



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas  
na Pesquisa Contábil**

**Influência dos Fatores Contingenciais Estratégia e Estrutura na Gestão de Riscos  
Corporativos de um Hospital**

**MARCIA ZANIEVICZ DA SILVA**

*Fundação Universidade Regional de Blumenau*

**FRANCISCO CARLOS FERNANDES**

*Fundação Universidade Regional de Blumenau*

## **INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS ESTRATÉGIA E ESTRUTURA NA GESTÃO DE RISCOS CORPORATIVOS DE UM HOSPITAL**

### **RESUMO**

Adotando-se como premissa que a Gestão de Riscos Corporativos (GRC) é um Sistema de Controle Gerencial (SCG) e que, de acordo com a teoria contingencial, o *design* e a utilização dos SCGs tendem a variar de acordo com o contexto organizacional, o estudo tem por objetivo descrever como os fatores contingenciais estratégia e estrutura se inter-relacionam com a GRC em um hospital. Como metodologia adota-se abordagem qualitativa e, como procedimento de pesquisa o estudo de caso. São apresentadas duas proposições teóricas para a análise dos dados que foram coletados por meio de entrevistas, observações e documentos. O hospital investigado é uma entidade filantrópica caracterizada como hospital geral de alta complexidade. As principais conclusões emanadas do estudo foram: a estratégia é o fator contingencial que norteia o modo como a organização se posiciona frente à gestão de risco; a gestão de risco apoiada em sistemas de certificação assistencial mostrou-se útil para reduzir problemas inerentes à burocracia profissional, neste caso, a gestão de risco contribui para controlar características inerentes ao fator contingencial estrutura.

Palavras-chave: Gestão de Riscos Corporativos. Teoria contingencial. Hospitais. Fator contingencial estratégia. Fator contingencial estrutura. Sistemas de certificação assistencial.

### **1 INTRODUÇÃO**

O gerenciamento dos riscos organizacionais foi inicialmente concebido como um processo destinado a eliminar, transferir, mitigar ou aceitar riscos específicos, costumeiramente denominados pela literatura como gestão de risco baseada em *silos* (Soin & Collier, 2013). Atualmente, também assume uma abrangência corporativa que, ao avaliar conjuntamente os diversos riscos que afetam uma organização, otimiza soluções e maximiza os benefícios passíveis de serem obtidos com a gestão de risco, reduzindo as incertezas, em um processo integrado conhecido como visão holística de riscos.

A visão holística (integrada) da gestão de risco é denominada pela literatura internacional como *Enterprise Risk Management* (ERM) e, na literatura nacional, com algumas variações, como Gestão de Riscos Corporativos (GRC) e Gestão de Riscos Empresariais (GRE). No meio acadêmico, começou a ser investigada no final da década de 1990 e, gradativamente, vem atraindo a atenção de pesquisadores organizacionais como Beasley, Clune e Hermanson (2005), Trapp e Corrar (2005), Collier, Berry e Burke (2007), De Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit (2007), Woods (2009), Berry, Coad, Harris e Otley (2009), Bhimani (2009), Guimarães, Parisi, Pereira e Weffort (2009), Collier e Woods (2011), Kaplan e Mikes (2012) e Soin e Collier (2013).

Os estudos sobre *Enterprise Risk Management* buscam, dentre outros aspectos, o entendimento de como ela opera na prática, quais são os mecanismos que garantem a sua eficácia e como ela contribui para a melhora do desempenho organizacional. Constata-se também, que diferentes teorias organizacionais têm sido adotadas para investigá-la, no caso da teoria contingencial, foi utilizada por autores como Henschel (2008), Gordon, Loeb e Tseng (2009), Woods (2009) e Collier e Woods (2011).

A adoção da teoria contingencial no estudo está pautada nas seguintes premissas: (i) o sucesso de uma organização depende de como ela compreende seu meio ambiente (Ewusi-Mensha, 1981); (ii) os SCGs podem se tornar mais eficientes quanto projetados para responder a variáveis do ambiente (Govindarajan & Gupta, 1985; Chenhall & Morris, 1986; Gul & Chia, 1994); e (iii) que, como os atributos do ambiente estão em constante modificação, suas implicações para os SCGs requerem contínua avaliação (Chenhall, 2003).

Para Donaldson (2001), a essência do paradigma da teoria contingencial é que a eficácia organizacional é resultante de um ajuste entre as características da organização, tais como, a estrutura e a estratégia. A estratégia diz respeito à maneira como a empresa se posiciona no mercado (Porter, 1994). Considerando-se que a postura estratégica de uma organização pode influenciar seus Sistemas de Controle Gerencial (Ferreira & Otley, 2009; Gosselin, 2011), faz-se mister compreender como ela interage como o sistema de GRC. Quanto à estrutura organizacional, conforme Chenhall (2003), ela representa os arranjos organizacionais que influenciam a eficiência e a eficácia do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e o sistema de controle. Nessa condição, deve possuir inter-relação com o sistema de GRC.

Então, se por um lado a GRC constitui-se como um modo de reduzir as incertezas ou evitar resultados indesejáveis e, por outro, o sucesso de sua adoção depende de como ela se ajusta aos fatores contingenciais preconizados pela teoria contingencial, estudá-la no contexto de organizações específicas pode contribuir para compreender como ela funciona na prática (Chenhall, 2003).

Entre os diversos tipos de organizações que se constituem em um campo fértil para pesquisar a inter-relação entre os fatores contingenciais e a GRC, os hospitais, representam um setor promissor. Essa assunção está pautada na premissa de que os hospitais, além de serem organizações complexas (Pizzini, 2006; Tanaka, & Tamaki, 2012), estão expostos a riscos inerentes a qualquer tipo de organização – crédito, liquidez, estratégico, reputação, além de riscos específicos de sua atividade – a exemplo dos riscos assistenciais.

Outro fator que sinaliza que as organizações hospitalares podem representar um setor propício para o estudo sobre sistema de GRC é que, no tocante aos fatores contingenciais estratégia e estrutura, essas organizações operam em um setor altamente regulamentado, cujos gestores possuem baixo controle de funções básicas como preço, oferta e mix de serviços, existência de diferentes linhas de autoridade e constante desenvolvimento tecnológico (Rizzo, House, & Lirtzman, 1970; Pizzini, 2006; Dallora & Foster, 2008).

Em razão do exposto, e adicionando-se o relato de Berkowitz (2001), o qual declara que, na área da saúde, há uma desconexão entre as ferramentas de gestão de risco e a estratégia organizacional preconizada por Gordon e Narayanan (1984), o estudo tem como problema de pesquisa: como os fatores contingenciais estratégia e estrutura se inter-relacionam com a Gestão de Riscos Corporativos em uma organização hospitalar? Em decorrência do problema de pesquisa, o objetivo do estudo é descrever como os fatores contingenciais estratégia e estrutura se inter-relacionam com a GRC em um hospital.

O estudo atende ao chamamento de diversos pesquisadores que, com vistas para a teoria contingencial, continuam a sugerir sua adoção para o desenvolvimento de estudos na área contábil (Chenhall, 2003; Tillema, 2005; Gerdin, 2005) e em segmentos econômicos específicos (Abdel-Kader & Luther, 2008). Quanto aos SCG, o estudo justifica-se por aprofundar a compreensão sobre os fatores organizacionais que explicam a utilização de sistemas de contabilidade gerencial sofisticado (Tillema, 2005) e a necessidade de ampliar os estudos sobre a GRC (Ferreira & Otley, 2009; Bhimani, 2009; Soin & Collier, 2013).

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

O processo de gestão de risco, no qual os riscos são identificados, avaliados, monitorados e reportados, inicialmente foi estudado de modo isolado e em áreas específicas do conhecimento, com foco em temas distintos, tais como seguro, *hedge*, saúde ocupacional e segurança. A partir de 1990, de maneira mais intensa, pesquisadores passam a desenvolver uma abordagem integrada de gestão de risco a considerar o processo de gestão de risco como pertencente ao conjunto de Sistemas de Controle Gerencial (Woods, 2009; Gordon, Loeb & Tseng, 2009; Subramaniam, Collier, Phang & Burke, 2011).

Como a gestão de risco tem sido objeto de estudo em diferentes áreas do conhecimento (Renn, 1992), ela acaba recebendo diferentes conceitos. Corroborando esta afirmação, Arena, Arnaboldi e Azzone (2010), relatam que a gestão de risco, ao migrar de uma abordagem técnica para uma abrangência estratégica, acabou por tornar-se uma ferramenta mal definida, que pode representar coisas diferentes em diferentes organizações, o que prejudica o estabelecimento de um conceito abrangente.

O conceito de gestão de risco adotado neste estudo é similar ao estabelecido por autores como Renn (1992) e Berkowitz (2001), que consideram a gestão de risco como um processo pelo qual a organização desenvolve um plano amplo e formal para identificar, analisar, avaliar, gerenciar ou mitigar e monitorar os riscos. Quanto ao conceito de GRC, adota-se o do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (2007), que a conceitua como um processo conduzido pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais empregados que é aplicado no estabelecimento de estratégias para identificar eventos em potencial capazes de afetar a organização, administrar os riscos para mantê-los compatíveis com os níveis preestabelecidos e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade. A visão da gestão integrada de riscos é de maximização do valor da empresa, moldando-a ao perfil de risco estabelecido.

## **2.1 Fatores contingenciais estratégia e estrutura: proposições teóricas**

A estratégia refere-se ao modo como uma empresa se posiciona no mercado comparativamente à sua concorrência. Em conformidade com os estudos de revisão de Langfield-Smith (2007) e Ferreira e Otley (2009), diversos modelos de tipologias estratégicas têm sido propostos ao longo dos anos, tais como: o de Miles e Snow (1978), de Porter (1994), de Miller e Friesen (1986) e o de Govindarajan e Gupta (1985).

Segundo Langfield-Smith (2007), em estudos que examinam a estratégia e os SCGs, deve haver uma adequação entre a tipologia estratégica adotada e o objetivo do estudo. Para o autor, a Tipologia de Ciclos Adaptativos (Miles e Snow) tem um escopo amplo, enquanto o posicionamento competitivo da liderança de custo *versus* diferenciação (Porter) é mais estreito; a classificação empreendedor *versus* conservador (Miller e Friense) centra-se no grau de inovação de produto, enquanto a estratégia de *build* relação à *harvest* (Govindarajan e Gupta) está relacionada ao objetivo da unidades de negócio. No estudo, adota-se a tipologia de Miles e Snow (1978), por possui um maior escopo (Langfield-Smith, 2007).

A tipologia estratégica descrita por Miles e Snow (1978), de acordo com Conant, Morwa e Rajan (1990), está baseada no pressuposto de que as empresas estabelecem padrões de comportamento estratégico relativamente duradouro, os quais alinham a organização ao seu ambiente em um processo denominado Ciclo Adaptativo tipificado como *defenders*, *analyzers*, *prospectors* e *reactors*, que envolve o alinhamento para os componentes estratégicos: i) problemas de mercado; ii) problemas de tecnologia de produção; iii) problemas administrativos.

De acordo com Gosselin (2011), *defenders* operam dentro de um domínio estreito de produto e mercado caracterizado por elevado volume de produção e baixa diversidade de produtos. Sua vantagem competitiva traduz-se em controles de custos, processos e de qualidade, o que os leva a confiar em SCG com maior foco em medidas financeiras, preço, desvios ou variações de taxa de trabalho e eficiência (Gosselin, 2011).

*Prospectors* ganham vantagem competitiva essencialmente por meio da inovação e não priorizam o controle de custos. Tendem a enfatizar o uso de medidas não financeiras, tais como quantidade ou *time-to-market* de novos produtos. Organizações com estratégia tipificada como *prospector* possuem processos mais complexos que as organizações cuja estratégia é tipificada como *defenders*. Como operam dentro de um amplo domínio de

produtos, necessitam responder rapidamente aos primeiros sinais de novas oportunidades (Gosselin, 2011).

Quanto aos *analyzers*, para Miles, Snow, Meyer e Coleman (1978), eles são uma combinação única dos tipos *defender* e *prospector* e representa uma alternativa viável para essas duas estratégias. Uma organização *analyzer* tenta minimizar riscos e maximizar a oportunidade de lucro, isto é, sua experiência permite combinar os pontos fortes das duas tipologias em um único sistema.

Um quarto tipo de organização é o dos *reactors*. Ele apresenta um padrão de adaptação ao seu ambiente, que é inconsistente e instável. Esse tipo não tem um conjunto de mecanismos de resposta que pode ser colocado em prática quando confrontados com um ambiente em mudança. Para Miles *et al.* (1978) a tipologia *reactors* caracteriza-se como uma estratégia residual, que surge quando uma das outras foram incorretamente perseguidas.

No contexto dos estudos relacionados à gestão de risco, Smallmann (1996) observa que as estruturas de gestão de riscos devem possuir variações entre os arquétipos tipificados por Miles e Snow (1978). Por exemplo: deve haver diferença no tipo de definição de limites (formais ou informais), na centralização ou não da gestão de risco e na maneira como os riscos são percebidos. McLarem, Head e Yuan (2004) encontraram a presença de sistemas de controle e gestão de risco somente em empresas classificadas como *defenders* e *analyzer*. E Henschel (2008), relaciona um conjunto de características e práticas específicas de gestão de risco para cada uma das tipologias estratégicas descritas por Miles e Snow (1978).

Considerando que as quatro tipologias estabelecidas por Miles e Snow (1978) diferenciam-se pela maneira como as empresas respondem aos problemas que compõem o ciclo adaptativo e que a estrutura de gestão de risco pode variar entre cada tipologia estratégica (Smallmann, 1996; Henschel, 2008), supõe-se teoricamente que: O tipo de estratégia adotada pela organização, tipificada de acordo com os Ciclos Adaptativos de Miles e Snow, interfere nos processos e nos controles da Gestão de Riscos Corporativos.

Em consonância com Chenhall (2003), o fator contingencial estrutura está relacionado com a distribuição formal de papéis e tarefas entre os membros da organização e constitui-se como um dos arranjos organizacionais que influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e os sistemas de controle. Dalton, Todor, Spendolini, Fielding e Porter (1980), ao descreverem a estrutura organizacional, subdividiram-na em Física e Funcional (*structural and structuring*). A Estrutura Física, centra-se na verticalização e na horizontalização do organograma, em tamanho e níveis de controle. A Estrutura funcional se relaciona com as políticas organizacionais que prescrevem ou restringem o comportamento de seus membros, com os níveis de Especialização, Formalização e Centralização (Dalton *et al.*, 1980).

Como a estrutura organizacional interfere na capacidade da organização em coletar e processar informações (Gul & Chia, 1994), ela provavelmente afetará os SCGs. Nesse sentido, estudos indicam que existe uma relação negativa entre a centralização e a sofisticação de SCGs, ou seja, quanto menos centralizada for a organização, maior será a sofisticação dos SCGs (Abdel-Kader & Luther, 2008). Especificamente sobre a ocorrência de uma relação entre Gestão de Risco e estrutura organizacional, Smallman (1996) conjectura que organizações centralizadas podem delegar a um setor específico o processo de gestão de risco, diferentemente de organizações descentralizadas e supõe que o tipo de estrutura organizacional deve impactar o nível de formalização dos limites estabelecidos pelo processo de GRC. Kleffner, Lee e McGannon (2003), constatam que um dos principais impedimentos para a implementação da Gestão de Risco se trata da estrutura organizacional. Por sua vez, a estrutura organizacional dos hospitais é considerada por Mintzberg (1995) como uma burocracia profissional que possui uma estrutura vertical e horizontal diferenciada em que o poder concentra-se no centro operacional e os profissionais subordinam-se a valores, éticas e

códigos profissionais em detrimento aos estabelecidos pelas hierarquias internas pressupõe-se teoricamente que: a estrutura da organização interfere nos processos e nos controles da Gestão de Riscos Corporativos.

Para a condução desta pesquisa, esta proposição teórica, juntamente com a que foi formulada na análise do fator estratégia, serve de base para a realização do estudo de caso.

### **3 METODOLOGIA E PROCEDIMENTO DE PESQUISA**

A teoria contingencial está contida na tradição funcionalista (Burrell & Morgan, 2006). A Gestão de Riscos Corporativos, embora possa ter diferentes conceitos (Miller, 2009) e ser analisada sob a ótica de diferentes paradigmas, no presente contexto, tal qual a teoria contingencial, está contida no paradigma funcionalista em razão de ser concebida como um processo “sistêmico e contínuo de identificação de exposição, medição, análise, controle, prevenção, redução e avaliação e financiamento de riscos” (Marshall, 2002, p. 23).

Em decorrência da natureza do problema de pesquisa, adota-se uma abordagem predominantemente qualitativa. Segundo Denzin e Lincoln (2006, p. 20), a pesquisa qualitativa “não possui uma teoria ou um paradigma nitidamente próprio” podendo, segundo o autor, estar associada ao fundamentalismo e ao positivismo dentre outros. No que concerne à estratégia de pesquisa adota-se o estudo de caso.

Para operacionalizar o estudo de caso, quanto aos controles e processos de gestão de risco, adotam-se os modelos operacionais utilizados para gerenciar os riscos descritos no estudo de Collier, Berry e Burke (2007). O fator contingencial estratégia, que está pautado nos estudos de Shortell e Zajac (1990), Conant, Mokwa e Rajan (1990) e Gosselin (2011), é investigado a partir da tipologia dos Ciclos Adaptativos de Miles e Snow (1978), e, para avaliar sua inter-relação com a gestão de risco utiliza-se um quadro elaborado com base no estudo de Henschel (2008). Já o fator contingencial Estrutura, que tem como base os estudos de Gordon e Narayanan (1984), Schminke, Cropanzono e Rupp (2002) e Gosselin (2011), é investigado por meio da dimensão Física e da dimensão Funcional.

A escolha de uma organização hospitalar deriva da complexidade inerente a tais organizações, pois, no tocante aos fatores contingenciais estratégia e estrutura, segundo a literatura, seus gestores possuem baixo controle de funções básicas, além de dupla linha de autoridade e tendem a possuir um número elevado de colaboradores (Rizzo, House & Lirtzman, 1970; Abernethy & Pizzini, 2006).

Quanto à garantia da qualidade do estudo, pautado em Yin (2005), sucintamente registra-se que foram adotados procedimentos que favoreceram: a validade do constructo; triangulação; validade externa; confiabilidade e seleção do caso com base em sua relevância.

O hospital selecionado, doravante denominado de HACE, é uma instituição sem fins lucrativos, caracterizada como hospital geral de alta complexidade. Conta com 345 leitos, 47 leitos de UTI, cerca de 700 médicos credenciados e 150 efetivos e aproximadamente 1.500 funcionários. No tocante à estrutura organizacional, possui uma diretoria estatutária e uma diretoria executiva. O critério para a seleção dos entrevistados foi que deveriam possuir cargo de gerente ou equivalente em função de *staff*; 22 pessoas se enquadraram no critério e 12 gestores foram entrevistados, sendo seis da área administrativa e seis da assistencial.

Como procedimento de coleta de dados, com base em Yin (2005) utilizou-se entrevistas, questionários, observação (registradas em um diário de campo) e documentos. Para a operacionalização da coleta dos dados por meio de entrevistas, adotou-se um roteiro de entrevista. A ordem dos questionamentos contidos no roteiro de entrevista seguiu o constructo e as proposições teóricas. As entrevistas ocorreram durante os meses de dezembro/2012 e março/2013. Foram realizadas na área de trabalho dos gestores, gravadas com o consentimento dos participantes e posteriormente transcritas.

Para a análise dos dados, o estudo adota a utilização de proposições teóricas e empregadas técnicas de análise de conteúdo, análise documental, observação e estatística descritiva. A transcrição das entrevistas foi transferida para o *software* Nvivo®, o qual favoreceu o processo de categorização. O *software* Nvivo® gerou um relatório contendo os trechos das entrevistas que foram codificados em cada uma das categorias utilizadas. Após o processo de categorização, promoveu-se a análise propriamente dita.

Quanto aos procedimentos éticos adotado na condução da pesquisa destacam-se: a aprovação do projeto pelo Comitê de Ética do hospital investigado; validação dos textos transcritos pelos entrevistados; envio do estudo final para aprovação da instituição. A confidencialidade neste estudo abrange a organização e os entrevistados, razão pela qual seus nomes foram substituídos por códigos aleatórios iniciados por GA<sub>adm</sub> para gestores da área administrativa e GA<sub>assis</sub> para os gestores da área assistencial.

#### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Para atender as proposições teóricas estabelecidas, inicialmente buscou-se conhecer sobre os controles e processos de gestão de risco existentes no HACE. Nessa etapa, os gestores receberam uma lista contendo o nome de ferramentas para identificar e avaliar os riscos e foram solicitados a indicar aquelas que conheciam e quais utilizavam. Os dados coletados sinalizam que os membros do hospital dominam diferentes técnicas de gestão de risco, que conhecem e utilizam ferramentas para a identificação e analisar os riscos e possuem mecanismos formais de comunicação dos riscos. Constata-se que os gestores da área assistencial conhecem e utilizam uma variedade maior de métodos de identificação e avaliação de riscos comparativamente à área administrativa. Ao analisar os dados coletados, no que se refere à adoção de métodos de identificação e avaliação de riscos e compará-los com o que está descrito na literatura (COSO, 2004; ISO, 2008), supõe-se que o hospital não adote uma metodologia de abrangência corporativa, embora, os *silos* possuam uma *expertise*.

##### **4.1 A gestão de riscos e o fator contingencial estratégica**

A primeira parte da análise consistiu em tipificar o hospital em um dos arquétipos descritos por Miles e Snow (1978). Com o uso do procedimento de coleta de dados descritos na metodologia, com base nos dados coletados, o estudo tipifica o HACE como *analyzer*.

Na sequência, os gestores foram arguidos com o objetivo de investigar se, na opinião dos mesmos, a postura estratégica do hospital o expunha ou não a riscos. Como síntese tem-se que, dos seis gestores da área administrativa, três consideram que a postura estratégica do hospital o expõe a risco, dois consideram que não e um não respondeu. Já no grupo de gestores da área assistencial, cinco consideraram que a postura estratégica do hospital não o expõe a risco e um considerou que sim. Isso sinaliza haver divergência quanto às percepções entre as áreas. Nas respostas dos gestores da área administrativa, a questão da inovação está presente como justificativa, em quatro das cinco unidades de dados: [GA<sub>adm</sub> 1] “*Ele tende a ser mais inovador.*”; [GA<sub>adm</sub> 2] “*Por termos uma veia inovadora.*”; [GA<sub>adm</sub> 3] “*Eu acho que tem uma postura inovadora.*”; [GA<sub>adm</sub> 5] “*Uma das coisas é que o hospital é sempre muito inovador*”. Note-se que, dos quatro relatos, três remetem à postura inovadora, presente na dimensão empreendedora dos ciclos adaptativos de Miles e Snow (1978), como possível geradora de risco. No grupo de gestores da área assistencial, o único gestor que considerou que a estratégia do hospital o expõe a risco atribuiu isso à estratégia de crescimento.

Em suma, com base no conjunto de dados coletados, deduz-se que existem diferenças entre as percepções no que tange ao fator contingencial estratégia e aos processos de gestão de risco entre as áreas administrativa e assistencial. Talvez, pelo fato de os gestores assistenciais conhecerem e utilizarem um conjunto maior de técnicas de identificação e avaliação de risco, eles associem tais práticas a uma menor exposição aos riscos que a postura estratégica do HACE possa correr. Também emergiu das entrevistas que os gestores da área assistencial

entendem que o *Balanced Scorecard* (BSC) contribui para a garantia de que a postura empreendedora do HACE se desenvolva de modo a não [Gassis 2] “*umentar o nosso componente de risco jurídico, civil, penal e trabalhista, sem aumentar os nossos riscos financeiros, nossos indicadores de endividamento, de passivo circulante, estão todos eles dentro do [padrão] de mercado*”.

Após identificar que o HACE possui uma tipologia estratégica do tipo *analyzer* e de constatar que a percepção quanto à postura estratégia e os controles e processos de gestão de risco são percebidos de forma diferente pelas duas áreas gerenciais, centra-se a atenção na inferência do primeiro pressuposto teórico: o tipo de estratégia adotada pela organização, tipificada de acordo com os Ciclos Adaptativos de Miles e Snow (1978), interfere nos processos e nos controles da Gestão de Riscos Corporativos.

Considerando-se que Smallman (1996), descreve que os *analyzers* têm como característica a necessidade de avaliar o ambiente, aversão ao risco e a instabilidade, tende-se a supor que as práticas de gestão de risco presentes no HACE, em parte, existem como uma resposta à sua postura estratégica. Para explorar a suposição supracitada, a Tabela 1 contém um conjunto preestabelecido de práticas de gestão de risco atribuídas por Henschel (2008) como pertencentes às organizações que se enquadram como *analyzers*. Na coluna ao lado direito da tabela, registra-se se tais práticas estão presentes no HACE.

**Tabela 1 – Checklist das práticas de gestão de risco em empresas analisadoras**

Grupo	Item/Características	Presença no HACE
<b>Controle de gestão:</b>		
1)	O BSC assume uma posição predominante com tendência para uma aplicação mais formal e contínua.	S
2)	As empresas possuem certificação ISO.	S
3)	Fazem uso dos instrumentos de gestão baseada em valor.	S
4)	Aumento da utilização de assessores externos para questões de estratégia de negócios e gestão empresarial*.	X
5)	Os riscos identificados são também diretamente integrados ao plano de negócios, que é facilitado por um planejamento bem desenvolvido.	S
6)	Possuem plano de contingência para a produção e o processamento eletrônico de dados.	S
7)	Existem regras claras de substituição para a gestão superior (regras de sucessão).	-
<b>Comunicação dos riscos</b>		
8)	As informações sobre os riscos observados são reportadas para os níveis gerenciais superiores por intermédio de um fluxo de relatórios rotineiros, em grandes empresas, por meio de relatórios específicos.	S
9)	A gestão de risco é formalmente documentada.	S
10)	A documentação, muitas vezes, faz parte do manual de gestão da qualidade.	S
<b>Processos de gestão de risco</b>		
11)	Instrumentos de gestão, baseado em valor, são considerados na gestão de risco.	S
12)	Identificam um número maior de campos de gestão de risco.*	-
13)	Consideram, em média, seis áreas de risco.	S
14)	Funções de distribuição de matemática e estatística são encontrados aqui.	X
15)	Maior esforço é feito para identificar riscos qualitativos.	S
16)	Em termos de frequência de identificação de riscos, predominam as de curto prazo.	S
17)	Como regra geral, os riscos são verificados trimestralmente ou mensalmente.	S
18)	O horizonte de monitoramento de risco concentra-se em um período de até dois anos.	-
19)	<i>Analyzers</i> aspiram a um <i>portifólio</i> de risco para estimar a posição de risco da empresa, embora ainda não o tenham implementado.	S
20)	A responsabilidade para identificar e monitorar os riscos é compartilhada entre um número maior de pessoas.	S
21)	Gestores e funcionários de outras unidades são fortemente envolvidos na gestão de risco.	X
22)	Há uma redução nos casos em que os níveis superiores de gestão são os únicos responsáveis pela gestão de risco e maior envolvimento do <i>controller</i> e dos gestores das unidades para o gerenciamento dos riscos.	X
23)	Identificação de riscos envolve um processo mais formal*, com questionários e listas de verificação.	S
24)	Em certa medida, são realizados <i>workshops</i> com envolvimento do pessoal de diversas unidades sob a coordenação de um gestor (que possui função gerencial).	S
25)	Planilhas são utilizadas para a avaliação de risco, com descrições verbais para a probabilidade de ocorrência e a exposição ao risco.	X
<b>Processos de gestão de risco em projetos</b>		
26)	Empregam técnicas clássicas de gerenciamento de projetos.	S
27)	Preparam um plano de projeto operacional, um plano de lucro e fluxo de tesouraria.	S

Continua...

Continua...

28) Riscos do projeto são levados em consideração para a maioria dos projetos individuais.	S
29) Os tipos de identificação de risco de projetos incluem riscos de processos de negócios, <i>design</i> e planejamento de riscos, riscos de crédito, riscos de qualidade e riscos legais.	S
30) A identificação de riscos ocorre durante a licitação e fase de planejamento.	S
31) Procedimentos mais formais são implementados para a identificação e a avaliação dos riscos*, e predomina uso dos métodos <i>Failure Mode e Effect Analysis Method</i> .	-
32) A documentação sobre os riscos do projeto é feita de modo mais abrangente*.	-
33) Em média, várias fontes de documentação são combinadas (proposta, contratos, cálculo de custo).	-
34) Em certa medida os projetos simples são consolidados em termos dos aspectos de risco.	X

Legenda: (S) Existe evidências que indicam ocorrência no HACE; (X) Existem evidências que indicam que não ocorre no HACE ou ocorre parcialmente; ( - ) Não foram coletados dados evidenciais que possibilitem a análise; ( \* ) Comparativamente às outras tipologias estratégicas.

Fonte: Adaptado de Henschel (2008).

Entre os 34 itens extraídos do estudo de Henschel (2008), sete não foram passíveis de avaliação por necessitarem de comparação com outras organizações hospitalares ou porque não fazem parte do escopo de análise. Das cinco características indicadas no quadro como não ocorrentes no HACE, a quarta, que trata de consultores externos, é interpretada pelo estudo como consequente da cultura organizacional. De acordo com os dados coletados, o HACE desenvolve internamente sua equipe de gerenciamento de risco e atua com grupos de melhoria específicos para a gestão de risco, com participação dos gestores (em consonância com o 24º item do quadro). Outra característica descrita por Henschel (2008) e que não está presente no HACE é o uso de modelos matemáticos e estatísticos para a gestão de risco. Quanto ao 22º item, é parcialmente atendido. Existe no HACE uma distribuição das atribuições de gestão de risco entre as áreas, e o processo é supervisionado por uma área de *staff*. O que se observou foi uma desconexão entre a controladoria e o processo; porém, não é possível concluir se isso decorre da priorização da gestão de risco assistencial ou se ocorre o contrário, a gestão de risco na área administrativa está menos desenvolvida por uma baixa participação da controladoria em seu processo. Por fim, quanto ao 25º item, a opção por considerá-lo inexistente deve-se ao fato de que, a partir da avaliação realizada, ele é pouco explorado no HACE. Mesmo na gestão de riscos assistenciais, diversos riscos operacionais poderiam ser mais bem monitorados com o apoio de mapas de riscos, por exemplo.

Quanto aos 22 itens caracterizados por Henschel (2008), os quais foram considerados presentes no HACE, são comentados aqueles julgados mais relevantes. Os itens um, três, cinco e 11 de certo modo se inter-relacionam. O BSC tem sido descrito pela literatura como uma ferramenta capaz de integrar-se ao sistema de gestão de risco. Beasley *et al.* (2006) relatam que quando o BSC está implantado, ele fornece uma plataforma para a adoção da GRC, além disso, afirmam que uma empresa pode incluir aspectos de gerenciamento de riscos nos objetivos e componentes de medição do *Balanced Scorecard*. Woods (2009) em um estudo de caso constata que a empresa desenvolveu um sistema específico para integrar o BSC à GRC para fins de planejamento e controle, fato que também é evidenciado no HACE. A diferença observada é que enquanto no estudo de Woods (2009) GRC serve para identificar e mitigar as ameaças potenciais à implementação estratégica direcionada pelo BSC, no HACE existe uma reciprocidade entre os dois sistemas, uma retroalimentação.

Assume-se a existência de uma retroalimentação entre GRC e BSC por entender-se que no HACE, ao mesmo tempo em que a GRC contribuiu para identificar e mitigar ameaças à implementação da estratégia – similar a Woods (2009) –, o BSC incorporou diretrizes específicas para apoiar a GRC – similar a Beasley *et al.* (2006) –, como relata um dos gestores da área assistencial: “*Isso é muito monitorado [gerenciamento da filantropia] pelas ferramentas e pelo modelo de gestão que o hospital adota, [...] no plano estratégico, ele tem uma perspectiva específica para isso, ele tem um plano de metas onde ele tem indicadores de*

*metas especificamente para o atendimento da filantropia*”. Por conta da necessidade estratégica de monitoramento da filantropia, o HACE possui cinco perspectivas estratégicas.

A essa discussão, acrescenta-se o segundo item do quadro, que adiciona a característica de utilização de certificações. Em diversos momentos, durante a coleta dos dados, surgiram indícios de que tanto o BSC quanto as certificações de qualidade (Dois Sistema de Acreditação Hospitalar) que o HACE possui interagem com o processo de gestão de risco. Buscou-se com o gestor da área assistencial responsável pela gestão de risco do HACE um melhor entendimento sobre a questão. Descreve-se a seguir o respectivo trecho da entrevista:

Pesquisador: [...] *o estágio de gestão corporativo que vocês têm, é possível atrelar ele à ferramenta de BSC e de acreditação? Elas influenciam?* Entrevistado: *Diretamente.* Pesquisador: *Elas [ferramentas de acreditação e BSC] influenciam na qualidade, ajudam a minimizar os riscos?* Entrevistado: *O BSC é um modelo de gestão genérico, não específico para a área da saúde como a acreditação. Mas o BSC estabelece, pelo próprio conceito da ferramenta, esse equilíbrio entre as diversas estratégias e as diversas partes interessadas, então eu estabeleço esse padrão homogêneo e equilibrado, a gente leva o conceito fundamental do Kaplan, a gente leva ele bem na ponta, tá bem, se eu juntar esse conceito de gestão, com o conceito das ferramentas dos fundamentos dos sistemas de acreditação, específicos para a área [hospitais] esses dois modelos são fundamentais para que se dê muita atenção ao risco e ao mesmo tempo equilíbrio.* Notadamente, é possível observar o uso consciente, por parte do HACE, de múltiplas ferramentas de gestão, nomeadamente Gestão de Risco, BSC e Certificação de Qualidade (Acreditação), como mecanismos complementares entre si, em que a fragilidade de um é suportada por outros.

Quanto ao 19º item constata-se que, embora o HACE ainda não possua uma GRC nos modelos preconizados pela literatura, ou seja, a gestão de risco é fortemente centrada na área assistencial, o desejo de ampliar o escopo de gestão de risco é evidenciado por diversos gestores, inclusive com a sinalização de expectativas quanto à adoção da ISO 31000.

Diante das evidências coletadas e descritas quanto ao primeiro pressuposto teórico, em consonância com o fato de existirem diferenciações entre as tipologias estratégicas (Schortel & Zajac, 1990; Gosselin 2011), em especial na estrutura de gestão de risco (Smallmann, 1996), e com base no enquadramento do HACE na classificação proposta por Henschel (2008), que atribui práticas específicas de gestão de risco para empresas tipificadas como *analyzers*, conclui-se que os atuais controles e processos de gestão de risco existentes no HACE decorrem, pelo menos em parte, de sua tipologia estratégica, análise que permite validar a primeira proposição teórica.

#### **4.2 O fator contingencial estrutura e o processo de gestão de risco**

Muitas das características da estrutura organizacional dos hospitais, conforme definido por Mintzberg (1995), estão presentes no HACE. No entanto, foram detectados movimentos institucionais para minimizar alguns pontos críticos desse tipo de estrutura, tais como: i) a contratação de médicos hospitalistas; ii) a incorporação do modelo de estrutura dos setores assistenciais organizados em departamentos com delegação de chefias médicas; e (iii) a flexibilidade das áreas para organizarem suas estruturas internas sem, pelo que foi observado, deixar de adotar uma postura centralizadora no que é estratégico.

Ficou evidenciado que a estrutura organizacional do HACE é dinâmica. Contribuem para essa afirmativa os seguintes relatos: “[...] *talvez até 2009, nossa estrutura sempre foi mais ou menos a mesma, o superintendente geral, o superintendente executivo [...] nós acabamos de aprovar o terceiro organograma, no terceiro ano, porque cresceu muito*” (GAdm 2) e “[...] *nossa estrutura está sempre mudando, agora nós vamos anunciar uma nova estrutura, justamente para dar respostas a essas mudanças*” (GAssis 1). Ou, ainda, o seguinte relato, que enfatiza o motivo que leva a estrutura organizacional a ser tão dinâmica: “[...] *nós*

## Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

*tivemos um crescimento muito rápido, em três anos nós triplicamos o tamanho da rede [...] o acompanhamento do rearranjo da estrutura, às vezes o descompasso da velocidade é grande, mas é uma estrutura que está em permanente revisão e com proposição de ajustes para poder dar sustentação” (GAdm 4).*

Acredita-se que a capacidade do HACE de reorganizar constantemente sua estrutura organizacional (rearranjo) é uma característica que pode ser explicada pela teoria contingencial, uma vez que, pelo inferido, sua estrutura tende a responder à estratégia, conforme preconizado por Chandler (1962), Chenhall (2003) e Gerdin (2005). Isso é positivo e provavelmente garante ao HACE uma capacidade de constante ajuste frente a novas modificações do ambiente. Na sequência das entrevistas, os gestores foram questionados se a estrutura da área de responsabilidade deles impactava a forma como eles percebiam a necessidade de gestão de risco. Como exemplo descreve-se algumas das respostas:

– Gestores da área administrativa:

[1] *“Sim, sim, sim. Pesquisador: De que forma? Entrevistado: Nossa área é segregada em setores [...] e células de atuação com coordenador e líderes intermediários, com processos bem definidos, com objetivos e o tempo todo avaliando, como é que tá esse processo, se ele é sólido”.*

[2] *“A estrutura não. É a demanda em si, não a estrutura”.*

[3] *“Sim, nós temos as pessoas, nós montamos a nossa estrutura de acordo com a sua importância”.*

[6] *“Muito, impacta muito. Pesquisador: Ajuda ou prejudica? Entrevistado: Ajuda. Pesquisador: Já ficou claro, as áreas são diferentes. Entrevistado: São diferentes, os níveis de exposição ao risco são diferentes e a gestão, as ferramentas que a gente usa são diferentes”.*

– Gestores da área assistencial:

[1] *“Muito difícil, essa pergunta é muito difícil a resposta, se fosse exclusivamente para o HACE eu não tenho dúvida, seria o ideal, ideal, trabalha com time, trabalha por processo, trabalha matricialmente, para toda rede, não, ainda não [...]. Pesquisador: E quanto maior a estrutura vertical e horizontal, [...], isso traz, estimula mais a desejar uma gestão de risco? Entrevistado: É obrigatório, é mandatário.”*

[3] *“Pesquisador: O processo de gerenciamento de risco ajuda ou não faz diferença? Entrevistado: Não, faz muita diferença – muita diferença. Pesquisador: Vocês teriam a mesma tranquilidade se ela não existisse, se vocês não tivessem [atual processo de gestão de risco] que vocês têm hoje? Entrevistado: Não de jeito nenhum, de jeito nenhum. [...] é uma estrutura muito grande, um desafio muito grande, mas é também por outro lado uma instituição que tem uma gestão muito evoluída.”*

Os relatos sinalizam que os gestores convergem no entendimento de que a estrutura organizacional que está sob seu comando gera necessidade de gestão de risco, o que faz atribuir maior importância para esse sistema de controle. Entre os entrevistados, somente um gestor, pertencente à área administrativa, discordou da afirmativa. Entende-se, no entanto, que há diferença entre os motivos que levam cada um dos grupos a atribuírem importância para a relação entre estrutura e gestão de risco. No caso dos gestores da área administrativa, dois deles remetem ao uso da estrutura como meio de gerenciar risco – células de trabalho, líderes de equipe, formalização de processos. Já outro relato remete a uma visão de futuro, em que o gestor declara não praticar processos de gestão de risco, mas que há necessidade de adequar sua estrutura para fazê-lo. Ou seja, a estrutura contribui para a gestão de risco.

No que tange ao grupo assistencial, dois gestores observam que a ampliação [tamanho] do HACE criou um desajuste entre a estrutura e a capacidade de gerenciar riscos, ao passo que outro relato atribui aos processos de gestão de risco uma importância diferenciada, por dar suporte ao controle de gestão de sua área em decorrência do número de setores, funções e

volume de pessoas subordinadas. Ou seja, a gestão de risco contribui para o controle em decorrência do tipo de estrutura. Por conseguinte, embora ambos os grupos de gestores atribuam importância para a relação entre estrutura e gestão de risco, infere-se que o modo de percebê-la é diferenciado. Um grupo tende a compreender a estrutura como útil para gerenciar risco (área administrativa), enquanto o outro grupo a entende como útil para minimizar os riscos inerentes à sua estrutura (área assistencial). É oportuno observar que estes possuem uma estrutura organizacional mais heterogênea e complexa comparativamente àqueles.

Na sequência, procede-se à análise da segunda proposição teórica: a estrutura da organização interfere nos processos e nos controles da Gestão de Riscos Corporativos.

A literatura de GRC pautada na teoria contingencial possui poucas evidências quanto à relação entre o fator contingencial estrutura e o sistema de GRC. Smallman (1996) conjectura que organizações descentralizadas tendem a transferir a responsabilidade de gestão de risco aos departamentos. Nesse sentido, Hoyt e Hall (2003) observam que, nos hospitais, por conta da heterogeneidade das equipes, da descentralização de autoridade, do tamanho da estrutura física e da diversidade tecnológica, é pouco provável que uma pessoa na qualidade de *Chief Risk Officer* (CRO) seja responsável pelos riscos estratégicos, financeiros e operacionais.

No HACE, entende-se que há uma associação entre a estrutura organizacional e os controles e processos de gestão de risco. Assim como preconizado por Smallman (1996) e Hoyt e Hall (2003), a organização não possui um gestor que ocupe a função de CRO. A responsabilidade pelos controles e processos de gestão de risco é distribuída entre diferentes membros da organização e conta com o apoio de comitês de gestão multissetoriais. Cabe destacar que, de acordo com Mintzberg (1995), nos hospitais coexistem duas hierarquias distintas: uma profissional, baseada no conhecimento individual e na autonomia das equipes, e outra mais autocrática, com o poder originado pela função exercida. A autonomia da área assistencial, segundo o descrito pela literatura e corroborado pelos gestores do HACE, ocasiona problemas de gestão. Nesse aspecto, indícios coletados na organização sinalizam que uma das funções da gestão de risco é a promoção de um alinhamento dos profissionais, cuja liderança é baseada no conhecimento (MINTZBERG, 1995) com as diretrizes organizacionais.

Dois relatos, provenientes de diferentes gestores da área administrativa, contribuem para apoiar a inferência de que o processo de gestão de risco pode ser um meio utilizado pelo HACE para reduzir os reflexos negativos da burocracia profissional preconizada por Mintzberg (1995): [...] *tem aparecido pelo contato seguro, funcionários relatando Dr. fulano de tal na hora de fazer determinado procedimento não fez o checkout, o checklist de cirurgia segura, [...] como ele é a autoridade, começa a cirurgia, ela vai lá e registra, isso é uma questão operacional, o diretor técnico chama o profissional, conversa. [...] Assim, 30% dos registros do contato seguro são de situações de não observância de procedimentos, desde procedimentos simples até procedimentos mais complexos* (GAdm 1). Relato 2: *Hoje nós temos condições aqui de dizer assim: – Olha, se você não cumprir com o protocolo de prevenção o senhor não vai operar, o senhor vai operar em um outro lugar* (GAdm 3).

Nota-se que emerge dos relatos a questão da autonomia profissional, e a ela os dois gestores congregam um fator que é a não observância por parte de alguns profissionais de padrões de segurança assistencial estabelecidos pelas diretrizes estratégicas. Nesse aspecto, a gestão de risco apoiada no sistema de acreditação parece colaborar. Segue citação de Mintzberg (1995, p. 50-51), para contribuir com a análise:

Organizações profissionais cedem boa parte do controle sobre sua escolha de trabalhadores, bem como métodos de trabalho, a instituições externas que os treinam e registram, e além disso estabelecem padrões que os guiam na conduta do trabalho. Como esse controle transfere fidelidade, resulta que os profissionais tendem a se identificarem mais com sua profissão do que com a organização dentro da qual ocorre praticá-la.

Ao incorporar à análise o relato dos gestores, a citação de Mintzberg (1995) e o seguinte comentário: “[...] *foi muito mais fácil para o grupo assimilar a implantação e o cumprimento por ser regulamento da [acreditação] do que por ser um regramento da vigilância sanitária*” (GAdm 4), é possível inferir que no HACE a acreditação contribua para conduzir os grupos profissionais a atuarem dentro dos padrões de gestão de risco desejados pela organização.

Em suma, entende-se que os controles e processos de gestão de risco no HACE contribuem para reduzir os problemas inerentes à sua estrutura, que por sua vez caracteriza-se como burocrática profissional. Notadamente, os gestores lidam com um número elevado e diversificado de membros, o que pode fazer com que o administrador “não seja capaz de controlar os profissionais diretamente”, mas pode, “dependendo do trabalho em questão, [...] conseguir controlá-lo diretamente por meio de seus próprios procedimentos e regras” (Mintzberg, 1995, p. 50). Isso leva à dedução de que a estrutura organizacional interfere na presença de controles e processos de GRC, uma vez que, segundo Dalton et al. (1980), a estrutura relaciona-se com as políticas organizacionais que prescrevem e restringem o comportamento de seus membros o que leva o estudo a validar a segunda proposição teórica.

Notadamente, os dois sistemas de acreditação hospitalar do HACE (que são oriundos de entidades ligadas à profissão) possuem um conjunto de regras e padrões direcionados especificamente para a gestão de risco. Em conformidade com relatos, a aceitação de determinados padrões de gestão de risco melhorou a partir do momento em que a justificativa passou a ser atribuída às exigências estabelecidas pela entidade acreditadora. Da mesma maneira, após o estabelecimento de procedimentos preconizados pelos padrões de acreditação hospitalar, os gestores do HACE sentem-se amparados para requerer que os profissionais que atuam na assistência ao paciente sigam os padrões de qualidade e de segurança preconizados e desejados pela instituição. Outro aspecto em relação ao fator contingencial estrutura está no fato de o HACE, rotineiramente, reorganizar sua estrutura organizacional para dar sustentação (ajustar) ao constante crescimento, ou seja, a estrutura organizacional do HACE permanece em constante revisão para atender às necessidades de crescimento que, por sua vez, são dimensionadas pela estratégia organizacional *analyzer*. Veja-se que Miles et al. (1978) consideram que um dos riscos inerentes à estratégia *analyzer* é o de que uma organização não tenha habilidade suficiente para ser eficiente e eficaz em manter o equilíbrio necessário ao longo de sua relação entre estrutura e estratégia, pelo que se infere no caso, o HACE tem promovido os (re)ajustes organizacionais necessários para atender sua tipologia estratégia.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com base na revisão da literatura, em especial as considerações de Renn (1992), entende-se que o tipo de exposição ao risco que prevalece ou exige maior demanda de recursos em sua gestão pode variar entre os diversos segmentos organizacionais. Hospitais, instituições bancárias, seguradoras, indústrias petroquímicas, entidades de gestão pública, todos se beneficiam da GRC, já que, de maneira geral, qualquer organização está exposta a riscos operacionais, financeiros, legais e de mercado, por exemplo. Algumas organizações, porém, possuem tipos específicos de riscos inerentes à sua atividade, tais riscos, se potencializados, podem representar danos inestimáveis a natureza do negócio. Cabe à administração promover ações para gerencia-lo.

Com relação ao caso analisado, os achados sinalizam que as equipes internas do hospital possuem diversas competências e habilidades úteis para operacionalizar a Gestão de Riscos Corporativos. Constata-se que no HACE, as técnicas utilizadas para identificar e avaliar riscos se diferenciam entre os grupos de gestores; em que há uma maior *expertise* de conhecimento e de utilização entre os gestores da área assistencial.

No tocante à percepção dos gestores quanto aos fatores contingenciais estratégia e estrutura, entende-se que o HACE possui uma estratégia tipificada por Miles e Snow (1978)

como *analyzer*, e, em decorrência da estratégia, ficou evidenciado que a sua estrutura organizacional permanece em constante reformulação. Ao comparar os fatores contingenciais com os processos de gestão de risco adotados pelos dois grupos de gestores – gestores da área administrativa e gestores da área assistencial –, conclui-se que as práticas de gestão de risco são diferentes e, em algum grau, são reflexo dos fatores contingenciais analisados.

Entende-se que uma das razões para a gestão de risco assistencial estar mais bem desenvolvida decorre da orientação estratégica do hospital, que prioriza a segurança do paciente. Notadamente, para que isso seja viabilizado, dada a natureza de interdependência departamental exigida, diversas áreas e diferentes atividades passaram a adotar processos e controles de gestão de risco.

No que diz respeito ao fator contingencial estrutura e sua relação com a gestão de risco, constatou-se haver diferença de percepção entre as áreas. Enquanto os gestores da área administrativa tendem a considerar que a estrutura organizacional contribui para os processos e controles de gestão, os gestores da área assistencial entendem que a gestão de risco é que contribui com a estrutura, a qual é maior e mais complexa no caso desse grupo de gestores em relação à de seus pares, já que incorpora um grupo relativamente grande de profissionais autônomos e de profissões que possuem diretrizes próprias para executar suas atividades.

No tocante à primeira proposição teórica investigada, no contexto do estudo, considera-se como válida a proposição que prediz teoricamente que o tipo de estratégia adotada pela organização, tipificada de acordo com os Ciclos Adaptativos de Miles e Snow (1978), interfere nos processos e nos controles da Gestão de Riscos Corporativos. No caso, os atuais processos e controles de gestão de risco adotados são, até certo ponto, influenciados pela sua característica estratégica tipificada como *analyzer*. Ao cruzar as práticas de gestão de risco presentes no hospital com aquelas preconizadas por Henschel (2008) como inerentes às organizações *analyzers*, observou-se que há um alinhamento relevante. Nesse aspecto, o estudo contribui por testar a classificação de Henschel (2008) em um contexto organizacional diferente do originalmente desenvolvido.

Quanto ao fator contingencial estrutura, que serve de base para a segunda proposição teórica, conclui-se que, no HACE, os atuais controles e processos de gestão de risco colaboram para a redução de problemas organizacionais característicos de estruturas burocráticas profissionais. A gestão de risco, nos moldes como está estruturada, proporciona ao hospital a possibilidade de alinhar sua prioridade estratégica em termos de gestão de risco (riscos assistenciais) com as especificidades do modo de atuar do corpo clínico assistencial e, inclusive, como foi citado por um dos entrevistados, o comportamento de pacientes e acompanhantes, possibilitando o controle de algumas das ações de seus *stakeholders*.

Em síntese, conclui-se que os fatores contingenciais estratégia e estrutura influenciam e são influenciados pelos processos e controles de gestão de risco. A estratégia mostrou ser o fator contingencial que norteia o modo como a organização se posiciona quanto à gestão de risco – notadamente, a organização *analyzer* tende a dar atenção para a gestão de risco. No caso da estrutura, a maneira adotada pela organização para gerenciar os riscos, apoiada em sistemas de certificação assistencial, demonstrou-se útil para reduzir problemas inerentes à burocracia profissional. Nesse caso, a gestão de risco é útil, pois, contribui para minimizar problemas decorrentes de características do fator contingencial estrutura.

Adicionalmente emergiu do caso a existência de interação entre diferentes SCGs e a GRC, contribuindo para sua realização (*Balanced Scorecard* – BSC, Orçamento e sistemas de qualidade) e também delimitando seu escopo de aplicação (BSC). Na literatura investigada existem evidências de que quando o BSC está implantado, ele fornece uma plataforma para a adoção da GRC (Beasley *et al.*, 2006) e que organizações podem desenvolver um sistema específico para integrar o BSC à GRC para fins de planejamento e controle (Woods, 2009). No estudo, a diferença observada é que existe uma reciprocidade entre alguns sistemas, uma

retroalimentação, por exemplo, ao mesmo tempo em que a GRC contribuiu para identificar e mitigar ameaças à implementação da estratégia – similar a Woods (2009) –, o BSC incorporou diretrizes específicas para apoiar a GRC – similar a Beasley *et al.* (2006). Logo, considera-se oportuno que novos estudos avancem na busca do entendimento de como ocorrem as interconexões entre os SCG, como eles interagem e como contribuem para a efetividade da gestão de risco.

Futuras pesquisas podem continuar a investigar a relação entre as tipologias estratégicas e os processos e controles de gestão de risco. Aqui há um ponto importante: se os achados de Henschel (2008), corroborados no estudo, no tocante a organizações *analyzer*, são pertinentes, então compreender por que o fator contingencial estratégia afeta os processos e controles componentes da GRC e como níveis ideais de controle podem ser obtidos em diferentes tipologias estratégicas parecem ser questões relevantes a serem investigadas. Durante a realização do estudo, observou-se que os sistemas de acreditação nacionais têm evoluído e incorporado, de maneira crescente, padrões de gestão risco, a exemplo do que ocorre em certificações internacionais da área, pesquisas podem explorar esse alinhamento, por exemplo, investigando a influência da acreditação nas práticas de gestão de risco dos hospitais, inclusive a luz de outras teorias organizacionais.

#### REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M., & LUTHER, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2-27.
- BEASLEY, M. S., CLUNE, R., & HERMANSON, D. R. (2005). Enterprise risk management: an empirical analysis of factors associated with the extent of implementation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24, 521-531.
- BERKOWITZ, S. L. (2001). Enterprise risk management and the healthcare risk management. *Journal of healthcare risk management*, 21, 29-39.
- BERRY, A. J., COAD, A. F., HARRIS, E. P., OTLEY, D. T., & STRINGER, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41, 2-20.
- BHIMANI, A. (2009). Risk management, corporate governance and management accounting: emerging interdependencies. *Management Accounting Research* 20, 20, 2-5.
- BURREL, G., & MORGAN, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*. Londo: Heinemann Educational Books.
- CHANDLER, A. D. (1962). *Strategy and structure, chapters in the history of the America industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- CHENHALL, R. H., & MORRIS, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *61*, 16-35.
- CHENHALL, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- COLLIER, P. M., & WOODS, M. (111-123 de 2011). A comparison of the local authority adoption of risk management in england and australia. *Australian Accounting Review*, 57(21).
- COLLIER, P. M., BERRY, A. J., & BURKE, G. T. (2007). Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-wide Internal Control Procedures. *CIMA*, 2(11), 1-8.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). (2004). *Enterprise Risk Management: Integrated Framework*. New York: AICPA.
- CONANT, J. S., MOKWA, M. P., & RAJAN, V. P. (Sep. de 1990). Strategic types, distinctive marketing competencies and organizational performance: a multiple measures-based. *Strategic Management Journal*, 11(5), 365-383.

- DALLORA, M. E., & FORSTER, A. C. (2008). A importância da gestão de custos em hospitais de ensino – considerações teóricas. *Medicina (Ribeirão Preto)*, 41(2), 135-142.
- DALTON, D. R., TODOR, W. D., SPENDOLINI, M. J., FIELDING, G. J., & PORTER, W. (Jan. de 1980). Organization Structure and Performance: A Critical Review. *The Academy of Management Review*, 1, 49-64.
- DENZIN, N. K., & LINCOLN, Y. S. (2006). *O planejamento da pesquisa qualitativa :teorias e abordagens*. (S. R. NETZ, Trad.) Porto Alegre: Artmed.
- DONALDSON, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. London: Sage.
- EWUSI-MENSAH, K. (1981). The external organizational environment and its impact on managerial information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 310-316.
- FERREIRA, A., & OTLEY, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20, 263-282.
- GERDIN, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 99-126.
- GORDON, L. A., & NARAYANAN, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organizations structure: an empirical investigation. *Accounting Organizations and Society*, 33-47.
- GORDON, L. A., LOEB, M. P., & TSENG, C. Y. (2009). Enterprise risk management and firm performance: a contingency perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28, 301-327.
- GOSSELIN, M. (2011). Contextual factors affecting the deployment of innovative performance measurement systems. *Journal of Applied Accounting*, 12(3), 260-277.
- GOVINDARAJAN, V., & GUPTA, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51-66.
- GUIMARAES, I. E., PARISI, C., PEREIRA, A. C., & WEFFORT, E. F. (2009). A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras em um estudo da percepção dos gestores de riscos e controllers. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios - RBGN*, 11(32), 260-275.
- GUL, F., & CHIA, Y. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of a three-way interaction. *Accounting Organizations and Society*, 4/5, 413-426.
- GUPTA, A. K., & GOVINDARAJAN, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management Journal*, 27(1), 25-41.
- HENSCHEL, T. (2008). Risk management practices of smes: evaluating and implementing effective risk management system. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- HOYT, R. E., & HALL, E. W. (Spring de 2003). Enterprise Risk Management: evidence shows changing roles of health care risk managers. *Journal of Healthcare Risk Management*, 23(2), 7-11.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION - ISO. (2008). ISO 31000. *Risk management — Principles and guidelines on implementation*.
- KAPLAN, R. S., & MIKES, A. (June de 2012). Managing risks: a new framework. *Harvard Business Review*, 6, 1-8.
- KLEFFNER, A. E., LEE, R. B., & MCGANNON, B. (2003). The effect of corporate governance on the use of enterprise risk management: evidence from Canada. *Risk Management and Insurance Review*, 6(1), 53-73.
- LANGFIELD-SMITH, K. (2007). A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy. In: C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier.
- MARSHALL, C. (2002). *Medindo e gerenciando riscos operacionais em instituições financeiras*. Rio de Janeiro: Qualitymark.

- McLAREM, T., HEAD, M., & YUAN, Y. (2004). Strategic Fit of supply chain management information systems: a measurement model. *International Conference on Information Systems (ICIS)*, 596-606.
- MILES, R. E., & SNOW, C. C. (1978). *Organizational Strategy: Structure and Process*. New York: McGraw-Hill .
- MILES, R. E., SNOW, C. C., MEYER, A. D., & COLEMAN JR., H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of Management Review*, 3(3), 546-562.
- MILLER, D., & FRIENSE, P. H. (1986). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal*, 3(1), 1-25.
- MILLER, K. D. (2009). Organizational risk after modernism. *Organization Studies*, 30, 157-180.
- MINTZBERG, H. (1995). *Criando organizacoes eficazes: estruturas em cinco configuracoes*. São Paulo: Atlas.
- PAULO, W. L., FERNANDES, F. C., RODRIGUES, L. G., & EIDIT, J. (2007). Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 43, 49-60.
- PIZZINI, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 179-210.
- PORTER, M. E. (1994). *Estrategia competitiva :tecnicas para analise de industrias e da concorrência* (8. ed.). (E. M. BRAGA, Trad.) Rio de Janeiro: Campus.
- RENN, O. (1992). Concepts of risk: a classification. In: S. KRIMSKY, & D. GOLDING, *Social theories of risk* (pp. 53-79). Westport: Praeger.
- RIZZO, J. R., HOUSE, R. J., & LIRTZMAN, S. I. (1970). Role conflict and ambiguity in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 15(2), 150-163.
- SCHIMINKE, M., CROPANZONO, R., & RUPP, D. E. (Sep. de 2002). Organization structure and fairness perceptions: The moderating effects of organizational level. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 89(1), 881-905.
- SHORTELL, S. M., & ZAJAC, E. J. (1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity. *The Academy of Management Journal*, 33(4), 817-832.
- SMALLMANN, C. (1996). Risk and organizational behaviour: a research model. *Disaster Prevention and Management*, 5(2), 12-26.
- SOIN, K., & COLLIER, P. (Jun. de 2013). Risk and risk management in management accounting and control - Editorial. *Management Accounting Research*, 24, 82-87.
- SUBRAMANIAM, N., COLLIER, P., PHANG, M., & BURKE, G. (2011). The effects of perceived business uncertainty, external consultants and risk management on organisational outcomes. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(2), 132-157.
- TANAKA, O. Y., & TAMAKI, E. M. (Abril de 2012). O papel da avaliação para a tomada de decisão na gestão de serviços de saúde. *Ciência e Saúde Coletiva*, 17(4), 821-828.
- TILLEMA, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS (management accounting systems) sophistication. Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), 101-129.
- TRAPP, A. C., & CORRAR, L. J. (2005). Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(37), 24-36.
- WATERHOUSE, J. H., & TIESSEN, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.
- WOODS, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control systems within Birmingham city council. *Management Accounting Review*, 20, 69-81.
- YIN, K. R. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (3 ed.). Porto Alegre: Bookman.