julho de 1963, atrás referida, que, por sua vez, estipulou que as instituições públicas de saúde deviam usar as mesmas regras gerais de contabilidade aplicáveis aos restantes serviços públicos. Ora, nesta altura, a reforma fiscal portuguesa de 1963, juntamente com a responsabilidade de prestação de contas públicas decorrente da adesão de Portugal à OCDE (em 1955), pressionaram no sentido da necessidade de normalização contabilística num contexto de necessidade de controlo das contas públicas em consequência da guerra do ultramar (Caria & Rodrigues, 2014).

Quanto à tabela de preços dos serviços, o art.º 16.º, n.º 2, do referido Decreto-Lei n.º 46301, de 27 de abril de 1965, consagrou que “o cálculo dos preçários deverá basear-se nas médias dos custos dos serviços e pode referir-se tanto a actos isolados de assistência como ao conjunto de serviços facultados a cada assistido” (Ministérios do Interior, das Finanças e da Saúde e Assistência, 1965, p.490). De acordo com esta evidência, tratou-se de uma referência

normativa que associou a necessidade de uma contabilidade de custos médios dos serviços hospitalares para servir de base aos preços de financiamento dos mesmos (e.g., Costa et al., 2008; Major & Cruz, 2013).

O art.º 45.º, n.º 1, do citado Decreto-Lei n.º 46301, de 27 de abril de 1965, estipulou ainda a criação de uma Comissão de Financiamento Hospitalar no Ministério da Saúde e Assistência com funções de planeamento anual de cobertura financeira e elaboração de estudos sobre financiamento hospitalar (Ministérios do Interior, das Finanças e da Saúde e Assistência, 1965). Para além do Ministro da Saúde e do Diretor-Geral dos Hospitais (Ministérios do Interior, das Finanças e da Saúde e Assistência, 1965), esta Comissão foi constituída por outros agentes sociais e políticos, nomeadamente representantes da Ordem dos Médicos entre outros presidentes e diretores institucionais. Tal diversidade de agentes incluídos na Comissão, com capacidade e legitimidade de atuação, é reveladora da sua capacidade para influenciar a mudança nas regras de administração e contabilidade (e.g., Meyer & Rowan, 1991). Repare-se como as preocupações de planeamento, avaliação e controlo de gastos públicos (financiamento público dos serviços de saúde) evidenciam uma interação entre diversos agentes políticos e sociais, ou seja, a contabilidade interage com outras instituições da envolvente social, económica, política e organizacional (Gomes & Rodrigues, 2009).

Pormenores de contabilidade de gestão após a criação do Estatuto Hospitalar (1968-1976)

O Estatuto Hospitalar, promulgado pelo Decreto-Lei n.º 48357, de 27 de abril de 1968, incluiu no seu preâmbulo que a “gestão hospitalar, infra-estrutura indispensável a toda a acção médica, terá de desenvolver-se de acordo com as técnicas próprias da vida económica, embora subordinada aos objectivos sociais e humanos que prossegue” (Ministério da Saúde e Assistência, 1968a, p.600). O n.º 1 do art.º 5.º do mesmo Estatuto seccionou a seguinte organização integrada de atividades: “a) Hospitais gerais e especializados; b) Centros médicos especializados; c) Centros de reabilitação; d) Hospitais de convalescentes e de internamento prolongado; e) Postos de consulta e de socorros” (Ministério da Saúde e Assistência, 1968a, p.602). Assim, conforme com a evidência deste Estatuto, os processos de gestão económica seriam indispensáveis para uma utilização ótima dos recursos, coexistindo com objetivos de legitimidade e aceitação social com influência na mudança (e.g., Meyer & Rowan, 1991).

Quanto ao regime financeiro, o n.º 1 do art.º 33.º do Decreto-Lei n.º 48357, de 27 de abril de 1968, visou prorrogar as regras de administração e contabilidade dispostas no já citado Decreto-Lei n.º 46301, de 27 de abril de 1965, exceto naquilo que estivesse expressamente previsto no Estatuto Hospitalar (Ministério da Saúde e Assistência, 1968a). Para além desta

razão, o art.º 35.º do mesmo diploma acrescentou outra motivação: organizar os serviços hospitalares em termos de gestão empresarial, promovendo a eficiência e melhorias na gestão dos hospitais. Segundo o normativo, essa organização empresarial dos hospitais, legalmente instituída, passaria pela implementação de planos de administração e orçamentos, métodos de gestão económica adequados à natureza e fins, vigilância permanente da gerência e avaliação periódica da administração. Ora, a eficiência na gestão de recursos associada ao planeamento, avaliação e controlo de gestão são áreas que se inserem no domínio da contabilidade de gestão (e.g., Atkinson et al., 2007).

O art.º 10.º do Decreto-Lei n.º48358, de 27 de abril de 1968, que aprovou o Regulamento Geral dos Hospitais, identificou e agrupou as secções hospitalares (centros de custos e de atividades), suscetíveis de serem ainda desdobradas em subsecções mediante regulamento e dependendo da dimensão e da classificação em hospital central, regional e sub-regional, como se apresentam na Tabela 1 (Ministério da Saúde e Assistência, 1968b).

Tabela 1. *Secções hospitalares no Decreto-Lei n.º 48358*

| Descrição das secções (a) |
|---|
| <p>Serviços de assistência:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Serviços de ação médica - serviços de clínica - Serviços de ação médica - serviços complementares de diagnóstico e terapêutica - Serviços de ação médica - centros especializados (só em hospitais centrais) - Serviços farmacêuticos - Serviços de enfermagem - Serviços sociais <p>Serviços de apoio geral:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Serviços administrativos (secretaria, pessoal, contabilidade, doentes, tesouraria, arquivo/ estatística e fiscalização) - Serviços de aprovisionamento (aquisições e armazéns) - Serviços de instalações e equipamento (oficinas, transportes e construção civil) - Serviços gerais (alimentação, lavandaria, salubridade e domésticos) <p>Assistência religiosa (b)</p> |

(a) Estrutura de serviços nos hospitais centrais; nos hospitais regionais e sub-regionais foi previsto um menor número de subdivisões em função da dimensão; os serviços em cada hospital podiam desagregar-se em divisões ou secções, como constasse dos respetivos regulamentos. (b) Nos termos da Concordata com a Santa Sé e legislação complementar.

Fonte: Elaborado com base em Ministério da Saúde e Assistência (1968b)

Da Tabela acima, depreende-se como as denominações das secções hospitalares se identificaram com os próprios serviços, dificultando a distinção entre as secções de atividade e os próprios serviços prestados (objetos de custo) nessas secções (Ministério da Saúde e Assistência, 1968b). Note-se, também, uma particularidade do Regulamento Geral dos Hospitais: a influência cultural e religiosa na definição do centro de custos “assistência religiosa”. Este papel da instituição “religiosa” é consistente com a influência de fatores culturais sobre a mudança na instituição contabilidade de gestão (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Meyer

& Rowan, 1991), apesar da construção de centros de custos, no âmbito da contabilidade de gestão, também ela poder moldar a organização em torno dessas secções (Napier, 2006).

De acordo com o art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 48358, de 27 de abril de 1968, tanto aos hospitais, individualmente, como à Direcção-Geral dos Hospitais, a nível central, coube-lhes organizar sistemas centrais de avaliação regular do funcionamento e eficiência por secções e por serviços (Ministério da Saúde e Assistência, 1968b). O objetivo deste regulamento foi indicar a quem competiu o desenvolvimento de sistemas de planeamento e avaliação do desempenho por secções e por serviços hospitalares. Tal atribuição de poder, por força legal, aos agentes sociais responsáveis pela mudança em contabilidade de gestão, evidencia como o surgimento de conceitos chave de contabilidade (resultados por secções e por serviços hospitalares) é influenciado pela legislação (Caria & Rodrigues, 2014).

O Decreto-Lei n.º 305/71, de 15 de julho de 1971, instituiu um novo elemento classificador para as receitas e despesas públicas ordinárias e extraordinárias, introduzindo a distinção entre “correntes” e “de capital” (Ministério das Finanças, 1971). As regras de classificação de despesas e receitas (por naturezas e por grupos de secções) deste diploma foram apresentadas como importantes para a construção de informação útil à tomada de decisões da gestão. Foram incluídas neste normativo três razões principais para esta mudança nas regras: facilitar a elaboração do Orçamento Geral do Estado e a execução da contabilidade nacional; fornecer importantes informações para a gestão; proporcionar elementos estatísticos (unidades de medida da produção ou movimento assistencial) para a análise das estruturas económicas no âmbito setorial. Estas razões mostram o uso de subsistemas e conceitos de contabilidade de gestão (gastos por secções, construção de informação útil, tomada de decisão, medidas de produção) (e.g., Atkinson et al., 2007) numa lógica institucional de controlo estatal de gastos públicos (e.g., Modell, 2001).

O Decreto-Lei n.º 742/74, de 27 de dezembro de 1974, incidiu sobre regras de uniformização dos regimes orçamentais públicos (Ministério das Finanças, 1974). O n.º 1 do art.º 5.º deste diploma incluiu regras de divulgação das contas de gerência aprovadas e o envio obrigatório ao Tribunal de Contas. A razão desta mudança foi dinamizar a política orçamental como instrumento de intervenção conjuntural e de apoio ao desenvolvimento económico e social (Ministério das Finanças, 1974). Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 585/76, de 22 de julho de 1976, que revogou o Decreto-Lei n.º 742/74, de 27 de dezembro de 1974, instituiu regras referentes à “movimentação e utilização das suas receitas próprias, à organização dos seus orçamentos privativos e à prestação e publicidade das contas de gerência” (Ministério das Finanças, 1976, p.1637). Estas receitas próprias seriam escrituradas em “contas de ordem”

conformes com o Orçamento Geral do Estado. O normativo identificou a razão subjacente à mudança: necessidade de atualizar, rever e continuar a uniformizar as regras do regime orçamental e de prestação de contas públicas.

O Decreto-Lei n.º 737/76, de 16 de outubro de 1976, que revogou o Decreto-Lei n.º 305/71, de 15 de julho de 1971, mudou a classificação orgânica, funcional e económica de receitas e despesas públicas, juntando-lhe uma codificação para usar na especialização orçamental (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1976). Segundo este diploma, a razão da mudança foi a necessidade de alterar o esquema classificador de receitas e despesas públicas para o adaptar a novas exigências e obter os elementos financeiros necessários à elaboração de um orçamento próprio para cada ministério do Governo. Esta evidência sugere a necessidade de revisão e reorientação de regras que permitem a reprodução institucional a que se refere Hay e Wincott (1998). Assim, de 1954 a 1976, a criação ou mudança de regras de contabilidade de gestão aplicáveis aos serviços de saúde públicos foi sendo feita através de normativos direcionados para uma contabilidade orçamental pública de base de caixa assente na elaboração e no controlo da execução do Orçamento Geral do Estado. Todavia, não há qualquer alusão direta ao ramo da “contabilidade de custos, analítica ou de gestão”.

Pormenores de contabilidade de gestão no POC/77

Foi em novembro de 1974 que o Programa do Primeiro Governo Provisório incluiu a necessidade de adoção de planos de contas e o Secretário de Estado do Orçamento constituiu uma Comissão para este estudo (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1977). Essa Comissão teve existência oficial por Despacho, de 27 de fevereiro de 1975, publicado no Diário do Governo de 18 de março de 1975. Do trabalho desta Comissão resultou o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) para as empresas que foi aprovado e divulgado através do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro de 1977 (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1977). Este diploma não só aprovou o POC/77 português como também criou, a nível legal, a denominada Comissão de Normalização Contabilística para atualizar e acompanhar a implementação deste plano que foi precedido de dois projetos de plano de normalização contabilística que não foram oficialmente aprovados (Caria & Rodrigues, 2014). Assim, o POC/77 surgiu numa conjuntura crítica histórica (e.g., Torfing 2001; Mabee, 2011), resultando de um processo de reforma e modernização económica e administrativa coincidente com a transição de um regime ditatorial para uma democracia constitucional liberal em Portugal (Kickert, 2011).

O POC/77 tratou, essencialmente, da contabilidade financeira para empresas e reconheceu que não desenvolveu as áreas da contabilidade de custos, analítica ou de gestão (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1977). No entanto, este plano incluiu uma demonstração de resultados por funções e mapas de desenvolvimento das vendas, do custo das vendas, dos custos industriais não incorporados, dos custos de distribuição e dos custos administrativos. Quanto às motivações do POC/77, o referido Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro de 1977, destacou o objetivo primordial de criar um modelo contabilístico geral, uniforme e obrigatório para as empresas por razões não apenas económicas, mas também fiscais (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1977). De facto, em Portugal, as autoridades fiscais têm sido um dos principais utilizadores da informação contabilística (e.g., Guerreiro et al., 2012; Caria & Rodrigues, 2014). Segundo o normativo que criou o POC/77, o plano foi considerado uma primeira obra com regras ainda em construção, cuja implementação foi acompanhamento pela Comissão de Normalização Contabilística. Esta Comissão foi o agente central, a nível político e económico, na teorização de processos de mudança em contabilidade, obtendo o apoio político e mobilizando os envolvidos (Guerreiro et al., 2012).

O n.º 21 das considerações técnicas do POC/77 estabeleceu, desde logo, que ficavam “reservadas as classes 9 e 0 à contabilidade interna, analítica, de custos ou de gestão e ao tratamento de outras informações” (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1977, p.11). O n.º 8 da introdução deste plano resumiu que a sua finalidade era essencialmente externa, mas não deixou de aludir aos objetivos internos. Apesar do POC/77 se destinar às empresas, o plano indicou que viriam a ser publicados planos setoriais de diversas atividades de acordo com as respetivas especificidades (Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças, 1977). O n.º 10 da introdução ao POC/77 referiu que a contabilidade interna de custos ou de gestão teria de ser mais desenvolvida a breve prazo, mas a nível desses planos setoriais. Os serviços de saúde inserem-se em tais especificidades setoriais.

Regras de contabilidade de gestão hospitalar após a criação da Lei Orgânica Hospitalar e do Serviço Nacional de Saúde (1977-1979)

No mesmo ano em que foi divulgado o POC/77, foi também aprovada, pelo Decreto-Lei n.º 129/77, de 2 de abril de 1977, a Lei Orgânica Hospitalar cujo n.º 1, do art.º 7.º, estipulou obediência ao princípio da especialização dos exercícios para as normas de contabilização de receitas e de despesas por naturezas e por funções (centros de custos), reconhecendo a necessidade de medidas de controlo de gestão (Ministério dos Assuntos Sociais, 1977), consonante com uma lógica institucional de controlo de gastos públicos (e.g., Modell, 2012).

De acordo com aquele diploma, o modelo de financiamento dos estabelecimentos hospitalares teria orientações “por Decreto” dos Ministérios das Finanças e dos Assuntos Sociais com base no histórico de custos (por secções) e de produção (unidades de imputação).

Em 1977, as normas para a contabilização de receitas e despesas hospitalares compreendiam um “plano de contas hospitalar” baseado em legislação anterior avulsa sobre o regime financeiro das entidades públicas, anteriormente citada. De acordo com o Decreto-Lei n.º 129/77, de 2 de abril de 1977, foram dois os motivos para a mudança prescrita nesta Lei Orgânica Hospitalar (Ministério dos Assuntos Sociais, 1977): proporcionar maior autonomia de gestão aos estabelecimentos hospitalares, tendo como contrapartida a responsabilização dos órgãos dirigentes e melhorias no controlo de gestão; atribuir competência à Direcção-Geral dos Hospitais para promover a revisão do plano de contas hospitalar. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 264/78, de 30 de agosto de 1978, alterou o Decreto-Lei n.º 585/76, de 22 de julho de 1976, com o objetivo de lhe introduzir algumas alterações para clarificar formalidades e racionalizar os circuitos prescritos na elaboração dos orçamentos ministeriais (Ministério das Finanças e do Plano, 1978).

Com a criação do SNS através da Lei n.º 56/79, de 15 de setembro de 1979, os serviços de assistência do anterior Decreto-Lei n.º 48358, de 27 de abril de 1968, passaram a indicar que serviços (cuidados primários e diferenciados) eram prestados naquelas secções de atividade assistencial em saúde (Assembleia da República, 1979). Quanto às razões para a criação do SNS, a própria Lei n.º 56/79, de 15 de setembro de 1979, identificou duas motivações fundamentais (Assembleia da República, 1979). A primeira foi assegurar o direito à proteção da saúde nos termos da Constituição, enquanto sistema legitimado pelos quadrantes políticos e sociais em Portugal (Simões, 2004; Kickert, 2011). A segunda foi atribuir competências aos órgãos do SNS (centrais, regionais e locais) para dirigir e superintender a execução das atividades necessárias à prestação de serviços nas unidades de cuidados de saúde primários e diferenciados. Tais atividades, de acordo com o diploma, foram identificadas como normalização, planeamento, avaliação, controlo e tomada de decisões (e.g., Libby & Waterhouse, 1996).

Ainda no ano de 1979, foi criado o DGFSS, através do Decreto-Lei n.º 513 T1/79, de 27 de dezembro de 1979, considerando duas razões fundamentais (Ministério das Finanças e dos Assuntos Sociais, 1979): fazer cumprir a Lei n.º 56/79, de 15 de setembro de 1979, que havia criado o SNS; reorganizar as estruturas do setor da saúde. Esta reorganização atribuiu competências e criou, no âmbito da Secretaria de Estado da Saúde, um departamento (DGFSS) para integrar os serviços de gestão financeira centrais da Direcção-Geral dos Hospitais e da

Direcção-Geral de Saúde e Serviços Médico-Sociais. O ascendente hierárquico das competências do DGFSS sobre os hospitais públicos, através desta estrutura organizacional, conforme o art.º 2.º a 4.º do citado Decreto-Lei n.º 513 T1/79, de 27 de dezembro de 1979, abrangeu o planeamento, avaliação e controlo. Realce-se, de entre as competências atribuídas ao DGFSS, a função de criação e implementação de planos de contas (normalização) para os serviços de saúde. Mediante tal suporte legal, o poder político governamental promove mudanças na normalização de contas para controlar de forma mais eficaz os gastos públicos em serviços de saúde (e.g., Modell, 2001). Perante tais competências, e com o objetivo de adaptar o POC/77 aos serviços de saúde, através de um primeiro plano setorial, o DGFSS criou um grupo de trabalho para normalizar os sistemas de contabilidade dos serviços de saúde em termos de contabilidade geral, contabilidade previsional e contabilidade analítica de exploração (Ministério dos Assuntos Sociais, 1980). Por isso, entre 1954 e 1979, a génese dos primeiros conceitos de contabilidade de gestão em serviços de saúde foi encontrada na contabilidade orçamental pública de base de caixa e em normas legais que criaram, estruturaram e organizaram os serviços de saúde portugueses.

A transição de um regime político ditatorial para um regime de democracia constitucional liberal, em Portugal, juntamente com a aprovação e implementação do POC/77, a implementação de um estado social (Kickert, 2011; Coppolaro & Lains, 2013) e a criação do SNS constituíram a conjuntura crítica (e.g., Torfing, 2001; Mabee, 2011) necessária para o desenvolvimento de uma instituição (POCSS/80) que incluiu regras de planeamento, avaliação e controlo dos gastos públicos nos serviços de saúde portugueses. Instituições e agentes diversos interagem e criam mecanismos para a mudança institucional num contexto histórico (e.g., Miller, 2007; Asiskovitch, 2009; Gomes & Rodrigues, 2009). O contínuo recurso a regras assentes em legislação oficial reflete o fenómeno de isomorfismo coercivo referido na literatura da nova sociologia institucional (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Hyvönen et al., 2006) que tende a tornar as organizações similares. As pressões legais (e.g., Covalski et al., 1996) espelham um paradigma legalista e uma cultura burocrática enquanto fatores contextuais típicos de Portugal (Kickert, 2011).

Conclusão

No período 1954-1974, normas e estruturas organizacionais politicamente criadas para controlo dos gastos públicos e a contabilidade orçamental de base de caixa estiveram na génese dos primeiros conceitos de contabilidade de gestão nos serviços de saúde portugueses. A transição

de um regime ditatorial para um regime democrático (25 de Abril de 1974), a criação do POC/77 e a implementação de um estado social com criação de um SNS criaram a conjuntura crítica (e.g., Hall & Taylor, 1996; Mahoney, 2000; Sydow et al., 2009) necessária para o surgimento do primeiro POCSS/80 que, além de regras digráficas para a contabilidade geral, incluiu regras de contabilidade de gestão para os serviços de saúde públicos portugueses.

O estudo da trajetória de normalização da contabilidade de gestão nos serviços públicos de saúde portugueses que esteve na génese do POCSS/80, durante o período 1954-1979, também permitiu identificar os agentes envolvidos. Diversos agentes externos, com poder de coação hierárquica (e.g., Brignall & Modell, 2000; Ribeiro & Scapens, 2006) sobre os serviços de saúde públicos portugueses por força das estruturas organizacionais legalmente competentes, exerceram pressões institucionalizadoras de normalização da contabilidade de gestão através de Leis, Decretos-Lei, Portarias e Despachos ministeriais, resultando num isomorfismo coercivo (e.g., DiMaggio & Powell, 1991; Hyvönen et al., 2006). As preocupações dos agentes políticos, face às necessidades de responder politicamente pelo planeamento e controlo orçamental, estiveram na base da construção de regras de contabilidade de gestão para estes serviços públicos. Tais regras inserem-se numa lógica institucional de controlo estatal do crescimento dos gastos públicos, apoiada em suportes legais (e.g., Kickert, 2011, Modell, 2012).

O institucionalismo histórico e a nova sociologia institucional mostraram-se úteis na interpretação dos processos de criação de instituições num contexto histórico e a sua relação com as práticas organizacionais socialmente construídas (e.g., Hall & Taylor, 1996). O contexto político histórico (fim do regime ditatorial, implementação de uma democracia liberal, criação do estado social com SNS e aprovação do POC/77) pode criar uma conjuntura crítica que permita o surgimento de regras de contabilidade de gestão com génese na história da contabilidade orçamental pública. Enquanto extensão da teoria, o institucionalismo histórico, particularmente, por ter sido usado pela primeira vez na investigação em contabilidade de gestão, quanto se sabe, mostra-se útil para expor e interpretar os processos de criação de instituições em contabilidade de gestão num contexto histórico.

Esta investigação histórica restringiu-se às evidências formais legais no período 1954-1979, razão pela qual tal pode considerar-se uma limitação do presente trabalho. O estudo das regras de contabilidade de gestão incluídas no POCSS/80 e a sua evolução desde 1980 até à atualidade, incluindo o confronto das regras com as práticas, e o recurso a evidência proveniente de entrevistas mediante estudos de caso (hospitais, por exemplo) podem apontar-se como sugestões para investigação futura.

Referências

- Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura, E., & Young, S. (2007). *Management accounting* (5.^a ed.). Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall.
- Asiskovitch, S. (2009). Digging their own graves: unexpected consequences of institutional design and welfare state changes. *Social Policy & Administration*, 43(3), 226-244.
- Assembleia da República. (1979). Lei n.º 56/79. *Diário da República*, 214 (15 de setembro, I Série), 2357-2363.
- Böhm, K., Schmid, A., Götze, R., & Landwehr, C. (2013). Five types of OECD healthcare systems: empirical results of a deductive classification. *Health Policy*, 113(3), 258-269.
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), 11-41.
- Caria, A., & Rodrigues, L. (2014). The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective. *Accounting, History*, 19(1-2), 227-254.
- Coppolaro, L., & Lains, P. (2013). Portugal and european integration, 1947–1992: an essay on protected openness in the European Periphery. *e-Journal of Portuguese History*, 11(1), 61-81.
- 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.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- 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.
- Dutil, P. (2014). Paths, precedents, parallels and pendulums: the uses of the past in public policy and administration. *Canadian Public Administration*, 57(3), 419-435.
- Fennings, D., & Greenwood, R. (2003). Constructing the iron cage: institucional theory and enactment, in Westwood, R., & Clegg, S. *Debating organization: point-counterpoint in organization studies*. Malden (MA): Blackwell Publishing, 195-207.

- 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.
- Guerreiro, M., Rodrigues, L., & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of international financial reporting standards by large unlisted companies in Portugal – institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 482–499.
- Hay, C., & Wincott, D. (1998). Structure, agency and historical institutionalism. *Political Studies*, XLVI, 951-957.
- 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.
- Libby, T., & Waterhouse, H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8(Fall), 137-150.
- Lourenço, C. (2013). *Saiam da frente*. Lisboa: Matéria-Prima Edições.
- Luft, J. (2007). Historical theorizing in management accounting research, in Chapman, C., Hopwood, A., & Shields, M. *Handbook of Management Accounting Research (Volume 1)*. Oxford: Elsevier, 269-284.
- Mabee, B. (2011). Historical institutionalism and foreign policy analysis: the origins of the National Security Council revisited. *Foreign Policy Analysis*, 7(1), 27-44.
- 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.
- McKee, M., & Healy, J. (2002). The significance of hospitals: an introduction, in *Hospital in a changing Europe*. Copenhagen: European Observatory on Health Care Systems - WHO Regional Office for Europe.
- Meyer, J., & Rowan, B. (1991). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony, in Powell, W., & DiMaggio, P. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 41-62.

- 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.
- Ministério das Finanças. (1971). Decreto-Lei n.º 305/71. *Diário do Governo*, 165 (15 de julho, I Série), 1014-1018.
- Ministério das Finanças. (1974). Decreto-Lei n.º 742/74. *Diário do Governo*, 300 (27 de dezembro, I Série), 1624-1625.
- Ministério das Finanças. (1976). Decreto-Lei n.º 585/76. *Diário da República*, 170 (22 de julho, I Série), 1637 a 1638.
- Ministério das Finanças e do Plano. (1978). Decreto-Lei n.º 264/78. *Diário da República*, 199 (30 de agosto, I Série), 1737-1738.
- Ministério das Finanças e dos Assuntos Sociais. (1979). Decreto-Lei n.º 513 T1/79. *Diário da República*, 297 (27 de dezembro, I Série), 3366(116)-3366(119).
- Ministério da Saúde e Assistência. (1961). Decreto-Lei n.º 43853. *Diário do Governo*, 185 (10 de agosto, I Série), 995-996.
- Ministério da Saúde e Assistência. (1962). Portaria n.º 19221. *Diário do Governo*, 128 (5 de junho, I Série), 786-788.
- Ministério da Saúde e Assistência (1968a). Decreto-Lei n.º 48357. *Diário do Governo*, 101 (27 de abril, I Série), 599-612.
- Ministério da Saúde e Assistência. (1968b). Decreto-Lei n.º 48358. *Diário do Governo*, 101 (27 de abril, I Série), 612-626.
- Ministério do Interior. (1954). Decreto-Lei n.º 39805. *Diário do Governo*, 196 (4 de setembro, I Série), 971-974.
- Ministérios do Interior, das Finanças e da Saúde e Assistência. (1965). Decreto-Lei n.º 46301. *Diário do Governo*, 92 (27 de abril, I Série), 488-493.
- Ministério dos Assuntos Sociais. (1977). Decreto-Lei n.º 129/77. *Diário da República*, 78 (2 de abril, I Série), 683-686.
- Ministério dos Assuntos Sociais. (1980). *Despacho do Ministro dos Assuntos Sociais que aprovou o POCSS/80*. Lisboa: Departamento de Gestão Financeira dos Serviços de Saúde (DGFSS).
- Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. (1976). Decreto-Lei n.º 737/76. *Diário da República*, 243 (16 de outubro, I Série), 2361-2362.
- Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. (1977). Decreto-Lei n.º 47/77. *Diário da República*, 31 (7 de fevereiro, I Série), 200(6)-200(53).

- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: a study of managerial response to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12(4), 437-464.
- Modell, S. (2012). Strategy, political regulation and management control in the public sector: institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research*, 23(4), 278-295.
- Napier, C. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 445-507.
- Presidência da República. (1963). Lei n.º 2120. *Diário do Governo*, 169 (19 de julho, I Série), 969-973.
- Ribeiro, J., & Scapens, R. (2006). Institutional theories and management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Thomson.
- Ruef, M., & Scott, W. (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: hospital survival in changing institutional environments. *Administrative Science Quarterly*, 43(4), 877-904.
- Scapens, R. (2006). Understand management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Simões, J. (2004). *Retrato político da saúde – dependência do percurso e inovação em saúde: da ideologia ao desempenho*. Coimbra: Almedina.
- Steffen, M. (2010). The french health care system: liberal universalism. *Journal of Health Politics, Policy and Law*, 35(3), 353-387.
- 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.
- Thelen, K., & Steinmo, S. (1998). Historical institutionalism in comparative politics, in Steinmo, S., Thelen, K., & Longstreth, F. *Structuring politics – historical institutionalism in comparative analysis*. Cambridge: Cambridge University Press, 1-33.
- Torring, J. (2001). Path-dependent Danish welfare reforms: the contribution of the new institutionalisms to understanding evolutionary change. *Scandinavian Political Studies*, 24(4), 277-309.

- Toth, F. (2010). Is there a southern European healthcare model?. *West European Politics*, 33(2), 325-343.
- Vaz, A., Pinto, C., Ramos, F., & Pereira, J. (1996). *As reformas dos sistemas de saúde*. Lisboa: APES – Associação Portuguesa de Economia da Saúde.
- Wendt, C. (2009). Mapping European healthcare systems: a comparative analysis of financing, service provision and access to healthcare. *Journal of European Social Policy*, 19(5), 432-445.