

# **APROPRIAÇÃO DE CONHECIMENTOS CONTÁBEIS DECORRENTES DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL DA MEDICINA: UM ESTUDO COMPARATIVO COM MÉDICOS DE HOSPITAIS PÚBLICO, PRIVADO E COOPERATIVA**

## **José Francisco Ribeiro Filho**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Prof. do Departamento de Ciências Contábeis da UFPE  
Prof. do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de  
Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB-UFPB-UFPE-UFRN  
E-mail: francisco.ribeiro@ufpe.br

## **Marco Tullio de Castro Vasconcelos**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Prof. do Departamento de Ciências Contábeis da UFPE  
Prof. do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de  
Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB-UFPB-UFPE-UFRN  
E-mail: mtullio@decon.ufpe.br

## **Mércia Maria Fernandes Vasconcelos**

Mestranda do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de  
Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB-UFPB-UFPE-UFRN  
E-mail: merciavasconcelos@yahoo.com.br

## **Márcia Josienne Monteiro Chacon**

Mestranda do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de  
Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB-UFPB-UFPE-UFRN  
E-mail: marciajosiene@hotmail.com

## **RESUMO**

A idéia perseguida neste artigo está inserida em contexto estudado pela sociologia das profissões, no que se refere à migração de saberes ao longo da fronteira dos contatos cotidianos, entre indivíduos com atuações técnicas distintas. Destaca-se a apropriação de conhecimentos contábeis por médicos, porque, ao desafio contemporâneo da escassez de recursos para o setor de saúde, somam-se os vários níveis de interferência, desde glosas de recursos até redirecionamento de procedimentos clínicos, com possíveis reflexos de intromissão no espaço privativo do encontro clínico, a cargo do médico. A partir da análise com auxílio de recursos gráficos, bem como teste de hipóteses, com base em prova não-paramétrica, faz-se a descrição de graus de conhecimentos possuídos por médicos que atuam em hospitais público, privado e cooperativa, para averiguar a existência de convergência ou divergência entre os três grupos observados. As análises consideram as várias percepções em torno de sete questões, que exploram o impacto de aspectos relacionados com custos, contabilidade, finanças, orçamento e preço, nas decisões clínicas dos médicos; além da importância atribuída aos conhecimentos de métricas contábeis, como aliados para uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade. Os resultados evidenciados indicam que o

processo de apropriação de conhecimentos contábeis, por parte de médicos que atuam em hospitais público, privado e cooperativa, não ocorre em função, exclusivamente, de uma concordância de que tais conhecimentos sejam importantes aliados para uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade.

Palavras-chave: Conhecimentos contábeis. Exercício profissional da medicina. Médicos de hospitais.

## **ABSTRACT**

The idea pursued in this study is inserted in the context studied by the sociology of the professions, as it refers to the migration of knowledge along the border of the daily contacts among individuals of different technical performances. The appropriation of accounting knowledge by doctors is highlighted, because, to the contemporary challenge of a shortage of resources for the health sector, various other forms of interference are added, from glosses of resources to a reorientation of clinical procedures, with possible reflexes of an intrusion into the reserved space of a clinical encounter, under the responsibility of a doctor. Using a graphic-aided analysis, as well as hypotheses testing with a non-parametric test, we describe degrees of knowledge possessed by doctors acting in the public, private and cooperative hospitals, to establish if there is a convergence or divergence among the three observed groups. The analyses consider various perceptions of seven questions which explore the impact of issues concerning costs, accounting, finances, budget and price, on the doctors' clinical decisions; as well as the importance attributed to the knowledge of accounting measurements as an ally towards a more effective and useful for society medicine. The results obtained indicate that the process of appropriation of accounting knowledge by the doctors working in the public, private and cooperative hospitals does not happen, exclusively, because of an agreement that such knowledge is an important ally for a more effective and useful for the society medicine.

Keywords: Accounting knowledge. Responsibility of a doctor. Doctors acting in hospitals.

## **1 INTRODUÇÃO**

Partindo-se de uma visão, a mais ampla possível, do tipo de reducionismo econômico vigente nas atividades humanas, traduzida na expressão “necessidades ilimitadas contingenciadas por recursos escassos”, vividamente expressa como base dos sistemas de produção, não seria sem propósito a afirmação de que existe uma apropriação cotidiana, por todos os agentes econômicos que interagem no tecido social, de variáveis inerentes à práxis de um mundo pautado por ações de comprar, vender, produzir, distribuir, consumir e investir. A dona-de-casa, o trabalhador, o estudante, enfim, o consumidor, todos estão submetidos a uma lógica orçamentária, de obtenção e aplicação de recursos, que os habilita como tomadores de decisões com relação a preços, prazos, taxas de juros, financiamentos, investimentos e consumo, moldando o cotidiano de suas vidas.

Pensa-se, portanto, em um exercício interdisciplinar, em que os saberes sistematizados a partir das várias áreas do conhecimento humano são disponibilizados e, assim, apropriados por cada um e por todos os membros da sociedade. O anedotário popular até reserva alguns

aforismos, a exemplo de: “de médico e louco cada um tem um pouco”; “se eu fosse o técnico, meu time seria campeão”; ou, em um país democrático que elege seus governantes, “o problema de nosso país é a classe política”. Dessa forma, todos e cada um, têm a sua própria receita de sucesso para os mais variados assuntos, como consequência de um processo de divulgação de informações, o que reforça o estoque de conhecimentos típicos de senso comum. Esta é uma característica realmente desejável de uma sociedade que valoriza o livre exercício da opinião, mas que, ao mesmo tempo, compromete-se com a divulgação e adequado tratamento dos temas os mais complexos, frutos da conquista do conhecimento científico. Cada agente econômico, agora alçado à condição de cidadão, repercute em um foro privilegiado de “formadores de opinião”.

Por outro lado, a aplicação do conhecimento científico, quando se trata de profissões liberais regulamentadas, ocorre sob os auspícios da fiscalização profissional, evocando o entalhe histórico comunicado pelas “corporações de ofício” da idade média, na perspectiva de uma garantia de qualidade dos serviços prestados. Vive-se a divisão do trabalho em uma escala organizada, na qual uma única organização pode ser palco para a atuação profissional simultânea de engenheiros, enfermeiros, economistas, advogados, dentistas, nutricionistas, assistentes sociais, médicos e contadores, tal como é possível encontrar em entidades hospitalares públicas e privadas.

No caso específico da profissão médica, em razão da autonomia profissional, das exigências de confidencialidade inerentes ao “encontro clínico”, da total necessidade de se preservar e respeitar a produção de diagnósticos e caminhos terapêuticos prescritos, vislumbram-se situações de processo decisório em que o profissional médico, individualmente, às vezes, necessita conjugar, no mesmo momento decisório, a combinação de variáveis típicas do plano técnico de sua área com variáveis típicas da área contábil, a exemplo da oferta orçamentária disponível para o tratamento; preços praticados pelos planos e seguros de saúde; ponto de equilíbrio de sua área organizacional; custos fixos e variáveis inerentes ao tratamento; preços dos insumos e medicamentos; tudo traduzindo um momento histórico de uma prática médica impactada pelo avanço tecnológico que aumenta custos, com uma realidade de insuficiência orçamentária dos pacientes, hospitais e seguradoras. Tais desafios decisórios poderiam ser resumidos na frase: “saúde não tem preço... mas tem custo”.

Considerando a perspectiva especial da autonomia médica, traduzida na “trindade da medicina”: o médico, o paciente e o encontro clínico; deve haver um momento em que os profissionais da contabilidade, que atuam nos hospitais públicos e privados, entregam, repassam mesmo, saberes de suas áreas, que surgem como ferramentas indispensáveis para uma decisão médica otimizada de recursos escassos. Tal entrega ou repasse de saberes se dá no pleno exercício das respectivas atividades profissionais, muitas vezes de forma não programada, inconsciente mesmo, em situações em que são discutidos os volumes de receitas auferidas, o impacto das despesas e dos custos, bem como os investimentos específicos. A idéia, assim, seria por uma transferência de saberes contábeis de forma programada, intencional, de forma que o saber clínico potencializasse uma convivência mais robusta com cenários decisórios em que a regra da escassez de recursos perpassasse o ambiente indevassável da produção de diagnósticos médicos.

Este estudo, portanto, analisa, no ambiente de hospitais público, privado e cooperativa, o grau de apropriação, por profissionais médicos, de saberes típicos da área contábil, permitindo o delineamento de uma área de cooperação comum entre as duas profissões, com vistas ao exercício cotidiano da geração dos melhores benefícios para a sociedade.

## 2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

*Apropriação* é o ato de se apropriar; de tomar posse de algo, como consequência de um contato sistemático com aquilo que se apropria. No sentido empregado neste estudo, *apropriação* diz respeito a um processo incessante de incorporação de saberes oriundos de outras áreas, por uma área específica de conhecimento. Tal perspectiva se inscreve na temática abordada por Morin (2002), em *A Religação dos Saberes*, denominada de “o desafio da complexidade”. Morin (2002, p. 564) propõe a seguinte reflexão sobre complexidade: “O que entendemos por esse termo? Num primeiro sentido, a palavra *complexus* significa *o que está ligado, o que está tecido*. E é esse tecido que é preciso conceber.”

Ao se apropriar de um feixe de conhecimentos típicos de uma outra área, que não a sua própria, um determinado profissional tende a estabelecer, de acordo com a visão anteriormente expressa, um *tecido* típico para sua atuação, que o diferencia, de alguma forma, da atuação vivenciada por seus colegas de profissão.

Tais abordagens são primariamente estudadas pela sociologia das profissões. Edelman, Fuller e Mara-Drita (2001), por exemplo, estudaram a diversidade retórica presente na área de Gestão nos Estados Unidos e como tal diversidade se encontra inerente à área jurídica, especificamente no ambiente dos direitos civis. Encontraram o que denominaram de “gerencialização da lei” (*managerialization of law*), significando um processo através do qual idéias legais são reconfiguradas em função de pensamentos gerenciais e administrativos, que fluem nos limites dos campos de atuação gerencial e legal.

Quando a arena do confronto de saberes se dá entre a medicina e a contabilidade, especialmente no contexto de entidades hospitalares, vislumbra-se uma perspectiva de *apropriação*, por profissionais médicos, de conhecimentos específicos da área contábil, em razão da prevalência de uma *lógica tecnocrática*, que interpõe o controle gerencial nas entidades, sobre uma lógica profissional, que pensa exercitar a prática médica ausente de limitações de ordem financeira ou tecnológica (RIBEIRO FILHO, 2002).

Na verdade, a realidade dos planos e seguros de saúde, as tabelas de remuneração de procedimentos do Sistema único de Saúde (SUS), e as limitações orçamentárias dos hospitais, estabelecem, de forma forçada, que os médicos subsidiem suas decisões técnicas com informações sobre disponibilidade de recursos e probabilidade de glosa financeira do procedimento.

Uma questão fundamental, que orienta as perquirições do presente estudo, deriva da possibilidade de que possíveis glosas ou aprovações de procedimentos por terceiros impactam a decisão terapêutica já trabalhada e, muitas vezes, adotada pelo profissional médico. Tal interferência, de certo modo, flagra a autonomia do ato médico, com base em uma questão, a financeira, que chega a dominar o processo decisório.

Por outro lado, na perspectiva de que o profissional médico é o guardião, junto com o paciente, do encontro clínico, e na medida em que a escassez de recursos é uma realidade inexorável, surge a necessidade, fruto dessas observações, de que o profissional médico seja possuidor de conhecimentos sobre ferramentas gerenciais, formação de preços, financiamentos, restrições orçamentárias, ponto de equilíbrio e custos, de forma que suas decisões no campo da lógica profissional possam incorporar, sistematicamente, uma perspectiva de otimização dos recursos disponíveis, em benefício de seus pacientes.

Tal perspectiva poderia reduzir, em muito, as dificuldades causadas por situações em que o médico adota uma conduta terapêutica, ou um procedimento diagnóstico e o setor financeiro de um plano ou seguro de saúde glosa o procedimento, recomendando outra alternativa.

Este estudo, assim, está voltado para um primeiro reconhecimento neste campo de observação: perquirir em torno do grau de apropriação, por profissionais médicos de hospitais públicos, privados e cooperativas, saberes da área contábil, como consequência do cotidiano exercício profissional da medicina.

### **3 OBJETIVOS**

Para cumprir tal desiderato propõem-se os seguintes objetivos:

#### Objetivo geral

Descrever o grau de conhecimentos contábeis possuídos por médicos que atuam em hospitais públicos, privados e cooperativas.

#### Objetivos específicos

- a) identificar, com base nas percepções dos respondentes, o conhecimento contábil detido por médicos;
- b) verificar se tais conhecimentos diferem quando o médico atua em hospitais públicos, privados ou cooperativas;
- c) analisar diferenças e semelhanças, entre os grupos de respondentes, com base em recortes conceituais que defendem a atuação autônoma do profissional médico, em uma era de avanço tecnológico e escassez de recursos.

### **4 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO**

Para uma descrição da existência de um processo de apropriação de conhecimentos, típicos da área contábil, por médicos quando do exercício profissional da medicina, utiliza-se um procedimento de comparação analítica de três grupos distintos de profissionais, totalizando 51 profissionais médicos, sendo um grupo formado por médicos que atuam em hospital público, com 20 respondentes; outro grupo formado por médicos que atuam em hospital privado, com 16 respondentes; e um terceiro grupo formado por médicos que atuam em hospital cooperativa, com 15 respondentes.

Para os respondentes dispostos a participarem da pesquisa, são aplicados questionários no formato do Apêndice A, com dez perguntas, sendo: uma para identificar o tempo de exercício profissional, com quatro categorias de enquadramento; duas em escala dicotômica (sim/não), para identificar contato com contabilidade e finanças em curso de formação anterior; e sete perguntas formatadas para resposta em escala progressiva de quatro posições, para identificar o conhecimento e a importância das métricas contábeis no exercício da medicina. Os questionários foram aplicados por dois pesquisadores assistentes, estudantes de mestrado em ciências contábeis, como parte de suas atividades de formação acadêmica em pesquisa de campo.

Os dados obtidos são analisados a partir do software *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*. Inicialmente, com a plotagem de gráficos, utiliza-se uma análise descritiva de

sensibilidade, em torno das respostas identificadas nos três grupos de profissionais. Em seguida são testadas hipóteses considerando-se uma separação por grupos de médicos de hospitais público, privado e cooperativa e as respostas sobre conhecimentos e utilização de métricas contábeis. Para a realização dos testes de hipóteses, utilizam-se testes não-paramétricos, porque se desconhece, *a priori*, o formato das distribuições e parâmetros dos conjuntos dos respondentes e, também, porque se trabalha com números reduzidos de elementos.

Para a comparação a partir da segregação em três grupos de respondentes e as perguntas sobre conhecimento e utilização de métricas contábeis, utiliza-se a prova não-paramétrica de *Kruskal-Wallis*, uma alternativa ao teste ANOVA (análise de variância), que busca comprovar a hipótese de nulidade, de que  $k$  amostras provenham da mesma população ou de populações idênticas com relação a médias (MAROCO, 2003; MARTINS, 2002; PEREIRA, 2003; SIEGEL, 1979).

As análises são conduzidas em função de uma hipótese geral que afirma: *SE os hospitais funcionam, também, como entidades submetidas às regras da escassez de recursos, para cumprirem suas missões de prestação de serviços de saúde com qualidade e efetividade sob a égide da autonomia dos profissionais da medicina; ENTÃO ocorre a apropriação de conhecimentos típicos da área contábil, bem como o reconhecimento de sua importância, por médicos que atuam em hospitais públicos, hospitais privados e hospitais cooperativa.*

Para a consecução da hipótese geral do estudo, estabelece-se o seguinte sistema de hipóteses estatísticas:

H0: Os médicos que atuam em hospitais público, privado e cooperativa não diferem entre si, no que diz respeito ao nível de conhecimento de métricas contábeis, bem como com relação à importância que atribuem a esses conhecimentos, para o exercício profissional da medicina;

H1: Os médicos que atuam em hospitais público, privado e cooperativa diferem entre si, no que diz respeito ao nível de conhecimento de métricas contábeis, bem como com relação à importância que atribuem a esses conhecimentos, para o exercício profissional da medicina.

O conjunto de hipóteses é formado por 7 hipóteses, sendo uma para cada questão do questionário, a partir da questão 4 até a questão 10, como definido no Apêndice.

O teste fornece parâmetro de decisão *Asymp. Sig.*, sendo que: Se *Asymp. Sig.* for maior do que o nível de significância de 5%, deve-se aceitar a hipótese de nulidade, de que os grupos não diferem entre si com relação à questão. Por outro lado, se *Asymp. Sig.* for menor do que o nível de significância de 5%, deve-se rejeitar a hipótese de nulidade, para afirmar que pelo menos um dos grupos difere com relação à questão.

## 5 REVISÃO DOS MARCOS TEÓRICOS

Questões relacionadas com aspectos comportamentais e culturais, influenciando a postura da contabilidade, enquanto atividade profissional, encontram eco relevante na literatura contábil. O fazer contábil, por assim dizer, é fruto de um conjunto significativamente complexo de variáveis comportamentais, fruto do amálgama de saberes, que emerge do tecido social. Ahrens (1996), por exemplo, estudando diferenças de estilo que influenciam a forma de evidenciação contábil por empresas britânicas e alemãs, identificou que na Inglaterra a perspectiva de evidenciação é mais aderente à necessidade de demonstrar as ações operacionais tomadas pelos

gestores enquanto que o estilo alemão de evidenciação é menos capaz de permitir uma compreensão das propostas operacionais da empresa.

Quando se abordam questões relacionadas com aspectos culturais das profissões, especialmente as chamadas profissões liberais, ocorrem com frequência encontros conceituais no âmbito da área de gestão de recursos humanos, como um primeiro e mais amplo recorte do tipo de ambiente onde ocorre a interligação dos saberes profissionais. Papalexandris e Panayotopoulou (2004) estudaram nove dimensões de cultura, usando dados de 19 países, na perspectiva da gestão de recursos humanos (HRM). Verificaram que a correlação mais significativa entre HRM e cultura é a *comunicação interna*. Já a função menos correlacionada é *recompensa e benefício*. Estes achados são significativos, na visão proposta neste estudo, porque destacam a forma, a *comunicação interna*, como as características profissionais são moldadas.

Por outro lado, o interesse deste estudo é descrever a maneira como saberes da área contábil são apropriados por profissionais da medicina, constituindo-se ou não em ferramenta útil aos seus exercícios profissionais.

Hallier e Forbes (2004), baseados em entrevistas com 18 médicos da Escócia, atuantes em especialidades como cirurgia, ortopedia, radiologia e anestesia, buscando reconhecer o papel da *identidade social* desses profissionais que atuam como gerentes de clínicas, diante da introdução da abordagem gerencialista ou gerencial (*managerialism*), levando-os a exercerem esse novo papel, concluíram que os padrões discrepantes de respostas com relação ao gerencialismo não derivam exclusivamente de uma atitude de resistência à colonização dos assim chamados imperativos administrativos, mas as críticas emanam de visões em torno de situações em que tais experiências, gerenciais ou administrativas, venham confirmar ou contradizer percepções de *categorização e identidade social*.

Na verdade, a apropriação de saberes contábeis/gerenciais/administrativos por profissionais da medicina, no sentido discutido, não deve representar uma ameaça à imagem profissional, mas, como é desejável, um reforço para uma atuação profissional mais profícua.

No mesmo sentido, tal apropriação de saberes não significa, necessariamente, uma troca da carreira de médico por outra de administrador, contador ou *controller*, mas a disponibilização natural desses saberes no cotidiano do exercício profissional. Esta preocupação surge no estudo de Bruce e Hill (1994), que investigaram a relação entre o exercício do papel de médicos e o papel de gerência, no contexto da reforma do sistema nacional de saúde do reino unido (NHS). O estudo apontou que os médicos se mostraram gerentes relutantes; e questionou se o NHS poderia dispor de taxas adicionais de prêmios para gerentes com pouca experiência; além disso, ficou evidente o pouco interesse dos médicos por uma carreira em administração médica.

A preocupação decorrente do exercício de um papel duplo, o de médico e, ao mesmo tempo, o de gerente ou gestor envolvido com processos decisórios de gestão, encontra-se evidenciado, no estudo de Fitzgerald (1994), que questionou se a atuação de médicos na área gerencial poderia ser encarada como um desafio ou uma ameaça profissional. O estudo sugere que existe um certo perigo ou ameaça, porque as mudanças de cenário são muito intensas, induzindo os médicos a assumirem papéis pouco definidos em decisões que terminam não se configurando efetivas. Outro resultado negativo decorrente da atuação de médicos como gerentes é que os motivados e competentes teriam que enfrentar uma atuação profissional em período parcial, tanto de um lado como do outro.

Na perspectiva do desafio de colocar médicos atuando em papéis de gestores, no sentido de buscar eficiência dos sistemas de saúde, Balderson e MacFadyen (1994) sugerem um

programa de capacitação desenhado sob medida para cada instituição, evidenciando os seguintes benefícios:

- a) capacidade para definir tópicos gerenciais específicos e aderentes às práticas correntes, vigentes no setor/entidade;
- b) criação de um único fórum envolvendo os gerentes médicos para explorar alternativas gerenciais que sejam relevantes para os componentes do grupo, fora de um ambiente possivelmente ameaçador;
- c) desenvolver uma perspectiva de atuação com voz única, que poderia trazer alternativas construídas coletivamente com os médicos do grupo e os colegas da área gerencial;
- d) facilitar a contribuição aos médicos do staff de gestores, possibilitando refinamento da direção estratégica da organização;
- e) melhorar a compreensão das motivações e aspirações dos gestores em relação aos serviços desenvolvidos e vice-versa;
- f) aceitação e conveniência dos participantes.

As ênfases têm sido na identificação de repercussões em torno de situações nas quais os médicos desempenham papéis duplos, enquanto estão assumindo responsabilidades gerenciais, bem como quando estão atuando como gestores sem, necessariamente, possuírem as habilitações técnicas suficientes, em um ambiente de negócios em permanente modificação. As conclusões de Willcocks (1994), que estudou o comportamento de diretores clínicos no âmbito NHS, sugerem que o mais importante, para o que se poderia chamar de sucesso de atuação, é que os médicos diretores são vistos como parte de um processo social e político, em que o desempenho e as expectativas são cruciais em torno da dinâmica de interação, sendo a comunicação, bem como a capacidade de identificar pontos de comunicação, fatores determinantes para a eficácia de atuação dos médicos diretores.

Este nível de interdisciplinaridade, quando os profissionais da área médica assumem papéis de gestores em suas respectivas unidades organizacionais, demandaria um processo de capacitação mais formal, com a introdução de conteúdos específicos na graduação ou pós-graduação em medicina.

No entanto, explorando-se a grade curricular do curso médico de Universidades que disponibilizam tal estrutura na Internet, verifica-se, por exemplo, que nas Universidades Federais de Pernambuco, Alagoas, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Acre, Brasília, Bahia; e nas Universidades Estaduais de Campinas (SP) e Pernambuco, não ocorre a oferta de conteúdos declarados como sendo da área financeira, administrativa ou contábil. Apenas no curso médico da Universidade Federal do Maranhão é oferecida a disciplina Administração em Saúde; e no curso médico da Universidade Estadual de Maringá (PR) é oferecida a disciplina Ciências Sociais Aplicadas à Saúde.

O que se coloca neste estudo, por outro lado, é que mesmo médicos que não ocupam função gerencial ou de direção e não necessariamente vivenciaram conteúdos formais de contabilidade no curso de medicina, mas aqueles que estão atuando exclusivamente em sua atividade clínica, têm seus processos decisórios terapêuticos impactados por situações vivenciais típicas da área contábil gerencial, a exemplo das métricas de orçamento, custos e remuneração ou financiamento de procedimentos.

Na verdade a *perspectiva de apropriação de conhecimentos contábeis por médicos*, em função do exercício profissional em medicina, aponta para um processo de “hibridização da profissão médica”, a partir da incorporação de saberes contábeis. Esta é a perspectiva do estudo



de Kurunmaki (2004), que analisou o processo de “hibridização” da profissão médica com a contabilidade, por ocasião da reforma do sistema de saúde da Finlândia. As entrevistas evidenciaram que as métricas contábeis relacionadas com o processo orçamentário e a contabilidade gerencial estão sendo incorporadas à prática clínica pelos médicos finlandeses. Em outro estudo, no entanto, Kurunmaki, Lapsley e Melia (2003), comparando as perspectivas da utilização de informações contábeis em hospitais ingleses e finlandeses, verificaram que, apesar de existirem atributos comuns decorrentes do impacto da contabilidade gerencial na atividade médica dos dois países, enfatizam diferenças significativas que poderiam ser atribuídas aos contrastes vigentes na prática da contabilidade gerencial em hospitais dos países analisados.

Na mesma direção dos estudos voltados para a compreensão do impacto das métricas da contabilidade gerencial na profissão médica, focando a pesquisa de Jacobs (2005), Kurunmaki (2004) discutiu a abordagem da “hibridização”, colocando um contraponto no sentido de afirmar muito mais uma “polarização”, decorrente da convivência de médicos com o mundo da contabilidade, como resultado da análise com médicos ingleses, alemães e italianos. Em resumo, afirma que os médicos italianos e alemães entrevistados sugerem aspiração pelas posições de direção hospitalar e consideram existir um incentivo claro para que desenvolvam suas habilidades financeiras e gerenciais. No entanto, a percepção dos médicos ingleses entrevistados foi que a ocupação de cargos administrativos como topo da carreira estimula um abandono de suas respectivas carreiras médicas.

Um ponto relevante, para este estudo, é destacar a absoluta autonomia do profissional médico na produção de diagnósticos e prescrição de condutas terapêuticas, sendo, ele ou ela, guardiões do encontro clínico.

Pensa-se que a idéia de “hibridização” se configura, como aqui abordado, no sentido muito mais de uma “apropriação” dos conhecimentos contábeis, necessários para auxiliar o médico, em seus processos privativos de decisão clínica.

Refere-se à “trindade da medicina”: médico, paciente e encontro clínico. Esse é um ambiente privativo do saber médico, agora impactado pelos aspectos financeiros e custos dos procedimentos. Ambiente propício para que o profissional da contabilidade *entregue* ao profissional médico saberes que poderão fazer diferença para melhorar em suas ações clínicas (RIBEIRO FILHO, 2005).

Esta visão pode ser justificada, também, porque ao mesmo tempo em que a restauração da saúde continua sendo um bem público fundamental, os avanços científicos e tecnológicos na área médica, farmacêutica, de enfermagem, de nutrição e de engenharia clínica, têm imposto novos padrões de financiamento, preços e custos de procedimentos, de tal monta que podem obrigar os profissionais da medicina incorporarem tais métricas às suas ações clínicas.

## 6 ANÁLISE DOS DADOS

A Figura 1 retrata a distribuição dos respondentes no que diz respeito ao tempo de exercício profissional. Percebe-se que existe certa homogeneidade, nos três grupos, com relação às quatro categorias de tempo de serviço em medicina, sendo que a maioria dos médicos com até 5 anos de experiência pertence ao grupo de hospital público.

A Figura 2 evidencia o perfil dos respondentes, quanto a terem contato com disciplinas de contabilidade e finanças no curso de graduação em medicina. A maioria significativa dos médicos entrevistados afirmou não ter tido contato com tais disciplinas na graduação. Destaca-se

que nenhum dos respondentes do hospital público manteve contato com disciplinas de contabilidade e finanças em seu curso de graduação.

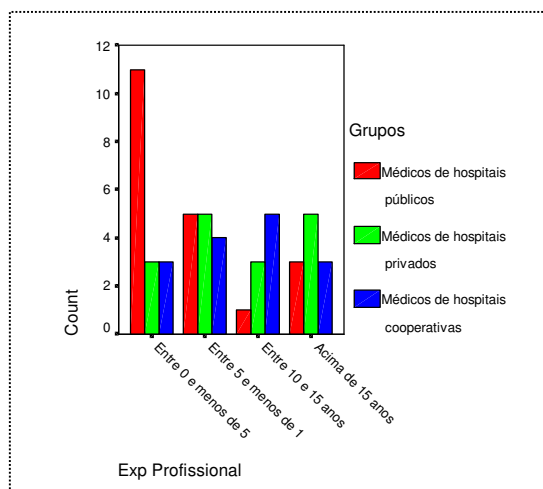


Figura 1 – Tempo de experiência profissional

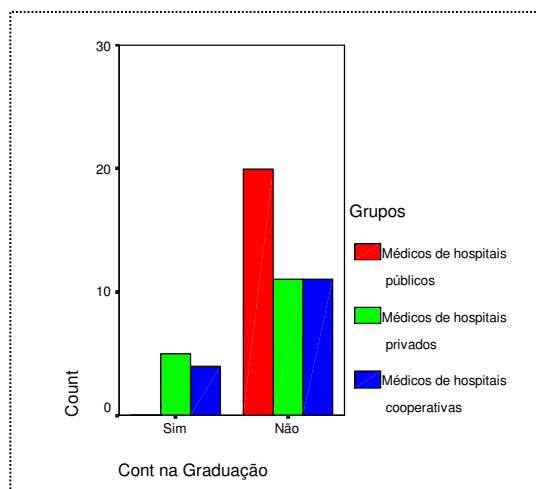


Figura 2 – Contabilidade no curso médico

A Figura 3 traduz o contato dos respondentes com disciplinas de contabilidade e finanças na pós-graduação. A maioria dos entrevistados ainda afirmou que não teve tal oportunidade. No entanto, médicos dos três grupos relatam contato com tais conteúdos em seus cursos de pós-graduação, ainda que os médicos do hospital público sejam a minoria e os médicos do hospital privado a maioria, considerando-se aqueles que vivenciaram conteúdos de contabilidade e finanças na pós-graduação.

A Figura 4 traduz a percepção dos respondentes, com relação à interferência, nas decisões clínicas dos médicos, de questões relacionadas com custos de procedimentos, orçamento, preços de insumos e/ou medicamentos. A maioria informa que realmente tais métricas contábeis impactam em suas decisões clínicas, como demonstra a concentração nas opções *concordo totalmente e mais concordo do que discordo*.

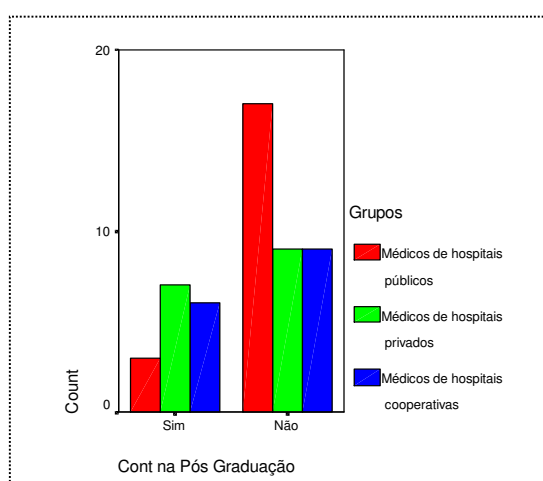


Figura 3 – Contabilidade na pós-graduação

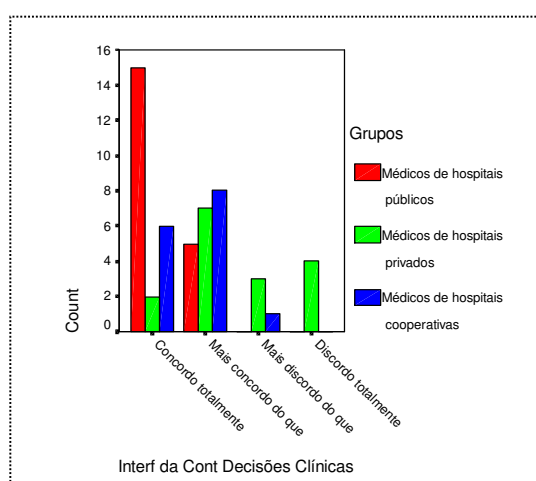


Figura 4 – Interferência em decisões clínicas

Observe-se, no entanto, que o resultado do teste de hipótese para a questão 4, evidenciada no Quadro 1, indica rejeição da hipótese de nulidade, afirmando que pelo menos um dos três grupos difere dos demais com relação a essa questão. Tal resultado é consequência de uma dissonância, produzido pelos respondentes do hospital privado e alguns do hospital cooperativa, entendendo que tais métricas não impactam em seus procedimentos clínicos. Assim, essa questão sugere potencial ambiente de controvérsias e discussões, remetendo para outros aprofundamentos.

PERGUNTAS	RESULTADO DO TESTE Asymp. Sig. para Nível de Significância de 5%
4 - Na minha atividade profissional encontro situações onde questões relacionadas com custos de procedimentos; orçamento; preços de insumos e/ou medicamentos, interferem em minhas decisões clínicas	0,000101 Decisão: Rejeitar HO
5 - Considero que conhecimentos de custos, orçamento, contabilidade e finanças, são importantes aliados para uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade	0,0000741 Decisão: Rejeitar HO
6 - Sou capaz de identificar os custos fixos e os custos variáveis dos procedimentos clínicos que oriento e exercito	0,110149 Decisão: Aceitar HO
7 - Sou capaz de calcular a margem de contribuição dos procedimentos clínicos que oriento e exercito	0,245944 Decisão: Aceitar HO
8 - Sou capaz de saber se o setor que coordeno ou atuo está obtendo resultado positivo (lucro ou benefício) ou resultado negativo (prejuízo ou perdas)	0,358041 Decisão: Aceitar HO
9 - Na unidade onde atuo existe uma preocupação da chefia ou coordenação de treinar os profissionais médicos em assuntos de contabilidade, custos, finanças e orçamento	0,000148 Decisão: Rejeitar HO
10 - Sou capaz de compreender as informações contidas nos relatórios contábeis do setor ou hospital onde trabalho	0,468169 Decisão: Aceitar HO

Quadro 1 – Resultado dos testes de hipóteses para 7 questões entre grupos  
 Fonte: dados da pesquisa.

A Figura 5 reflete as respostas dadas à questão 5 do questionário. Visualmente percebe-se que a maioria dos respondentes considera que conhecimentos de custos, orçamento, contabilidade e finanças, são importantes aliados para uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade. No entanto, o resultado do teste de hipótese para essa questão, colocada no Quadro 1, sugere a rejeição da hipótese de nulidade, indicando que pelo menos um dos grupos difere em relação aos outros, com relação ao grau de importância atribuída. No caso, respondentes do hospital privado e do hospital cooperativa indicaram mais discordância do que concordância, sendo que ocorre discordância total para essa afirmação, por parte de médicos do hospital privado. Destaca-se que nenhum respondente do hospital público registrou algum grau de discordância com relação à importância de conhecimentos contábeis para o exercício de uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade.

A Figura 6 traduz a percepção dos respondentes, quanto a serem capazes de identificar os custos fixos e os custos variáveis dos procedimentos clínicos que orientam. Aqui se verifica uma certa distribuição homogênea de respostas, sendo que a quantidade de respondentes que afirmam não possuir tal capacidade é maior. Destaca-se que os médicos do hospital público, em maioria, afirmam ser capazes dessa identificação. O teste de hipótese para essa pergunta 6 indica não rejeição da hipótese de nulidade, de forma que não existe diferença, no nível de significância admitida, entre os três grupos de respondentes em torno dessa questão.

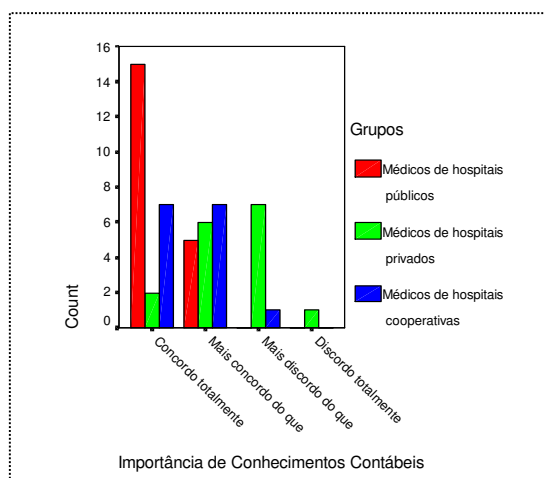


Figura 5 – Importância de conhecimentos contábeis

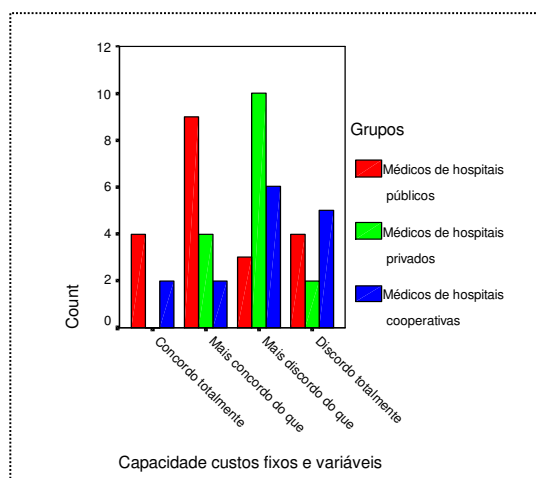


Figura 6 – Capacidade de identificar custos fixos e variáveis

A Figura 7 traduz a percepção dos respondentes dos três grupos, com relação às suas capacidades para cálculo da margem de contribuição. A maioria dos respondentes indica que não são capazes de efetuar cálculos de margem de contribuição dos procedimentos clínicos que orientam. No entanto respondentes do hospital público, em destaque, e também do hospital cooperativa, afirmam possuir tal capacidade. O teste de hipótese para a questão 7 indica a não rejeição da hipótese de nulidade, para considerar que os grupos não diferem entre si nessa questão.

A Figura 8 informa sobre a capacidade dos respondentes de saberem se os setores onde atuam estão obtendo lucro ou prejuízo. A tendência é pela maior discordância dos três grupos, sendo que o grupo de médicos que atuam no hospital público se destacam como capazes de fazer esse reconhecimento. O teste de hipótese para a questão 8 indica a aceitação da hipótese nula, sugerindo que os grupos não diferem entre si com relação a essa questão.

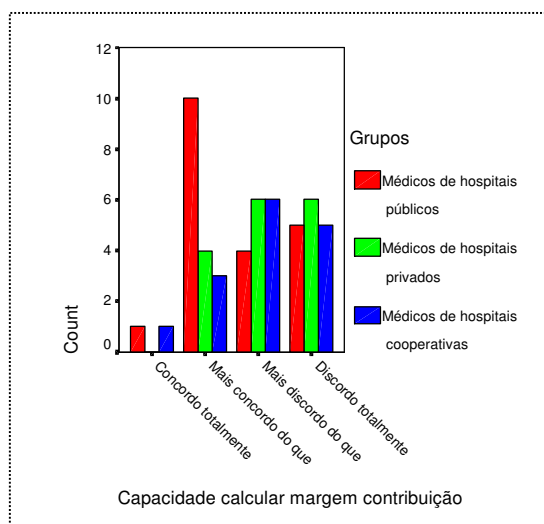


Figura 7 – Capacidade de calcular margem de contribuição

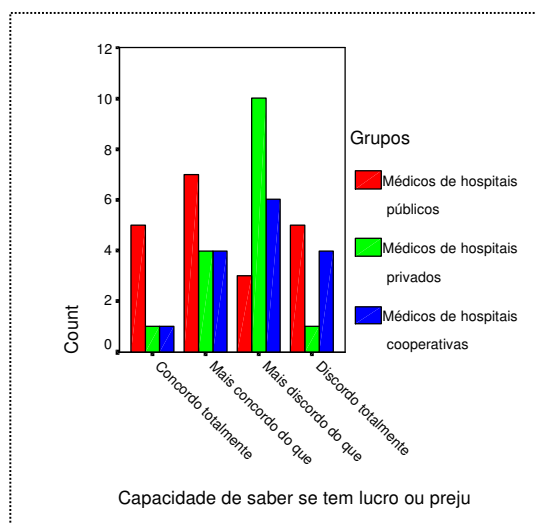


Figura 8 – Capacidade de identificar lucro ou prejuízo do setor

A Figura 9 evidencia a percepção dos respondentes com relação à disposição da chefia em treiná-los em assuntos de contabilidade, custos, finanças e orçamento. A maioria dos respondentes concorda que existe tal preocupação. No entanto os respondentes do hospital público foram o único grupo que discordou totalmente dessa questão. O teste de hipótese, assim, indica pela rejeição da hipótese de nulidade, sugerindo existência de divergência entre pelo menos um dos grupos.

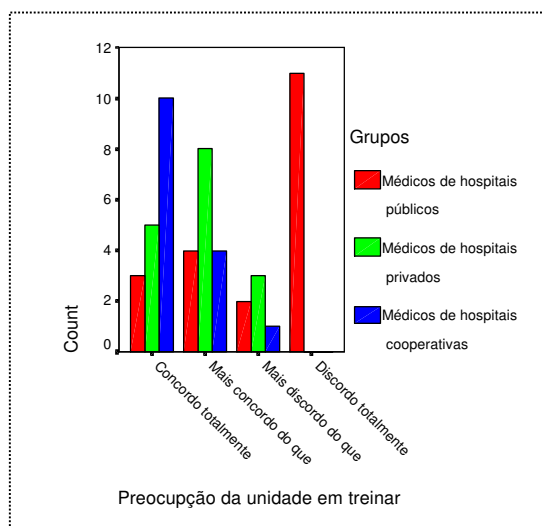


Figura 9 – Preocupação da chefia em treinar

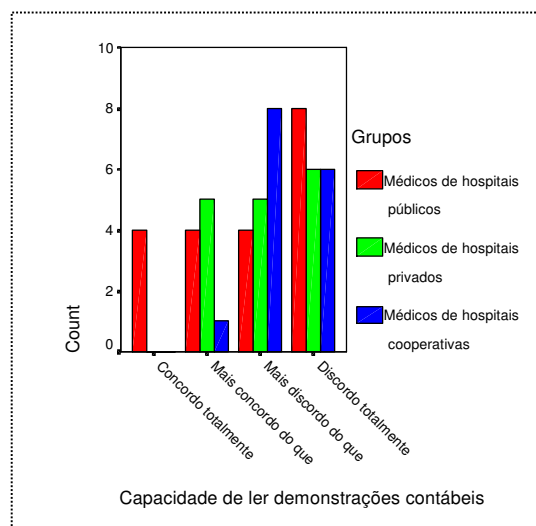


Figura 10 – Capacidade de ler demonstrações contábeis

A Figura 10 traduz a percepção dos respondentes com relação às suas capacidades de leitura de demonstrações contábeis. A maioria informa que não são capazes de fazer tal leitura. Destaca-se que os respondentes do hospital público foram os únicos a concordar totalmente com a questão. No entanto o teste de hipótese para essa questão indica aceitação da hipótese de nulidade, sugerindo que os grupos não diferem em relação a essa questão.

## 7 CONCLUSÃO

Conclui-se, portanto, com base nos resultados evidenciados nos testes de hipóteses, em torno das questões quatro até dez, que o processo de apropriação de conhecimentos contábeis, por parte de médicos atuantes em hospitais público, privado e cooperativa, não ocorre em função, exclusivamente, de uma concordância de que tais conhecimentos sejam importantes aliados para uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade.

De forma semelhante, os três grupos de respondentes divergem, também, quanto a considerarem que, em suas atividades profissionais, questões relacionadas com custos de procedimentos, orçamento, preços de insumos e/ou medicamentos, possam interferir em suas decisões clínicas.

Sugere-se, por outro lado, que a apropriação de tais conhecimentos contábeis possam ocorrer, em parte, como fruto de alguma vivência com tais conteúdos na graduação e pós-graduação do curso médico e, também, pelo reconhecimento manifestado mais fortemente pelos respondentes do hospital privado e cooperativa, de preocupação de suas chefias em treiná-los para tais competências, o que não ocorre com médicos do hospital público.

Considerando os destaques de dissonância observado no grupo de médicos do hospital público, especialmente com relação a considerarem concordância mais veemente com relação ao impacto causado pelas questões contábeis e financeiras em suas decisões clínicas e a importância destacada que atribuem aos conhecimentos contábeis para uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade, deve-se buscar aprofundamento para tais observações, em possível continuidade dessa pesquisa, em razão da cobertura social oferecida pelos hospitais públicos e as notícias recentes dos problemas de gestão enfrentados nessas unidades hospitalares.

## REFERÊNCIAS

AHRENS, Thomas. Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, v. 21, n. 2/3, p. 139-173, 1996.

BALDERSON, Sue; MACFADYEN, Una. Management training for doctors: an in-house approach. *Journal of Management in Medicine*, v. 8, n. 6, 1994.

BRUCE, Allan; HILL, Sandra. Relationship between doctors and managers: the scottish experience. *Journal of Management in Medicine*, v. 8, n. 5, 1994.

EDELMAN, Lauren B.; FULLER, Sally Riggs; MARA-DRITA, Iona. Diversity rhetoric and the managerialization of law. *American Journal of Sociology*, v.106, p.1589, May 2001.

FITZGERALD, Louise. Moving clinicians into management: a professional challenge or threat? *Journal of Management in Medicine*, vol. 8, n.. 6, 1994.

HALLIER, Jerry; FORBES, Tom. The role of social identity in doctors experiences of clinical managing. *Employee Relations*, v. 27, n. 1, p. 47-70, 2005.

JACOBS, Kerry. Hybridisation or polarisation: doctors and accounting in the UK, Germany and Italy. *Financial Accountability & Management*, n. 21, Jan. 2005.

KURUNMAKI, Liisa. A hybrid profession: the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting, Organizations and Society*, n. 29, p. 327-347, 2004.

KURUNMAKI, L.; LAPSLEY, I; MELIA, K. Accountingization v. legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care. *Management Accounting Research*, n. 14, p. 112-139, 2003.

MAROCO, João. *Análise estatística com utilização do SPSS*. Lisboa: Edições Silabo, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Estatística geral e aplicada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORIN, Edgard. *A religação dos saberes: o desafio do século XXI*. 2. ed. Rio de Janeiro: Mc-Hill do Brasil, 2002.

PAPALEXANDRIS, Nancy; PANAYOTOPOULOU, Leda. Exploring the mutual interaction of societal culture and human resource management practices: evidence from 19 countries. *Employee Relations*, v. 26 , p. 495-509, Aug. 2004.

PEREIRA, Alexandre. *SPSS - Guia prático de utilização: análise de dados para ciências sociais e psicologia*. 4. ed. ver. e atual. Lisboa: Edições Silabo, 2003.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Modelo gerencial para a eficácia de hospitais públicos: análise no âmbito de uma entidade de ensino e assistência*. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Controladoria hospitalar*. São Paulo: Atlas, 2005.

SIEGEL, Sidney. *Estatística não-paramétrica: para ciências do comportamento*. Rio de Janeiro: McGraw – Hill do Brasil, 1979.

WILLCOCKS, Stephen. The clinical director in the NHS: utilizing a role-theory perspective. *Journal of Management in Medicine*. v. 8, n. 5, 1994.

## APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

- 1 - Tempo de experiência profissional em medicina:
- Entre 0 e menos de 5 anos
  - Entre 5 e menos de 10 anos
  - Entre 10 e 15 anos
  - Acima de 15 anos
- 2 - No curso médico tive oportunidade de cursar disciplinas relacionadas com contabilidade, finanças e custos:
- Sim
  - Não
- 3 - Fiz Pós-Graduação ou curso de formação complementar em administração, contabilidade, controladoria ou finanças:
- Sim
  - Não
- 4 - Na minha atividade profissional encontro situações onde questões relacionadas com custos de procedimentos; orçamento; preços de insumos e/ou medicamentos, interferem em minhas decisões clínicas:
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
- 5 - Considero que conhecimentos de custos, orçamento, contabilidade e finanças, são importantes aliados para uma medicina mais efetiva e útil para a sociedade:
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
- 6 - Sou capaz de identificar os custos fixos e os custos variáveis dos procedimentos clínicos que oriento e exercito:
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
- 7 - Sou capaz de calcular a margem de contribuição dos procedimentos clínicos que oriento e exercito:
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
- 8 - Sou capaz de saber se o setor que coordeno ou atuo está obtendo resultado positivo (lucro ou benefício) ou resultado negativo (prejuízo ou perdas):
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
- 9 - Na unidade onde atuo existe uma preocupação da chefia ou coordenação de treinar os profissionais médicos em assuntos de contabilidade, custos, finanças e orçamento:
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
- 10 - Sou capaz de compreender as informações contidas nos relatórios contábeis do setor ou hospital onde trabalho:
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente



Reproduced with permission of the copyright owner. Further reproduction prohibited without permission.