

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BEATRIZ NEGRELLI DA SILVA

**LÓGICAS INSTITUCIONAIS NA MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS EM
HOSPITAIS ACREDITADOS**

Maringá
2018

BEATRIZ NEGRELLI DA SILVA

**LÓGICAS INSTITUCIONAIS NA MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS EM
HOSPITAIS ACREDITADOS**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Área de Concentração Controladoria, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Maringá.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Katia Abbas

Maringá
2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá, PR, Brasil)

S586L Silva, Beatriz Negrelli da
Lógicas institucionais na mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados / Beatriz Negrelli da Silva. -- Maringá, 2018.
143 f. : figs., tabs.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Katia Abbas.
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2018.

1. Custos - Contabilidade. 2. Gestão de Custos - Hospitais. 3. Lógicas institucionais. 4. Acreditação hospitalar. I. Abbas, Katia, orient. II. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDD 23.ed. 657.42

Glauca Volponi de Souza - CRB9/948

	PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PCO UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ – UEM	
	Centro de Ciências Sociais Aplicadas Departamento de Ciências Contábeis Av. Colombo, 5.790 – Bloco C-23 – Sala 003 Zona 07 – CEP: 87020-900 – Maringá – Pr. Telefone: (44) 3011-6025 e-mail: sec-pco@uem.br	

ATA DE DEFESA PÚBLICA

Aos vinte e quatro dias do mês de agosto do ano de dois mil e dezoito, às 10h., realizou-se nas dependências da Universidade Estadual de Maringá, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: "Lógicas Institucionais na Mensuração e Gestão de Custos em Hospitais Acreditados", de autoria de **Beatriz Negrelli da Silva**, aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Mestrado – Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade Gerencial.

Nome do membro da banca	Função	IES
Profª Drª Katia Abbas	Presidente	PCO/UEM
Prof. Dr. João Marcelo Crubellate	Membro examinador	PPA/UEM
Profª Drª Dione Olesczuk Soutes	Membro examinador	UNIOESTE/Pr

Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, a candidata foi **APROVADA** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **30 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada um arquivo em formato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM. E, para constar, foi lavrada a presente Ata, que vai assinada pelo Coordenador do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.

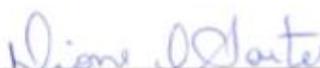
Maringá, 24 de agosto de 2018.



 Profª Drª Katia Abbas
 (Presidente)



 Prof. Dr. João Marcelo Crubellate
 (Membro examinador interno)



 Profª Drª Dione Olesczuk soutes
 (Membro examinador externo – UNIOESTE/PR)



 Profª Drª Simone Leticia Raimundini Sanches
 Coordenadora do PCO

DEDICATÓRIA

*Aos meus pais, Maria e Waldir,
que são meus exemplos de vida e principais motivadores.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por iluminar meu caminho, permitindo esta experiência única de conhecimento e crescimento que o mestrado proporciona.

A toda minha família, que sempre estiveram torcendo por mim, principalmente meus pais, a minha irmã e agora a pequena Valentina, por todo apoio, incentivo, preocupação e compreensão dos momentos que não pude compartilhar com eles, dos nervosismos e ansiedade neste período. Saiba que vocês são as minhas maiores motivações para eu sempre continuar buscando o melhor. Amo vocês!

Agradeço, em especial, minha orientadora, Prof^a Dr^a Katia Abbas, por todos ensinamentos, orientações, conversas, conselhos, e por sempre me incentivar a buscar mais. Certamente é um exemplo a ser seguido como professora e como pessoa. Obrigada por tudo!

As minhas queridas amigas do mestrado, Maria Angélica e Rosangela Oliveira, pela parceria nos trabalhos, seminários e artigos, além da amizade e o apoio fora da sala de aula, que contribuíram para esta fase ser menos árdua.

Agradeço também a todos os amigos e colegas que pude compartilhar esta jornada, com momentos de estudo, conversas (e muito café) na sala 226, em especial a Salete, Gaspar, Matheus e Monique. Um agradecimento especial também a Roberta pela grande ajuda na coleta de dados.

A todos os professores do PCO e do DCC, principalmente o Prof. Braz e o Prof. Valter, pelas conversas e orientações em estatística.

Ao prof. Dr. Crubelatte, por sempre atender as minhas dúvidas, e por todo conhecimento compartilhado sobre a teoria e lógicas institucionais.

A secretaria do PCO e do DCC: Ana, Marcos e Margarete, obrigada por todo o apoio e disponibilidade.

A CAPES pelo apoio financeiro durante este período.

E por fim, sou grata aos hospitais que participaram desta pesquisa.

“Você nunca sabe que resultados virão da sua ação.
Mas se você não fizer nada, não existirão resultados”.

M. Gandhi

RESUMO

Silva, B. N. (2018). Lógicas institucionais na mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

Este estudo tem como objetivo analisar como as lógicas institucionais influenciam as práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais brasileiros acreditados. Para tanto, a pesquisa é quantitativa, com finalidade aplicada; emprega como estratégia o levantamento (*survey*), utilizando-se de um questionário como técnica de coleta de dados. A população estudada compreende 263 hospitais, e a amostra é de 85 respostas válidas, que representa 32% da população. As análises do estudo são feitas por meio de estatísticas descritivas, modelagem de equações estruturais e teste ANOVA. Os resultados evidenciam que as práticas mais utilizadas de mensuração e gestão de custos são o custeio por absorção pleno/integral e a margem de contribuição, enquanto as menos utilizadas são o método das seções homogêneas (RKW), o custeio baseado e atividades (ABC) e o custeio alvo. No que diz respeito às lógicas institucionais, detectou-se que as que se apresentam de forma mais predominante, em média, são a lógica institucional profissional, burocrática, de mercado e de comunidade, respectivamente. Contudo, percebe-se, embora o predomínio, a coexistência destas nas motivações em se fazer a mensuração e gestão de custos no contexto hospitalar, indo ao encontro das missões dos respectivos hospitais da amostra. Quanto a relação de influência estatística entre as lógicas institucionais e as práticas estudadas, a lógica de mercado influencia na adoção de mais práticas de custos que as demais lógicas, seguida da lógica de comunidade. As lógicas institucionais profissional e burocrática não apresentam influência significativa em nenhuma prática de custo. Do mesmo modo, há influência significativa de outros fatores na adoção de determinadas práticas de custos, como as recomendações de consultorias externas, o uso da mesma prática em outros hospitais, a natureza hospitalar, o tamanho (quantidade de leitos) e o nível de acreditação, podendo-se também observar a relação indireta destes elementos com as lógicas institucionais. Assim, conclui-se que as diversas lógicas institucionais estão presentes na mensuração e gestão de custos, e que não são apenas os pressupostos de mercado que levam à adoção de práticas neste contexto, sendo levado em consideração, ao se fazer e utilizar estas determinadas práticas, a melhoria na qualidade dos serviços, a transparência e acessibilidade ao usuário dos mesmos. O estudo também evidencia que as lógicas concorrentes atuando no mesmo campo contribuem com a gestão como um todo, induzindo a uma lógica voltada a eficiência hospitalar, tentando atender a demanda por qualidade, acessibilidade e redução ou contenção de custos. Ademais, pode-se depreender que o hibridismo encontrado das lógicas institucionais se deve ao fato da gestão hospitalar também estar se tornando mais híbrida, no sentido que há a presença no comando dos hospitais de profissionais da área da saúde e da gestão.

Palavras-chave: Custos. Gestão de custos em hospitais. Lógicas institucionais. Acreditação hospitalar.

ABSTRACT

Silva, B. N. (2018). Institutional Logics in Measuring and Managing Costs in Accredited Hospitals. (Master's dissertation). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

This study aims to analyze how the institutional logics influence the practices of measurement and cost management in accredited Brazilian hospitals. For this, the research is quantitative, with applied purpose; employs as strategy the survey, using a questionnaire as data collection technique. The study population comprises 263 hospitals, and the sample is 85 valid answers, representing 32% of the population. The analyzes of the study are made through descriptive statistics, modeling of structural equations and ANOVA test. The results show that the most used practices of measurement and cost management are the cost of full absorption and contribution margin, while the least used are the homogeneous sections method (RKW), cost-based and activities (ABC) and target costing. As far as the institutional logics are concerned, it was detected that the ones that present more predominantly, on average, the professional, bureaucratic, market and community institutional logic, respectively. However, it is possible to see, although the predominance, the coexistence of these in the motivations to measure and manage costs in the hospital context, in order to meet the missions of the respective hospitals in the sample. As for the relation of statistical influence between the institutional logics and the practices studied, the market logic influences the adoption of more cost practices than the other logics, followed by the logic of community. The professional and bureaucratic institutional logics have no significant influence on any cost practice. Likewise, there is a significant influence of other factors in the adoption of certain cost practices, such as the recommendations of external consultants, the use of the same practice in other hospitals, hospital nature, size (number of beds) and level of accreditation, and it is possible to observe the indirect relation of these elements with the institutional logics. Thus, it is concluded that the various institutional logics are present in the measurement and management of costs, and that it is not only the market presuppositions that lead to the adoption of practices in this context, being taken into account, when making and using these certain practices, the improvement in the quality of the services, the transparency and accessibility to the users of the same ones. The study also shows that competing logics in the same field contribute to the management as a whole, inducing a logic aimed at hospital efficiency, trying to meet the demand for quality, accessibility and reduction or containment of costs. In addition, it can be deduced that the hybridity found of the institutional logics is due to the fact that hospital management is also becoming more hybrid, in the sense that there is the presence in charge of the hospitals of health and management professionals.

Keywords: Costs. Cost management in hospitals. Institutional logics. Hospital accreditation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Principais atores de financiamento em hospitais brasileiros.....	30
Figura 2. Cadeia de valor hospitalar	32
Figura 3. Relação entre artefatos de mensuração e gestão de custos	40
<i>Figura 4.</i> Elementos do centro de custos e procedimentos hospitalares	46
Figura 5. Desenho da pesquisa	66
Figura 6. Cálculo amostral.....	74
Figura 7. Conhecimento dos respondentes em custos hospitalares.	82
Figura 8. Comando do hospital	83
<i>Figura 9.</i> Quantidade de leitos dos hospitais	83
<i>Figura 10.</i> Satisfação das práticas de custos e formação do preço de venda	92
Figura 11. Médias das lógicas institucionais na gestão hospitalar	103
<i>Figura 12.</i> Termos mais relacionados à missão e propósitos dos hospitais da pesquisa.	105
Figura 13. Modelo de equações estruturais	112
Figura 14. Principais resultados da pesquisa	115

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Quantidade de hospitais no Brasil	31
Tabela 2. Hospitais acreditados no Brasil (ONA)	73
Tabela 3. Caracterização dos hospitais.....	82
Tabela 4. Acreditação dos hospitais	84
Tabela 5. Respostas dos hospitais por região/estado	84
Tabela 6. Grau de adoção das práticas de mensuração e gestão de custos.....	86
Tabela 7. Utilização das práticas para tomada de decisão.....	90
Tabela 8. Formação de Preço de Vendas.....	90
Tabela 9. Percepção da melhoria da gestão de custos com a acreditação	92
Tabela 10. Escolha do método.....	93
Tabela 11. Descritivo das lógicas institucionais.....	94
Tabela 12. Influência do Ministério da Saúde na gestão de custos	97
Tabela 13. Resistência dos profissionais na adesão de novas regras e gestão	98
Tabela 14. Medidas de normalidade das variáveis	99
Tabela 15. Cargas fatoriais das variáveis latentes	101
Tabela 16. Validade convergente	102
Tabela 17. Validade discriminante	102
Tabela 18. Validade preditiva (Q^2) e tamanho do efeito (f^2) do modelo ajustado.....	106
Tabela 19. Resultados dos testes (continua).....	106
Tabela 20. Resultados teste com variável de controle.....	110
Tabela 21. Outras variáveis que influenciam as práticas de custos.....	113

LISTA DE QUADROS

<i>Quadro 1.</i> Níveis de acreditação ONA.....	29
<i>Quadro 2.</i> Dificuldades na implementação e implantação de práticas de custos.....	37
<i>Quadro 3.</i> Práticas da mensuração e gestão de custos	40
<i>Quadro 4.</i> Taxonomia dos trabalhos acerca dos custos hospitalares quanto a gestão e mensuração de custos	42
<i>Quadro 5.</i> Ferramentas para gestão de custos e métodos de custeio no setor hospitalar	43
<i>Quadro 6:</i> Isomorfismos institucionais	56
<i>Quadro 7.</i> Lógicas institucionais	59
<i>Quadro 8.</i> Pesquisas relacionadas às lógicas institucionais e área da saúde	61
<i>Quadro 9.</i> Constructos e variáveis da pesquisa	68
<i>Quadro 10.</i> Definição constitutiva e operacional dos constructos e variáveis da pesquisa	69
<i>Quadro 11.</i> Hipóteses da pesquisa	71
<i>Quadro 12:</i> questões da pesquisa.....	75
<i>Quadro 13.</i> Métodos aplicados para análise da pesquisa	77
<i>Quadro 14.</i> Resumo dos testes de hipóteses	109

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado Em Atividades
ABM	Gerenciamento Baseado Em Atividades
ANAHP	Associação Nacional Dos Hospitais Privados
ANS	Agência Nacional de Saúde Suplementar
AVE	<i>Average of Variance Extracted</i>
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
FEHOSPAR	Federação dos Hospitais e Estabelecimentos de Serviços de Saúde no Estado do Paraná
G.A.O.	Grau de Alavancagem Operacional
GEC	Gestão Estratégica de Custos
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
M.C.	Margem de Contribuição
M.S.	Margem de Segurança
NIE	Novo Institucionalismo Econômico
NIS	Nova Sociologia Institucional
OIE	Velha Teoria Institucional Econômica
ONA	Organização Nacional de Acreditação
P.E.	Ponto de Equilíbrio
RKW	<i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i> - Método das seções homogêneas
SEM-PLS	<i>Structural equation models-partial least squares</i>
SUS	Sistema Único de Saúde
TDABC	Custeio Baseado em Atividade e Tempo
VIF	<i>Variance inflactor fator</i>
VL	Variável latente
VO	Variável observada

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.2	OBJETIVOS.....	20
1.2.1	Objetivo Geral	20
1.2.2	Objetivos Específicos.....	20
1.3	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES.....	20
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	23
1.5	DELIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	24
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	26
2.1	PROBLEMÁTICA DA GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS	26
2.1.1	Instituições Hospitalares	26
2.1.1.1	Breve contexto histórico dos hospitais	26
2.1.1.2	Características dos hospitais brasileiros	29
2.1.2	Gestão de custos em hospitais: discussão da problemática	33
2.2	PRÁTICAS DE MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO CONTEXTO HOSPITALAR	37
2.2.1	Práticas de mensuração de custos.....	44
2.2.1.1	Custeio por Absorção	44
2.2.1.2	Método das Seções Homogêneas	45
2.2.1.3	Custeio Variável	47
2.2.1.4	Custeio baseado em atividades	48
2.2.2	Custos para controle e tomada de decisão	50
2.2.2.1	Custeio Padrão.....	50
2.2.2.2	Análise custo, volume e lucro.....	50
2.2.2.3	Custeio alvo	53
2.2.3	Formação do preço de venda	54
2.3	LÓGICAS INSTITUCIONAIS	55
2.3.1	Teoria Institucional	55
2.3.2	Lógicas Institucionais.....	57
2.3.3	Lógicas Institucionais no Contexto Hospitalar	60
2.4	FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DE PESQUISAS	64

3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	66
3.1	CARÁTER TEÓRICO-METODOLÓGICO DA PESQUISA	66
3.1.1	Desenho da pesquisa.....	66
3.1.2	Teoria de base.....	67
3.1.3	Constructos e variáveis da pesquisa	67
3.1.4	Definições constitutivas e operacionais.....	69
3.2	HIPÓTESES DA PESQUISA	70
3.3	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	71
3.4	POPULAÇÃO E AMOSTRA	72
3.5	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	74
3.5.1	Questionário	74
3.5.4	Pré-teste	76
3.6	TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	76
3.7	ENTREVISTA PILOTO	78
4.	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	81
4.1	ANÁLISES E DISCUSSÃO DAS ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS.....	81
4.1.1	Caracterização dos respondentes e dos hospitais	81
4.1.2	Análise descritiva das variáveis.....	85
4.2	ANÁLISE DO MODELO DAS EQUAÇÕES ESTRUTURAIS.....	99
4.2.1	Modelo de mensuração	99
4.2.2	Modelo estrutural e análise das relações	105
4.3	ANÁLISES ADICIONAIS.....	113
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	117
5.1	CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS-EMPÍRICAS.....	117
5.2	LIMITAÇÕES DO ESTUDO E RECOMENDAÇÕES FUTURAS	120
	REFERÊNCIAS	122
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	139

1. INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta a contextualização e a situação problema do estudo, que dá suporte aos objetivos da mesma, assim como aborda a justificativa, as contribuições e as delimitações da pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

A competitividade no ambiente empresarial exige mais informações, sobretudo as relacionadas aos custos, visto seu papel estratégico para as organizações e considerando-se um diferencial competitivo, inclusive no setor da saúde (Silva, Miranda & Falk, 2002; Lauchner & Beuren, 2004; Crispim, Almeida & Raupp, 2007; Pereira, Sá & Jorge, 2010). Rosa e Santos (2003, p. 68) ressaltam que é “impossível ser competitivo sem um gerenciamento adequado de custos”.

No entanto, é um desafio controlar os gastos com cuidados de saúde (Neriz, Nunez & Ramis, 2014). Os hospitais enfrentam dificuldades para controlar e conter os seus custos, devido às mudanças ocorridas com a introdução de técnicas modernas de medicina, e consequentemente do aumento dos custos (Neriz et al, 2014; Blanski, 2015), além da constante pressão por qualidade (Dallora & Forster, 2008; Neder, 2015), demandando uma gestão mais capacitada para gerir os recursos escassos desse setor (Cunha, 2011).

Para tanto, os hospitais são pressionados a adotarem técnicas de gerenciamento de custos mais avançadas (Popesko, 2013) para apoio ao controle gerencial, à tomada de decisão (Mattos, 2005; Callado & Pinho, 2014), à eficiência e à transparência hospitalar (Mercier & Naro, 2014), além de poder contribuir no seu desempenho (Cinquini, Vitali, Pitzalis & Campanale, 2009).

Embora ressaltada essa importância do gerenciamento de custos, ainda se verifica a ausência destas práticas em instituições hospitalares (Martins et al., 2015; Barros, Silva, Souza, Melo & Taveira, 2013). Do mesmo modo, averigua-se que muitos hospitais desconhecem os custos dos seus serviços (Oliveira, 2010), uma vez que os preços praticados, principalmente nas instituições privadas, refletem minimamente os seus reais custos (Carpintero, 1999; Dallora & Forster, 2008), e quando os conhecem, utilizam-se da informação de custos apenas para fins fiscais (Abbas, 2001; Stroehrer & Freitas, 2008), sendo que para tomada de decisão o seu uso ainda é pouco utilizado (Silva et al., 2003).

Arndt e Bigelow (2006), por meio da análise dos principais periódicos na área da saúde, destacam, quanto às mudanças ocorridas no setor hospitalar, que as pesquisas acadêmicas deram maior ênfase na transformação do seu papel de caridade para a produção da saúde e do seu papel social para a profissionalização da medicina, porém, menos atenção foi direcionada ao gerenciamento hospitalar.

Já Scott, Ruef, Mendel e Caronna (2000) afirmam que, no contexto da saúde americana, a mudança nas formas de pagamentos, a competição dos hospitais por pacientes e o aumento das privatizações levaram a inserir práticas de negócios, fazendo crescer a orientação de mercado e, por conseguinte, os contratos e comportamentos dessas organizações passam a ter um caráter mais comercial. Desse modo, até mesmo as organizações não lucrativas passam a introduzir estratégias lucrativas (Scott et al. 2000).

O contexto brasileiro não se difere muito, já que os incentivos à rede privada na década de 80 (La Forgia & Couttolenc, 2009; Vecina Neto & Malik, 2014), a criação da ANS na década de 90 (Silva, 2003) e o crescimento dos planos de saúde (Globekner, 2011) contribuíram para o aumento dos hospitais privados (privatização da saúde). Por outro lado, as reformas públicas feitas neste ínterim declararam a saúde como um direito da população com a criação do Sistema Único de Saúde (SUS) (Paim, Travassos, Almeida, Bahia & Macinko, 2011).

Todavia, verifica-se que os hospitais públicos ou mistos se mostram deficitários devido aos repasses insuficientes do SUS (FEHOSPAR, 2017), e os hospitais privados acabam fechando as portas por conta das dificuldades financeiras e/ou falta de gerenciamento (Silva, Costa & Tibério, 2003; Oliveira, Bruni, Paixão & Carvalho Filho, 2008; ANAPH, 2014). Sendo assim, coloca-se em evidência, como citaram Scott et al. (2000), que tanto os hospitais públicos como os privados percebem que a gestão de custos representa significativa importância, seja para economia de recursos e/ou a fim de otimizar os resultados financeiros e também promover maior qualidade no atendimento aos pacientes (Raimundini, Souza, Struett, Reis & Botelho, 2004; Yukimitsu & Pereira, 2010).

Ainda quanto às mudanças na área hospitalar, Arndt e Bigelow (2006) ressaltam que é por meio da “reinstucionalização” que ocorrem as mudanças, referindo-se a saída de uma lógica institucional e entrada de outra, visto que essas lógicas institucionais têm como propósito determinar os objetivos ou os valores que devem ser seguidos dentro de um campo e indicar quais os meios são apropriados para seguir, portanto, direcionam, motivam e legitimam o comportamento dos atores no campo bem como justificam suas ações (Scott et al., 2000, p. 25 e 171).

As lógicas institucionais são pautadas em crenças e símbolos carregados pelos participantes do campo organizacional, dando significado as suas atividades (Friedland & Alford, 1991; Thornton & Ocasio, 1999; Scott et al., 2000; Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Assim, ao tentar compreender o comportamento do indivíduo e da organização no contexto social (Friedland & Alford, 1991), pode-se verificar a ligação entre as lógicas institucionais e as práticas organizacionais, auxiliando na compreensão de como algumas práticas são produzidas, reproduzidas, modificadas e extintas (Silva, 2016).

Considera-se que quanto mais complexo o contexto organizacional, mais distintas são as lógicas que as influenciam, e será maior a pluralidade ou complexidade institucional da organização (Goodrick & Reay, 2011; Raynard, 2016; Araújo, 2017). Os hospitais são organizações complexas, tendo em vista que pelas rápidas mudanças que ocorrem neste setor, nota-se um alto caráter institucionalizado (Scott et al., 2000).

Esta complexidade hospitalar é devida aos seus serviços (Crispim, 2010), que incorporam uma gama de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos que possuem, além da relação com os componentes sociais, culturais e educacionais, que interferem na sua estrutura, nos seus processos e resultados (Carpintero, 1999; Machado & Kuchenbecker, 2007; Souza et al., 2009; Santos et al., 2013; Martins et al., 2015; Souza, Scatena & Kehrig, 2016), englobando múltiplas lógicas institucionais.

Ainda abordando a complexidade encontrada no âmbito hospitalar, pode-se dizer que ela também ocasiona altos gastos para o setor (Martins, Portulhak & Voese, 2015; Santos, Martins & Leal, 2013), fazendo com que tenham que trabalhar em um contexto de custos elevados, recursos escassos e sem comprometer a qualidade dos serviços prestados (Tognon, 1999; Carpintero, 1999; Dallora & Forster, 2008; Bonacim & Araújo, 2010; Santos et al., 2013; Neder, 2015). Portanto, a gestão de custos é importante, já que também objetiva auxiliar na manutenção do equilíbrio financeiro e aumento da qualidade dos serviços (Dallora & Forster, 2008; Santos et al., 2013).

Todavia, observa-se que a maioria dos hospitais brasileiros ainda são considerados abaixo do padrão razoável de qualidade e eficácia (Falk, 2008; La Forgia & Couttolenc, 2009), mesmo estes tendo como missão social “cumprir seus objetivos, fornecendo serviços de qualidade para os necessitados quando necessário” (Pascuci, Meyer & Crubelatte, 2017, p.3).

Destaca-se nesse contexto a acreditação hospitalar, que é um selo de qualidade, como uma forma de atestar e legitimar os serviços oferecidos pelos hospitais, visando, segundo Silva (2016), o aumento da qualidade e eficiência nos serviços da saúde.

Além disso, a acreditação hospitalar também apresenta benefícios no que concerne à gestão de custos, pois Cardoso e Martins (2012, p. 60), ao investigarem os sistemas de custos em hospitais acreditados, evidenciam que “a acreditação hospitalar influencia na melhoria dos custos das organizações de saúde”.

Arndt e Bigelow (2006) apontam que as demandas conflitantes exigidas aos hospitais para melhorar o acesso, introduzir tecnologias e serviços e conter custos, levam a lógica da eficiência, que por sua vez, também é um problema para os hospitais adotarem práticas associadas à esta lógica. Neste sentido, os mesmos autores discorrem que esta pressão pode levar os hospitais a adotarem qualquer prática de gerenciamento atual, correndo o risco de não se adequarem à instituição.

Sendo assim, observa-se a relação entre a gestão de custos hospitalares, as lógicas institucionais e a acreditação hospitalar, verificando-se a coerência da presente pesquisa. Cabe destacar a seguir alguns outros estudos que permeiam o campo da saúde, evidenciando a problemática neste campo.

Capettini, Chow e McNamee (1998), em um estudo na Itália, afirmam que um dos desafios para os hospitais terem continuidade é desenvolver informações de custos relevantes que permitam dar subsídios à estratégia, preços e decisões gerenciais. Outrossim, Yereli (2009) destaca, em estudo feito na Turquia, que além da dificuldade em contabilizar os custos, devido à falta de dados necessários, os hospitais têm os sistemas de contabilidade de custos diferentes, considerando-se que o produto oferecido por um hospital é um conjunto de serviços, como diagnóstico, tratamento e reabilitação do paciente, o que faz com que os preços e custos diários sejam diferentes.

Além das dificuldades na implantação de práticas de custeio, dentre elas o desconhecimento, a insegurança, a falta de sistema de informação (*software*) adequada, a falta de estratégia e até mesmo pelo fato do hospital não dispor de um profissional qualificado na gestão de custos, além da inexistência de protocolos e das resistências culturais (Santos et al., 2013; Borgert, Alves & Schultz, 2010), percebe-se que as dificuldades para a implementação e sucesso das práticas de custos compreendem fatores diversos, não dependendo apenas de números, papéis e rotinas, mas tendo o papel humano como elemento essencial nesse processo (D. Martins, 2002; Bonacim & Araújo, 2010), sendo que a confiabilidade dos sistemas de gestão de custos e sua utilidade à tomada de decisões e melhoria contínua da gestão, depende diretamente de quem os alimenta (Barros & Freitas, 2005).

Tais afirmativas indicam que as ações dos atores envolvidos no campo são influenciadas por seus objetivos e como realizá-los, que por sua vez “criam” e “modificam” as lógicas institucionais (Scott et al., 2000).

Já Souza et al. (2009) concluíram que os hospitais têm os processos e os controles internos para gestão de custos limitados ainda à Contabilidade Financeira e à prestação de contas aos proprietários, sugerindo que as pesquisas futuras contemplem hospitais de outras regiões do país, além das estudadas (Paraná e Minas Gerais), a fim de se conhecer a situação atual dos hospitais no que tange a gestão de custos.

Lucena e Brito (2010) identificaram o perfil dos estudos na área de custos hospitalares, publicados nos anais do congresso USP, elucidando a escassez de estudos em custos voltados para esta área, além de apontar que a maioria dos gestores hospitalares tendem a continuar a tomar decisões sem os dados reais de seus custos, podendo assim incorrerem em mais erros em suas ações administrativas e, conseqüentemente, comprometendo posteriores tomadas de decisões. Autores ressaltam que “desconhecer os custos pode agravar a posição financeira presente e futura do hospital” (Santos, Leal & Silva, 2014, p. 46).

Cardoso e Martins (2012) identificaram se os hospitais de Uberlândia (Minas Gerais), que passaram pelo processo de acreditação, possuem um sistema de custos, apontando que a acreditação melhora a redução de custos. Contudo, apenas um dos quatro hospitais investigados tem sistema de custos implantado.

Santos et al. (2013), tendo como objetivo avaliar a utilização das informações de custos nas entidades hospitalares de Uberlândia (Minas Gerais), evidenciaram que embora não utilizada por todos os hospitais investigados, os gestores percebem a necessidade e a importância da informação de um sistema de custos para subsidiar o processo decisório de modo eficaz.

Por sua vez, Martins et al. (2015) salientam que, dentre alguns hospitais universitários federais pesquisados, há a ausência da utilização de ferramentas de gestão de custos, mesmo havendo uma norma (NBC T 16.11) sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que indica a aplicação de um sistema de custos nas entidades públicas com a finalidade de mensurar, gerir e avaliar o desempenho. Assim, os autores recomendam ao final do estudo contemplar os demais hospitais universitários, além de sua amostra, a fim de generalizar os resultados obtidos e explorar as diferenças entre os hospitais.

Abbas et al. (2015) ainda elucidam que o método mais enfatizado pelos pesquisadores na literatura é o custeio baseado em atividades, enquanto que nos hospitais o mais utilizado é

o custeio por absorção integral, evidenciando uma lacuna entre o que ocorre nos hospitais e o que os pesquisadores vêm estudando.

Do mesmo modo, a pesquisa de Silva, Alcantara, Baiocchi, Heil e Abbas (2017), que consistiu em um estudo bibliométrico acerca do tema em periódicos e congressos nacionais da área contábil até o ano 2016, demonstrou que os estudos têm como foco a aplicação de algum método, e poucos exploram as motivações ou dificuldades inerentes neste processo e a relação com as práticas utilizadas no dia-a-dia dos hospitais, deixando claro este paradoxo entre o que a literatura vem abordando e o que os hospitais efetivamente utilizam para mensurar e gerenciar seus custos.

No contexto internacional as pesquisas destacam, assim como as nacionais, a falta de informações de custos para tomada de decisão (Lapão, 2005; Neriz et al., 2014), bem como fazem a discussão de algum método de custeio, melhor cálculo dos custos dos serviços hospitalares (Riewpaiboon, Malaroje & Kongsawatt, 2007; Popesko, 2013; Nguyen et al., 2014) e discussões em torno das melhorias na gestão devido a implementação de metodologias de reembolso de pagamentos (Geue et al., 2012). Cabe ressaltar, que essas metodologias de reembolso são como as citadas no início do texto; Scott et al. (2000) pontua como uma das mudanças no sistema de saúde.

E no que concerne as lógicas institucionais, os trabalhos no contexto hospitalar destacam os conflitos inerentes a este ambiente, devido às lógicas institucionais concorrentes que impactam no gerenciamento hospitalar (como em Koelewijn, Ehrenhard, Groen & van Harten, 2012; Blomgren & Waks, 2015; Currie & Spyridonidis, 2015).

Do mesmo modo, Scott et al. (2000) discorrem as eras do campo da saúde americano, passando por um domínio de uma lógica profissional e posteriormente de estado e mercado, com práticas mais gerenciais. E Arndt e Bigelow (2006), ao explorarem uma lógica institucional para a gestão hospitalar, destacam em seu estudo a importância do controle de custos para os gerentes no âmbito hospitalar.

Observa-se, assim, a necessidade de estudos que explorem como se dá a utilização e quais são as práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais, considerando que a maioria das pesquisas encontradas têm abordado apenas a aplicação de métodos de custeio em áreas específicas de hospitais (Leoncine, 2010). E, considerando-se o conjunto de dificuldades que ocorrem no processo de implementação de práticas de custeio, os quais levam hospitais, por vezes, a desistirem de sua implementação ou de não as utilizar após a sua implementação (Rocha, 2004), vê-se a necessidade de investigar, além de quais práticas de gestão e

mensuração de custos são utilizadas, os motivos que se dá a adesão ou não das práticas de gestão de custos, por meio de orientações teóricas.

Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) destacam a teoria institucional dentre as teorias que buscam explicar a adesão ou não de artefatos da contabilidade gerencial, sendo uma abordagem aplicada a fim de compreender o paradoxo citado anteriormente. Esta teoria pode contribuir em um ambiente organizacional complexo, em constantes mudanças e sujeito a ações cada vez mais inovadoras, como os hospitais, auxiliando, segundo Silva (2016), de forma significativa na compreensão de padrões estabelecidos e na percepção de como e porque determinadas práticas são adotadas.

Portanto, o presente estudo optou por utilizar como teoria base a Institucional, buscando nesta perspectiva as lógicas institucionais, como mencionadas no decorrer do texto, tendo em vista que estas impactam nas ações e práticas estabelecidas pelos indivíduos dentro das organizações, inclusive as hospitalares (Scott et al., 2000), uma vez que ajudam a compreender melhor os motivos das práticas adotadas, considerando as heterogeneidades do ambiente organizacional (Silva, 2016; Araújo, 2016).

Ademais, verifica-se que as pesquisas não discutem como as práticas de custeio interagem com as estruturas organizacionais (Guerreiro et al., 2005). Além disso, são escassos os estudos empíricos que explicam a adoção de artefatos da contabilidade gerencial por meio da Teoria Institucional (Oyadomari, Cardoso, Mendonça Neto & Lima, 2008), ou qualquer abordagem teórica (Ramalho, 2016), não sendo localizado nenhum neste tema abordando as lógicas institucionais.

Ponderando que a gestão de custos é imprescindível para a sobrevivência dos hospitais (Abbas & Leoncine, 2014), torna-se pertinente a discussão sobre as práticas de mensuração e gestão de custos, com a finalidade de pontuar as principais nos hospitais, bem como suas possíveis motivações e sua relação com as lógicas institucionais no campo da gestão hospitalar.

Portando, considerando tais expostos, este estudo busca responder a seguinte questão: **Como as lógicas institucionais influenciam a utilização das práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros?**

Para tanto, os objetivos da pesquisa serão elucidados nos tópicos seguintes, bem como a justificativa do estudo acerca da problemática apresentada.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

A pesquisa tem como objetivo geral analisar como as lógicas institucionais influenciam a utilização das práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral estabelecido, os objetivos específicos propostos são:

- a) identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizados pelos hospitais acreditados do Brasil e o grau de adoção destas;
- b) verificar a concordância das práticas indicadas para hospitais pela literatura e as realmente utilizadas;
- c) identificar as lógicas institucionais na gestão de custos nos hospitais;
- d) verificar a relação entre as lógicas institucionais apresentadas e as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais;

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES

Este estudo justifica-se, primeiramente, pela relevância que os hospitais representam, sendo apontado por La Forgia e Couttolenc (2009) como o cerne do sistema de saúde, além do papel social e econômico que desempenham ao prestar serviços ligados à saúde e vida da sociedade (Souza & Barros, 2013), e por concentrarem a maior parte dos recursos destinados à saúde (Yukimitsu & Pereira, 2010; Neder, 2015).

Silva et al. (2003) e Xavier Filho e Rodrigues (2012) salientam que se faz necessário estudar de que maneira os custos são gerenciados em instituições de saúde; já para os autores Marques, Tonin, Abbas e Leoncine (2016), deve-se levar em consideração a importância em se conhecer a estrutura de custos e despesas em qualquer tipo de empresa, inclusive dos hospitais.

Nessa mesma perspectiva, Martins, Carmo, Ribeiro e Portilho (2014) destacam que ainda há a necessidade de compreender melhor a aplicação de ferramentas de custos em hospitais, embora já discutida há mais de um século, uma vez que, segundo Santos et al.

(2013), a gestão de custos no setor de serviços, principalmente, a de serviços hospitalares, necessita ser investigada e indagada amplamente por meio da pesquisa, gerando informações e subsídios para os gestores na tomada de decisão.

Além disso, a melhoria da gestão dos custos em hospitais pode trazer consigo a melhoria dos serviços como um todo, uma vez que permite conhecer a realidade de recursos técnicos, financeiros e humanos empregados, além de oferecer mecanismos de controle e gerenciamento do fluxo produtivo hospitalar (Silva, 2006). Pondera-se também que a mensuração e gestão de custos proporcionam informações que possibilitam analisar como, onde, por que e para que os recursos são consumidos, contribuindo com a gestão organizacional (Silva, Scarpin, Rocha & DiDomenico, 2014)

O desconhecimento dos custos pode agravar a posição financeira presente e futura do hospital, considerando-se importante o conhecimento de custos no que tange ao auxílio do planejamento financeiro do mesmo (D. Martins, 2002), como também evitar erros na tomada de decisões por parte dos gestores (Lucena & Brito, 2010).

Ressalta-se que os estudos sobre a gestão de custos não são recentes, em vista de que Kaplan e Cooper (1998) já vêm destacando uma preocupação contínua deste para o processo gerencial. Contudo, Silva e Abreu (2006), Leoncine (2010), Bitti, Aquino e Cardoso (2011) afirmam que no setor hospitalar ainda há a necessidade de mais estudos, tendo em vista que a maioria dos estudos publicados abordam o tema se restringindo à aplicabilidade do custeio baseado em atividade em hospitais, como é o caso dos trabalhos Abbas (2001), Abbas et al. (2002), Raimundini (2004), Miranda et al. (2007), Cinquini et al. (2009), Bonacim e Araújo (2010), Popesko (2013) e Neriz et al. (2014). E Popesko e Novák (2011) ainda ressaltam que não existem estudos empíricos que mostrem os benefícios oriundos do referido método.

Diante disso, retoma-se o exposto no item 1.1, que Abbas et al. (2015) elucidam que o método mais enfatizado pelos pesquisadores foi o custeio baseado em atividades (ABC), enquanto nos três hospitais investigados o mais utilizado foi absorção integral, podendo-se observar nesse aspecto, uma lacuna entre o que ocorre nos hospitais e o que os pesquisadores vêm estudando. Desse modo, denota-se a necessidade de estudos que explorem como se dá a utilização dos métodos de gestão e mensuração de custos em hospitais, visto, por vezes, a incoerência da teoria com a realidade, além de serem localizados poucos estudos, como o de Abbas et al. (2015), relacionados ao estudo das ferramentas e não apenas da viabilidade da aplicação delas em um hospital.

O presente estudo, portanto, busca corroborar com a demanda por pesquisas acadêmicas que tratem sobre a gestão em mensuração dos custos hospitalares, como Abbas

(2001), Rosa e Santos (2003), Dallora e Forster (2008) e Martins et al. (2015), os quais destacam que muitos hospitais desconhecem os custos incorridos em suas atividades por não utilizarem as informações geradas pelos sistemas de custos para subsidiar as suas decisões de cunho administrativos, de controle de atividades e de investimentos.

Bitti et al. (2011) ainda ressalta que na literatura nacional há poucas pesquisas teórico-empíricas acerca do tema, além da ausência de orientação teórica nas existentes (Bitti et al., 2011; Ramalho, 2016), mostrando a relevância em se fazer trabalhos a respeito das práticas de contabilidade gerencial “ligados” à teoria (Berry et al., 2009).

Portanto, o presente estudo buscou contribuir na perspectiva teórica ao identificar e analisar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas sob ótica das lógicas institucionais, que têm como principais precursores Friedland e Alford (1991), Thornton e Ocasio (1999) e Scott et al. (2000), utilizando-se como base do trabalho, além destes, estudos nacionais como de Silva (2016).

E visto que ainda são considerados escassos estudos nacionais abordando as lógicas institucionais, pode então proporcionar um enriquecimento da teoria, identificando as lógicas institucionais no contexto da gestão de custo hospitalar e como elas podem influenciar a utilização das práticas de custos para mensuração, controle e tomada de decisão gerencial.

Nesse aspecto, à priori, o estudo fez um levantamento quantitativo, sendo que se detectou que a maioria dos estudos na temática tangem à estudos qualitativos, havendo poucos estudos *surveys*.

Quanto ao contexto profissional e prático, a pesquisa contribui ao proporcionar uma melhor visão e conhecimento do que os gestores estão utilizando para o gerenciamento de custos na área hospitalar, evidenciando as ferramentas mais utilizadas, podendo até viabilizar possibilidades de *benchmarkings*.

Além disso, no que tange ao aspecto social, pressupõe-se que se o hospital utiliza métodos de gerenciamento e mensuração de custos adequados, além do hospital ter um melhor controle de seus recursos, o cliente (paciente/sociedade) também estará pagando um preço mais “justo” pelo serviço prestado, tendo em vista que Mercier e Nero (2014) consideram que a informação de custo é importante tanto para os hospitais e formadores de políticas, quanto para quem paga pelo serviço.

Desse modo, buscou-se conhecer a realidade destes hospitais brasileiros referente às quais práticas de mensuração e gestão de custos utilizam e como as lógicas institucionais influenciam esta utilização ou não dos mesmos. Com o intuito de integrar o conhecimento acadêmico com a prática, sendo que Hékis, Silva e Sousa (2011) destacam que a integração

entre universidades e hospitais representa um enriquecimento da bagagem intelectual tanto para os acadêmicos como para os profissionais envolvidos com a gestão hospitalar.

Para tanto, este estudo pesquisou hospitais acreditados brasileiros pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), partindo do pressuposto que os hospitais que possuem selo de acreditação utilizam mais os métodos de gestão e mensuração de custos, visto que Cardoso e Martins (2012, p. 60) apontam que “a acreditação hospitalar influencia na melhoria dos custos das organizações de saúde”, indicando que as informações de custos podem auxiliar os gestores a controlar melhor seus gastos na melhoria da qualidade e desempenho hospitalar. Viana et al. (2011) e Garrido, Tacchini e Saltorato (2014) complementam dizendo que a acreditação hospitalar pode gerar benefícios como uma melhor gestão dos recursos e tomada de decisão.

Ademais, denota-se a ausência de pesquisas que argumentem sobre os benefícios trazidos após a certificação hospitalar (Xavier & Carmo Filho, 2015; Silva, Dani & Santos, 2016), identificando-se apenas as pesquisas de Cardoso e Martins (2012), Xavier e Carmo Filho (2015) e Silva et al. (2016), que contribuem neste aspecto, sendo que a primeira investiga os sistemas de custos em hospitais acreditados em Uberlândia (MG); a segunda e a terceira, as práticas gerenciais, uma em hospitais de Manaus (AM) e outra na região Sul. Não há, portanto, estudos com abrangência nacional.

Outrossim, o manual da ONA (2015, 2018) menciona que o hospital deve utilizar um modelo de gestão, havendo dentre os “requisitos padrão” a política de gestão de custos, portanto, os hospitais acreditados são incumbidos a fazer o gerenciamento dos custos. A ONA trata-se de uma entidade não governamental e sem fins lucrativos brasileira, que, visando a segurança dos pacientes, certifica os hospitais que apresentam a qualidade definida para os serviços de saúde.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta dissertação encontra-se estruturada, além da introdução, em mais quatro capítulos.

O segundo aborda a fundamentação teórica, a qual deu embasamento a presente pesquisa, discorrendo brevemente sobre a história e características dos hospitais, e posteriormente acerca da problemática da gestão de custos em hospitais, no contexto nacional e internacional; as práticas de gestão e mensuração de custos com ênfase no setor hospitalar; e

por fim sobre a Teoria Institucional e as Lógicas Institucionais presentes nos hospitais, as quais se relacionam às práticas e ações dentro das organizações.

No terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos do estudo, englobando elementos como a caracterização e classificação da pesquisa, as variáveis estudadas e o método de análise das variáveis.

O quarto capítulo aborda os resultados do estudo e a discussão do mesmo, analisando os dados dos questionários respondidos.

E por fim, o quinto capítulo apresenta as conclusões, destacando os principais achados da pesquisa, suas limitações e recomendações para estudos futuros.

1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Cabe ressaltar neste tópico as delimitações do estudo, a fim de viabilizar os objetivos do estudo, quanto:

- a) **as práticas de gestão e mensuração de custos:** as práticas de gestão e mensuração de custos estudadas são: Custeio por absorção (Parcial e Pleno/Integral); Método das Seções Homogêneas (RKW); Custeio Variável; Custeio Baseado em Atividades ou ABC; Custeio Padrão; Análise Custo, Volume e Lucro (CVL); Custeio Alvo; e Formação de preço de venda. Estas foram estabelecidas por meio do levantamento dos estudos empíricos em hospitais que investigaram ou aplicaram tais práticas, contudo, não abordando as práticas da Gestão Estratégica de Custos (GEC), embora sejam investigados os métodos como custeio baseado em atividades (ABC) e Custeio Alvo, que também se encontram dentro da GEC, porém, o intuito de abordá-las é pela ênfase das pesquisas sobre o uso destas para gestão de custos, e não necessariamente ligadas à estratégia da empresa. Desse modo, as práticas de custos utilizadas foram identificadas por meio de um questionário;
- b) **as lógicas institucionais:** delimitou-se em investigar se as lógicas institucionais presentes nos hospitais são de mercado, profissional, burocrática e de comunidade, considerando-se os diversos estudos que trazem estas lógicas como as mais incorporadas no ambiente da saúde, além de estudos acerca das práticas em hospitais relacionadas às estas lógicas institucionais (Scott et al., 2000; Reay & Hinings, 2009; Blomgren & Waks, 2015; Silva, 2016, Araújo, 2016). Estas lógicas institucionais foram identificadas por intermédio de um questionário, que abordará questões sobre os

motivos do uso das práticas de mensuração e gestão de custos e neles as características principais de cada lógica;

- c) **as organizações pesquisadas:** o universo da pesquisa abrange os hospitais brasileiros acreditados pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), considerando-se que a acreditação hospitalar pode ajudar na melhoria dos controles gerenciais e de custos (Cardoso & Martins, 2012), além de ser indicada a necessidade de mais estudos acerca da temática no contexto hospitalar (Dallora & Forster, 2008; Bitti et al., 2011; Martins et al., 2015; Ramalho, 2016), assim como a ausência em hospitais acreditados (Xavier & Carmo Filho, 2015; Silva et al. 2016);
- d) **aos respondentes:** os respondentes para o questionário foram gestores, contadores, *controllers* ou quem tinha função e conhecimento suficiente da organização e seus custos e a capacidade de responder o instrumento de coleta de dados da pesquisa.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo demonstrar a fundamentação do presente estudo ao abordar assuntos pertinentes a problemática e ao objetivo proposto, como as características do setor hospitalar, a gestão de custos hospitalares no âmbito nacional e internacional, trazendo os problemas que agravaram sua gestão, a fim de aprofundar os assuntos expostos no capítulo 1. Posteriormente, aborda os conceitos e definições básicas dos métodos de gestão e mensuração de custos, denotando-se os mais adequados, de acordo com a literatura, para o contexto hospitalar, bem como os pesquisados no estudo. Por fim, aborda a Teoria Institucional com ênfase nas Lógicas Institucionais, a qual busca dar suporte para compreender a utilização de práticas de custos no contexto hospitalar.

2.1 PROBLEMÁTICA DA GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS

2.1.1 Instituições Hospitalares

2.1.1.1 Breve contexto histórico dos hospitais

Especula-se que os primeiros hospitais tiveram origem cristã. Todavia, alguns estudos apontam que a origem ocorreu muito antes, porém, não desconsideram o fato de que o cristianismo que impulsionou os serviços de assistência médica de diversas formas (Ministério da Saúde, 1944).

Nesse sentido, autores presumem que as primeiras instituições médicas foram implantadas em Roma, dedicando-se ao abrigo e tratamento de doentes, por ordem militar e econômica, como hospitais militares de campanha (Antunes, 1991; Ornellas, 1998). Antunes (1991) aponta que com o aumento das requisições de serviços, foram feitas construções de edifícios próprios ou tendas especiais próximas aos campos de batalha, considerando-se estes feitos como precursores do hospital no Ocidente, ainda que não direcionados, à priori, para toda população civil.

Os hospitais tinham um caráter meramente assistencialista e de exclusão, voltado ao recolhimento e abrigo de pessoas pobres, doentes, loucos e leprosos, a fim de evitar que tal contágio se espalhasse, sendo apenas depois voltados à cura e assistência médica (Foucault, 1981; Ornellas, 1998; Vecina Neto & Malik, 2014).

Antunes (1991) aponta que foi detectado por Foucault, somente em meados do século XVII, que a medicina passou a fazer parte dos hospitais e a cura veio a ser responsabilidade de um médico e os hospitais a serem um espaço mais estratificado, fragmentado e burocratizado. Nesse mesmo contexto, Ornellas (1998) aponta que medidas coletivas de prevenção de doenças, normas religiosas, cívicas e sanitárias já haviam sido adotadas. Entretanto, as medidas fundamentadas em conhecimentos médicos começaram a ocorrer apenas a partir do século XIX. Complementando Foucault (1981), que aponta a origem dos hospitais apenas no fim do século XVIII, indicando que antes era apenas um lugar para separar os enfermos da sociedade, ou seja, para esperar a morte e não a cura.

Em suma, os hospitais cristãos tiveram seu declínio após o período medieval, sendo delineado na Idade Moderna, atribuindo-se a responsabilidade da direção dos hospitais para cada município e com um enfoque diferente do cristão, visando a instituição sanitária e com suas próprias características e estrutura e não a “cura pela fé” (Antunes, 1991).

Com o Renascimento, os hospitais sofreram mudanças, as quais foram condicionadas a determinações conjunturais, como o aumento da demanda pelos serviços devido ao êxodo rural e migrações, dentre outros, o que acarretou no conseqüente aumento dos custos para manter tais estabelecimentos, tornando-se o pagamento, que por vezes era de forma voluntária, obrigatório, até por meio de cobrança de impostos, e levando em conta que com o desenvolvimento da medicina, houve uma maior atenção as técnicas no tratamento das doenças, dissociando o caráter religioso posto pelos hospitais cristãos (Antunes, 1991).

Embora houve diversas mudanças no contexto médico hospitalar, as características dos hospitais não mudaram muito em vista do atual contexto, mantendo-se o caráter de assistência social (Antunes, 1991). Contudo, passa a configurar-se como uma instituição que exige um trabalho mais técnico, que promova a “cura” e não apenas abrigue os doentes. Como cita Ornellas (1998, p. 261) “o hospital, onde o trabalho realiza um capital, contribuindo para sua reprodução, precisa ser um espaço dinâmico, produtivo. Não é um asilo. Não é um lugar para guardar doente”.

No Brasil, observa-se que no início o caráter hospitalar não foi muito diferente que os relatados na antiguidade. Finkelman (2002) discorre que até no fim do século XIX, o hospital era o lugar para os pobres morrerem e que os médicos atendiam em casa, havendo essa separação entre ambiente hospitalar e médico.

Constata-se que os primeiros hospitais no Brasil estiveram no período de seu descobrimento, sob influência do cristianismo (D. Martins, 2002), haja vista que o país foi colonizado por cristãos. Assim, o hospital mais antigo datado no Brasil foi a Santa Casa de

Misericórdia do Brasil, na cidade de Santos- SP, fundada por Braz Cubas, em 1543 e, posteriormente, foram se espalhando pelo país (Ministério da Saúde, 1944; D. Martins, 2002). Por volta do século XX ocorre a inserção de novas políticas, programas e desenvolvimento de serviços voltados para a saúde, o que impulsionou o sistema de saúde nacional (Finkelman, 2002).

Não obstante, a consolidação das reformas de seguridade nos anos 70 e a política do regime militar dos anos 70 e 80, proporcionaram um fortalecimento do sistema de saúde, levando à uma grande expansão do setor hospitalar, devido aos incentivos para rede privada, direcionando recursos públicos para reformar e construir hospitais privados (La Forgia & Couttolenc, 2009; Paim et al., 2011; Vecina Neto & Malik, 2014).

Diante disso, os apoiadores das reformas públicas, como o Sistema Nacional de Saúde (SUS), consideraram tal incentivo como a privatização da saúde. Ressalta-se que o Sistema Nacional de Saúde (SUS) buscou tratar a saúde não apenas como uma questão biológica a ser sanada, mas como uma questão social e política, fazendo com que em 1986 fosse aprovada a “saúde” como um direito do cidadão, sendo reconhecida na Constituição brasileira de 1988 a saúde como um direito do cidadão e um dever do Estado (Paim et al., 2011).

Já na década de 90, pode-se destacar que houve a criação da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), que representa a base da regulamentação do segmento de saúde suplementar brasileiro e foca em novas normas principalmente voltadas aos planos de saúde (Silva, 2003), e com esta a criação de planos de referência e padronização de coberturas, a proteção contra rescisão unilateral do contrato, garantia de mobilidade, dentre outras (Globekner, 2011).

No contexto atual, o sistema de saúde brasileiro é composto por uma rede ampla de prestadores e compradores de serviços que agem de forma competitiva a partir da combinação de iniciativas tanto públicas como privadas (Paim et al., 2011), porém, ainda é um sistema de saúde ineficaz e carece de qualidade (La Forgia & Coutolanc, 2009).

Com a exigência por serviços de qualidade, a acreditação hospitalar, que é um selo de qualidade, tem-se a comprovação de que o hospital está se preocupando com a qualidade oferecida aos seus pacientes (Alonso, Droval, Ferneda, & Emídio, 2014). Destaca-se que no final dos anos 90, o Ministério da Saúde fez um projeto de divulgação sobre a “Acreditação no Brasil (Silva et al. 2016), advinda da criação da Organização Nacional de Acreditação (ONA) (Feldman, Gatto & Cunha, 2005; Xavier & Carmo Filho, 2015). A acreditação é uma certificação da qualidade de serviços de saúde (ONA, 2014), que pode apresentar três níveis (Quadro 1).

Quadro 1. Níveis de acreditação ONA

Níveis de acreditação	Certificação	Foco
Nível 1	Acreditado	Segurança do paciente, considerando aspectos estruturais e assistenciais.
Nível 2	Acreditado Pleno	Além dos requisitos de segurança, apresenta um processo de gestão integrada entre as atividades
Nível 3	Acreditado com Excelência	Junção dos dois níveis, apresentando uma maturidade institucional destas.

Fonte: adaptado de ONA (2015).

Existem outras certificações que podem ser utilizadas no Brasil além da ONA, como o *Health Services Accreditation* (IQG), o *Joint Commission International* (JCI) e a *Accreditation Canada International* (Silva et al., 2016).

Desse modo, percebe-se a complexidade do setor hospitalar desde sua origem até os dias atuais, bem como os diversos fatores que colaboraram com o aumento dos custos de seus serviços e manutenção, além da importância para o meio social e político, podendo-se observar, no contexto nacional, as diversas discussões sobre o bem estar social e a criação de políticas ao longo dos anos para atender as demandas deste setor e aos requisitos de qualidade.

Ademais, as mudanças no ambiente hospitalar, assim como a falta eficácia do sistema de saúde brasileiro, apontam a importância da gestão, evidenciando a necessidade de uma gestão de custo adequada, assunto este que será discutido no tópico 2.1.2, após serem abordadas as principais características do setor hospitalar no Brasil.

2.1.1.2 Características dos hospitais brasileiros

Basicamente, o setor de saúde no Brasil é composto por dois sistemas principais, um deles sendo o SUS (financiado pelo estado) e outro custeado pelo setor privado, como seguradoras privadas e operadoras de planos de pré-pagamento, logo, apresentam diferentes formas de financiamento por meio de diversos arranjos e fluxos financeiros (La Forgia & Couttolenc, 2009), como observado na Figura 1.

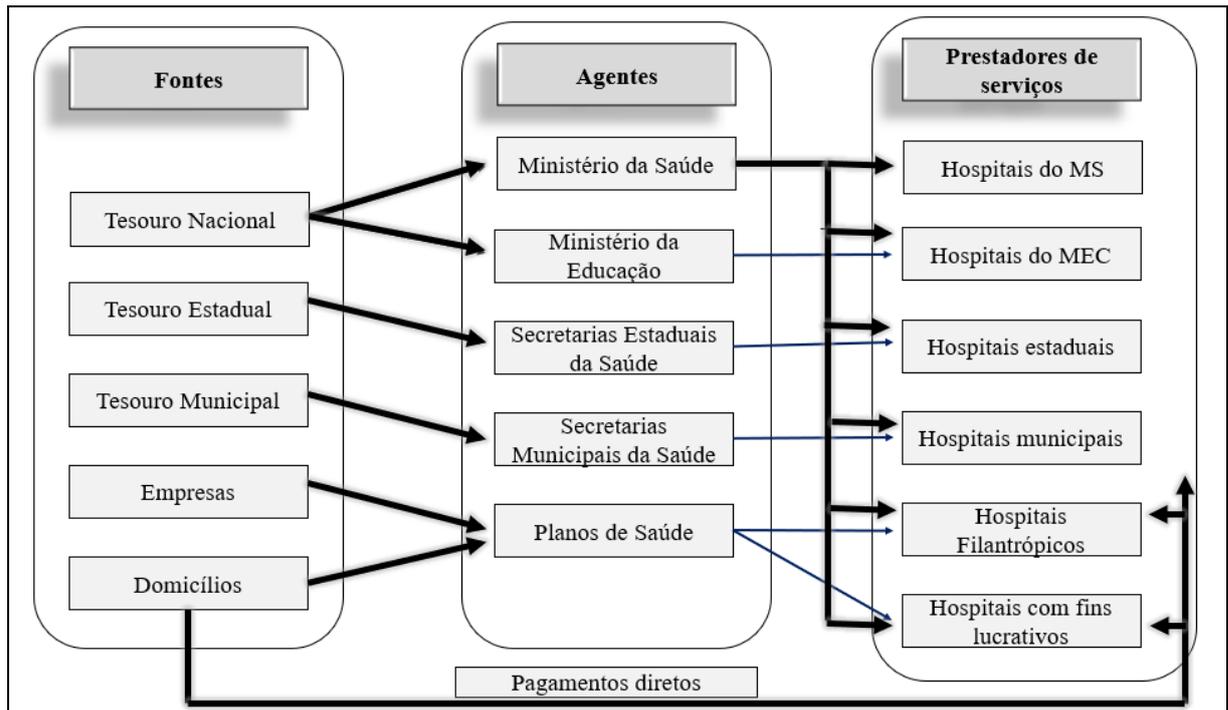


Figura 1. Principais atores de financiamento em hospitais brasileiros
Fonte: La Forgia e Couttolenc (2009).

A fonte de financiamento do setor privado é constituída em maioria por pessoas que pagam pelos serviços ou por seguros e planos de saúde, e que têm essa opção considerando a precariedade do sistema público e dos altos custos do serviço privado (Zanon, 2001). Cohn e Elias (2003) discorrem que além dos seguros e planos de saúde o meio privado também é financiado pelo desembolso direto e particular aos serviços hospitalares prestados.

Já os hospitais públicos, recebem os repasses condizentes com a tabela vigente do SUS. Entretanto, apesar dos setores público e privado serem distintos, os mesmos estão interconectados, pois dependendo do acesso ou da capacidade de pagamento, a população pode utilizar os serviços de todos (Paim et al., 2011).

Ainda, cabe destacar que o setor hospitalar brasileiro pode ser dividido, de acordo com as classificações da CNES, quanto aos tipos de estabelecimentos (hospital geral, hospital especializado e hospital dia), natureza (Público, Filantrópico, Privado e Sindicato) e porte (pequeno, médio e grande, de acordo com seu volume de leitos).

O atendimento hospitalar pelo SUS prevê a prestação de atendimento por meio dos hospitais públicos, privados e filantrópicos, contudo, os hospitais filantrópicos e da rede privada são contratados pelo SUS como forma complementar, buscando atender a população que exceder à capacidade de atendimento da rede pública (Brito, Monteiro & Costa, 2002). Contudo, os mesmos autores afirmam que devido à essa capacidade reduzida da rede pública,

a relevância que dos hospitais privados e filantrópicos, referentes ao atendimento hospitalar, “é indiscutível”.

Estima-se que há cerca de 6794 hospitais atualmente no Brasil, segundo CNES (2017), sob administração pública ou privada (Tabela 1), e destes apenas cerca de 3% são acreditados.

Tabela 1. Quantidade de hospitais no Brasil

Hospitais	Quantidade			
	Hospitais especializados	Hospitais gerais	Hospitais dia	Total
Municipais	88	1575	38	1701
Estaduais ou distrito federal	148	458	19	625
Federais	20	66	1	87
Outros	-	4	-	4
Privados com fins lucrativos	581	1401	542	2524
Privados sem fins lucrativos	196	1623	34	1853
Total	1033	5127	634	6794

Fonte: Adaptado CNES (2017).

Também cabe destacar que o sistema de saúde brasileiro é formado por diversos atores, como: o Ministério da Saúde, as Secretarias Estaduais e Municipais de Saúde, as agências reguladoras (Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA e Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS), os prestadores de serviços de atenção à saúde (hospitais, centros diagnósticos, ambulatórios e profissionais de saúde), as operadoras (planos de saúde, seguradoras, medicinas de grupo e autogestão), os fornecedores de insumos (materiais e medicamentos, equipamentos, serviços de apoio, serviços técnicos e materiais de consumo), as empresas compradoras de planos de saúde e o paciente (Yukimitsu & Pereira, 2010).

Esses diversos atores que contemplam o ambiente hospitalar, sejam endógenos ou exógenos a ele, exercem pressões sobre os hospitais, os quais buscam se adequar constantemente às demandas recebidas. Pode-se considerar, portanto, que tais atores compõem sua cadeia de valor (Figura 2).

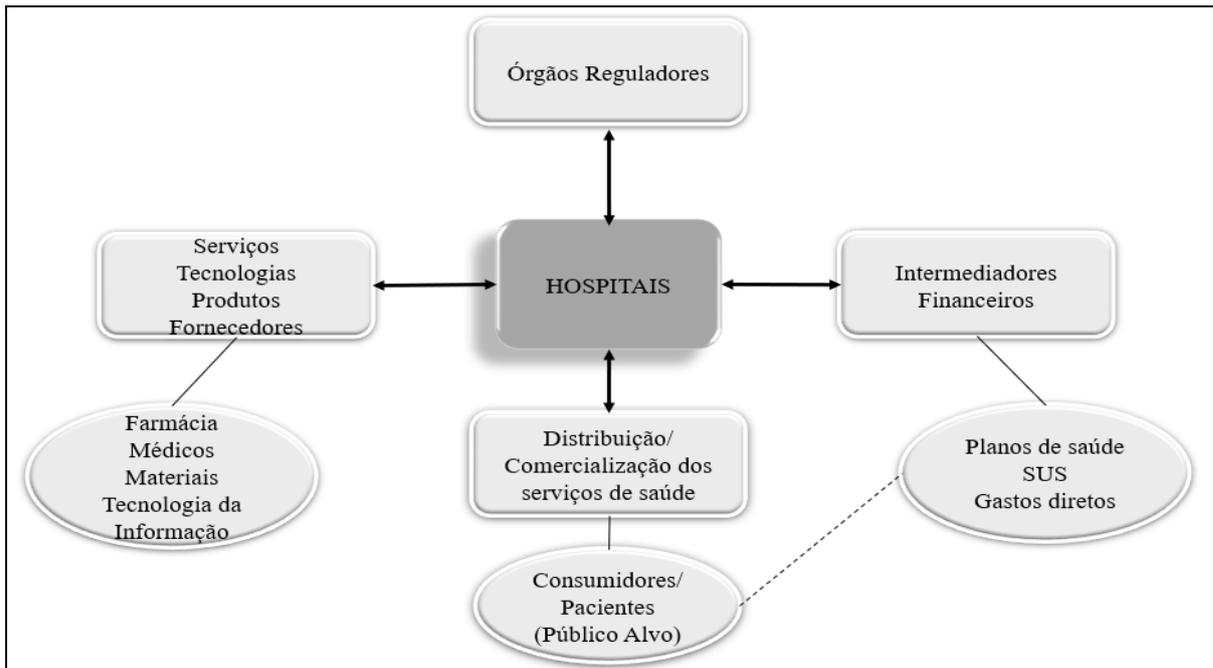


Figura 2. Cadeia de valor hospitalar

Fonte: Elaborado pela autora com base em Camacho (2004); Bernardes, Gasparin e Malafaia (2010); Pedroso e Malik (2012).

Portanto, pode-se observar que nos hospitais há os consumidores, fornecedores, os intermediadores financeiros que pagam pelos serviços prestados por intermédio dos atendimentos e procedimentos médico-hospitalar, e todos estes agentes exercem pressões sobre os hospitais e criam valor para o mesmo.

Assim, tendo em vista que os hospitais “não são um empreendimento único, mas sim, um conjunto complexo de empreendimentos, encontrando-se serviços como de lavanderia, costura, hotelaria (internação), restaurante (nutrição), etc.” (Beulke & Bertó, 2012, p. 3), e considerando os diversos atores que se relacionam neste ambiente, pode-se perceber a relevância do gerenciamento nos hospitais, a fim de se ter um melhor controle da entrada e saída de recursos, assim como para proporcionar um melhor desempenho. Além, vale citar a conjuntura nacional que pode trazer diversas dificuldades de cunho econômico-financeiro, o que torna os custos essenciais para o gerenciamento tanto de empresas privadas, em um primeiro momento, como também as públicas (Beulke & Bertó, 2012).

A importância em destacar os atores que atuam no ambiente hospitalar se dá, pois, estes são os que decidem e/ou influenciam as práticas dentro de cada organização, movidos pelas suas crenças, motivações e a cultura do ambiente. Tal assunto ficará mais evidente nas seções seguintes, que abordam as lógicas institucionais presentes nesse campo.

2.1.2 Gestão de custos em hospitais: discussão da problemática

Após todo o contexto trazido nos tópicos anteriores, é pertinente explorar um pouco mais a problemática da gestão de custos em hospitais, evidenciando seus agravantes, tanto no âmbito público quanto privado, o que motiva o objetivo da presente pesquisa.

O aumento da faixa etária da população revela a necessidade de aplicação de novas tecnologias e o conseqüente aumento dos custos envolvidos nos cuidados com a saúde, gera a necessidade de contenção de custos (Neriz et al., 2014). No contexto nacional, os idosos são os que mais necessitam e utilizam da assistência hospitalar, especialmente a de alta complexidade, além de exigir mais exames, internações, equipamentos, exames e tratamentos sofisticados, devido às limitações e riscos da idade (Calvo, 2002; Silva et al., 2003). Como apontando por Carpintero (1999), o aumento dos custos nos serviços prestados na saúde tem uma relação estreita tanto com os custos de novos investimentos (manutenção e ampliação) como o fato da estrutura mais velha da população que exige custos mais altos relacionados aos tratamentos.

Nessa mesma perspectiva, Blanski (2015) afirma que essa mudança no perfil demográfico da população, assim como o aumento de tecnologias na área da saúde, leva ao aumento de custos. Complementado, Abbas e Leoncine (2014) ressaltam que os gastos crescentes na área de saúde são resultantes do aprimoramento e sofisticação das técnicas e materiais utilizados na prática da medicina. Contudo, os aumentos de custo são “dentro de um sistema cujo subfinanciamento tem sido apontado como causa principal da falta de oferta de serviços com qualidade à população” (Blanski, 2015, p. 17).

Os hospitais, assim sendo, enfrentam dois paradigmas que aumentam a preocupação com o controle de seus custos: o aparecimento de novas tecnologias, acarretando o aumento de custos, porém sem oferecer serviços com a qualidade desejada pela sociedade (Xavier Filho e Rodrigues, 2012).

Topal et al. (2010) complementam que os hospitais estão se preocupando com os custos envolvidos nos processos e atividades, exigindo, assim, dados mais precisos sobre os custos dos serviços, os quais, de acordo com Adam, Koopmanschap e Evans (2003) e Neriz et al. (2014), são úteis para elaboração de políticas na área da saúde e para dar respaldo às tomadas de decisões da gestão interna.

Para tanto, Cinquini et al. (2009), ao estudar um hospital na Itália, destacam a relevância na área da saúde em projetar e implementar métodos de custeio refinados e inovadores, com a finalidade de, além de verificar o efeito econômico das novas técnicas e

tecnologias implantadas, possibilitar maior eficácia da informação contábil nos hospitais. Os mesmos autores afirmam que os sistemas de saúde têm sido pressionados a obter uma maior eficiência, em vista de que seus recursos são limitados e, com a incorporação de técnicas sofisticadas para medicina, há um conseqüente aumento dos custos. Entretanto, deve-se levar em conta que os custos nos hospitais podem variar consideravelmente, tendo em vista as características do paciente, a eficiência do serviço, as atividades clínicas subjacentes e, principalmente, o método de cálculo de custos (Mercier & Naro, 2014).

Berger (2004) analisou o gerenciamento de custos em hospitais e evidenciou a necessidade de ferramentas para se alcançar a gestão de custos, partindo do pressuposto que, sabendo onde se gasta é mais fácil gerenciar esses gastos. O autor ressalta que apenas conhecer o “valor” do custo não garante o gerenciamento dos mesmos.

Neriz et al. (2014) aponta que no Chile falta nos hospitais públicos a contabilidade de custos para processos de tomada de decisões. Do mesmo modo, no contexto nacional, Martins et al. (2015), numa pesquisa feita em hospitais universitários federais, concluem que mesmo havendo uma lei que exige que os hospitais públicos tenham um sistema de custeio, alguns ainda não têm. Leoncine (2010) destaca, ainda, que alguns hospitais contam com sistemas de custos, todavia, geralmente não os utilizam para tomada de decisão.

Ainda em relação aos sistemas de custeio, diferentemente do Brasil, pesquisas internacionais apontam que diversos países já têm a exigência dos hospitais adotarem um sistema de custeio sob condição de receberem os pagamentos devidos, seja por ordens do governo (pública) ou pelos planos e seguradoras de saúde, exigindo um esquema de alocação de custos predefinido para fins de reembolso (Eldenburger & Kallapur, 1997; Popesko, 2013). Dentre os sistemas citados para o reembolso e pagamentos de serviços, estão o *Diagnosis-Related Groupings (DRG)*, o *Prospective Payment System (PPS)*, o *Medicare* e o *Medicaid*, (Eldenburger & Kallapur, 1997; Capettini et al., 1998; Falk, 2008; Geue et al., 2012), sendo estes dois últimos utilizados nos Estados Unidos e em alguns países europeus.

Lapão (2005) considera que um dos principais problemas existentes nos hospitais de Portugal é a falta de informação que permita uma gestão adequada destas organizações, indo ao encontro de Popesko (2013), que defende a necessidade de um método preciso de custeio em organizações hospitalares, sendo que o método de custos selecionado altera significativamente os resultados das avaliações econômicas (Chapko, Liu, Perkins, Fortney & Maciejewski, 2009; Clement, Ghali, Donaldson & Manns, 2009), visto que estas refletem diferentes níveis de precisão (Hrífach et al., 2016). Nesse contexto, pode-se observar a relação do método de apuração e o gerenciamento de custos.

Outros trabalhos **internacionais** também tiveram como foco estudar a contribuição do uso de algum método de custo e gestão no contexto hospitalar, como também apurar os custos por procedimentos, a fim de evidenciar a importância da apuração e o gerenciamento de custos. Riewpaiboon, Malaroje e Kongsawatt (2007) estudaram em um hospital da Tailândia as diferenças entre o uso de métodos de custos, enfatizando o uso do custo unitário no contexto hospitalar, e indicando que os custos devem ser padronizados, já que podem afetar o gerenciamento nacional de saúde. Já, Nguyen et al. (2014) calcularam os custos de pacientes com hipertensão em um hospital no Vietnã através dos métodos *micro-costing* e *bottom-up*, evidenciando os custos de internação como os mais altos.

Ressalta-se que os dados de custos são difíceis para se comparar à nível internacional, considerando-se que há grandes diferenças quanto os sistemas de saúde, políticas de seguros, aspectos socioeconômicos e submissões à nível nacional das autoridades de saúde (Brown et al., 2001; Topal et al., 2010). Entretanto, torna-se interessante, não ao analisar os dados de custos em si, observar as diferenças culturais e socioeconômicas que podem influenciar nos custos, assim como ver possibilidades de *benchmarking*.

Nessa perspectiva, em pesquisas nacionais, por exemplo, Muccini et al. (2006) inferem que os hospitais precisam se adequar às transformações ambientais, revendo seus processos e modernizando seus modelos de gestão de modo a alcançar melhores resultados que garantam sua continuidade no mercado. Oliveira et al. (2008) ressaltam que os fechamentos dos hospitais podem ser devidos as falhas no seu processo de gerenciamento de custos, indo ao encontro da Anahp (2014), que indica que diversos hospitais estão fechando unidades consideradas não rentáveis, como maternidade, pediatria, entre outras. Já Silva, Costa e Tibério (2003) afirmam que pelo menos 45% dos Hospitais Universitários Federais passam por dificuldades financeiras, acarretando no fechamento de clínicas ou na redução de atendimentos.

A FEHOSPAR (2017), ao apontar o fechamento de 31 hospitais privados conveniados ao SUS no Ceará em um período de 10 anos, indica como causa o congelamento da tabela do SUS, não sendo capaz de arcar com os custos de atendimento e hotelaria. Isto reforça a relevância da gestão dos custos em hospitais, permitindo a administração hospitalar o conhecimento de informações da produção médica, a determinação dos custos de pacientes, de procedimentos cirúrgicos e de atendimentos, dentre outros (Crispim, 2010), para que a tomada de decisão não se baseie em apenas dados históricos dos sistemas contábeis financeiros.

Tais situações se agravam, ao constatar que “quase totalidade das instituições de saúde no país desconhecem sua estrutura de custos para estabelecer os preços dos seus serviços” (Bertó & Beulke, 2012, p.2), havendo uma situação de conflito, na qual os planos de saúde querem pagar um preço justo pelo serviço, porém não excessivo, e do outro lado, a instituição de saúde que almeja um preço o qual obtenha resultado. Todavia, como os hospitais, em sua maioria, desconhecem seus custos, são estabelecidos, por vezes, preços arbitrários, obtidos em tabelas genéricas, de terceiros, de associações de classe ou outra fonte qualquer, que pode implicar na redução de competitividade e também da receita (Bertó & Beulke, 2012).

A relação entre operadoras de planos de saúde e hospitais vem se tornando uma relação conflituosa, onde os planos procuram reduzir suas despesas básicas forçando negociações baseadas apenas na precificação, o que indica que um modelo baseado em uma cesta de indicadores que contemple a estrutura de custos do hospital, pode proporcionar um reajuste justo e transparente, evitando as desgastantes reuniões de negociações entre operadoras e hospitais (Souza, Pinheiro & Andreazzi, 2014), já que é crescente a pressão entre planos e instituições de saúde em relação ao preço, o que dificulta a negociação entre as partes (Bertó & Beulke, 2012).

Contudo, ressalta-se que a concorrência acontece tanto no meio público quanto no privado, sendo que a disputa não é apenas pelo menor preço, mas pela instituição que oferece o serviço com melhor qualidade, independente do preço que se pratica (Crispim, 2010). Neste aspecto, alguns hospitais recorrem à “selos de qualidade”, como acreditação hospitalar, que por sua vez é um sistema de avaliação e certificação da qualidade de serviços de saúde, que é voluntário, periódico e reservado (ONA, 2010).

Diante do exposto, para que um hospital possa atingir excelência na prestação de seus serviços, necessita melhorar instalações físicas, materiais e equipamentos tecnológicos, treinar, qualificar e motivar seu pessoal, o que exige investimentos constantes (Silva, 2006). Em contrapartida, as fontes para se obter financiamento para tais realizações estão atreladas às tabelas de reembolso de procedimentos médicos, tanto do SUS quanto das empresas que administram os planos de saúde (Silva, 2006).

Nesse contexto, destaca-se a dependência dos hospitais privados, principalmente aos planos de saúde e os hospitais públicos e filantrópicos, aos repasses do SUS, podendo, assim, observar que o gerenciamento de custos, além de proporcionar um maior poder de negociação entre as partes, torna-se importante para a eficiência nos serviços prestados.

Ademais, alguns estudos tratam também das dificuldades na implementação ou implantação de práticas de mensuração e gestão de custos no setor hospitalar (Quadro 2).

Quadro 2. Dificuldades na implementação e implantação de práticas de custos

Dificuldades	Autores
Falta de escopo; falta de participação da direção; resistências culturais; falta de conhecimento acerca do que é e como usar método; falta de conhecimento de como usar as informações geradas; necessidade de um <i>software</i> (T.I.); necessidade de treinamento dos funcionários; inexistência de protocolos; alto custo; não há um departamento específico de custos; porte da empresa.	Pompermayer (1999); Rocha (2004); Cinquini et al. (2009); Borgert et al. (2010); Martins et al. (2015); Azevedo, Santos, Gomes, Carvalho e Oliveira (2017).

Fonte: Elaborado pela autora.

Assim, a complexidade do ambiente hospitalar, a exigência por qualidade e o aumento dos gastos, tendo em vista a tecnologia e o aumento da expectativa de vida da população, exigem a utilização de práticas de apuração dos custos, de controle e tomada de decisão, que serão descritas na seção seguinte. Porém, a implementação de práticas de mensuração e gestão custos dependem da estrutura organizacional e dos atores sociais, sejam endógenos ou exógenos, e que exercem pressões sobre os hospitais.

Os expostos até o momento corroboram Scott et al. (2000), que indicam como precursores das mudanças na saúde as intervenções políticas, as mudanças populacionais, a área geográfica e as inovações, enumerando três elementos que consideram importantes em relação as mudanças dos sistemas de saúde e das crenças dos cuidados médicos e sua distribuição, sendo: lógicas institucionais, atores institucionais e sistema de governança, que serão discutidos no decorrer do trabalho.

2.2 PRÁTICAS DE MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO CONTEXTO HOSPITALAR

A gestão de custos em hospitais, como já discutido no decorrer da pesquisa, é necessária para gerenciar e controlar os custos, assim como auxiliar nas tomadas de decisões dos gestores. Não obstante, para gerenciar os custos é necessário obtê-los, ou seja, é necessário um método de custeio, evidenciando, nesse aspecto, a importância também da mensuração de custos no âmbito hospitalar.

Com o intuito de esclarecer melhor os conceitos pesquisados neste estudo, este tópico visa definir gestão e mensuração de custos; apresentar os vários métodos de custeio listados pela literatura, dando ênfase aos métodos e práticas de gestão de custos evidenciados em pesquisas na área hospitalar, bem como considerando as diversas críticas feitas quanto às classificações e conceituações. E como já destacado por Rocha e Martins (2010, p.8), na área de Ciências Sociais Aplicadas, como a contabilidade, as variáveis precisam ser bem definidas,

com a finalidade de se construir uma estrutura conceitual forte e para que a informação seja bem compreendida.

Todavia, Leoncine (2010) e Zanievicz, Beuren, Santos e Kloeppe (2013) apontam não haver um consenso entre os autores sobre a classificação em princípios, métodos ou sistema de custos, atribuindo, por exemplo, ao método das seções homogêneas (RKW) todas estas denominações. Do mesmo modo, Ramalho (2016) faz uma crítica entre a diferenciação de sistemas e métodos de custos, dissertando que não há na literatura uma divisão padrão entre o que compõe sistemas de custos e seus subitens como métodos de custeio e as ferramentas de gestão de custos, dizendo não haver um padrão de práticas pesquisadas e nem mesmo quanto à nomenclatura das mesmas.

Já Slavov (2013) tece uma crítica quanto a falta de consenso no que é Gestão Custos pela influência da contabilidade, trazendo contradições conceituais na literatura. O autor promove uma discussão acerca da falta de um corpo conceitual quanto à contabilidade de custos e à contabilidade de gestão, o que torna mais complexa a definição e seleção dos artefatos de gestão da custos (Slavov, 2013).

Ao identificar algumas limitações na literatura quanto a definição de gestão, Slavov (2013, p.83) a define como sendo: “processo decisório que, suportado pela capacidade dos indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientado por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas, busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis”. Portanto, a gestão de custos irá envolver ferramentas que dão suporte para tomada de decisão, sendo que, ainda se baseando em Slavov (2013, p.83), não deve se limitar apenas a mensuração e a informação do custo, mas também aos objetivos, em “como é feito, com que recursos, quem são os envolvidos”.

Destarte, define-se gestão de custos como sendo o processo de identificação, coleta, mensuração, classificação e que fornece relatórios úteis aos gestores em relação aos custos para planejamento, controle e tomada de decisão (Hansen & Mowen, 2003). E para Slavov (2013, p. 142) é “um conjunto de filosofias, atitudes e artefatos que buscam uma situação favorável no que tange aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e no desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custos”. Quer dizer, o objetivo não é apenas o de reduzir custos, mas também otimizar processos, fornecendo, segundo Bacic (2011), algumas respostas aos gestores.

A decisão que envolve a gestão de custos está relacionada com os objetivos da empresa em reduzir, aplicar, moderar, eliminar ou nas trocas compensatórias de custos, assim como as decisões de recursos acerca de recursos e capacidade (Slavov, 2013). Logo, a gestão

de custos, segundo Dias e Padoveze (2007), é composta de elementos que envolvem desde as técnicas de registro até a análise e gestão da informação gerada. Muitas vezes, porém, a gestão de custos no âmbito contábil tem foco apenas na contabilidade de custos e acaba deixando de utilizar as práticas de gestão.

Como mencionada no início deste capítulo, a mensuração do custo também é considerada um fator importante de investigação, uma vez que se torna evidente que ao mesmo tempo em que a mensuração e gestão são distintas, são complementares para o gerenciamento dos custos. Slavov (2013) aponta os artefatos ou ferramentas de mensuração de custos como sendo os métodos de custeio, estes por sua vez podem ser um modelo para decisão e mensuração da informação, apurando os custos dos objetos de custeio (Souza & Diehl, 2009). A palavra custo não é adequada para se qualificar como artefato de acordo com sua definição, diferente de custeio (Slavov, 2013), que pode ser entendida como a composição do valor de um custo de um produto ou serviço, sendo a forma de apropriação dos custos (Ching, 2001; Martins & Rocha, 2010; Slavov, 2013), o que remete a prática, portanto, mais adequada para enquadrar como artefatos da gestão de custos (Slavov, 2013).

Dentre os vários métodos de custeio apresentados pela literatura, estão o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Método das Seções Homogêneas (RKW) e o Custeio das Unidades de Esforço de Produção (UEP), que segundo Zanievicz et al. (2013), podem ser utilizados de maneira individual ou conjunta. Várias críticas são atribuídas ao custeio por absorção, ao custeio variável, e ao método das Seções Homogêneas, que são considerados métodos de apuração de custos “tradicionais” (Kaplan & Cooper, 1998; Megliorini, 2012), pois, “foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos” (Brimson, 1996, p. 23).

A classificação em “contemporâneas” e as demais “tradicionais” ou “convencionais”, não tornam as ferramentas antagônicas, ou seja, a utilização de uma, não necessariamente precisa excluir a outra, afinal, segundo Slavov (2013, p. 152) “o moderno de hoje pode ser o tradicional de amanhã”, e se algum método ou ferramenta (ou artefato) fosse realmente melhor e mais completo, os outros já teriam desaparecido da prática e da literatura, sendo que o essencial é saber o que utilizar em “determinadas circunstâncias, para determinadas decisões” (Rocha & Martins, 2010, p. 167).

Slavov (2013) afirma que há uma relação ora de dependência, ora independência entre os artefatos de mensuração de custos, de gestão de custos e também da gestão estratégica de

custos (não abordada neste estudo), visto que pode estar condicionada a adoção de determinado artefato de gestão de custos à artefatos de mensuração de custos (Figura 3).

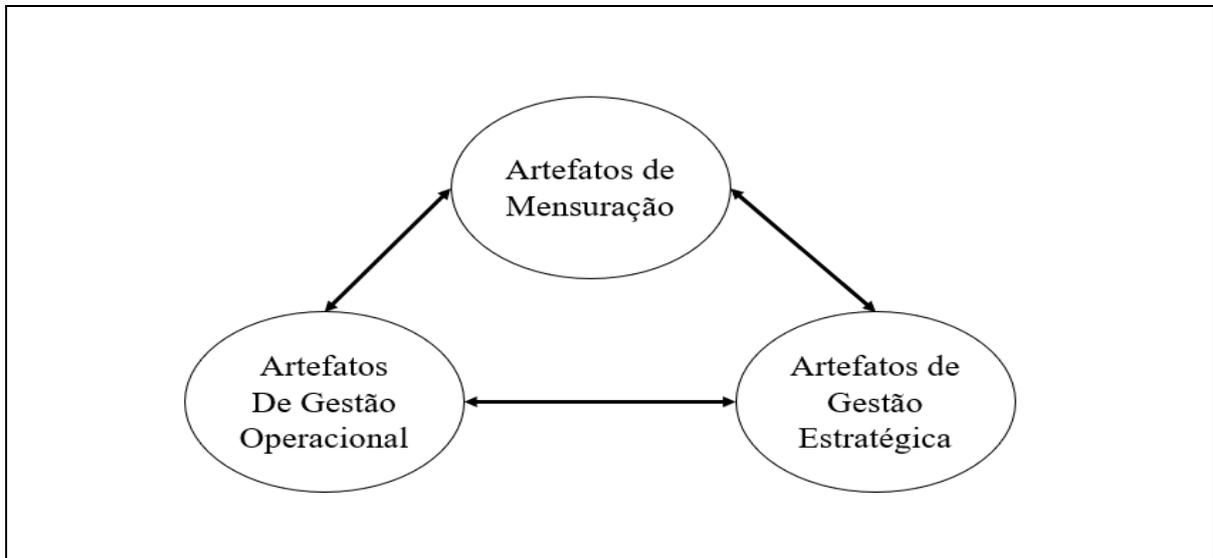


Figura 3. Relação entre artefatos de mensuração e gestão de custos
Fonte: Slavov (2013).

O quadro 3 apresenta alguns dos principais métodos de mensuração e gestão de custos apontados pela literatura. Salienta-se que a presente pesquisa não irá se ater aos artefatos da GEC, mas sim àqueles apontados na literatura como práticas para mensuração e gestão de custos.

Quadro 3. Práticas da mensuração e gestão de custos

Mensuração	Autores
Custeio baseado em atividades (ABC)	Kaplan e Cooper (1998); Ching (2001); Souza, Lisboa e Rocha (2003); Falk (2008); Souza e Diehl (2009); Frezatti (2009); Martins & Rocha (2010); Slavov (2013); Ramalho (2016).
Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC)	Kaplan e Anderson (2007); Slavov (2013).
Custeio das Unidades de Esforço de Produção (UEP)	Bornia (2002); Souza & Diehl (2009); Slavov (2013).
Custeio por Absorção	Slavov (2013); Martins & Rocha (2010); Ramalho (2016).
Método das Seções Homogêneas (RKW)	Leoncine (2010); Beuren e Schindwein (2008); Abbas e Leoncine (2014).
Custeio Variável	Slavov (2013); Martins & Rocha (2010); Ramalho (2016).
Gestão	Autores
Custeio Padrão	Martins et al. (2015); Ramalho (2016)
Análise Custo Volume Lucro (P.E.; M.C.; M.S. e/ou G.A.O.)	Slavov (2013); Panoso (2016); Ramalho (2016)
Orçamento	Pereira (2009); Ramalho (2016)
Gerenciamento baseado em atividades (ABM)	Kaplan e Cooper (1998); Reckziegel, Souza e Diehl (2007)

Custeio Kaisen	Kaplan e Cooper (1998); Martins et al. (2015)
Indicadores de desempenho financeiro e não financeiro	Kaplan e Cooper (1998); Reckziegel, Souza e Diehl (2007)
Custeio Alvo/Meta	Sakurai (1997); Souza, Lisboa e Rocha (2003); Reckziegel, Souza e Diehl (2007); Ramalho (2016)

Fonte: Elaborado pela autora

Entretanto, as práticas de gestão e mensuração de custos que já foram base de estudos empíricos realizados em hospitais, são: Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC), o Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM), o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Método das Seções Homogêneas (RKW), o Custeio das Unidades de Esforço de Produção (UEP) e o Custeio Padrão (D. Martins, 2002; Abbas et al. 2015; Martins et al., 2015), além da Análise “Custo/Volume/Lucro” (CVL) usada, a partir do custeio variável, para tomada de decisões, abrangendo ferramentas como Margem de Contribuição, Margem de Segurança e Ponto de Equilíbrio, por exemplo.

Silva (2006) mensurou os dos custos de um hospital através de metodologia híbrida, utilizando o Custeio Baseado em Atividades e o Custeio das Unidade de Esforço de Produção (UEP), apontando que é questionável dizer que o custeio UEP não pode ser aplicado no setor de serviços, visto a viabilidade e aplicabilidade do método híbrido.

Além disso, os estudos internacionais se assemelham aos nacionais quanto a predominância do foco no custeio baseado em atividades (ABC), tais como os estudos de Neriz et al. (2014), que abordaram a utilização do método ABC/ABM nas refeições hospitalares de hospitais Chilenos; Popesko et al. (2013), cuja aplicação do custeio baseado em atividades (ABC) ocorreu em hospitais da República Tcheca; Cinquini et al. (2009), que desenvolveram um estudo no qual observaram o impacto da tecnologia sobre os custos hospitalares na Itália através do referido método; e de Yereli (2009) que verificou a aplicação em hospitais da Turquia. Os estudos concluíram que o método auxilia os gestores dos hospitais, melhorando o gerenciamento e redução de custos bem como possibilita a utilização de recursos com mais eficiência.

Em relação ao Custeio Variável, Souza e Scatena (2010) evidenciam empiricamente a importância da Análise Custo/Volume/Lucro (CVL) no setor hospitalar, destacando sua utilidade para tomada de decisão e melhorias na eficiência hospitalar. Os autores demonstram quais setores dentro do hospital podem alcançar o *superávit*, além da margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

O Quadro 4 tem como objetivo ilustrar alguns trabalhos existentes no setor hospitalar (nacionais e internacionais) quanto as práticas de gestão e mensuração de custos, com a

finalidade de justificar as práticas investigadas nesta dissertação. Ademais, buscou-se evidenciar como são tratados pelos trabalhos, ora considerados como ferramentas para gestão e ora para mensuração ou sistemas (métodos de custeio), o que retoma os conflitos de classificações e definições citados por Leoncine (2010) e Ramalho (2016) no início do capítulo.

Quadro 4. Taxonomia dos trabalhos acerca dos custos hospitalares quanto a gestão e mensuração de custos

Ferramentas da Gestão e Mensuração de Custos	Gestão (controle e/ou tomada de decisão)	Mensuração
Custeio baseado em atividades (ABC)	X	X
Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC)	X	X
Custeio das unidades de esforço de produção (UEP)		X
Custeio por absorção		X
Método das seções homogêneas (RKW)	X	X
Custeio Variável	X	X
Análise custo volume lucro (P.E.; M.C.; M.S.; G.A.O)	X	
Custeio padrão	X	
Custeio alvo	X	
Formação de preço de venda	X	

Fonte: Elaborado pela autora.

Ressalta-se que nas pesquisas algumas ferramentas são ditas tanto como método de mensuração de custos quanto ferramentas para tomada de decisão e controle gerencial, como por exemplo o custeio baseado em atividades (ABC), que ora é mencionado apenas como um método de mensuração, enquanto outros estudos já enfatizam sua viabilidade e suporte para tomada de decisões, devido seu custo se basear nas atividades e não no volume de produção. Do mesmo modo ocorre com o custeio variável e o método das seções homogêneas. Tal fato vai ao encontro da afirmação de Martins e Rocha (2010), indicando que “o uso de um ou outro método para fins gerenciais depende também do modelo decisório dos gestores, dependendo de suas preferências pessoais, visto que é o julgamento humano que vai direcionar o processo decisório”.

Destarte, feito um mapeamento das ferramentas mais utilizadas nos trabalhos na área de custos hospitalares, a fim de selecionar quais variáveis serão abordadas e farão parte da investigação (Quadro 5).

Quadro 5. Ferramentas para gestão de custos e métodos de custeio no setor hospitalar

Constructos	Variáveis	Autores
Métodos de Custeio	Custeio por Absorção (Parcial/Integral)	Ching (2001); Matos (2005); Moraes (2006); Martins (2010); Martins et al. (2015).
	Método das Seções Homogêneas (RKW)	Silva et al. (2002); Leoncine (2010); Martins (2010); Abbas e Leoncine (2014); Martins et al. (2015).
	Custeio Variável	Ching (2001); Matos (2005); Moraes (2006); Souza e Diehl (2009); Martins (2010); Martins et al. (2015).
	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Ching (2001); Abbas (2001); Raimundini (2004); Matos (2005); Moraes (2006); Falk (2008); Pospesko (2013); Martins et al. (2015).
Ferramentas para Gestão de Custos (controle e tomada de decisões)	Custeio Padrão	Matos (2005); Martins (2010); Martins et al. (2015)
	Análise CVL: Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Margem de Segurança	Matos (2005); Moraes (2006); Bertó e Beulke (2012); Martins (2010); Grejo et al. (2015).
	Custeio Alvo	Camacho (2004); Bastos e Almeida (2006); Martins et al. (2015); Botinha, Gomes & Martins (2012).
	Formação de preço de venda	Saraiva (2006); Martins (2010).

Fonte: elaborado pela autora

Destaca-se que os métodos: custeio baseado em atividades e tempo (TDABC) e unidade de esforço de produção (UEP) não serão abordados no presente estudo, devido aos poucos trabalhos empíricos acerca destes, indicando sua pouca prática no âmbito hospitalar. Embora, a literatura traz que o método de custeio da unidade de esforço de produção (UEP) tenha chegado ao Brasil nos anos 60, por Franz Allora, sua aplicação se deu apenas a partir de 1978 e posteriormente foi mais divulgada por meio de pesquisas e congressos (Bornia, 2002; Souza & Diehl, 2009). Este método, porém, é mais indicado para o setor fabril, são encontrados trabalhos no setor de serviço, portanto não foram localizados indícios da sua utilização em hospitais, apenas um trabalho empírico associado a outro método, como descrito anteriormente.

Quanto ao custeio baseado em atividades e tempo (TDABC), também foram encontrados poucos indícios da utilização do custeio baseado em atividades e tempo em hospitais, sendo localizado apenas um trabalho empírico. Embora o método não tenha abandonado o conceito inicial do custeio baseado em atividades (ABC), é considerado mais transparente, escalonável, fácil de implementar e de atualizar (Kaplan & Anderson, 2007). Por ser ainda recente na literatura brasileira, necessita uma análise mais profunda deste, antes de consolidado como superior aos demais método e até mesmo ao ABC.

Ademais, destaca-se que cada método tem suas limitações, benefícios e dificuldades

de implantação inerentes ao sistema (Rocha, 2004). Consequentemente, nenhum método de custeio é capaz de atender a todas as necessidades informativas dos gestores, bem como não se pode considerá-los excludentes, e sim complementares (Martins & Rocha, 2010), haja vista que nenhum método substitui o “juízo e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem” (Martins & Rocha, 2010, p.166).

Os métodos de custeio apresentados no quadro 5 serão melhores explanados nos subtópicos seguintes. Salienta-se que embora feita a divisão entre práticas para mensuração e gestão de custos, ora as mesmas servem para mensuração, ora podem ser utilizadas para apoio na tomada de decisão, dependendo do objetivo de cada organização.

2.2.1 Práticas de mensuração de custos

As práticas de mensuração de custos, ou métodos de custeio, serão apresentados a seguir. Contudo, embora os mesmos apresentem diferentes abordagens e características, não são considerados excludentes entre si.

2.2.1.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção é considerado o método mais tradicional da contabilidade de custos (Matos, 2005), além de ser dito como o único aceito pela legislação de imposto de renda no Brasil, válido para fins fiscais, e deriva dos princípios de contábeis geralmente aceitos (Ching, 2001; Severiano Filho & Melo, 2006; Martins, 2010).

Este método se dá pela apropriação de todos os custos aos bens elaborados, sejam fixos e variáveis, diretos e indiretos, contudo, apenas os de produção, sendo todos os gastos com o esforço de produção, posteriormente distribuídos aos respectivos produtos e serviços (Ching, 2001; Gupta & Parmar, 2001; Bornia, 2002).

Severiano Filho e Melo (2006) destacam que este método apresenta fundamentos importantes, como: utilizar a departamentalização (dividindo em segmento de produção ou serviços); pré-determinar os custos indiretos de fabricação; quando indústria, adequar o custeamento por ordem de produção ou processo (produção contínua); e verificar a existência de subprodutos ou sucatas.

Desse modo, destaca-se que o papel principal deste método é avaliação dos estoques (Balanço Patrimonial) e consequente apuração do resultado do período (Demonstração de Resultado do Exercício) (Ching, 2001; Matos, 2005; Martins & Rocha, 2010), apresentando

como fundamentais vantagens atender à legislação fiscal, apuração por centro de custos, e ao considerar todos os custos de produção, possibilita a apuração do custo total de cada produto.

Contudo, diversos autores salientam a carência do método para fins gerenciais, visto sua desvantagem no processo decisório devido as distorções ao alocar os custos indiretos, devido aos rateios arbitrários e enganosos (Ching, 2001; Severiano Filho & Melo, 2006; Martins & Rocha, 2010). Ainda, estes causam distorções quanto aos custos indiretos e não fornecem relatórios contábeis passivos de interpretações e ações por parte dos gestores, auxiliando no controle de desvios relacionados a problemas específicos (Popesko, 2013).

No entanto, mesmo sendo um dos métodos mais criticados na literatura, não se pode afirmar que não é útil para as empresas, tanto para avaliação de estoques, quanto por vezes até para gerenciamento (Severiano Filho & Melo, 2006), inclusive para instituições hospitalares, como afirmam Lima et al. (2015).

Ressalta-se que o método aqui descrito é o custeio por absorção parcial, que Matos (2005) destaca como o utilizado também em hospitais, porém com uma adaptação, a qual não restringe apenas aos custos propriamente ditos, mas também as despesas, para a totalidade de insumos, denominando-se custeio por absorção pleno.

Contudo, Leoncine (2010) aponta que as falhas listadas do custeio por absorção podem ser amenizadas ao utilizar o custeio variável, principalmente por suprir as necessidades de gerenciamento (Severiano Filho & Melo, 2006).

2.2.1.2 Método das Seções Homogêneas

O método das seções homogêneas (RKW) consiste em apropriar todos os custos aos centros de custos, podendo ser denominado também como método dos centros de custos (Bornia, 2002). Porém, Rocha (2004) enfatiza que muitas vezes este método é confundido com o custeio por absorção integral/pleno, ressaltando que são diferentes. Enquanto o custeio por absorção integral considera os custos e despesas administrativas, comerciais e de vendas aos produtos, o método das seções homogêneas, considerado como “pleno”, também considera estas citadas mais as despesas financeiras (encargos financeiros e juros sobre o capital próprio) (Martins & Rocha, 2010).

Assim, este método parte da premissa que o custo do produto deve abordar os sacrifícios para produzir, como também para administrar e financiar suas atividades (Martins & Rocha, 2010).

Cabe destacar que os centros de custos são denominados como o “lugar ou seção de uma empresa que recebe as cargas dos custos com a finalidade de saber o quanto se aplicou para mantê-la” (Sá & Sá, 1995, p. 73). A Figura 4 evidencia o que cabe ao centro de custo e aos procedimentos hospitalares.

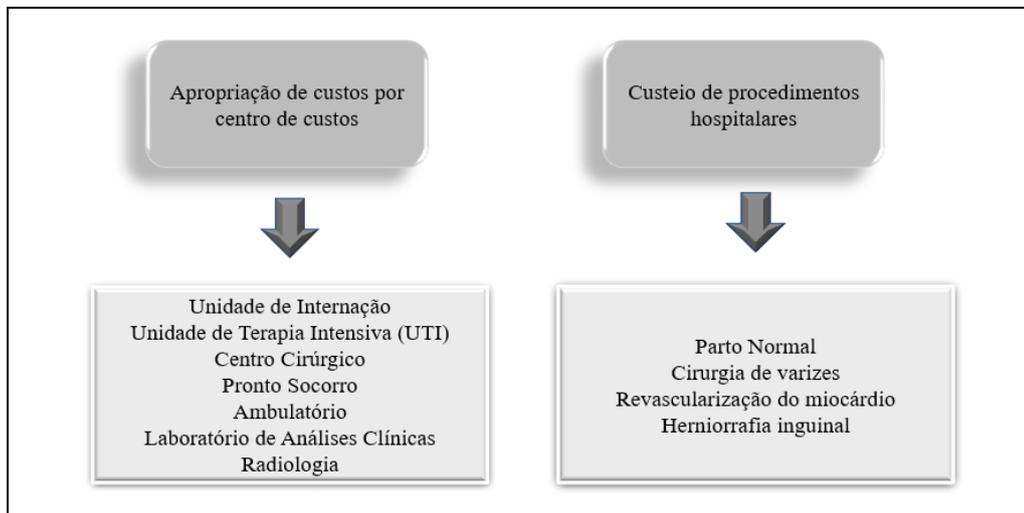


Figura 4. Elementos do centro de custos e procedimentos hospitalares
Fonte: Matos (2005).

Visto a importância do gerenciamento no centro de custos (Leoncine, 2010), bem como a complexidade do setor hospitalar, Matos (2005) indica que este método é mais recomendado para utilização neste setor, possibilitando, além dos custos dos centros de custos, o custo do serviço prestado ou do procedimento.

Nessa perspectiva, em um estudo feito em determinado hospital, Beuren e Schlindwein (2008) indicam que o método das seções homogêneas (RKW) aliado à absorção é também uma importante ferramenta de gestão, possibilitando apurar os custos dos procedimentos hospitalares e dos custos indiretos com precisão aceitável, em comparação com o custeio por absorção usado de forma isolada, especialmente devido a divisão da organização em centros de custos.

Leoncine (2010) afirma que o método das seções homogêneas (RKW) pode ser, quando orientado para decisões operacionais, eficiente. Por outro lado, embora dito como mais viável no ambiente hospitalar, o mesmo autor indica que o método apresenta desvantagens para determinar os custos dos bens e serviços e em verificar as perdas nos centros de custos, a fim de prover melhorias, visto que não trabalha com base nas atividades presentes na organização.

Do mesmo modo, D. Martins (2002) evidencia a deficiência do método devido rateio dos custos indiretos, como apontada no custeio por absorção, sendo que os rateios acontecem

de forma semelhante (Beuren & Schlindwein, 2008). Ademais, alguns autores sugerem o uso do método aliado ao custeio variável, buscando otimizar o uso da estrutura e possibilitando também a margem de contribuição (Souza & Clemente, 2007).

2.2.1.3 Custeio Variável

O custeio variável considera como custo dos produtos apenas os custos variáveis, tanto os diretos como indiretos, ignorando a parcela fixa do custo indireto de fabricação e classificando-os como despesas do período (Ching, 2001; Gupta & Parmar, 2001; Bornia, 2002; Souza & Diehl, 2009; Martins & Rocha, 2010).

Embora apontado como um método de mensuração, tem como objetivo proporcionar aos gestores informações para tomada de decisão (Bornia, 2002; Matos, 2005; Viceconti & Neves, 2013), diferente do custeio por absorção, que tem um viés mais voltado para a natureza contábil, para fins de apuração dos custos para avaliação dos estoques.

O custeio variável, por outro lado, ao apropriar apenas custos variáveis e que sofrem oscilações com as alterações de volume de produção (Matos, 2005), permite apontar qual produto é mais rentável para a empresa (margem de contribuição), quantos produtos a empresa precisa produzir e vender para pagar seus custos e despesas fixas e para ter uma margem de segurança, análise CVL (Análise Custo, Volume e Lucro), oferecendo suporte para tomada de decisão e não apenas apuração (Souza, Schnorr & Ferreira, 2011), que serão abordados posteriormente no item práticas de custos para controle e tomada de decisão.

O método do custeio variável pressupõe que para o hospital funcionar ele já está comprometido com os custos fixos os quais não serão alterados. Portanto, uma vez que a estrutura fixa do hospital já está preparada para atender os pacientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis, eliminando-se a necessidade de rateios, que são os grandes responsáveis pela inexatidão dos custos devido aos rateios dos custos indiretos de fabricação (Leoncine, 2010).

Leone (1997) menciona que o referido método é útil para o planejamento e tomada de decisões por estar centrado na análise da variabilidade das despesas e dos custos, abordando, portanto, referência, base e volume das atividades produtivas. Assim, o resultado é influenciado pelo volume de vendas, o que também pode ser um fator de distorção dos custos por produtos.

Gupta e Parmar (2001) reforçam que este método auxilia a focar a atenção nos custos fixos significativos para o hospital, podendo ser aplicado em serviços, como o custo de

internação, no qual o volume de demanda é imprevisível, além de fornecer informações referentes à utilização improdutivo de recursos, o que não é possível pelo custeio por absorção. Já Pong e Mitchell (2006) discorrem que as equipes de gerenciamento corporativo consideram que o custo variável produz informações de lucro mais úteis do que o custo total trazido pelo custeio por absorção, tendo em vista que os lucros se dão em sincronia com o volume de vendas.

Não obstante, o método pode apresentar algumas desvantagens em questões de longo prazo, pois pode levar ao desalinhamento entre os recursos necessários e os produtos, ao desconsiderar os custos fixos, fazendo com que o gestor corte recursos erroneamente (Souza & Diehl, 2009). Tendo em vista que é um método utilizado para decisões de curto prazo e ao desconsiderar os custos fixos, pode haver uma subavaliação dos estoques.

2.2.1.4 Custeio baseado em atividades

O custeio baseado em atividades surge no contexto considerando que os métodos ditos como tradicionais (como absorção, variável e método das seções homogêneas) deixaram de fornecer aos tomadores de decisões importantes informações que possibilitem melhores desempenhos no processo de melhoria contínua (Kaplan & Cooper, 1998; Martins, 2010), sendo apontado como um processo dinâmico que permite reduzir e controlar os custos, provendo melhorias (Monge, 2006).

Os métodos tradicionais, conhecidos como métodos de custeio baseados em volumes, foram desenhados para empresas que competiam no mercado com base em estratégias de redução de custos de produtos homogêneos e manufaturados em grande escala para estoque, assumindo, implicitamente, que os custos são proporcionais ao volume produtivo (peças, toneladas, etc.) fazendo que a alocação dos custos indiretos de fabricação seja feita por direcionadores de volume (Beuren & Roedel, 2002; Souza & Diehl, 2009). O custeio baseado em atividade procura reduzir sensivelmente estas distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (Martins, 2010).

Consiste na distribuição dos custos e também das despesas para as atividades, diferentemente dos métodos abordados anteriormente (Matos, 2005). Sendo assim, pressupõe-se que não são os produtos e serviços que consomem os recursos e sim as atividades, que por sua vez geram os produtos e serviços (Kaplan & Cooper, 1998; Abbas, 2001; Bornia, 2002; Matos, 2005; Souza & Diehl, 2009). Esta distribuição dos recursos para as atividades e destas

para os objetos de custos, é feita através de direcionadores de custos, que constituem em bases identificadas de maneira mais criteriosa.

Assim, a metodologia do custeio baseado em atividades (ABC) pode ser, segundo Souza e Diehl (2009), dividida nas seguintes etapas: mapear os processos e/ou atividades; definir os direcionadores de atividades; relacionar os recursos às atividades e calcular seus custos; calcular o custo das atividades; escolher os objetos de custo (serviços/produtos, clientes, linhas, etc.); e associar os custos das atividades aos objetos de custo.

O método pode proporcionar um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações aos gestores, levando ao Gerenciamento Baseado em Atividade (ABM) (Kaplan & Cooper, 1998; Costa, 1999; Souza & Diehl, 2009). O ABM, por sua vez, possibilita que a empresa atinja seus objetivos com menos recursos, isto é, com um custo total menor (Kaplan & Cooper, 1998).

Entretanto, embora colocado como “o mocinho em contraste com os sistemas de custo baseados em volumes”, a superioridade do custeio baseado em atividades (ABC) frente ao custeio baseado em volumes, não faz com que ele seja uma “panaceia estratégica e da contabilidade gerencial” ou que os sistemas formais devam ser substituídos (Shank & Govindarajan, 1997).

Dentre suas limitações e desvantagens, pode-se citar que, como decorrente do método de custeio por absorção, ele carrega todas as limitações do mesmo; é dispendioso; não é atualizável ou adaptável facilmente às novas circunstâncias; na sua forma mais detalhada não pode ser aplicável na prática; possui dificuldade prática quanto ao conceito de atividade (Kaplan & Anderson, 2007; Martins & Rocha, 2010; Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012).

Aillón (2013) apregoa que muitas empresas que adotaram o custeio baseado em atividades (ABC) foram com base em consultorias, contudo, devido a sua complexidade, muitas abandonaram o método.

Tendo em vista as desvantagens e limitações do método de custeio baseado em atividades, e a fim de não inviabilizar os benefícios que ele propõe, Kaplan e Anderson desenvolveram o método de custeio baseado em atividades e tempo (TDABC), considerado uma evolução do custeio baseado em atividades (ABC) (Kaplan & Anderson, 2007).

Estudo realizado por Abbas et al. (2015) em hospitais paranaenses constataram que, embora o custeio baseado em atividades (ABC) tenha sido o método mais discutido na literatura, apenas um hospital utiliza o referido método. Tendo em vista a vasta literatura que trata da aplicação deste método em setores ou áreas específicas dos hospitais, as referidas autoras também destacam “que os estudos deveriam partir para outro estágio e verificar em

hospitais que vêm usando o mesmo, como foi a implantação, em quais setores e de que forma o mesmo vem sendo utilizado para a tomada de decisão” (Abbas et al., 2015, p. 88).

2.2.2 Custos para controle e tomada de decisão

Uma vez mensurados os custos, questiona-se o que pode ser feito com estas informações, quais decisões podem ser tomadas, como controlar, enfim, como se deve gerenciar as informações. Embora algumas práticas descritas anteriormente também se apresentam como auxiliares nas decisões gerenciais, cabe descrever neste item as mais usuais, apresentadas pela literatura com este fim e alvo de estudo da presente dissertação, e que são consideradas práticas de gestão de custos.

2.2.2.1 Custeio Padrão

O custeio padrão é considerado uma técnica que consiste em auxiliar no controle de custos da empresa. Parte da premissa que para controlar os custos, se faz necessário fornecer um padrão de comportamento destes, evidenciando quais os montantes que deveriam se obter no final da apuração de custos e compará-los com o real (Bornia, 2002; Bowhill & Lee, 2002; Coronetti et al., 2012). Havendo divergências na comparação do custo padrão com o real, é necessário analisar os motivos que levaram à estas variações (Bornia, 2002).

Por isso, considera-se, assim como Souza e Diehl (2009), um método de predeterminação de custos e controle de desempenho, podendo ser usado como base para orçamento também.

Cabe ressaltar que o custeio padrão é uma ferramenta para controle, e não um método para cálculo de custos, como expostos em alguns trabalhos. Como cita Bornia (2002, p.89) que extrapola “o mero levantamento de custos com procedimentos para auxílio ao controle gerencial”, sendo que sua lógica está relacionada à um custo ideal ao determinar um padrão eficiente comparado ao desempenho real.

2.2.2.2 Análise custo, volume e lucro

Batista, Carvalho e Lima (2017) destacam a importância, para evidenciar a realidade financeira da empresa, da análise de Custo Volume e Lucro (CVL). Dentre estas análises,

tem-se a Margem de Contribuição, Margem de Segurança, Ponto de Equilíbrio e Grau de Alavancagem Operacional.

A utilização da Margem de Contribuição (M.C.) ou contribuição marginal possibilita conhecer qual o volume necessário de produtos para cobrir os custos fixos e garantir o retorno pleiteado pelos acionistas, auxiliando substancialmente no processo decisório dos gestores (Colauto, Beuren & Rocha, 2004). VanDerbeck e Nagy (2003) complementam que essa ferramenta pode ser utilizada para análise das mudanças nos volumes de vendas, permitindo, segundo Ching (2001), a tomada de decisão acerca da escolha de *mix* de produtos, em eliminar um produto e em reduzir o preço ou aumentar o volume de produção.

Sendo assim, a margem de contribuição consiste em um instrumento importante para avaliação de resultados e tomada de decisão (Matos, 2005), considerado por Falk (2001, p. 136) no contexto hospitalar como “o instrumento de maior valor na tomada de decisão”. Corresponde ao valor da receita total diminuído do custo variável, representando a contribuição do produto ou serviço para suprir os custos fixos, e quando superior aos custos fixos, contribui para verificar a geração de resultados dos produtos (Bornia, 2002; Matos, 2005), ou seja, o quanto cada produto ou serviço contribui para suprir os custos fixos e gerar lucro (Souza & Diehl, 2009).

Pode ser obtida através da fórmula a seguir (Matos, 2005):

$$MCu = \text{preço de venda} - \text{custo variável unitário}$$

Além disso, a margem de contribuição ajuda a compreender o cálculo do ponto de equilíbrio e as possíveis razões de lucro ou prejuízo obtido pela empresa (Matos, 2005). Citando Atkinson et al. (2000, p.193) "Se aumentarmos a produção e a venda em uma unidade, a receita de vendas aumentaria pelo montante do preço de venda e os custos aumentariam pelo montante do custo variável por unidade", sendo, portanto, vista como um elemento importante para os administradores, ao permitir avaliar a contribuição dos produtos para cobrir os custos fixos (Leoncine, 2010).

Considerando-se a importância dos custos para tomada de decisões, previsão e planejamento do lucro de uma empresa, denota-se a utilidade da análise custo, volume e lucro (CVL), principalmente ao que se refere às decisões de curto prazo, tendo como base o custeio variável, visto que pressupõe que os custos fixos não são influenciados pela decisão do gestor (Bornia, 2002).

O ponto de equilíbrio é considerado por diversos autores como uma prática valiosa para gerir os resultados operacionais de uma organização, e uma das mais úteis na análise CVL, no sentido de evidenciar qual o nível de vendas em que o lucro é nulo. Quer dizer, quando ocorre a igualdade entre a receita total e o custo total (Bornia, 2002; Matos, 2005; Souza & Diehl, 2009). A afirmativa, portanto, aponta que os hospitais têm que operar com volumes de atendimento acima do ponto de equilíbrio (P.E.) se estes almejam resultados positivos, sendo que se estiverem abaixo, provavelmente terão prejuízos (Matos, 2005).

A fórmula para o ponto de equilíbrio (P.E.) quanto ao volume de produção pode ser representada por (Falk, 2008):

$$P.E. = \text{custos fixos totais} \div \text{margem de contribuição unitária}$$

Os hospitais podem utilizar esta prática para alcançar o ponto de equilíbrio, assim como obterem o lucro que almejam (Matos, 2005). Todavia, embora tendo como base o custeio variável, não se deve considerar os custos fixos estáticos, visto o ambiente dinâmico que é o hospitalar (Falk, 2008).

A margem de segurança (M.S.) é o valor excedente do parâmetro representado pelo ponto de equilíbrio (P.E.) (Bornia, 2002; Matos, 2005), sendo um instrumento para gestão dos resultados operacionais, dando suporte para análise e tomada de decisão (Matos, 2005). Sua fórmula pode ser representada por:

$$MS = Q - Q_{pe} \text{ ou } MS (\$) = RT - R_{tpe}$$

Souza e Diehl (2009) complementam que a margem de segurança (M.S.) é utilizada para o gestor ter conhecimento do quanto as atividades podem ser reduzidas sem, contudo, gerar prejuízos, porém, esta redução está atrelada à receita.

Destaca-se que a combinação entre a margem de segurança (M.S.) e margem de contribuição (M.C.) permitem o cálculo do valor do lucro (em percentual ou expressão monetária) (Matos, 2005).

Por fim, a análise CVL apresenta o grau de alavancagem operacional (G.A.O.), cujo objetivo é analisar os efeitos nos resultados operacionais das variações no volume de vendas dos produtos, propiciando ao gestor o percentual de aumento do lucro gerado por determinada variação de volume e lucro (Matos, 2005; Martins, 2010): $GAO = MC \div \text{Lucro}$.

2.2.2.3 Custeio alvo

O custeio alvo procura dar suporte às decisões, já que a gestão de custos não visa apenas a redução dos mesmos, mas também à qualidade do serviço, ao considerar que o cliente admite pagar uma quantia maior para obter um produto de melhor qualidade. Nesse sentido, o custeio alvo não é considerado uma prática para controle diário, mas sim de gestão de custos (Peter, Sousa, Pessoa, Machado & Peter, 2005)

Esta prática busca analisar o valor que o cliente atribui ao produto ou serviço e o preço que se dispõe a pagar pelo mesmo, sendo necessário identificar as exigências dos clientes quanto ao serviço prestado e sua estrutura de custos (Peter et al., 2005). Corroborando, Cruz e Rocha (2008, p.35) definem custeio alvo como “um processo de gerenciamento de custo por meio do qual se busca determinar o custo-alvo e, posteriormente, eliminá-lo ou, se necessário aumentá-lo”.

Assim, com o objetivo de conseguir um retorno desejável e ao mesmo tempo estabelecer um preço máximo suportado pelo mercado, cria-se o custeio alvo, definindo de acordo com o mercado o custo máximo admissível ou custo meta (Camacho, 2004; Peter et al., 2005).

No contexto hospitalar, Bastos e Almeida (2006) aplicaram o custeio alvo em um hospital público, e evidenciaram que este deve ser implantado na fase de planejamento, tendo em vista as demandas de serviços e os limites orçamentários dos hospitais, e posteriormente deve ser estabelecido o custo meta por área de atuação do hospital. Camacho (2004), em sua pesquisa em hospital privado, aplicou o custeio alvo e concluiu que a “voz do consumidor deve orientar todo o processo”, ao considerar que, no custo total de uma cesariana, os medicamentos representavam parte significantes dos custos, contudo, não foram objeto de redução, haja vista que os medicamentos são um atributo muito valorizado pelos consumidores que passam por esse procedimento.

No entanto, apesar dos benefícios apontados quanto ao custeio alvo, sua implantação em totalidade em uma empresa pode ser arriscada (Ansari, Bell & Swenson, 1999), devido as dificuldades que podem haver neste processo, como a cultura organizacional e infraestrutura da empresa, que pode não se adaptar às mudanças (Swendson et al., 2005).

Desse modo, destacando o custeio alvo como uma prática também importante para formação do preço de vendas e para gestão hospitalar, o próximo tópico tende a explicar mais sobre a relevância do preço de venda dos produtos.

2.2.3 Formação do preço de venda

A formação de preço de venda é considerada importante para o gestor no processo de tomada de decisão (Cararo, 2005) e essencial na gestão econômico-financeira (Bertó & Beulke, 2012). Tal afirmação leva a reputar o papel da formação de preços no contexto hospitalar, que por vezes, além de desconhecerem os custos, estabelecem preços arbitrários, obtidos em tabelas genéricas, de terceiros, de associações de classe ou outra fonte qualquer (Bertó e Beulke, 2012).

Outrossim, a decisão do preço de venda, segundo Ponte et al. (2007), é uma das mais difíceis, considerando que uma determinação incorreta pode inviabilizar o negócio, impactando nos resultados financeiros. Dentre os diversos critérios utilizados para formar preço de vendas, pode-se citar: baseado no custo do produto; baseado nos preços das empresas concorrentes; baseado nas características do mercado; preços dos concorrentes e nas características do mercado.

Para utilizar o critério baseado no custo do produto, deve-se agregar ao custo, que pode ser obtido através do método de custeio utilizado pela empresa, uma margem conhecida como *markup*, cujo objetivo é suprir os gastos não incluídos no custo, os tributos e as comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos gestores (Martins, 2010).

Não obstante, este critério não considera os preços concorrentes. Nesse aspecto, o gestor deve conhecer o mercado em que atua e o público que quer atrair. Destarte, o mais correto, seria o unir os conhecimentos tanto de custos quanto da concorrência e do mercado.

Entretanto, deve-se considerar que nem sempre os hospitais têm total liberdade para estabelecer seu preço. Muitas vezes ficam limitados a prática de preços oficiais definidos por órgãos públicos ou tabelas de preços, que podem ser provenientes de grupos particulares, convênios e instituições de previdência governamentais, o que leva o risco de sobrevivência conforme o grau de dependência destes, uma vez que há eventuais defasagens nos preços e recebimentos (Beulke & Bérto, 2012). Porém, não se pode descartar a importância do cálculo almejado de preço de venda, pois o conhecimento dos custos dos serviços prestados e produtos vendidos, além de permitir que o hospital reconheça o preço necessário para suprir despesas e ainda ter lucro, proporciona um maior poder de negociação na relação hospitais, fornecedores e/ou planos de saúde.

2.3 LÓGICAS INSTITUCIONAIS

O objetivo desta seção é elucidar o papel da Teoria Institucional nos estudos organizacionais, principalmente no setor da saúde, mostrando as Lógicas Institucionais neste contexto como um “braço” da teoria e mostrando sua relação com as práticas empresariais.

2.3.1 Teoria Institucional

Antes de compreender o que são as lógicas Institucionais, Thornton e Ocasio (2008) indicam que primeiro é preciso inseri-las no contexto da teoria institucional, passando-se pela fase com foco em contratos, seguido da exploração dos fatores cognitivos e culturais e por fim o isomorfismo.

DiMaggio e Powell (1983) apontam que a sociedade é composta por vários tipos de instituições, sendo elas de negócio, governo, de família, religiosas, entre outras, tendo objetivos e pressupostos diferentes sobre como a organização deve funcionar. Entende-se que a instituição é uma estrutura social composta por elementos culturais-cognitivos, normativos e regulatórios, fornecendo juntamente com as atividades e recursos, estabilidade e sentido da vida, que são transmitidas por símbolos e rotinas nas relações interpessoais (Scott, 2008). Desse modo, verifica-se que a teoria institucional se apoia em três pilares: regulador, cognitivo e normativo.

Zucker (1987, p. 443) aponta que “a teoria institucional organizacional fornece uma visão rica e complexa das organizações”. Assim, estudar a contabilidade sob a ótica institucional parte do pressuposto de que as aplicações e características contábeis nem sempre são devidas às motivações objetivas e racionais (Dias Filho & Machado, 2012).

Pereira et al. (2010), no âmbito contábil, citam que a teoria institucional vem sendo usada como uma alternativa à teoria contingencial, cujo objetivo é proporcionar uma explicação para as práticas contábeis nas organizações, de acordo com as normas que lhe são aplicáveis, hábitos e crenças.

Desse modo, a teoria vem sendo usada em diversas pesquisas que buscam entender o comportamento organizacional, principalmente abordando suas três vertentes dentro das análises organizacionais, como apontado por Burns e Scapens (2000): a Velha Teoria Institucional Econômica (*Old Institutional Economics*) (OIE), o Novo Institucionalismo Econômico (*New Institutional Economics*) (NIE) e a Nova Sociologia Institucional (*New*

Institutional Sociology) (NIS). Contudo, os trabalhos na área de contabilidade, normalmente utilizam como base as vertentes OIE ou NIS.

A NIE tem um maior foco nos custos de transações, e North (1992) afirma que para reduzir a incerteza nas trocas humanas é que as instituições são formadas. A NIE parte do pressuposto que as instituições são formadas por restrições formais e informais, tendo como principais autores e precursores Coase, Williamson e North.

A OIE engloba as relações de poder, abordando as relações políticas e sociais, tirando o foco do comportamento racional. Pela perspectiva da OIE, pode-se justificar que a contabilidade gerencial praticada pelas empresas é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos da organização, entendendo que se não utilizam amplamente as novas abordagens de contabilidade gerencial, foi porque não ocorreram efetivamente os processos de institucionalização (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005).

Com o declínio da OIE, que tinha um maior foco em contextos culturais e estruturais, o novo Institucionalismo (NIS) teve sua ascensão, abordando também as relações atores-ambiente, pressupondo que o ambiente afeta o comportamentos e práticas das pessoas e das organizações (Meyer, 2007).

O ambiente institucional não apenas influencia o relacionamento das organizações com o mercado, mas também suas crenças, normas e tradições (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005). DiMaggio e Powell (1983) discorrem que essas influencias podem ser devidas as pressões isomórficas coercitivas, miméticas e normativas sobre as organizações (Quadro 6).

Esta vertente (NIS) estabelece que as organizações não levem em conta somente aspectos econômicos nas decisões de estrutura e práticas gerenciais, mas que muitas dessas decisões decorrem do processo de legitimação (DiMaggio & Powell, 1983), que podem também levar ao isomorfismo (Zucker, 1987).

Quadro 6: Isomorfismos institucionais

Isomorfismo	Características
Coercitivo	São as pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações, das quais ela depende e pelas expectativas da sociedade.
Mimético	Quanto mais incerteza no ambiente, as organizações tendem a copiar modelos sucedidos (estratégias, tecnologias, produtos) tendo entre elas metas ambíguas ou o ambiente com incertezas simbólicas.
Normativo	Decorre do poder de certas entidades profissionais que podem regulamentar arranjos nas estruturas organizacionais.

Fonte: Adaptado de DiMaggio e Powell (1983, 2005).

O isomorfismo institucional pode ajudar a explicar as práticas contábeis, que podem ser decorrentes de uma legislação ou expectativas da sociedade (Dias Filho & Machado, 2012). Como pode ser observado no estudo de Gomes, Carvalho e Fernandes (2009) que, com base no isomorfismo estudaram a influência da legislação nos municípios Portugueses, os quais foram obrigados a implementar Sistemas de Contabilidade de Custos. Já Ramalho (2016) investigou, sob a ótica da teoria institucional NIS, as práticas de custos de subsidiárias alemãs no Brasil. E no setor hospitalar, a dissertação de Silva (2017) investigou os fatores institucionais que influenciam na adoção e mensuração dos custos da qualidade como ferramenta de gestão em hospitais acreditados.

Contudo, há diversas críticas quanto ao uso do isomorfismo ao considerar as organizações como homogêneas. Desse modo, denota-se o papel das lógicas institucionais; Greenwood, Hinings e Whetten (2014) sugerem que estas partem do pressuposto que as lógicas podem ter efeitos diferentes sobre os indivíduos e as organizações.

Considera-se que um mesmo campo institucional comporta diferentes lógicas institucionais, uma vez que instituições não são permanentes e imutáveis, assim como não são espaços homogêneos (Rao, Monin & Durand, 2003; Lounsbury, 2007).

Assim, de acordo com Silva (2016), as lógicas institucionais podem ajudar a compreender as razões pelas quais determinadas práticas são adotadas e legitimadas pelos hospitais, enquanto outras são esquecidas ou modificadas e auxiliando, portanto, na compreensão dos motivos das práticas adotadas nas organizações hospitalares.

2.3.2 Lógicas Institucionais

As lógicas institucionais foram introduzidas em 1985 por Alford e Friedland, cujo objetivo foi descrever as práticas e crenças contraditórias inerentes as instituições das sociedades ocidentais modernas, como o capitalismo, a burocracia estatal, e a democracia política, como sendo as três ordens institucionais concorrentes (Thornton & Ocasio, 2008).

Os trabalhos de Friedland e Alford (1991), Thornton e Ocasio (1999) e Scott et al. (2000), trouxeram as lógicas institucionais para dar sentido às instituições, tirando dessa forma o foco somente do isomorfismo, ao tratar as heterogeneidades das organizações, buscando, segundo Thornton e Ocasio (2008), pelos efeitos de lógica institucional diferenciar indivíduos e organizações em uma variedade de contextos, podendo fornecer uma ligação entre instituições e ações.

Por outro lado, Teixeira (2012, p. 2) afirma que as lógicas institucionais vêm se tornando uma vertente central para os pesquisadores da teoria institucional, porém, “não se opondo, mas complementando as visões anteriores de mudança como, por exemplo, o isomorfismo e o empreendedorismo institucional”, analisando as fontes de heterogeneidade a partir das contradições entre as lógicas institucionais.

As lógicas institucionais podem ser entendidas como a “construção de práticas materiais e simbólicas que constituem princípios organizacionais e individuais para elaborar” (Friedland & Alford, 1991, p. 248). De modo semelhante, outros autores as definem como sendo padrões históricos de práticas materiais socialmente construídos, baseando-se nos valores, crenças e regras pelas quais os indivíduos e as organizações dão sentido às suas atividades cotidianas, organizam tempo e espaço e reproduzem suas vidas e experiências (Thornton & Ocasio, 1999; Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012).

Scott et al. (2000) referem-se às lógicas institucionais como crenças associadas as práticas que predominam em um campo da organização e que fornecem princípios organizacionais que suportam as práticas guiadas pelos participantes. Ou seja, como mapas cognitivos, carregados pelas crenças desses participantes, as quais dão significado à suas atividades, direcionando, motivando e legitimando o comportamento dos atores no campo. Ressaltam Friedland et al. (2014), que a lógica institucional é uma ordem de produção socialmente regionalizada composta por objetos e significados mediados pela prática material, isto é, são ordens de prática.

Os atores/participantes do campo organizacional podem ser definidos como os criadores das lógicas, tendo em vista que participam e também recebem demandas do ambiente institucional em que atuam (Scott et al., 2000). Lounsbury (2007) destaca que a lógica institucional pode tanto ativar, como restringir a ação social.

Deste modo, as várias definições de lógica institucional, segundo Thornton e Ocasio (2008) apontam para uma mesma metateoria: entender o comportamento individual e organizacional, num contexto social e institucional, que por sua vez regularizam o comportamento e oferecem oportunidade de agência e de mudança. Ainda, Lounsbury (2007) destaca que as contingências históricas são questões chave para abordagem da meta teoria das lógicas institucionais.

Sendo assim, considerando a abordagem das lógicas institucionais trazidas até aqui, observa-se a sua relação com as práticas organizacionais, podendo dizer que as práticas organizacionais são pautadas em lógicas institucionais (Pache & Santos, 2013). Pois, enquanto os atores sociais criam e carregam essas crenças (e constroem e estão de acordo com

essas regras), os arranjos institucionais fornecem o meio cultural que determina quais tipos de atores podem existir, o que eles podem fazer e quais significados dão as suas ações (Scott et al., 2000). Silva (2016, p. 29) complementa que “de fato, lógicas institucionais têm influência e impacto direto nas práticas que são produzidas e reproduzidas pelas organizações”.

Os estudos empíricos em lógicas institucionais se concentram na atenção de tomadores de decisão sobre problemas e soluções que são consoantes com as lógicas dominantes (Lounsbury, 2007; Picheth, 2016). Contudo, cabe salientar que apenas o empreendedor institucional não aborda completamente o paradoxo da agência, pois as ações podem se dar por motivos causais (Lounsbury, 2007).

De modo semelhante, Poli e Rossoni (2014) apregoam que muito da variabilidade na adoção de práticas organizacionais é explicada por fatores endógenos, tendo em vista que mesmo que compartilhe o mesmo contexto, tenha pressões semelhantes, podem ter respostas diferentes.

Friedland e Alford (1999) enumeram as seguintes ordens institucionais das sociedades ocidentais atuais: o capitalismo, o Estado, a democracia, a família/comunidade e a religião/ciência; cada uma dessas possuidoras de uma lógica institucional central, que influenciam os sistemas de crenças, valores e os resultados dos processos comportamentais (Friedland & Alford, 1991). Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) consideram as lógicas institucionais sendo o Estado, a família, a religião, o mercado e corporação (capitalismo), comunidade (democracia) e acrescenta a profissão (Quadro 7).

Quadro 7. Lógicas institucionais

Lógicas institucionais	Características
Mercado	Aumento da eficiência e lucro; competitividade; relações moldadas pela concorrência; investimentos; redução de custos; a acumulação de capital; oportunismo; envolve maior controle de custos e metas.
Comunidade	Cooperativismo; reciprocidade; participação popular; equidade.
Profissional	Expertise profissional; qualidade dos serviços e estrutura oferecida; melhor serviço ao paciente/cliente; dedicação; aumento de status e reputação; formalização do saber.
Religião	Simbolismo religioso.
Ciência	Busca da verdade.
Estado Burocrático	Interesse em grupo; regulação de atividades por meio da burocracia; padronização de atividades; organização dos serviços; disciplina.
Família	Família como firma; reputação familiar; lealdade entre os membros.

Fonte: adaptado de Friedland e Alford (1991); Thornton et al. (2012); Friedland et al. (2014); Currie e Spyridonidis (2016) e Silva (2016).

Diante do exposto, observa-se a estreita relação entre as lógicas institucionais e as práticas organizacionais, podendo, assim, considerar as lógicas institucionais pertinentes para

dar suporte na adoção ou não das práticas de mensuração e gestão de custos, considerando-se o distinto campo em que atuam os hospitais.

A próxima seção apresenta e discute as lógicas institucionais que podem ser mais presentes e pertinentes neste ambiente e que possam estar relacionadas as práticas de mensuração e gestão de custos.

2.3.3 Lógicas Institucionais no Contexto Hospitalar

O ambiente hospitalar é altamente complexo devido aos diferentes tipos de serviços e de profissionais que nele atuam. Nesse sentido, acredita-se que os sistemas de saúde enfrentam um alto nível de complexidade institucional devido as múltiplas lógicas institucionais que podem haver neste campo (Greenwood et al., 2010).

Scott et al. (2000) discorrem sobre as lógicas institucionais no campo da saúde americano, no estado da Califórnia, a fim de entender as mudanças decorrentes nesse setor, destacando-se inicialmente o domínio profissional, após o do Estado e, por fim, a de mercado, indicando a necessidade de gerenciamento desse setor.

Os autores referidos denominam essas mudanças como as eras institucionais, havendo: o domínio profissional, quando os provedores profissionais, especialmente os médicos, não foram desafiados no estabelecimento de lógicas institucionais e no controle de sistemas de governança; o envolvimento federal, com a infusão do governo introduzindo lógica com foco na equidade e acesso, crescendo a dependência de controles regulatórios; e a era do controle gerencial e mecanismos de mercado, que é caracterizado pelas influências das lógicas gerenciais e maior dependência de controles de mercados.

No campo do sistema de saúde americano, mediante Anthony, Appari e Johnson (2014), as lógicas institucionais moderam o efeito de algumas estratégias, indicando a interação de regulação, instituições e organizações, o que contribui para a caracterização deste campo.

Os autores Reay e Hinings (2009, p. 630) investigaram um campo organizacional através de análise de lógicas institucionais na área de tratamento de saúde, em Alberta, no Canadá, no ano de 1994, quando o governo introduziu uma nova lógica de cuidados de saúde “como um negócio”. O objetivo era aumentar a eficiência e “fazer mais com menos”, indo ao encontro das lógicas institucionais que Scott (2000) menciona nas “eras” da saúde nos Estados Unidos, mais especificamente no estado da Califórnia, que vai do domínio médico até o capitalismo/mercado.

É válido salientar que Scott et al. (2000) descrevem que uma lógica não “termina” e se “inicia” outra, podendo existir indícios de uma, mesmo que a outra prevaleça. Do mesmo modo, Reay et al. (2009) concluem que os interesses dos atores do campo podem estar ligados a lógicas institucionais distintas, coexistindo estas, as quais são sustentadas pelos acordos estabelecidos.

Como um dos objetivos do trabalho é identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas em hospitais, e como as lógicas institucionais influenciam a estas, vale-se destacar que a prática contábil emana de uma lógica gerencial (Blomgren & Waks, 2015), por sua vez, expressa que o trabalho é determinado pelas rotinas da empresa e por meio do controle dos gestores (Goodrick & Reay, 2011).

Nessa perspectiva, Arndt e Bigelow (2006) descrevem a eficiência como uma lógica institucional para a gestão hospitalar, partindo do pressuposto que os hospitais devem adotar práticas de gestão de um negócio privado, e que do outro lado há o profissional no qual visa a qualidade de seu serviço. Assim, geram-se demandas conflitantes, onde os hospitais buscam proporcionar melhor acesso e serviços, tecnologia, adoção de práticas comerciais (de gestão) e contenção de custos, tencionando obter a eficiência esperada.

Ao tratar a lógica para o gerenciamento hospitalar como uma lógica de eficiência, pode-se inferir que se assemelha com as lógicas institucionais tanto de mercado como profissional, ao considerar a qualidade operacional e a “gestão de um negócio privado”, e também de comunidade, quanto ao acesso (acessibilidade).

Já outros estudos na área da saúde e hospitalar citam lógicas institucionais como a de mercado, profissional e burocrática, como sendo as mais presentes no âmbito hospitalar (Scott et al., 2000; Reay & Hinings, 2009; Baly et al., 2015; Blomgren & Waks, 2015). Estas lógicas são as mesmas estabelecidas em estudos nacionais, como em Silva (2016) e Araújo (2016), sendo que este último também adicionou a lógica da comunidade em seu estudo.

O Quadro 8 destaca algumas das pesquisas que utilizaram das lógicas institucionais na área hospitalar ou da saúde e que deram suporte para estruturar as lógicas alvo do estudo.

Quadro 8. Pesquisas relacionadas às lógicas institucionais e área da saúde

Pesquisa	Objetivo	Conclusão
Koelewijn, Ehrenhard, Groen e van Harten (2012)	Revisar a literatura acerca da influência da dinâmica organizacional entre médicos e gerentes de hospitais de países ocidentais.	Há uma dependência maior dos médicos no gerenciamento hospitalar. Contudo, médicos com uma atitude mais direcionada ao profissionalismo médico tradicional tendem a ser mais propensos em adotar elementos empresariais, devido a maior expectativa de sua renda.
Kirchhoff (2013)	Analisar as mudanças das lógicas institucionais no setor hospitalar	Indicam que a institucionalização dos médicos alemães impactou as questões de compromisso,

	alemão e norueguês no período de 1991 a 2008.	clima de trabalho e competência profissional em hospitais alemães. E que os hospitais alemães na Noruega não tiveram dificuldade de adaptação, quando comparados aos hospitais noruegueses controlados por grupos médicos.
Anthony, Appari e Johnson (2014)	Estudar as lógicas institucionais concorrentes a fim de analisar como os hospitais reagem no processo de regulação nos Estados Unidos.	As lógicas institucionais concorrentes moderam o efeito das estratégias, indicando a interação de regulação, sendo que algumas estratégias influenciam a conformidade hospitalar.
Baly, Kletz e Sardas (2015)	Analisar a estrutura hospitalar pela lente institucional, examinando como respondem à complexidade institucional do setor da saúde.	Identificaram as lógicas do campo, indicando que a lógica institucional corporativa prevalece sobre a profissional, e lógicas estatais e comunitárias aparecem como residuais. Assim há a agência de atores híbridos como parâmetros fundamentais na estruturação das respostas dos hospitais ao ambiente institucional complexo.
Blomgren e Waks (2015)	Tratar como as organizações hospitalares lidam com a complexidade institucional, analisando lógicas institucionais conflitantes como de mercado, profissão, democrática.	Sugere um novo tipo de profissional: o híbrido, o qual exerce grande influência no meio, sendo que têm que trabalhar e se alinhar com os problemas e soluções, por meio de seus conhecimentos e práticas.
Currie e Spyridonidis (2016)	Examinar como atores interdependentes em um contexto profissionalizado interpretam a co-ocorrência de uma lógica profissional e uma lógica orientada por políticas em dois hospitais ingleses.	O estudo destaca a importância da posição social dos atores e a mistura de lógicas institucionais, o que pode levar a diferentes interpretações das práticas gerenciais e profissionais.
Silva (2016)	Analisar como as lógicas institucionais condicionam as respostas estratégicas das organizações na adoção da acreditação hospitalar.	As lógicas institucionais têm impacto direto nas respostas estratégicas dos hospitais.
Araújo (2016)	Analisar como as múltiplas lógicas institucionais conformam a reforma de um hospital.	As principais lógicas atuantes na reforma são de comunidade, mercado e àquelas ligadas a profissão da educação médica.
Pascuci, Meyer Jr. e Crubellate (2017)	Analisar como a gestão estratégica contribui para reduzir as tensões derivadas das lógicas gerenciais e institucionais em hospitais filantrópicos.	As duas lógicas - gerenciais e institucionais - podem contribuir para a gestão, combinando fatores institucionais e a utilização de ferramentas gerenciais.
Plumb et al. (2017)	Analisar por meio das lógicas institucionais por que novas formas de trabalhar com tecnologias são aceitas ou não em hospitais.	A resistência acontece quando a nova tecnologia não se encaixa no “cuidado médico”, evidenciando uma certa rejeição dos médicos sobre uma lógica gerencial.

Fonte: Elaborado pela autora.

Nos resultados dos estudos que abordam a temática, torna-se evidentes as pluralidades das lógicas institucionais, que mesmo por vezes havendo uma dominante, as lógicas institucionais podem coexistir em um mesmo ambiente organizacional, destacando-se principalmente a lógica profissional, de mercado e burocrática. Além disso, Dunn e Jones (2010) citam ser inapropriado estabelecer uma única lógica em um ambiente pluralista como

os hospitais. Tal afirmação indica que uma lógica pode fortalecer outra, assim como pode haver relações aditivas em que "uma particular tarefa de trabalho reflete a influência de mais de uma lógica" (Waldorff et al., 2013, p. 103).

Essas descobertas, por conseguinte, destacam a possibilidade de uma hibridação de lógicas plurais em práticas de trabalho (Baly, Kletz & Sardas, 2015). Baseando-se em Waldorff et al. (2013), os autores sugerem que a hibridação permite arranjos idiossincráticos de lógicas institucionais no nível micro, e que isso possibilita agência para os atores sociais, como também algumas combinações de lógicas macro no nível micro podem permitir a ação ou restringi-la. Do mesmo modo, Goodrick e Reay (2011) apontam que lógicas coexistentes em um ambiente podem influenciar as lógicas dos profissionais e de seu trabalho.

Diante de todo o exposto, destaca-se que as lógicas institucionais investigadas são:

- i. mercado: investigando o uso das práticas de mensuração e gestão de custos para o lucro tornar-se mais competitivo e para reduzir custos;
- ii. profissional: investigando o uso das práticas de mensuração e gestão de custos tendo como pressupostos visar a eficiência e qualidade do serviço prestado, treinamentos e melhor serviço para o paciente;
- iii. burocrática: investigando o uso das práticas de mensuração e gestão de custos devido a padronização de processos e atividades e por estabelecer protocolos;
- iv. comunidade: investigando o uso das práticas de mensuração e gestão de custos para transparência e equidade.

Ressalta-se que foi **realizada pela autora desta dissertação uma entrevista piloto** (tópico 3.7), em um hospital localizado no município de Maringá-PR, a fim de reforçar e confirmar as lógicas expostas pela base teórica e que serão estudadas, como também tentar detectar alguma outra existente ao analisar a relação acreditação hospitalar, práticas de custos e lógicas institucionais.

Assim sendo, considerando a discussão deste capítulo, pode-se afirmar que a literatura apresenta a relação das lógicas institucionais com as práticas organizacionais, observando-se também pelo contexto histórico hospitalar nacional as mudanças institucionais, como a criação das Santas Casas e inserção do SUS apresentando um cunho mais assistencialista, voltado à lógica de comunidade e também ao Estado, o qual passou a controlar parte do setor da saúde. Em seguida, a lógica profissional, deixando evidente a importância do serviço e qualidade médica e o uso da tecnologia para eficiência do serviço. E com os incentivos à rede privada, a aparição de diversas seguradoras e planos de saúde, e a maior preocupação gerencial, a lógica de mercado ficou mais evidente no setor hospitalar.

Embora este contexto histórico se assemelhe com as “eras” das mudanças institucionais trazidas por Scott et al. (2000), como já citado, não se pode considerar que uma lógica “termina” e se inicia outra, e como reforçam Anthony et al. (2014) e Silva (2016), as lógicas institucionais não são substituídas, mas continuam operando simultaneamente, mesmo que às vezes alguma prevaleça em relação à outra.

Ademais, visto as diversas mudanças no setor hospitalar (forma de pagamentos e recebimentos), sua diversidade (quanto porte, natureza, governança), e a complexidade de seu ambiente (incorporando diversos setores e profissionais), entende-se como no ambiente hospitalar podem haver diversas lógicas e que, por sua vez, podem influenciar as práticas.

2.4 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DE PESQUISAS

Scott et al. (2000) discorreram sobre as mudanças no campo da saúde americano por meio das lógicas institucionais, indicando a mudança do domínio médico profissional para o domínio do Estado e, posteriormente para a lógica de gerenciamento, tendo em vista novos esquemas de pagamentos na área da saúde, como o pagamento por reembolso e por diagnóstico e as privatizações. Assim, os autores destacam que os hospitais, com a crescente competição por pacientes, iniciaram práticas de gestão, como marketing, análise dos custo-benefício e planejamento estratégico.

Desse modo, as organizações tradicionais do setor de saúde foram obrigadas a adotar novas práticas de gestão, tais como o planejamento estratégico e identificação e gerenciamento dos centros de custo (Scott et al. 2000). Diversos autores, tanto no contexto internacional como nacional, indicam que a lógica de mercado ou capitalista têm como pressupostos essa maior preocupação com o gerenciamento de custos, ao buscar a redução de custos e aumento do lucro (Scott et al., 2000; Blomgren & Waks, 2015; Silva, 2016; Araújo, 2016). Diante disso, sugere-se a hipótese H1:

H1 – A lógica de mercado possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos.

Estudos indicam que quando há uma preocupação maior quanto a qualidade dos serviços prestados pelos profissionais da área da saúde, os custos não são tratados como prioridade (Silva, 2016), havendo certas resistências ao implementar uma prática gerencial devido ao predomínio da lógica profissional, principalmente médica (Koelewijn et al., 2012; Blomgren & Waks, 2015). Diante disso, sugere-se a hipótese H2:

H2 - A lógica profissional possui influência negativa na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos.

Borgert et al. (2010) evidenciam que um dos principais fatores que dificulta a implantação de um sistema de custos é a inexistência de protocolos, o que vai ao encontro da lógica burocrática, a qual visa estabelecer protocolos e padronizações, sendo evidenciada no contexto hospitalar no estudo de Silva (2016), por exemplo. Os protocolos são apontados como necessários para coletar as informações (Borgert et al., 2010) e, nesse sentido, Yereli (2009) destaca que a dificuldade em contabilizar os custos hospitalares está na falta de dados necessários para isto. Portanto, sugere-se a seguinte hipótese:

H3 - A lógica burocrática possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos.

Como apresentado no contexto histórico, o papel assistencialista dos hospitais, embora estes venha sendo pressionados a gerenciar melhor seus recursos, ainda apresentam, principalmente hospitais públicos ou filantrópicos, um viés voltado à comunidade e equidade. Mesmo que haja uma norma (NBC T 16.11) que impõe aos órgãos públicos a utilização de um sistema de custos, muitos ainda não adotaram, como evidenciado por Cardoso e Martins (2012), cujo estudo ocorreu inclusive em hospitais acreditados, e por Martins et al. (2015), que estudaram hospitais universitários federais. Nesse ínterim, estabelece-se a quarta hipótese do estudo:

H4 - A lógica de comunidade possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo objetiva demonstrar e descrever as características da pesquisa e suas classificações, bem como elucidar os métodos utilizados para analisar os dados com a finalidade de responder a problemática proposta pelo estudo, e auxiliar a compreensão do leitor em como a pesquisa foi conduzida.

3.1 CARÁTER TEÓRICO-METODOLÓGICO DA PESQUISA

Com a finalidade de proporcionar um melhor entendimento da pesquisa, este tópico demonstra o desenho, a teoria base, as hipóteses, as variáveis da pesquisa e suas definições operacionais.

3.1.1 Desenho da pesquisa

A Figura 5 demonstra o desenho do estudo, evidenciando as relações que serão investigadas entre as variáveis e os constructos estabelecidos, considerando o problema de pesquisa e os objetivos propostos.

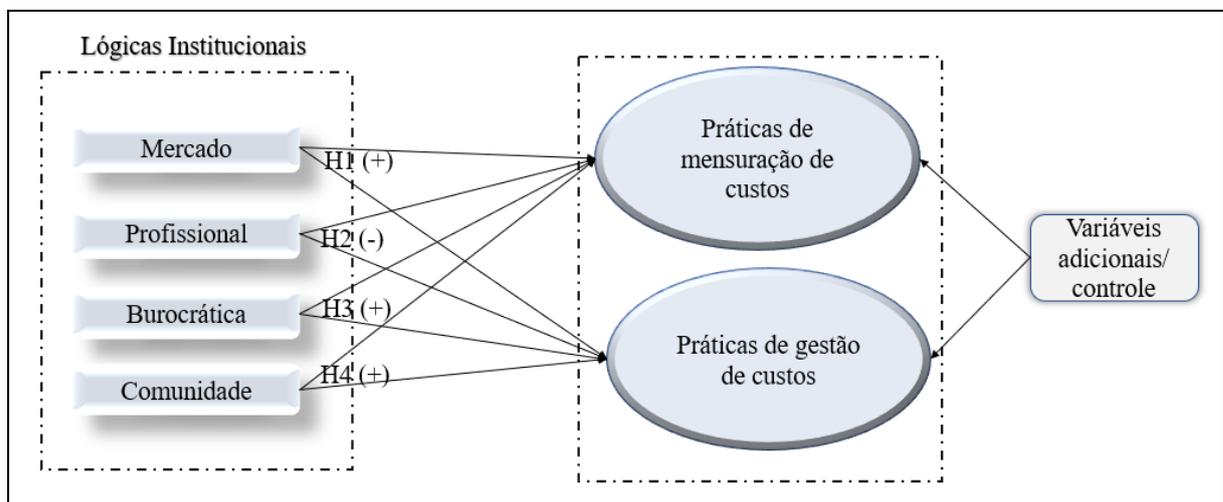


Figura 5. Desenho da pesquisa

Fonte: elaborado pela autora.

Desse modo, a pesquisa irá analisar como as lógicas institucionais condicionam as práticas de mensuração e gestão de custos, e sua influência diretamente na adoção de uma determinada prática de custos, testando-se as hipóteses H1, H2, H3 e H4 deste estudo.

3.1.2 Teoria de base

Uma das principais funções da teoria é explicar e prever dados e fatos da realidade (Kerlinger, 1980; Martins & Theóphilo, 2007), fazendo inferências que contribuam para a modelização da pesquisa (Kerlinger, 1980).

Assim, a teoria de base utilizada neste estudo é institucional, que explora as lógicas institucionais existentes no campo da saúde (de mercado, profissional, burocrática e de comunidade). Estas lógicas institucionais apresentam estreita ligação com as práticas organizacionais (Scott, 2000; Silva, 2016; Araújo, 2016). Pache e Santos (2013) relatam que as práticas organizacionais são pautadas em lógicas institucionais, portanto, podem oferecer apoio para a explicação das práticas de gestão e mensuração de custos adotadas em hospitais.

3.1.3 Constructos e variáveis da pesquisa

Kerlinger (1980) indica que variável pode ser um símbolo ao qual são atribuídos algarismo (A, x, y, etc.) e, logicamente, são propriedades que tomam valores diferentes. Ademais, o autor aponta que variáveis também são conceitos e constructos, sendo que o primeiro presume a ideia central por trás de objetos particulares relacionados, visto que nos trabalhos científicos, os pesquisadores denominam como constructos, que por sua vez indicam a natureza sintética das variáveis psicológicas e sociológicas, expressando as ideias frequentemente usadas por cientistas conforme a necessidade e exigências de suas teorias e pesquisas.

Desta maneira, pode-se concluir que se uma variável pode ser satisfeita tendo algarismos atribuídos a objetos de acordo com regras, então pode-se chamá-la de constructo, todavia, nem sempre é possível transformar constructos em variáveis (Kerlinger, 1980).

A necessidade do uso de constructos, segundo Cooper e Schindler (2003), é quando aquilo que se busca demonstrar não está totalmente claro ou apto à observação. Martins e Theóphilo (2007) complementam que é necessário a utilização de constructos quando o pesquisador tem interesse em pesquisar um conceito teórico, sendo necessário uma tradução por intermédio de fenômenos observáveis, os quais permitam sua operacionalização.

O Quadro 9 apresenta as lógicas institucionais (lógica de mercado, profissional, burocrática/estado e de comunidade) que podem estar ligadas à adoção das práticas de gestão e mensuração de custos. As práticas de gestão e mensuração de custos verificadas no estudo são o custeio variável, o custeio por absorção, o custeio baseado em atividades, método de

custeio baseado em atividades e tempo, o método da unidade de esforço de produção, o custeio padrão, o custeio alvo, a margem de contribuição, a análise custo, volume e lucro e a formação de preços de venda. Além disso, são especificadas as variáveis analisadas no estudo e as referências bibliográficas.

Quadro 9. Constructos e variáveis da pesquisa

Constructos de 1ª ordem	Constructos 2ª ordem	Variáveis	Técnicas para coleta	Questões	Referências base
Gestão e mensuração de custos	Métodos de mensuração de custos	Custeio por Absorção	Questionário	1	Abbas (2001); Raimundini (2004); Camacho (2004); Matos (2005); Moraes (2006); Saraiva (2006); Almeida e Santos (2007); Machado (2008); Falk (2008); Ching (2001); Popesko (2013); Martins et al. (2015); Almeida (1987).
		Custeio Variável			
		Método das seções homogêneas (RKW)			
		Custeio baseado em atividades (ABC)			
	Métodos de gestão	Análise CVL (M.C.; P.E.; M.S; G.A.O)	Questionário	2	
		Custeio Padrão			
		Custeio alvo			
Formação de preços	Mercado Demanda Tabela SUS Contrato plano				
Lógicas institucionais	Lógica de mercado (capitalista)	Reduzir custos; Obter maior lucro; Estar à frente da concorrência; Não utiliza uma prática por considerar um custo alto	Questionário	6	Scott et al. (2000); Blomgren e Waks (2015); Silva (2016); Araújo (2016)
	Lógica profissional	Eficiência operacional (serviços); Qualidade dos serviços; Profissionalização (cursos)			Scott et al. (2000); Koelewijn et al. (2012); Blomgren e Waks (2015); Silva (2016); Araújo (2016)
	Lógica Burocrática/ Estado	Estabelece protocolos; Padronização de custos e serviços; Exigências externas			Scott et al. (2000); Blomgren e Waks (2015); Silva (2016); Araújo (2016)
	Lógica de Comunidade	Preços justos/acessíveis; Atendimento acessível; Transparência			Baly, Kletz e Sardas (2015); Araújo (2016)

Fonte: Elaborado pela autora

Expostos as variáveis e os constructos da pesquisa, o próximo tópico visa apresentar as definições operacionais para estes.

3.1.4 Definições constitutivas e operacionais

As definições têm o objetivo de evidenciar os significados observáveis atribuídos aos conceitos ou construtos (Koche, 2012), sendo adequada quando proporciona características suficientes que possam relacionar o termo em causa com a referência correspondente (Martins & Theóphilo, 2007).

Há dois tipos de definição de variáveis: constitutiva e operacional. A constitutiva irá definir palavras com outras palavras, isto é, são definições de dicionário usadas por todos. Já a definição operacional pode ser uma ponte entre os conceitos e as observações, especificando as atividades ou comportamento observável necessários para medir, manipular ou constatar a existência da variável (Kerlinger, 1980; Koche, 2012). O Quadro 10 apresenta as definições constitutivas e operacionais das variáveis ou constructos abordados na pesquisa, sendo esta última o modo como foram operacionalizados os constructos na pesquisa.

Quadro 10. Definição constitutiva e operacional dos constructos e variáveis da pesquisa

Conceito ou construto	Definição constitutiva	Definição operacional	Referências
Métodos de mensuração de custos	Métodos utilizados para apurar os custos dos serviços ou produtos, seja considerando apenas os custos variáveis; todos os custos fixos e variáveis; todos os custos fixos e variáveis, inclusive despesas operacionais e financeiras. Os gastos podem ser alocados aos produtos através de bases de rateio; aos departamentos também através de bases de rateio; ou às atividades através de bases de rastreamento.	-	Abbas (2001); Raimundini (2004); Camacho (2004); Matos (2005); Moraes (2006); Saraiva (2006). Falk (2008); Ching (2001); Pospesko (2013); Martins et al. (2015).
Ferramentas de gestão de custos	Ferramentas consideradas úteis para o controle e tomada de decisão, tais como o custeio padrão que fixa um custo padrão para o produto, a fim de compará-lo com o custo real; a margem de contribuição obtida através da diferença entre a receita da venda do produto e seus custos e despesas variáveis e que pode ser útil para estudar os efeitos de mudanças nos volumes de vendas; o ponto	-	

	de equilíbrio, que expressa o nível de atividades em que o resultado operacional da empresa é zero, ou seja, o valor da receita é igual ao valor do custo total; o custeio alvo que visa calcular o custo de acordo com as exigências do cliente e seus pressupostos de qualidade (custeio alvo).		
Formação de preços	Determina o preço de acordo com mercado e/ou com os custos obtido, e ou por preços tabelados pelo governo ou planos de saúde.	-	
Lógica de mercado	Práticas com o objetivo de aumentar o lucro, o mercado e os clientes, estar à frente da concorrência e para reduzir custos.	Reduz custos; Otimiza os lucros; Evita custos altos; Competitividade.	Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012); Silva (2016).
Lógica profissional	Conhecimento e expertise profissional reconhecida pela sociedade e especialistas, visa a eficiência e qualidade do serviço prestado, treinamentos e melhor serviço para o paciente.	Obter excelência no serviço para a população; Profissionalização (cursos); Qualidade dos serviços.	Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012); Friedland et al. (2014); Silva (2016); Currie e Spyridonidis (2016).
Lógica Burocrática	Definição e mapeamento de protocolos de ações e padronização de processos e atividades.	Estabelece protocolos para coletar dados; Padronização de custos e serviços; Exigências externas.	Friedland e Alford (1991); Thornton e Ocasio (2012); Silva (2016).
Lógica de Comunidade	Conta com a participação popular, transparência e equidade, principalmente quando se relaciona com usuário do SUS.	Preços justos/acessíveis; Atendimento acessível; Transparência aos usuários.	Friedland e Alford (1999, p. 314); Araújo (2016).

Fonte: Elaborado pela autora.

3.2 HIPÓTESES DA PESQUISA

A hipótese pode ser considerada um enunciado conjetural das relações entre duas variáveis, implicando a testagem das relações enunciadas (Kerlinger, 1980), expressando uma possível resposta ao problema de pesquisa (Martins & Théophilo, 2007).

Cooper e Schindler (2011, p.32) dissertam que “fundamentalmente há três fontes para a construção de uma hipótese: intuição, pressentimento, palpite; analogia com hipótese de outros estudos assemelhados e teoria”. Ainda segundo os autores, as hipóteses precisam ser adequadas e possíveis de serem testadas, fornecendo uma estrutura para organizar e direcionar as conclusões resultantes.

Nesse aspecto, as hipóteses são consideradas importantes, pois, normalmente, são deduzidas de uma teoria, podendo ter diversas implicações empíricas e, logo sendo uma das maneiras de se testar a teoria (Kerlinger, 1980).

Assim com base na literatura, estudos empíricos expostos e discutidos nos tópicos anteriores acerca da gestão de custos hospitalares, a acreditação hospitalar e as lógicas institucionais e sua relação com as práticas organizacionais, e conforme exposto no item 2.4, foram elaboradas as seguintes hipóteses (Quadro 11):

Quadro 11. Hipóteses da pesquisa

H1	A lógica de mercado possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração
H2	A lógica profissional possui influência negativa na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos
H3	A lógica burocrática possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos
H4	A lógica de comunidade possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos

Fonte: elaborado pela autora.

3.3 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Dentre as possíveis classificações de pesquisa, destacam-se as mais abordadas na literatura. Optou-se por explicar acerca de cada uma que se adegue mais aos objetivos deste estudo: abordagem do problema, método de abordagem, finalidade de pesquisa, objetivo do estudo; aspectos metodológicos; efeito do pesquisador; estratégia de pesquisa; técnica de coleta de dados; dimensão do tempo; e escopo do estudo (Espejo, 2008; Portulhak, 2013; Silva, 2017).

O presente estudo, quanto a abordagem do problema, classifica-se como quantitativo, uma vez que se utilizou de técnicas estatística para analisar as relações entre as variáveis estabelecidas (Raupp & Beuren, 2003; Richardson, 2012). Esta abordagem é condizente com os objetivos do presente estudo, pois proporciona um levantamento das ferramentas de mensuração e gestão de custos utilizados em hospitais acreditados do Brasil, possibilitando inferências estatísticas.

Quanto a finalidade da pesquisa, configura-se como aplicada e Gil (1999) aponta que tem como características, interesse na aplicação, na utilização do conhecimento e suas consequências práticas. Isto vai ao encontro do presente estudo, que através de um questionário, buscou conhecer como as lógicas influenciam as práticas de custos.

Já quanto ao objetivo do estudo, considera-se uma pesquisa descritiva por buscar descrever as “características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (Gil, 1999, p. 44), o que é consoante com os objetivos deste estudo, que procuram descrever as práticas de gestão em mensuração de custos no ambiente hospitalar e as lógicas existentes, bem como verificar suas relações e como as lógicas contribuem para a ocorrência das práticas.

Em relação ao efeito do pesquisador nas variáveis, considera-se como *ex-post-facto*, uma vez que o pesquisador não tem controle direto sobre as variáveis, porque nas pesquisas da área social aplicada trabalha-se com pessoas (Cooper & Schindler, 2003; Kerlinger, 1980).

E quanto sua estratégia, pode-se apontar que se trata de uma pesquisa de levantamento. Esta tem a finalidade mediante uma análise quantitativa, de obter conclusões quanto aos dados coletados (Gil, 1999; Andrade, 2003; Raupp & Beuren, 2003). Além disso, as *surveys*, de modo geral, podem ter diversos propósitos, seja para investigar fatores factuais, atitudinais, psicológico-sociais e explicativas, sendo que estas últimas têm atenção voltada a relação entre atitude e comportamento (May, 2004), o que buscou o presente estudo.

Quanto as técnicas para coleta de dados, utilizou-se o questionário (Apêndice A) que apresenta questões estruturadas com intuito de se conhecer opiniões (Gil, 1999).

Em relação à dimensão do tempo, trata-se de um estudo transversal, uma vez que estuda o fenômeno em um determinado momento (Cooper & Schindler, 2003).

E por fim, em relação ao escopo do estudo, configura-se uma pesquisa de amplitude (Cooper & Schindler, 2003), ao se fazer um estudo *survey*.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população deste estudo são os hospitais acreditados no Brasil, pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), que conta com 263 hospitais (Tabela 2).

Tabela 2. Hospitais acreditados no Brasil (ONA)

Estados	Acreditado	Acreditado Pleno	Acreditado com Excelência	Total
Acre	-	-	-	0
Alagoas	1	-	1	2
Amapá		1	-	1
Amazonas	-	2	1	3
Bahia	3	4	5	12
Ceará	1	1	2	4
Distrito Federal	-	2	7	9
Espírito Santo	-	-	7	7
Goiás	4	2	1	7
Maranhão	-	1	2	3
Mato Grosso	1	-	1	2
Mato Grosso do Sul	1	1	-	2
Minas Gerais	3	17	22	42
Pará	3	4	-	7
Paraíba	1	-	1	2
Paraná	6	2	8	16
Pernambuco	-	-	3	3
Piauí	1	-	-	1
Rio de Janeiro	2	11	8	21
Rio Grande do Norte	-	1	-	1
Rio Grande do Sul	3	2	5	10
Rondônia	-	-	-	0
Roraima	-	-	-	0
Santa Catarina	4	5	2	11
São Paulo	25	32	38	95
Sergipe	1	-	1	2
Tocantins	-	-	-	0
Total	60	88	115	263

Fonte: Adaptado de ONA (2017).

Pode-se observar que apenas 4 estados brasileiros não apresentam nenhum tipo de acreditação (Acre, Rondônia, Roraima e Tocantins), e que o estado de São Paulo possui o maior número de hospitais acreditados.

Ainda, como a pesquisa tem uma abordagem quantitativa, aplicando-se o questionário na população, conforme tabela 2, o número de respostas precisa ser significativo. Portanto, é necessária uma amostra que dê condições ao pesquisador fazer inferências ou conclusões.

Desse modo, por meio da equação a seguir, calcula-se o tamanho da amostra.

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{(N - 1) \cdot e^2 + Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}$$

Onde:

n = número de indivíduos da amostra;

N = tamanho da população;

Z = valor crítico que corresponde ao grau de confiança desejado, sendo que para um nível de confiança de 95%, o valor de Z corresponde a 1,96;

p = proporção populacional de indivíduos que pertence a categoria estudada. De acordo com Levine, Berenson e Stephan (2000) pode-se substituir por 0,5 quando o valor amostral é desconhecido;

e = margem de erro máximo permitido na estimativa, tendo sido realizados dois cálculos: o primeiro com erro máximo admitido de 0,05 (5%) e o segundo de 0,10 (10%).

Assim, utilizando-se do recurso da planilha *excel* para fazer o cálculo, a Figura 6 apresenta o cálculo amostral para o estudo.

Dados			Legenda	
N	263,00	263,00	Tamanho da população	
Grau de Confiança	95%	95%	Probabilidade do intervalo de confiança conter o valor verdadeiro	
$a/2$	0,025	0,025		
Área entre $Z=0$ e $Z=a/2$	0,475	0,475		
$Za/2$	1,955	1,955	Valor crítico correspondente ao grau de confiança desejado	
Margem de Erro	5%	10%	Diferença entre a proporção amostral e a verdadeira proporção populacional	
			Amostra (n)	
			5%	10%
Determinação do tamanho da amostra (n) com base na estimativa da proporção populacional - Finita			157	71
Determinação do tamanho da amostra (n) com base na estimativa da proporção populacional - Infinita.			383	96

Figura 6. Cálculo amostral

Fonte: elaborado pela autora.

Considerando uma margem de erro de 5% e 10%, respectivamente, é necessário um número de resposta de ao menos 157 ou 71.

3.5 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

3.5.1 Questionário

Gil (1999, p. 128) define questionário como “uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito as pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc.”.

Contudo, Marconi e Lakatos (2011) destacam que deve-se verificar se os respondentes têm o conhecimento necessário para responder as questões. Verifica-se a necessidade de um

número de resposta de 157 ou 71. Para o estudo, os respondentes selecionados deveriam ocupar os cargos de gestor, contador ou *controller* do hospital, ou seja, profissionais com conhecimento das práticas de gestão e mensuração de custos e que estejam envolvidos no processo decisório.

Então, a coleta de dados se deu por meio de um questionário, que está dividido em 4 blocos (Apêndice A). Primeiramente foram abordadas questões referentes às práticas de gestão e mensuração de custos, conforme listados no quadro 12, seguida de uma parte destinada para identificar as lógicas institucionais presentes e a relação com a adoção das práticas de custos. Por fim, foram abordadas questões referentes às características do hospital e do respondente.

Quadro 12: questões da pesquisa

Bloco	Categorias	Medidas das variáveis	Questões	Referências Base
I	Métodos de mensuração de custos	Escala de 5 pontos: não adota (1); avaliou e descartou (2); em avaliação (3); adoção inicial (4); adoção plena (5)	1	Almeida (1987); Almeida & Santos (2007); Machado, (2008); Pinzan (2013); Martins et al. (2015); Silva et al. (2016).
I	Práticas de gestão (controle e decisão de custos)	Escala de 5 pontos: não adota (1); avaliou e descartou (2); em avaliação (3); adoção inicial (4); adoção plena (5)	2	Almeida (1987); Almeida & Santos (2007); Machado, (2008); Pinzan (2013); Martins et al. (2015); Silva et al. (2016).
I	Formação de preços de venda	Escala <i>likert</i> de 5 pontos: (1) discordo totalmente; (2) discordo; (3) indiferente; (4) concordo; (5) concordo totalmente	5	Almeida (1987). Almeida e Santos (2007).
II	Lógicas institucionais	Escala <i>likert</i> de 5 pontos: (1) discordo totalmente; (2) discordo; (3) indiferente; (4) concordo; (5) concordo totalmente.	6	Scott et al. (2000); Blomgren e Waks (2015); Baly, Kletz e Sardas (2015); Silva (2016); Araújo (2016); Miler et al. (2017); Meyer and Hammerschmid (2006).
III	Questões auxiliares sobre o uso práticas de custos, lógicas e acreditação	Escala <i>likert</i> de 5 pontos: (1) discordo totalmente; (2) discordo; (3) indiferente; (4) concordo; (5) concordo totalmente. E questões alternativas e abertas.	3-4; 7-21	Almeida (1987); Almeida & Santos (2007); Machado, (2008); Xavier (2014); Martins et al. (2015); Silva et al. (2016).
IV	Perfil do respondente e hospital	Alternativas	22-37	Autora

Fonte: Elaborado pela autora.

Contudo, embora o questionário seja menos dispendioso, deve-se considerar suas limitações, com o risco de as perguntas não serem bem interpretadas, o que pode comprometer a pesquisa por sua inexatidão. Por isso foi feito um pré-teste. Ressalta-se que

para o envio do questionário, primeiramente foi feito um contato com os hospitais alvo do estudo, via telefone, a fim de identificar o melhor respondente para os questionamentos e sua disponibilidade. Posteriormente, foi encaminhado o questionário por e-mail para os respectivos respondentes, utilizando-se do recurso *Google Forms*.

3.5.4 Pré-teste

O pré-teste do questionário é necessário para evidenciar possíveis falhas na redação das questões, objetivando assegurar a validade e precisão do instrumento (Gil, 1999) e, assim, se houver necessidade, deve-se fazer as alterações cabíveis (Marconi & Lakatos, 2011). Cooper e Schindler (2003) complementam que o pré-teste demonstra se as perguntas estão adequadas, em uma sequência lógica, e a duração destes. Por conta disso, o autor destaca que o pré-teste, além de ser utilizado para verificar falhas, também é “útil para treinar a equipe de pesquisa” (p. 295).

Desse modo, foram aplicados pré-testes em 5 hospitais, cujo objetivo foi verificar se havia inconsistências no conteúdo abordado, bem como se as questões estavam claras para o respondente que já atua na área. As questões se mostraram consistentes.

Após a aplicação do pré-teste, foi aferido o teste de confiabilidade de Alfa de Cronbach, com a finalidade de testar a confiabilidade dos dados e para verificar se existe relação das respostas com o perfil dos respondentes (Hora, Monteiro, & Arica, 2010). Foi apresentando um alfa de cronbach de 0,89, sendo que a partir de 0,70, os dados são considerados confiáveis. Destarte, o questionário se mostrou válido para aplicação oficial da pesquisa.

3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Em suma, a pesquisa adotou o método *survey* para coleta de dados e de análise quantitativa por intermédio de uma estatística descritiva e de modelagem de equações estruturais para analisar os dados a luz das lógicas institucionais.

Inicialmente, fez-se uma análise descritiva dos dados, levantando, dentre as práticas de gestão e mensuração de custos e as lógicas institucionais, quais são mais usuais, tendo em vista que a estatística descritiva tem como objetivo estudar o comportamento de cada variável em relação a valores centrais, dispersões ou forma de distribuição de seus valores em torno da média (Fávero, Belfiore & Chan, 2009). Ainda, fez-se uma análise de conteúdo das missões e

propósitos dos hospitais investigados, a fim de complementar a análise das lógicas institucionais.

Consequente, com o intuito de testar as hipóteses estabelecidas, cujo objetivo é verificar a relação entre as lógicas institucionais e as práticas de gestão e mensuração de custos utilizadas, e buscando responder como a primeira influencia a segunda, se analisou por meio de equações estruturais.

O modelo de equações estruturais é “uma combinação clássica de Análise Fatorial - que define um modelo de medida que operacionaliza variáveis latentes ou constructos - e de Regressão Linear - que estabelece, no modelo estrutural, a relação entre diferentes variáveis sob estudo” (Marôco, 2010, p. 3). Neste sentido, considerando que as lógicas foram medidas através de diversas variáveis observáveis, necessita-se fazer a análise fatorial, transformando itens que explicam a mesma coisa em um único fator (Hair Jr. et al., 2009), verificando o quanto as variáveis observáveis representam as lógicas e após se objetiva analisar sua relação com as práticas de mensuração e gestão de custos. Justifica-se, assim, a pertinência do uso deste modelo estatístico nesta pesquisa.

Posteriormente, foram feitas análise adicionais, cujo intuito foi verificar a influência de variáveis secundárias nas práticas de mensuração e gestão de custos, por meio de estatísticas como ANOVA, a qual busca verificar a igualdade de médias entre as populações, analisando se fatores da variável independente causam alguma mudança na dependente, podendo ser utilizadas variáveis qualitativas ou quantitativas (G. Martins, 2002).

O Quadro 13 apresenta, em suma, os métodos utilizados para cada um dos objetivos e as respectivas hipóteses de pesquisa que serão testadas.

Quadro 13. Métodos aplicados para análise da pesquisa

Objetivos e hipóteses		Método a ser aplicado para análise
Objetivos específicos a e b	Métodos de gestão e mensuração de custos utilizados.	Estatística descritiva.
Objetivo específico c	Lógicas institucionais.	Estatística descritiva e análise fatorial.
Objetivo específico d	H1; H2; H3; H4.	Equações estruturais

Fonte: Elaborado pela autora.

3.7 ENTREVISTA PILOTO

Este tópico visa expor brevemente os principais resultados do estudo piloto, feito por intermédio de uma entrevista, cujo objetivo foi verificar a pertinência e complementar as questões abordadas no instrumento de pesquisa (questionário). Sendo assim, foi feita uma entrevista com um diretor financeiro de um hospital privado em processo de acreditação, na cidade de Maringá-PR, a fim de obter respostas e informações que pudessem dar um maior suporte acerca das lógicas institucionais neste ambiente e conseguir implementar questões mais pertinentes ao questionário.

Na entrevista, o diretor destacou como objetivo principal do hospital manter a qualidade de seus serviços, dando pouca conotação ao preço praticado para os clientes particulares. Isto justifica-se pelo fato de que o hospital enxerga como principal cliente o médico, já que estes que “trazem” o paciente para o hospital, e em sua maioria são remunerados pelos planos de saúde.

Assim, observou-se a inexistência de uma lógica de comunidade intrínseca na percepção do entrevistado, visto que o foco em gerenciar os custos não se dá para proporcionar um melhor preço a população. Por ser um hospital privado e localizado na região central, já tem um público específico, e não abrem mão do que visam como qualidade, para oferecer um melhor preço para o público em geral. Segundo o entrevistado:

Nós queremos um atendimento dentro do menor custo possível porém com qualidade e da qualidade nós não abrimos mão [...] tem cliente chega aqui com três orçamentos, que no hospital tá o preço é esse e de fulano é esse o seu é esse Eu quero que você faça o menor e a gente não faz não faz esse tipo de coisa, esse tipo de jogo, o nosso preço é esse. Se pudermos melhorar alguma coisinha melhoramos, mas não abrimos mão porque daí você acaba abrindo mão da qualidade.

No aspecto da visão de qualidade, pode-se considerar a lógica profissional sobrepondo a de mercado e burocrática, uma vez que a qualidade (quanto à estrutura e atendimento) que eles dizem ter é o que “atrai” os médicos, logo, os pacientes. Contudo, ao entrar no quesito negociação e reembolso do plano de saúde, observa-se a lógica de mercado, tendo em vista que a preocupação de que muitas vezes o lucro do hospital não se dá pelo reembolso dos procedimentos e sim dos materiais que são utilizados. Conforme o entrevistado:

De agora em diante ele (informações de custos) será mais utilizado ainda para tomar decisão porque está se fechando um ciclo em relação aos planos de saúde e eles vão começar a pagar tudo por pacote [...] tudo é cobrado separado, aí agora fazendo o pacote eles vão te pagar um ‘x’ por procedimento [...] aí a gente entra em negociação entendeu.

Quanto a lógica burocrática, nota-se que ela existe, quando o entrevistado cita os métodos de custos presentes no hospital. Aqui, os dados são conseguidos em função de uma padronização dos protocolos de atendimentos, os quais são repassados posteriormente para administração, sem haver problemas, haja vista que já é considerado um processo incorporado na rotina dos funcionários e que o método utilizado já está há algum tempo no hospital (já está institucionalizado). Quer dizer, não há resistências nesses processos. Contudo, destaca-se a resistência médica na implementação de novos protocolos ou regras dentro do hospital, já que estes não gostam de serem “engessados”, demorando um pouco mais para se adequarem aos processos estabelecidos.

Além disso, ressalta-se que os médicos podem apresentar essa maior resistência, porque não têm vínculo profissional com o hospital. Isto faz com que o hospital também não possa exigir muito deles, pois também há o receio de “perder” seu principal cliente, visto que são os médicos que trazem, em sua maioria, os pacientes para o hospital.

Assim, pela entrevista, ficaram mais evidentes as lógicas de mercado, profissional e burocrática. A lógica de mercado é evidente ao considerar a melhoria no gerenciamento, negociação com planos de saúde e melhoria da remuneração do hospital; a profissional ao visar a qualidade e eficiência dos serviços e ao fazer o gerenciamento (como em um trecho onde entrevistado menciona que usam as informações de custos para detectar variações nos setores, assim como já pensaram na implementação do método de custeio baseado em atividades a fim de melhorar os serviços do Serviço de Nutrição e Dietética e do Serviço de Processamento de Roupas); e a burocrática, por adotar protocolos para reunir as informações úteis para os relatórios de custos. Segundo o entrevistado:

Você tem algumas vantagens de ser um hospital acreditado, você não precisa mais negociar com os convênios os ajustes, eles são obrigados a pagar 110% do índice do governo lá [...] ele é obrigado te pagar isso aí, então você tem uma remuneração melhor para o hospital. E primeiro visa o controle interno (com a acreditação) e depois a questão social vem como consequência.

Nós hoje já temos alguns protocolos que foram implantados, aí tudo isso ajuda bastante na hora de obter informações. A grande dificuldade para implantar protocolos em cirurgia é que o médico não é funcionário do hospital.

faz mais ou menos uns 5 anos que usamos (o método por absorção) e o pessoal lida bem com ele sim já foram criadas regras para cada setor (para obter informações) [...] então todo mundo faz essa rotina, eu não tenho problema em relação a isso.

A lógica de comunidade, assim como outras apresentadas pela literatura, não ficou tão evidente, todavia, a de comunidade ainda continuará sendo parte da pesquisa, uma vez que a entrevista piloto se deu em um hospital privado, diferente do que pode haver em um público ou filantrópico. Bossy et al. (2016) afirmam que as organizações privadas sem fins lucrativos tendem a enfatizar a comunidade e a responsabilidade moral.

Cabe destacar que o entrevistado também afirmou usar o método de custeio por absorção, pela sua viabilidade e os limites de seu conhecimento. E com a acreditação, o hospital está implantando agora um novo sistema de informação, o qual será mais integrado, melhorando inclusive as informações de custos que antes não tinham.

Na entrevista também foi indicado que o hospital, à priori, está implantando a acreditação hospitalar a fim de melhorar o gerenciamento, pois com a nova política de pagamento dos planos por pacote, um melhor gerenciamento pode dar informações mais acuradas sobre os custos dos procedimentos e serviços, obtendo-se, portanto, uma melhor negociação. Ademais, os planos passam a ser obrigados a reajustar os valores se o hospital for acreditado.

Apenas posterior ao exposto, o diretor financeiro afirma que objetivam se legitimar para a sociedade e perante aos outros hospitais como um hospital de qualidade, sendo que frequentemente recebem pacientes de outros estados do país, e que atualmente a acreditação é uma tendência.

Nesse íterim, pode-se observar a relação entre a melhoria do gerenciamento hospitalar e a acreditação. Então, a entrevista piloto além de auxiliar a direcionar as lógicas institucionais presentes no ambiente hospitalar, também apontou essa relação entre lógicas, práticas de mensuração e gestão de custos e acreditação hospitalar, que será discutida no próximo tópico de análise dos resultados.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Os dados desta pesquisa foram tratados por intermédio da (1) técnica de estatística descritiva, com o auxílio do programa SPSS e STATA e da (2) modelagem de Equações Estruturais, com o auxílio do programa SmartPLS 3. Pelo tamanho da amostra da pesquisa ser pequeno, o modelo de equações estruturais pelos mínimos quadrados parciais (SEM-PLS), de acordo com Hair et al. (2009) e Ringle, Silva e Bido (2014), se mostra mais flexível.

4.1 ANÁLISES E DISCUSSÃO DAS ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS

4.1.1 Caracterização dos respondentes e dos hospitais

Foram obtidas 85 respostas válidas, representando cerca de 32% da população pretendida (263 hospitais).

No que diz respeito ao perfil dos respondentes, aproximadamente 19% têm idade entre 20 e 30 anos, 39% entre 30 e 40 anos, 22% entre 40 e 50 anos e cerca de 20% têm idade acima de 50 anos. Estes, com formação, em sua maioria, em administração e contabilidade. Cabe ressaltar que 3 respondentes não apresentam formação nestas áreas (sendo engenharia, odontologia e enfermagem), contudo, indicam especializações na área da gestão e controladoria, e trabalham na área de gestão e/ou qualidade do hospital, setores responsáveis pelos custos do mesmo.

Os cargos que os respondentes ocupam, portanto, são como assistentes e analistas (contábil e/ou de custos), gerentes ou gestores (financeiro ou administrativo), controladoria, coordenação e supervisão (contábil, financeira ou de custos), contadores e diretores financeiros.

Embora tenham formações distintas, não é visto como um fator limitante, devido aos respondentes considerarem conhecer bem sobre mensuração e gestão de custos, que em uma escala de 1 a 5, apresentam uma média de 4,11 (Figura 7).

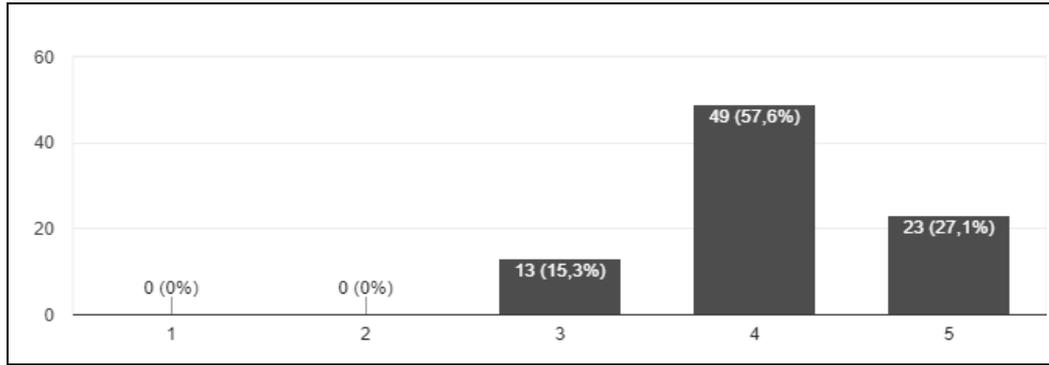


Figura 7. Conhecimento dos respondentes em custos hospitalares.

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto as características dos hospitais, a maioria (62%) está em atividade há pelo menos 20 anos, sendo que o hospital mais antigo teve seu início em 1854 e o mais novo iniciou suas atividades ainda neste ano de 2018.

Em relação aos tipos de hospitais, a maioria se configura como “Hospital Geral” (62,4%), de natureza privada (55%) e sem finalidade lucrativa (54,1%) (Tabela 3).

Tabela 3. Caracterização dos hospitais

Tipo de Hospital	Natureza do Hospital		Atende pacientes pelo SUS		Ordenamento Jurídico						
Geral	62,4%	53	Privado	54,1%	46	Sim	48,2%	41	Não lucrativa	54,1%	47
Universitário	10,6%	9	Público	15,3%	13	Não	51,8%	44	Lucrativa	45,9%	38
Especializado	3,5%	3	Filantropico	30,6%	26						
Outro	3,5%	3									
Total	100%	85		100%	85		100%	85		100%	85

Fonte: dados da pesquisa.

Os recursos (receita) dos hospitais vêm principalmente da remuneração dos serviços prestados (particular ou plano) e, além desses, de subvenções e contribuições. Apenas 7% dos hospitais recebem remuneração por doações da sociedade. O restante, indicaram receber recursos do governo estadual e/ou federal.

Mais de 70% dos hospitais apresentam administração profissionalizada, apresentando a direção por diretoria executiva ou dividida entre sócios (que por vezes são médicos) e diretores profissionalizados, porém ainda cerca de 15% têm o hospital dirigido pelos próprios médicos (Figura 8).

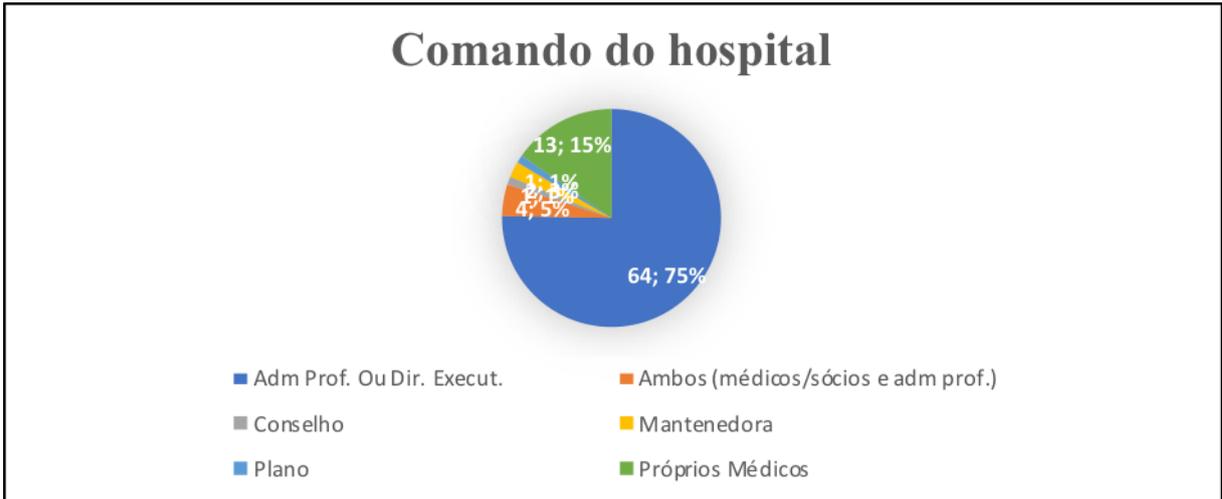


Figura 8. Comando do hospital
Fonte: dados da pesquisa.

Sendo assim, observa-se um avanço no campo da gestão hospitalar, levando em consideração que diversas pesquisas apontam a não profissionalização da administração hospitalar, o predomínio médico e carecendo de profissionais da área de gestão (Abbas, 2001; Santos et al., 2013; Borgert et al., 2010). Além disso, o conhecimento da gestão pode levar os hospitais a melhor lograr seus objetivos, tanto em relação a missão social do hospital (como apresentado no tópico 1.1), em fornecer serviços de qualidade e saúde à população atendida, quanto ao hospital como empresa, que almeja sustentabilidade financeira e econômica.

Em relação ao porte dos hospitais, nota-se que a maioria são de médio e grande porte, acima de 50 leitos já é considerado de médio porte e acima de 150, de grande porte. Assim, dos hospitais da amostra, cerca de 75% têm mais de 100 leitos e destes, 4 hospitais (4,7%) possuem mais de 400 leitos, sendo considerados hospitais “especiais” (Figura 9).

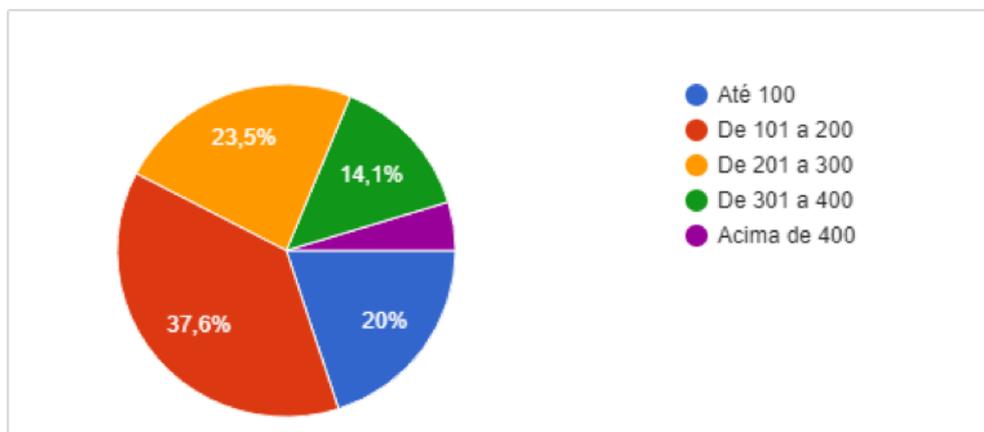


Figura 9. Quantidade de leitos dos hospitais
Fonte: dados da pesquisa.

Quanto ao nível de acreditação, observou-se que 47,1% já são acreditados em nível 3 (com excelência), a maior parte já possui acreditação há mais de 3 ou 4 anos, e cerca de 42% possuem outro tipo de acreditação hospitalar além da ONA (Tabela 4).

Tabela 4. Acreditação dos hospitais

Nível de Acreditação (ONA)	Tempo de acreditação	Possuem outro tipo de acreditação			
		Por estado	Por região	TOTAL	%
Nível 1 (Acreditado)	Até 3 anos	23,5%	32,9%	Sim	42,4%
Nível 2 (Acreditado Pleno)	De 4 a 6 anos	29,4%	43,5%	Não	57,6%
Nível 3 (Acreditado c/ Excelência)	De 7 a 9 anos	47,1%	11,8%		
	Acima de 9 anos		11,8%		
Total	TOTAL	100%	100%	TOTAL	100%

Fonte: dados da pesquisa 2018.

Dos 27 estados brasileiros, incluindo o Distrito Federal, 23 possuem hospitais acreditados pela ONA, e obteve-se nesta pesquisa respostas de 18 estados (Tabela 5).

Tabela 5. Respostas dos hospitais por região/estado

Região	Estados	Quantidade respostas		
		Por estado	Por região	%
Sul	Paraná	8	18	21,1%
	Santa Catarina	5		
	Rio Grande do Sul	5		
Sudeste	Espírito Santo	5	51	60%
	Minas Gerais	13		
	Rio de Janeiro	4		
	São Paulo	29		
Centro-Oeste	Distrito Federal	2	6	7,1%
	Goiás	2		
	Mato Grosso	1		
	Mato Grosso do Sul	1		
Norte	Amazonas	2	2	2,4%
Nordeste	Bahia	1	8	9,4%
	Ceará	1		
	Ceará	1		
	Maranhão	3		
	Paraíba	1		
	Sergipe	1		
Total	18	85	85	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A maioria dos respondentes se concentram na região sudeste, a qual também possui mais hospitais acreditados pela ONA. Na região norte obteve-se a resposta de apenas um estado (Amazonas) e de dois hospitais.

O próximo tópico visa analisar quais práticas são adotadas e os motivos, com base nas lógicas institucionais.

4.1.2 Análise descritiva das variáveis

Antes de apresentar e discutir as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais, cabe evidenciar as informações adicionais obtidas sobre os custos das organizações, podendo constatar melhor como se dá o processo de mensuração e gestão de custos.

Verifica-se que 100% apuram os custos por departamento, 77% apuram seus custos por procedimento e 98% calculam o custo por paciente, sendo que destes, 70% calculam o custo por cada paciente (pela conta/folha de cada um) e 28% pela média dos pacientes. Apenas 1 hospital não apura os custos por paciente e 2 estão iniciando o processo de apurar os custos por pacientes.

Cerca de 74% dos hospitais utilizam as informações que provém do sistema de contabilidade, o que pode ser devido a contabilidade custos ter de estar alinhada com a contabilidade financeira da instituição.

Ainda, quase 80% fazem separação dos custos em fixos e variáveis e também dos custos diretos e indiretos, os quais são necessários para se apurar os custos e melhor gerenciá-los. Somente um hospital apontou não fazer nem a separação dos custos em fixos e variáveis, nem dos custos diretos e indiretos.

Observa-se que 89,4% possuem departamento de custo. E quanto a tecnologia na gestão hospitalar, 94% dos hospitais possuem um *software* para operacionalizar os custos, o que é vantajoso, visto que isto foi uma dificuldade apontada por diversos autores para implantação ou implementação de alguma prática de custo (Borgert et al., 2010; Azevedo et al., 2017).

Por fim, quanto a periodicidade da elaboração do relatório de custos, 95,3% são feitos mensalmente, apenas um hospital faz diariamente, outro trimestralmente e apenas um afirmou não fazer relatórios de custos. Ademais, os respondentes afirmam que estes relatórios, quando elaborados, são enviados para todos os setores, principalmente para a gestão e direção do hospital.

Percebe-se com estes resultados, que os hospitais da amostra gerenciam os custos, tendo em vista a quantidade que possuem *software* relacionado ao custo, que calculam o custo por departamento (todos), por procedimento e inclusive por paciente, o que leva a obter valores mais precisos e úteis para a tomada de decisão.

Consequente, com o intuito de atender ao **objetivo específico “a”** deste estudo - identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizados pelos hospitais acreditados

do Brasil e o grau de adoção destas - a tabela 6 evidencia as frequências e as médias das práticas de mensuração e gestão de custos, conforme respondido pelos hospitais da amostra.

Tabela 6. Grau de adoção das práticas de mensuração e gestão de custos

Práticas de mensuração	Frequência Absoluta						Mín.	Máx.	Méd.	DP
	NP (1)	AD (2)	EA (3)	AI (4)	AP (5)	Total				
Absorção Parcial (Tradicional)	30	14	5	12	24	85	1	5	2,84	0,804
Absorção Integral/Pleno	2	3	1	6	73	85	1	5	4,71	1,675
Método das Seções Homogêneas	46	10	6	5	18	85	1	5	2,28	1,683
Variável	13	0	1	16	55	85	1	5	4,18	1,424
Custeio Baseado em Atividades	37	11	15	7	15	85	1	5	2,44	1,539
Práticas de gestão	NP (1)	AD (2)	EA (3)	AI (4)	AP (5)	Total	Mín.	Máx.	Méd.	DP
Custeio Padrão	19	7	4	19	36	85	1	5	3,54	1,622
Margem de Contribuição	7	1	8	14	55	85	1	5	4,28	1,211
Ponto de Equilíbrio	11	1	14	17	42	85	1	5	3,92	1,373
Margem de Segurança	20	4	22	12	27	85	1	5	3,26	1,536
Grau de Alavancagem Operacional	30	3	23	15	14	85	1	5	2,76	1,501
Custeio Alvo	41	4	14	13	13	85	1	5	2,45	1,570
Orçamento	9	1	9	17	49	85	1	5	4,13	1,298

Legenda: NP e 1 = Não há planos para adoção; AD e 2 = Avaliou e descartou; EA e 3 = Em avaliação; AI e 4 = Adoção inicial; AP e 5 = Adoção plena; Mín= Mínimo; Máx. = Máximo; Méd. = Média; DP = Desvio padrão. Fonte: Dados da Pesquisa.

Ressalta-se que foi feito o teste t de comparação de médias, cuja finalidade foi verificar se há diferença entre as médias das variáveis, podendo-se afirmar que uma é de fato mais utilizada que a outra. O teste em questão foi estatisticamente significativo.

Percebe-se que o método de mensuração mais utilizado foi o absorção Integral/Pleno, utilizado por 79 hospitais respondentes (93%), destes, 6 estão iniciando a adoção deste método e 73 já utilizam há algum tempo (afirmando que sua adoção é plena), dando indícios que este método já está incorporado na rotina do hospital, ou seja, já está institucionalizado neste meio. E quanto ao custeio por absorção Parcial, apenas 24 hospitais (28,2%) fazem a adoção plena do método. Portanto, este resultado vai ao encontro do estudo de Abbas et al.

(2015), que também apontaram que o custeio por absorção integral é o mais usado nos hospitais do Paraná.

Observa-se que o custeio por absorção ainda continua sendo o mais utilizado dentre os hospitais, todavia, a maioria das pesquisas se refere ao custeio por absorção parcial, enquanto este estudo apontou o custeio por absorção integral. Estudos mais antigos, como o de Almeida (1987), concluíram que o custeio por absorção parcial era o mais utilizado, principalmente com o objetivo de atender ao fisco. Contudo, nota-se neste estudo a mudança dos hospitais quanto a isto, pois o foco na adoção de algum método de custeio não diz respeito mais apenas a cumprir expectativas legais, mas ao gerenciamento e a informação para tomada de decisão.

Há críticas quanto ao custeio por absorção vinculado apenas ao cumprimento das exigências fiscais. Schultz, Silva e Borgert (2010) afirmam que autores citam de forma errônea que o custeio por absorção é o único que atende à legislação (Lei nº 6.404/76), porém a lei não cita um método específico e sim o que deve conter no custo do produto. Deste modo, o custeio por absorção (parcial) acaba sendo dito como único aceito legalmente por questões culturais e tradicionais, tendo em vista que na época que se firmou a lei não havia muitos métodos de custeio disseminados no contexto nacional. Por isso, nada impede que possam ser utilizados outros métodos de custeio conjuntamente, adaptando-os para que ao mesmo tempo proporcione informações para um melhor gerenciamento e também atenda às exigências legais.

Neste sentido, pode-se verificar que os hospitais utilizam mais de um método, isto é, além do custeio por absorção (parcial e integral), métodos como o custeio baseado em atividade e o das seções homogêneas (RKW) em conjunto.

Mesmo assim, o custeio baseado em atividades (ABC) foi o menos utilizado, considerando que apenas 17,6% (15) dos hospitais fazem o uso pleno deste, contra 43,5% que não tem planos em adotá-lo e 12,9% avaliaram seu uso, entretanto descartaram. Este achado vai ao encontro da pesquisa de Abbas et al. (2015), os autores concluíram em hospitais paranaenses que o método mais utilizado é o custeio por absorção integral, embora as pesquisas enfatizam mais as vantagens do custeio baseado em atividades (ABC). Xavier e Carmo Filho (2015) também destacaram que os hospitais acreditados apresentaram baixa adoção do custeio baseado em atividades (ABC).

Em relação ao método de custeio baseado em atividades, Aillón (2013) aponta que o abandono deste método se deu principalmente por não trazer inovação quanto as informações, e isto vai ao encontro das conversas informais com alguns dos respondentes (em confidencial) da presente pesquisa e por meio da entrevista piloto feita para este estudo (tópico 3.7). Eles

alegaram que as dificuldades em relação ao método de custeio baseado em atividades (ABC) se devem à demanda de mais tempo e pessoal para implantação e, contudo, os resultados não seriam tão relevantes ou tão distintos dos já obtidos com os outros métodos utilizados no momento, não valendo a pena o custo-benefício.

Quanto ao método das seções homogêneas (RKW), verificou-se que sua utilização plena também é baixa e mais da metade dos respondentes não têm planos em adotá-lo. A fim de corroborar com estes resultados, a pesquisadora conversou, via *e-mail*, com alguns respondentes, tendo em vista que as respostas dos questionários geraram dúvidas quanto a real apropriação das despesas (tanto operacionais, quanto financeiras) ao custo do serviço.

Assim, pelas respostas recebidas por e-mail (não previstas no questionário) nesse contexto, pode-se observar que ainda há uma grande dificuldade dos hospitais no entendimento dos conceitos de custos e despesas, e em sua separação para as demonstrações contábeis.

Isto leva considerar que quando os hospitais respondem que fazem o uso do método das seções homogêneas (RKW) e/ou absorção integral/pleno, há pelo menos duas possibilidades que devem ser destacadas:

- a) Utilizam estes métodos apenas para fins gerenciais, visto que a legislação (Lei nº 6.404/76) não permite apropriar despesas como custo. Além disso, deve-se considerar que muitas vezes há o setor de custos e o setor contábil, onde o primeiro utiliza informações do segundo, e não ao contrário, ou trabalham de forma “independente”;
- b) E há uma confusão em conceituar custos e despesas nos hospitais, visto que alguns respondentes consideram alocar despesas operacionais ao custo, porém estas são, conforme a literatura, custos de fato (por exemplo, alguns hospitais consideram adotar o custeio por absorção integral, pois dizem apropriar as “despesas diretamente relacionadas aos setores produtivos de renda” e outros que “as alocam como custos indiretos”, como os gastos com água, luz, etc. Contudo, tais gastos ligados diretamente à produção, são custos, não despesas).

Quanto ao custeio variável, observou-se que os hospitais o utilizam para fins gerencias, com o objetivo de realizar a análise de custo, volume e lucro (Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional).

Não obstante, verificou-se mais uma vez a dificuldade no entendimento dos conceitos envolvendo custos, pois alguns respondentes que afirmaram fazer o uso da Margem de

Contribuição responderam que não utilizam o custeio variável. Ressalta-se, todavia, que o custeio variável é necessário para se obter a Margem de Contribuição. Portanto, foi considerado o uso do método variável já que o respondente afirmou utilizar as práticas derivadas deste.

Assim, constatou-se que cerca de 58% fazem adoção plena e 21% estão começando a utilizar o custeio variável. Porém, apesar da literatura indicar os diversos benefícios em adotar o custeio variável, principalmente para fins gerenciais, esperava-se uma adoção maior do método, tendo em vista que a pesquisa de Xavier e Carmo Filho (2015) revelou que cerca de 91% dos hospitais acreditados de Manaus utilizam o custeio variável.

Observa-se que ainda há hospital que não adota nenhuma prática de gestão, e a adoção plena das práticas de modo geral não ultrapassam 64% do total dos respondentes. As mais utilizadas são a margem de contribuição (MC) e o ponto de equilíbrio (PE), com utilização plena por 64% e 49% dos hospitais, respectivamente.

Este resultado pode ser devido à estas práticas serem mais conhecidas e disseminadas no campo empresarial como um todo, inclusive de prestação de serviços, haja vista que o Grau de Alavancagem Operacional, por exemplo, que é uma prática considerada mais adequada para indústrias, e considerada pouco utilizada em empresas de prestação de serviços, mostrou-se ser adotada apenas por 16% dos hospitais. Do mesmo modo, o custeio alvo, que também mostrou uma baixa adoção (15% fazem adoção plena). Já o custeio padrão, que é considerado uma prática mais tradicional (Texeira et al., 2011), apresentou uma adoção por 42% dos hospitais.

Estes resultados, mais uma vez corroboram Xavier e Carmo Filho (2015), os quais evidenciam a baixa adoção do custeio alvo, entretanto, os confrontam em relação ao custeio padrão, que nos referidos autores houve uma baixa adoção, já no presente estudo apresenta uma adoção relativamente alta (42%).

Por fim, quanto ao orçamento, cabe ressaltar que embora não seja uma prática propriamente dita como de gestão de custos, pode ser utilizado no suporte para gestão de custos, uma vez que muito hospitais necessitam de um orçamento prévio para fazer negociações com clientes e/ou operadoras de saúde. Deste modo, fica evidenciado que a maioria diz adotar o orçamento para gerenciar os custos hospitalares, sendo que 66 (77%) hospitais utilizam esta prática, destes, 51% de modo pleno, 20% estão iniciando seu uso e apenas 10% não têm intenção de adotá-lo.

Destaca-se que embora foram separadas as práticas em mensuração e gestão, observa-se que os hospitais não levam muito em conta essa separação, tendo em vista que tanto as

práticas indicadas para mensuração e gestão de custos tiveram um alto grau de concordância na utilização para tomada de decisões (Tabela 7), confrontando a pesquisa de Silva et al. (2003), no qual apontam que as informações de custos são pouco utilizadas para a tomada de decisão.

Tabela 7. Utilização das práticas para tomada de decisão

Utilização para tomada de decisões	Frequência					Total	Descritivo	
	1	2	3	4	5		Méd	DP
Práticas de mensuração de custos	1 1,2%	1 1,2%	2 2,4%	33 38,8%	48 56,5%	85 100%	4,48	0,717
Práticas de gestão de custos	4 4,7%	3 3,5%	12 14,1%	27 31,8%	39 45,9%	85 100%	4,11	1,080

Fonte: dados da pesquisa.

Assim, depreende-se que mesmo os métodos utilizados apenas para mensuração de custos, conforme a literatura, também são práticas consideradas importantes para a gestão hospitalar. Isto se deve, pois quando carecem de um método de custeio que proporcione maiores informações para controle e tomada de decisão, usam os dados que possuem, que provém do método de mensuração. Como apresentado na entrevista piloto (tópico 3.7), o hospital entrevistado utiliza apenas o custeio por absorção para mensuração e para fins gerenciais, pois, segundo o entrevistado “é o que tem”, mesmo este método sendo alvo de diversas críticas para o uso gerencial (Ching, 2001; Severiano Filho & Melo, 2006; Martins & Rocha, 2010).

Consequente, apresenta-se a formação do preço de vendas nos hospitais (Tabela 8). Esse processo é de extrema importância, visto que pode decorrer do método de mensuração de custo que é utilizado pelo hospital e, por vezes, ser apontado nas pesquisas que o preço de venda do serviço hospitalar não condiz com os custos reais (Carpintero, 1999; Dallora & Forster, 2008).

Tabela 8. Formação de Preço de Vendas

Formação do Preço de Vendas	Frequência Absoluta						Mín.	Máx.	Méd.	DP
	1	2	3	4	5	Total				
Através do método de custeio	3 3,5%	7 8,2%	7 8,2%	43 50,6%	25 29,4%	85 100%	1	5	3,94	1,016
Baseado nos preços da concorrência	4 4,7%	6 7,1%	19 22,4%	42 49,4%	14 16,5%	85 100%	1	5	3,66	,995
De acordo com a demanda	6 7,1%	15 17,6%	24 28,2%	33 38,8%	7 8,2%	85 100%	1	5	3,24	1,065
Com base na tabela SUS	24 28,2%	24 28,2%	14 16,5%	19 22,4%	4 4,7%	85 100%	1	5	2,47	1,250
De acordo com a relação contratual	2 2,4%	2 2,4%	16 18,8%	44 51,8%	21 24,7%	85 100%	1	5	3,94	,864

hospital-operadora Com base na tabela ou contrato, porém mensura os custos para comparar	3	2	2	33	45	85				
	3,5%	2,4%	2,4%	38,8%	52,9%	100%	1	5	4,35	,922

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se de modo geral, que os hospitais analisam diversos fatores para formar o preço de venda, que mesmo tendo que seguir alguma tabela, não ficam restritos somente à isto, observam a demanda, a concorrência e calculam seus custos, visto que para ter maior poder de negociação com as partes envolvidas, precisam conhecer seu ambiente e seus custos.

Assim, grande parte dos hospitais chegam ao preço de venda pelo método de custeio, tendo apenas uma minoria (cerca de 19%) que se pode considerar que discordam ou são indiferentes ao uso do método de custeio para se chegar ao preço de venda. Percebe-se também que a tabela do SUS não “influencia” muito, tendo a maioria discordado desta (cerca de 56%). Este resultado, pode ser devido aos hospitais privados serem mais representativos nesta amostra. Não obstante, esperava-se uma utilização maior da tabela SUS, considerando que a entrevista piloto foi feita em um hospital privado e que utiliza também a tabela como base para o preço de venda.

Por fim, observa-se que os hospitais (mais de 80%) utilizam as tabelas com preços pré-fixados, mas calculam o custo “real” (através de um método de custeio) e comparam com o que está sendo pago/ negociado com as operadoras.

Tais achados confrontam as afirmativas de Bertó e Beulke (2012, p.2), que apontam que “quase totalidade das instituições de saúde no país desconhecem sua estrutura de custos para estabelecer os preços dos seus serviços”. Contudo, concordam quando os referidos autores afirmam que são estabelecidos, por vezes, preços arbitrários, obtidos em tabelas genéricas que pode implicar na redução de competitividade e também da receita, tendo em vista que a maioria dos hospitais pesquisados utilizam tabelas padronizadas de preços, que por vezes, são suprem o custo do serviço prestado.

Isto também reflete na insatisfação que hospitais têm quanto a formação dos preços de venda, tendo em vista que, ao questionar a satisfação dos métodos empregados para mensuração e gestão de custos e formação do preço de venda, observa-se que a satisfação quanto ao preço de venda é menor que os demais (Figura 10).

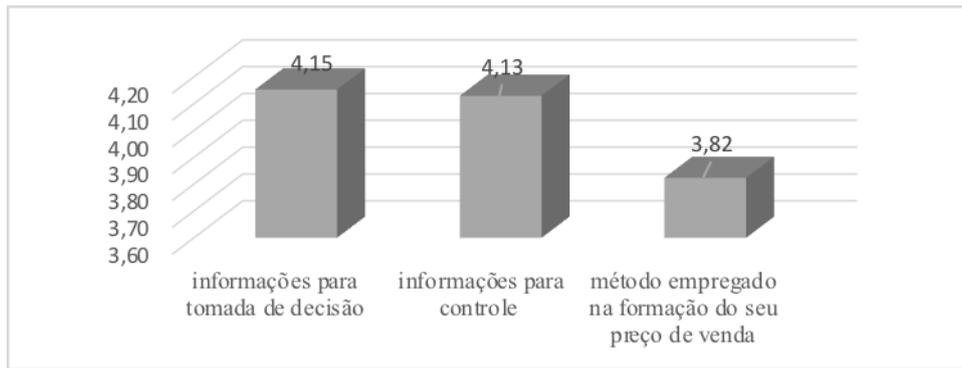


Figura 10. Satisfação das práticas de custos e formação do preço de venda

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que os hospitais, de modo geral, estão satisfeitos com as informações de custos geradas por meio de seus respectivos métodos de mensuração e gestão de custos. Alguns respondentes ainda complementaram esta resposta, enviaram esclarecimentos via e-mail, pontuando que a satisfação com estas informações depende da situação, e relataram que: “temos situações que estão dando certo e outras não. São situações que dependem muito de revisão de processos, mudança de cultura, informações do SUS e etc. Somos um hospital geral e universitário com atendimento SUS e Convênios Particulares, isto torna mais difícil a apuração dos custos”. Desta forma, constata-se que a dificuldade maior na mensuração e gestão de custos ocorre quando o hospital tanto trabalha com pacientes particulares, quanto com atendimento ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Quanto ao papel da acreditação, 80% dos hospitais concordam que houve a melhoria da gestão de custos com a acreditação hospitalar (Tabela 9), tendo em vista que com esta exige-se uma série de melhorias de controle e adequações no hospital. Tal resultado confirma os estudos feitos em hospitais acreditados na área gerencial, como o de Cardoso e Martins (2012), Xavier e Carmo Filho (2015) e Silva et al. (2016).

Tabela 9. Percepção da melhoria da gestão de custos com a acreditação

	Frequência					Total	Descritivo			
	1	2	3	4	5		Min	Max	Med	DP
A acreditação melhorou a gestão de custos.	2	7	8	39	29	85	1	5	4,01	0,994
	2,4%	8,2%	9,4%	45,9%	34,1%	100%				

Fonte: dados da pesquisa.

Ainda complementando os resultados desta pesquisa, um dos respondentes ressaltamos, também via e-mail, que “a satisfação na abordagem dos custos influenciando no preço de venda sem perder qualidade na prestação dos serviços assistenciais é uma premissa da acreditação: sustentabilidade”.

Estes resultados respondem ao **objetivo específico “b”** da pesquisa, que consiste em verificar a concordância das práticas indicadas para hospitais pela literatura e as realmente utilizadas. Embora a literatura evidencie algumas práticas como as mais benéficas para os hospitais, muitas vezes não são as mais utilizadas, como por exemplo, o método de custeio baseado em atividades (Abbas, 2011; Raimundini, 2004) e o uso do método das seções homogêneas (RKW) como mais pertinentes aos hospitais (Beuren & Schlindwein, 2008; Leoncine, 2010), são os dois menos utilizados na prática.

Neste estudo, o método mais utilizado é o custeio por absorção integral, seguido do custeio variável, custeio por absorção parcial, custeio baseado em atividade e por último o método das seções homogêneas (RKW).

Isto também pode ser reflexo de que a maioria dos hospitais, quando questionados sobre o que levou a escolher uma prática específica, atribuem, em primeiro lugar, por ser usado em outros hospitais, em segundo, por recomendações de consultorias externas e, apenas em terceiro, por estar disponível na literatura (Tabela 10).

Sendo assim, verifica-se que ainda persiste esta lacuna entre a teoria (pesquisas) e prática, como apontado por Abbas et al. (2015). Portanto, é necessário chamar a atenção dos pesquisadores no sentido de que as pesquisas acadêmicas, muitas vezes, estão causando pouco efeito na prática empresarial.

Tabela 10. Escolha do método

	Frequência					Total	Descritivos	
	1	2	3	4	5		Méd	DP
Recomendado literatura	9 10,6%	3 3,5%	24 28,2%	31 36,5%	18 21,2%	85 100%	3,54	1,181
Recomendado consultorias	6 7,1%	5 5,9%	17 20%	30 35,3%	27 31,8%	85 100%	3,79	1,166
Usado em outros hospitais	1 1,2%	3 3,5%	21 24,7%	37 43,5%	23 27,1%	85 100%	3,92	0,876
Atender exigências fiscais/legais	9 10,6%	19 22,4%	20 23,5%	22 25,9%	15 17,6%	85 100%	3,18	1,265
Atender exigências órgãos externos (planos, operadoras, etc.)	6 7,1%	19 22,4%	21 24,7%	23 27,1%	16 18,8%	85 100%	3,28	1,211
Suprir necessidades da administração	0 -	0 -	0 -	24 28,2%	61 71,8%	85 100%	4,72	0,453

Fonte: dados da pesquisa.

Estes resultados também vão ao encontro do estudo de Aillón (2013), que apontou que o isomorfismo normativo, por meio de consultorias externas, incentivou o uso do custeio baseado em atividades (ABC) no hospital. E em menor relevância, o isomorfismo mimético e coercitivo também incentivaram o método de custeio baseado em atividades (Aillón, 2013).

Do mesmo modo, percebe-se indícios de uma pressão mimética e normativa na adoção das práticas de mensuração e gestão de custos, a primeira, tendo em vista que a maioria dos hospitais apresenta um alto grau de concordância ao adotar uma prática devido à esta também *ser usada em outro hospital* (3,92) e, depois a que apresenta maior grau de concordância é que a prática é utilizada devido a *recomendações de consultorias* (3,79), além de *exigências externas (planos, operadora, etc.)* (3,28), podendo indicar uma pressão normativa. E em menor grau uma pressão coercitiva, percebida na adoção de práticas devido às *exigências legais/fiscais* (3,18), ou seja, este menor grau indica que a adoção das práticas não está relacionada apenas ao cumprimento das expectativas legais, mas também ao gerenciamento e a informação para tomada de decisão, confrontando as afirmativas de Abbas (2001) e Stroehrer e Freitas (2008), que apontam a utilização das informações de custos apenas para fins fiscais.

Ressalta-se que também foi feito o *teste t* de diferença de média destas questões. O teste foi estatisticamente significativo, considerando um intervalo de confiança de 95%. E, cabe destacar que tais questões discutidas nos parágrafos anteriores serão utilizadas posteriormente como variável de controle, incorporando o modelo de equação estrutural, a fim de verificar a influência estatística nas práticas de mensuração e gestão de custos.

Dando sequência nas análises, agora será feita a análise descritiva dos itens que representam as respectivas lógicas institucionais estudadas nesta pesquisa (Tabela 11), para identificar as lógicas institucionais na gestão de custos nos hospitais, “**objetivo específico c**” deste estudo.

Tabela 11. Descritivo das lógicas institucionais

Lógicas Institucionais	Frequência Absoluta					Total	Descritivos			
	1	2	3	4	5		Mín	Máx	Méd	DP
Lógica de Mercado										
Obter maior lucro	6 7,1%	5 5,9%	14 16,5%	31 36,5%	29 34,1%	85 100%	1	5	3,85	1,170
Reduzir custos	0 -	1 1,2%	0 -	31 36,5%	53 62,4%	85 100%	2	5	4,60	0,561
Estar à frente concorrência	4 4,7%	1 1,2%	20 23,5%	30 35,3%	30 35,3%	85 100%	1	5	3,95	1,034
Mais clientes (maior lucro) com menor custo	2 2,4%	3 3,5%	13 15,3%	33 38,8%	34 40%	85 100%	1	5	4,11	0,951
É um investimento/gasto alto implementar uma prática de mensuração e/ou gestão de custo	51 60%	31 36,5%	2 2,4%	1 1,2%	0 -	85 100%	1	4	1,45	0,608
Lógica de Profissional										
Maior qualidade e eficiência dos serviços prestados	1 1,2%	0 -	2 2,4%	33 38,8%	49 57,6%	85 100%	1	5	4,52	0,666
Mostrar qualidade/excelência serviço à toda população	1 1,2%	0 -	6 7,1%	39 45,9%	39 45,9%	85 100%	1	5	4,35	0,719

O hospital prioriza mais qualidade que o custo	42	30	5	7	1	85	1	5	1,76	0,972
49,4%	35,3%	5,9%	8,2%	1,2%	100%					
Tem receio em reduzir a qualidade, ao focar na redução de custos e limitar o modo como o serviço é prestado	42	32	9	2	0	85				
49,4%	37,6%	10,6%	2,4%	-	100%		1	4	1,66	0,765
O hospital promove/incentiva cursos para melhoria dos serviços	3	6	7	51	18	85				
3,5%	7,1%	8,2%	60%	21,2%	100%		1	5	3,88	0,944
Lógica Burocrática										
Padronizar preços e serviços	2	4	6	38	35	85	1	5	4,18	0,928
2,4%	4,7%	7,1%	44,7%	41,2%	100%					
Cumprir/atender exigências normativas	3	6	23	32	21	85	1	5	3,73	1,028
3,5%	7,1%	27,1%	37,6%	24,7%	100%					
Tem dificuldade em coletar dados para elaborar informações de custos	46	35	3	1	0	85				
54,1%	41,2%	3,5%	1,2%	-	100%		1	4	1,52	0,629
Adota protocolos para coletar e melhorar as informações de custos	2	4	2	54	23	85				
2,4%	4,7%	2,4%	63,5%	27,1%	100%		1	5	4,08	0,834
Lógica Comunidade										
Proporcionar transparência ao usuário do serviço	1	2	12	34	36	85	1	5	4,20	0,856
1,2%	2,4%	14,1%	40%	42,4%	100%					
Tornar o atendimento mais acessível ao usuário ao empenhar devidamente os custos	0	2	8	42	33	85				
-	2,4%	9,4%	49,4%	38,8%	100%		2	5	4,25	0,722
Proporcionar um preço do serviço mais acessível aos pacientes	3	3	18	30	31	85				
3,5%	3,5%	21,2%	35,3%	36,5%	100%		1	5	3,98	1,023

Fonte: Dados da Pesquisa.

Dentre as opções para lógica institucional com viés de mercado, a que considera a implementação de uma prática de custo como um *investimento/gasto alto*, foi desconsiderada, pois os respondentes não consideram relevante na decisão em se adotar/fazer a gestão de custos. O estudo, portanto, confronta as pesquisas que apontam isto como um fator ponderador para adotar alguma prática de custo (Pompermayer,1999; Borgert et al., 2010; Azevedo et al. 2017; Silva, 2016), como também, confronta o estudo de Silva (2016), que embora não analisou a área de custos em hospitais, revelou que quando ocorrem altos gastos que são exigidos pela acreditação e, conseqüentemente, são necessárias pausas no processo, evidencia-se uma lógica de mercado.

Ainda quanto a lógica de mercado, os respondentes apontam que o processo de mensuração e gestão de custos são considerados mais importante para *reduzir os custos* (4,60) do que propriamente *obter um maior lucro* (3,85). Também os estudos de Arndt e Bigelow (2006), e Neriz et al. (2014) destacam esta preocupação e ao mesmo tempo a dificuldade dos hospitais em conter seus custos, devido aos altos gastos que possui o setor. Confirma-se também a preocupação dos hospitais em se “fazer mais com menos”, atendendo um maior

contingente de usuários, contudo com os custos reduzidos, proporcionando um maior lucro, conforme apontam Friedland e Alford (1991) e Thornton et al. (2012) quando se referem à lógica de mercado.

Quanto a lógica profissional, é observado o quanto é relevante para os hospitais oferecerem *serviços de qualidade* e alcançando *excelência* destes, sendo os fatores mais representativos, em média, dentro da lógica profissional (4,52 e 4,35, respectivamente). Por outro lado, diferente do que abordam alguns estudos (Araújo, 2016; Plumb et al., 2017), a pesquisa evidencia que o processo de mensuração e gestão de custos não envolvem a preocupação *em reduzir a qualidade do serviço, ao focar na redução de custos e limitar o modo como o serviço é prestado* (1,66), como também não *prioriza mais qualidade que o custo* (1,76), ou seja, não consideram que o fato em querer a qualidade do serviço, reduz a preocupação em conter custos e a realização de uma gestão de custos. Além disso, observou-se a preocupação quanto à profissionalização hospitalar, visto que cerca de 80% dos hospitais concordam que *promovem cursos* a fim de melhorar os serviços oferecidos.

Sobre a lógica burocrática, nota-se sua utilização principalmente em relação as *padronizações de preços e serviços* (4,18) e para obter *protocolos para coletar informações pertinentes aos custos* (4,08), podendo-se perceber, neste aspecto, a contribuição tanto à lógica de mercado (quanto aos protocolos seguidos para coletar informações de custos e preços) e à lógica profissional, devido a protocolos para execução e padronização de serviços.

Assim, os resultados da lógica burocrática confrontam os estudos de Borgert et al. (2010) e Yereli (2009), estes discorrem que uma prática de custos acaba não sendo adotada devido à falta de dados e a dificuldade em estabelecer protocolos para coletar informações referente aos custos.

Quanto a lógica de comunidade, os itens que apresentaram maiores médias foram, respectivamente, *tornar o atendimento mais acessível ao usuário ao empenhar devidamente os custos* (4,25), o que pode levar ao atendimento de mais pacientes (principalmente no que concerne aos hospitais públicos); *proporcionar transparência ao usuário do serviço* (4,20), em relação ao preço versus o custo; e por último, *proporcionar preços mais acessíveis* (3,98), fato que também colabora para um atendimento mais acessível.

É cabível destacar que no Brasil os hospitais possuem grande influência do governo, tanto no setor público como privado, devido aos diversos órgãos reguladores no campo da saúde que estabelecem normas a serem seguidas. Porém, a lógica de Estado não foi estudada como uma variável deste estudo e medida diretamente. Contudo, buscou-se analisá-la indiretamente por meio de outras questões que englobaram o questionário. Neste aspecto,

notou-se esta influência do Estado na mensuração e gestão de custos através dos questionamentos: do uso da “tabela SUS” na formação dos preços; nas exigências legais/fiscais na decisão em adotar um método de custo; e por fim, sobre a influência do Ministério da Saúde nas políticas de gestão de custos dos hospitais.

Em relação à esta última (Ministério da Saúde), justifica-se, pois Araújo (2016) cita em seu estudo que percebe as lógicas estatais no hospital, por meio do Ministério da Saúde e da Educação, devido as suas normas, diretrizes e indicadores de gestão e resultado.

Entretanto, observa-se uma influência moderada do Estado, tendo em vista que pouco mais de 20% dos hospitais concordam que utilizam a “tabela SUS” para formação dos preços, e cerca de 40% concordam parcial ou totalmente que consideram as exigências legais/fiscais na adoção de práticas de mensuração e gestão de custos (como apresentado anteriormente). Já, quanto a influência de órgãos como Ministério da Saúde, 37,6% se dizem indiferentes, e cerca de 38% concordam parcial ou totalmente com esta influência (Tabela 12).

Tabela 12. Influência do Ministério da Saúde na gestão de custos

Influência percebida	1	2	3	4	5	Total	Min	Max	Med	DP
do Ministério da Saúde	10	9	32	26	7	84*	1	5	3,13	1,106
	11,8%	10,6%	37,6%	30,6%	8,2%	100%				

*1 resposta ausente do sistema

Fonte: dados da pesquisa.

Alguns relatos obtidos além do questionário pelos hospitais respondentes afirmam que teoricamente deveria haver uma maior influência deste órgão, entretanto, na prática, não é levado muito em consideração, já que segundo eles “acaba sendo gestão pública, não focando a gestão do negócio, e sim a gestão política”.

Destaca-se que esta relação de influência do Ministério da Saúde no uso das práticas de mensuração e gestão de custos será confirmada posteriormente por meio de testes estatísticos.

Seguindo com a análise, foi questionado na pesquisa se há resistência por parte dos profissionais dos hospitais (Tabela 13). Plumb et al. (2017) apontam que ocorre resistência na implantação de uma nova tecnologia, quando esta não se encaixa na lógica profissional do “cuidado médico”. De modo semelhante, pode-se considerar a mesma resistência quando se trata de práticas gerenciais, como as de mensuração e gestão de custos. As resistências culturais presentes nos hospitais, devido aos diversos tipos de profissionais e áreas representam dificuldades na implementação de práticas de gestão e mensuração de custos e a

consequente adoção de novas regras (protocolos) (Pompermayer, 1999; Rocha, 2004; Cinquini et al., 2009; Borgert et al., 2010).

Tabela 13. Resistência dos profissionais na adesão de novas regras e gestão

Resistências profissionais	Frequência Absoluta					Total	Descritivos			
	1	2	3	4	5		Mín	Máx	Méd	DP
Médica	6 7,1%	28 32,9%	14 16,5%	29 34,1%	8 9,4%	85 100%	1	5	3,06	1,158
Enfermeiros	8 9,4%	36 43,4%	16 18,8%	22 25,9%	3 3,5%	85 100%	1	5	2,72	1,065
Setor de adm/contábeis	36 42,4%	37 43,5%	2 2,4%	7 8,2%	3 3,5%	85 100%	1	5	1,87	1,044
Diretoria	39 45,9%	34 40%	2 2,4%	7 8,2%	3 3,5%	85 100%	1	5	1,84	1,056

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que há pouca resistência dos profissionais quanto a adesão de novas regras e gestão no ambiente organizacional, sendo que os médicos e enfermeiros apresentam uma resistência um pouco maior em relação aos demais, o que de certo modo é aceitável, visto que, os médicos, como relatado na entrevista piloto do estudo, não gostam de ser “engessados”, tendo que seguir regras ou tendo o seu trabalho limitado de alguma forma. O fato deles nem sempre serem funcionários dos hospitais também contribui para esta resistência, assim como os médicos são considerados os principais clientes para os hospitais, no sentido que eles que trazem os pacientes para fazer algum procedimento, que por sua vez, será a fonte de receita do hospital, o que leva, muitas vezes, o hospital a acatar as exigências destes profissionais.

Reay e Hinings (2009) relatam que os médicos são apontados como fontes de problemas, acarretando aumento dos custos, e sendo necessário a criação de novas diretorias sem a presença médica. Contudo, neste estudo percebe-se que a resistência médica, embora apontada por alguns hospitais, são praticamente irrisórias. Tal fato também se deve a diretoria dos hospitais serem compostas tanto por profissionais administrativos quanto médico, confrontando parcialmente a afirmativa de Reay e Hinings (2009) e indo ao encontro de Blomgren e Waks (2015), que sugerem profissionais híbridos neste campo, a fim de alinhar seus conhecimentos e por meio de suas práticas, solucionar os problemas.

Assim, com os resultados até o momento, atende-se parcialmente ao **objetivo específico “c”** evidenciando-se que as lógicas propostas estão presentes na mensuração e gestão de custos hospitalar, no sentido que as mesmas motivam a adoção destas práticas para que os hospitais possam cumprir com seus anseios.

Em seguida, será feita a análise do modelo de equação estrutural, a fim de verificar, em um primeiro momento, a pertinência dos fatores atribuídos a cada lógica institucional, e assim observar se há a predominância de alguma lógica institucional neste campo (respondendo ainda ao objetivo específico “c”) e, em um segundo momento, atendendo aos critérios de validade, verificar a relação entre as lógicas institucionais apresentadas e as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais, que consiste no **objetivo específico “d”** do estudo, último desta pesquisa.

Posteriormente, serão feitas algumas análises adicionais, referente à relação das práticas com algumas variáveis nominais do estudo, que podem ter relação direta com o uso das mesmas (como natureza do hospital, porte e nível de acreditação), pois no modelo de equações estruturais do SmartPLS apenas é possível inserir variáveis de controle que sejam *dummies* ou em escala (neste caso, foram inseridas outras variáveis no modelo, como apresentado na próxima seção).

4.2 ANÁLISE DO MODELO DAS EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

Este tópico apresenta os testes de normalidade, a análise de adequação do modelo de mensuração e do modelo estrutural, com a finalidade de validar a veracidade dos dados obtido por meio da análise de equações estruturais.

4.2.1 Modelo de mensuração

Primeiramente, os dados foram submetidos a um teste de **normalidade**, verificando-se as respectivas medidas de assimetria e curtose, considerando que pelo tamanho da amostra do estudo, testes usuais como Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk são mais sensíveis a pequenos desvios de normalidade. De acordo com Morôco (2010), o limite máximo para as medidas de assimetria e curtose são, respectivamente, 3 e 10, portanto, pode-se afirmar que todos os itens atenderam a esta condição (Tabela 14).

Tabela 14. Medidas de normalidade das variáveis

Lógicas Institucionais	Itens	Assimetria	Curtose
Mercado	Obter maior lucro	-1,019	0,374
	Reduzir custos	-1,445	3,501
	Estar à frente concorrência	-1,029	1,042
	Mais clientes (maior lucro) com menor custo	-1,150	1,356

	É um investimento/gasto alto	1,349	2,429
Profissional	Maior qualidade e eficiência dos serviços prestados	-2,050	7,877
	Mostrar excelência e qualidade dos serviços à população	-1,434	4,259
	O hospital prioriza mais qualidade que o custo	1,370	1,344
	Tem receio em reduzir a qualidade, ao focar na redução de custos e limitar o modo como o serviço é prestado	0,999	0,540
	O hospital promove/incentiva cursos para melhoria dos serviços	-1,326	1,962
Burocrática	Padronizar preços e serviços	-1,461	2,422
	Cumprir/atender exigências normativas	-0,642	0,113
	Tem dificuldade em coletar dados para elaborar informações de custos	1,108	1,602
Comunidade	Adota protocolos para coletar e melhorar as informações de custos	-1,671	4,153
	Proporcionar transparência ao usuário do serviço	-1,100	1,440
	Tornar o atendimento mais acessível ao usuário ao empenhar devidamente os custos	-0,801	0,702
	Proporcionar um preço do serviço mais acessível aos pacientes	-0,976	0,758
Práticas de mensuração de custos	Custeio por Absorção Integral/Pleno	-3,228	-9,912
	Custeio por Absorção Parcial	0,174	-1,703
	Método das Seções Homogêneas (RKW)	0,799	-1,098
	Custeio Baseado em Atividades	0,576	-1,172
	Custeio Variável	-1,636	1,089
Práticas de mensuração de custos	Margem de Contribuição	-1,759	2,095
	Ponto de Equilíbrio	-1,119	0,047
	Margem de Segurança	-0,307	-1,315
	Grau de Alavancagem Operacional	0,067	-1,407
	Custeio Padrão	-0,641	-1,272
	Custeio Alvo	0,450	-1,407
	Orçamento	-1,483	1,060
	Influência Ministério da Saúde	-0,429	-0,333
Variáveis de controle	Literatura	-0,767	0,029
	Consultorias externas	-0,913	0,201
	Exigências externas	-0,153	0,029
	Outros hospitalais	-0,600	-0,357
	Fisco/legal	-0,124	-1,039

Fonte: dados da pesquisa.

Destaca-se que também foram incorporadas ao modelo algumas variáveis de controle, a fim de considerar o efeito de outras variáveis junto as variáveis independentes/explicativas (lógicas institucionais) e o poder de explicação compartilhado entre elas. Dentre estas outras variáveis, incluem-se as que se referem as escolhas de métodos determinados (conforme abordado no item 4.1.2) e a influência do ministério da saúde na gestão de custos.

Posteriormente, foi analisada a adequação do **modelo de moderação**, verificando-se a validade convergente e discriminante. A validade convergente é analisada por meio dos seguintes indicadores: (a) cargas fatoriais; (b) variância média extraída ou *average variance extracted* (AVE); e (c) confiabilidade composta ou *composite reliability* (CR) (Hair Jr. et al., 2009).

As cargas fatoriais indicam o quanto a variável observável representa a variável latente (lógicas), devendo apresentar valor superior a 0,5 (Hair Jr. et al., 2009; Marôco, 2010). A variância média extraída (AVE – *Average Variance Extracted*) consiste em uma “medida de

convergência em um conjunto de itens que representa um construto latente” (Hair et al., 2009, p.589). Uma variância acima de 0,5 representa uma convergência adequada. E a confiabilidade (CR – *Composite Reliability*) é uma medida de consistência interna das variáveis medidas representando um constructo latente e sendo considerado acima de 0,7 um bom valor (Hair et al., 2009), assim como o Alpha de Cronbach.

Contudo, o modelo englobando todas as variáveis, conforme tabela 14, apresentaram valores abaixo dos parâmetros indicados por Hair Jr. et al. (2009) e Marôco (2010), havendo a necessidade de excluir alguns itens para o ajuste do modelo.

Desse modo, excluiu-se do fator lógica de mercado a variável “investimento alto”, apresentando uma carga fatorial de apenas 0,203, ou seja, este modelo não representa, junto as demais variáveis, a lógica de mercado, como evidenciada no item 4.1.2 e que esta variável obteve um baixo grau de concordância para fazer a gestão de custos. Da lógica profissional, tiveram que ser excluídas 3 variáveis: (a) “O hospital prioriza mais qualidade que o custo” (-0,502); (b) “Tem receio em reduzir a qualidade ao focar na redução de custos e limitar o modo como o serviço é prestado” (-0,500); e (c) “O hospital promove/incentiva cursos para melhoria dos serviços” (0,425). E por fim, na lógica burocrática, excluiu-se a variável que indica se o hospital “Tem dificuldade em coletar dados para elaborar informações de custos” (-0,247). Esta variável também foi evidenciada no item 4.1.2, que obteve um baixo grau de concordância para fazer a mensuração e gestão de custos. E quanto a lógica de comunidade, não houve a necessidade de excluir nenhuma variável.

O modelo adequado, quanto as lógicas, ficou como apresentado na Tabela 15, com suas respectivas cargas fatoriais.

Tabela 15. Cargas fatoriais das variáveis latentes

Lógicas Institucionais	Itens	Carga fatorial
Mercado	Obter maior lucro	0,829
	Reduzir custos	0,585
	Estar à frente concorrência	0,837
	Mais clientes (maior lucro) com menor custo	0,863
Profissional	Maior qualidade e eficiência dos serviços prestados	0,971
	Mostrar excelência e qualidade dos serviços à população	0,941
Burocrática	Padronizar preços e serviços	0,852
	Cumprir/atender exigências normativas	0,884
	Adota protocolos para coletar e melhorar as informações de custos	0,793
Comunidade	Proporcionar transparência ao usuário do serviço	0,837
	Tornar o atendimento mais acessível ao usuário ao empenhar devidamente os custos	0,763
	Proporcionar um preço do serviço mais acessível aos pacientes	0,869

Fonte: dados da pesquisa.

Após todas estas exclusões, o modelo apresentou adequação necessária quanto a validade convergente e discriminante (Tabelas 16 e 17). Não foram expostas na tabela 15 as cargas das práticas e variáveis de controle porque estas são representadas por apenas um fator, apresentando valor igual a 1.

Tabela 16. Validade convergente

Constructos Latentes	AVE	CR	Alfa de Cronbach	R ²
Mercado	0,61	0,87	0,79	-
Profissional	0,91	0,95	0,90	-
Burocrática	0,71	0,88	0,80	-
Comunidade	0,68	0,87	0,77	-
Custeio por Absorção Integral	-	-	-	0,24
Custeio por Absorção Parcial	-	-	-	0,18
Método das Seções Homogêneas	-	-	-	0,10
Custeio Baseado em Atividades	-	-	-	0,17
Custeio Variável	-	-	-	0,35
Margem de Contribuição	-	-	-	0,33
Ponto de Equilíbrio	-	-	-	0,24
Margem de Segurança	-	-	-	0,32
Grau de Alavancagem Operacion.	-	-	-	0,30
Custeio Padrão	-	-	-	0,14
Custeio Alvo	-	-	-	0,22
Orçamento	-	-	-	0,34
Valores de referência	> 0,5	> 0,7	> 0,7	2% (pequeno), 13% (médio) e 26% (grande)

Fonte: dados da pesquisa.

Ademais, o modelo apresentou adequação necessária em virtude de as práticas apresentarem apenas um fator, a AVE e os índices de validade do modelo (CR e Alfa de Cronbach), iguais a 1.

Ainda, o R² não foi apresentado nas lógicas, visto que as variáveis latentes são as variáveis independentes, isto é, as que influenciam e as dependentes (práticas) são as que “recebem” a influência, portanto estas que apresentam o R², que por sua vez, representam o quanto o modelo é explicativo. Pode-se, então, considerar que o modelo é adequado, sendo que maioria dos constructos latentes apresentaram explicação média ou grande.

Consequente, foi verificada a validade discriminante (Tabela 17), que consiste em verificar o quanto o constructo é distinto dos demais, não devendo apresentar uma forte correlação com os outros constructos, e para isto o valor da correlação dos construtos não deve ser maior que a raiz quadrada de AVE (Hair et al., 2009).

Tabela 17. Validade discriminante

	Mercado	Profissional	Burocrática	Comunidade
Mercado	0,787			
Profissional	0,486	0,956		
Burocrática	0,457	0,602	0,844	
Comunidade	0,580	0,724	0,604	0,824

Fonte: dados da pesquisa.

Observou-se que as variáveis latentes atendem a condição de validade discriminante, apresentando as raízes das AVEs (destacadas em negrito) superiores às correlações entre os constructos. Sendo assim, o modelo atende a todos os critérios de validade, podendo-se dar sequência na análise estrutural.

Ademais, como o modelo atende aos critérios de validade, validando assim as questões referentes as lógicas institucionais, buscou-se evidenciar as medidas descritiva das variáveis latentes, de acordo com as variáveis adequadas ao modelo (Tabela 15), a fim de verificar, em média, qual apresenta maior predominância dentre os hospitais da amostra. Araújo (2016, p.38) afirma ser “pertinente saber se uma lógica domina a atenção dos profissionais ou se múltiplas lógicas recebem relativamente igual atenção”.

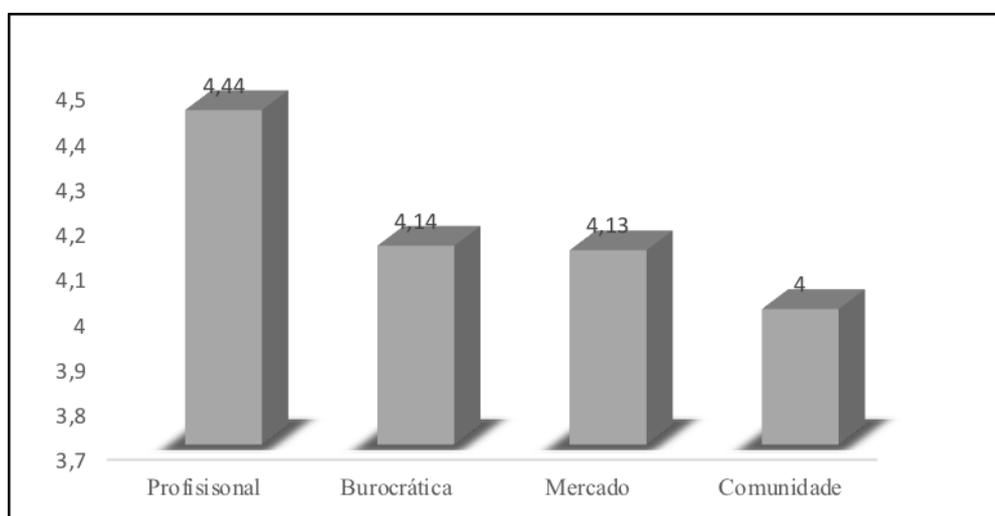


Figura 11. Médias das lógicas institucionais na gestão hospitalar
Fonte: dados da pesquisa.

Neste sentido, ao se analisar cada resposta do banco de dados individualmente, notou-se que pelo menos 65% dos hospitais apresentam as mesmas médias em diferentes lógicas, evidenciando-se o hibridismo das lógicas institucionais na gestão hospitalar.

As lógicas mais predominantes foram a profissional (4,44), burocrática (4,14) e de mercado (4,13), podendo-se considerar a burocrática como uma lógica complementar à essas duas e não concorrente, pois esta auxilia na execução das demais (Figura11).

A lógica de comunidade apresentou uma média de pontos um pouco mais baixa (4), contudo não muito distante das demais. Assim, verifica-se que a gestão está ligada ao funcionamento e missão do hospital que busca excelência em seus serviços, como também em oferecer serviços de qualidade e acessíveis à população (profissional e comunidade), bem como a sua sobrevivência financeira (mercado), confirmando o estudo de Arndt e Bigelow (2006), no qual apontam que as demandas conflitantes exigida dos hospitais para melhorar o

acesso, introduzir tecnologias e serviços e conter custos leva a lógica da eficiência, que por sua vez, é um problema nos hospitais.

Além disso, a "excelência" e "qualidade" dos serviços remete a melhorias, e estas levam à acreditação hospitalar, que apresenta um viés forte da lógica profissional e de mercado, sendo esta última em relação ao controle de custos, devido aos altos gastos para adequações aos critérios de acreditação.

Ainda, Reay e Hinings (2009) citam que este conflito faz com que as lógicas institucionais passem a competir entre si e estas, como cita Lounsbury (2007), podem coexistir por um longo período. Como apresentado anteriormente, os médicos ainda continuam seguindo a lógica do profissionalismo e, como destacado na entrevista piloto, "não gosta de ser engessado", quer dizer, eles não irão fazer um procedimento diferente de seus costumes para satisfazer interesses financeiros do hospital. Isto condiz com os achados até o momento.

Por fim, mais uma vez retoma-se a relação do ambiente complexo e altamente institucionalizado dos hospitais, o que leva a maior pluralidade de lógicas institucionais (Goodrick & Reay, 2011; Raynard, 2016; Araújo, 2017).

De modo complementar, buscou-se analisar as missões e propósitos dos hospitais pesquisados (disponibilizados em seus respectivos sites), através de uma simples análise de conteúdo do *software* atlas TI, com a finalidade de verificar a coerência entre as lógicas presentes com mais intensidade no ambiente hospitalar na área mensuração e gestão de custos (visto pelo questionário), e os discursos extraídos por meio do que os hospitais colocam como suas respectivas missões. Araújo (2017) apregoa que a cultura compartilhada pela organização por meio de suas missões, valores e propósitos têm impacto importante na organização, visto o compartilhamento de símbolos e discursos, que segundo Greenwood e Hinings (1988), refletem elementos ligados as lógicas. Além disso, é um modo de reforçar e enriquecer a análise das lógicas institucionais neste contexto.

Na análise de conteúdo, constatou-se que as palavras que são mais citadas relacionam-se à excelência profissional, qualidade, referência, assistência e responsabilidade social, acessibilidade, e em menor grau, gestão e sustentabilidade financeira ou econômica (Figura 12). Já os termos qualidade e excelência no serviço (o que remete à lógica profissional) foram citados por pelo menos 51 hospitais; gestão e/ou sustentabilidade 21 (lógica de mercado); e transparência e equidade 13 hospitais (lógica de comunidade).

devido ao tamanho da amostra, considerou significativos também valores à 10% de erro, conforme sugerido em Field (2013).

Anteriormente ao método *Bootstrapping*, por meio do módulo chamado *Blindfolding*, no PLS, foram verificados outros dois indicadores de qualidade do ajustamento do modelo: tamanho do efeito (f^2) (Tabela 18); e o SRMR, que é a raiz padronizada do resíduo médio. A validade preditiva (Q^2) não foi analisada, pois como as variáveis latentes se apresentaram apenas como independentes no modelo, não foram gerados os valores referentes ao Q^2 para estas variáveis.

A tabela 18 apresenta os valores referentes ao Q^2 e f^2 , demonstrando o ajuste estrutural do modelo, considerando que as variáveis obtiveram o tamanho do efeito com grande capacidade da utilidade do modelo, visto que apresentam valores superiores à 35%.

Tabela 18. Validade preditiva (Q^2) e tamanho do efeito (f^2) do modelo ajustado

Variável	Q^2	F^2
Lógica de Mercado	-	0,370
Lógica Profissional	-	0,556
Lógica Burocrática	-	0,380
Logica de Comunidade	-	0,350
Valores de Referência	$Q^2 > 0$	P (2%), M (15%) e G (35%)

Fonte: Dados da pesquisa.

Além disso, verificou-se o índice de raiz padronizada do resíduo médio ou *standardized root mean square residual* (SRMR), que é um critério de ajuste que busca analisar a diferença entre as correlações observadas e esperadas, considerando valores menores que 0,1 como bons para o modelo (SmartPLS, 2016), sendo que quanto menor, representa um melhor ajuste (Hair et al., 2009). O SRMR obtido foi de 0,065 e o estimado de 0,092, portanto, atende aos critérios.

Assim sendo, pode-se confirmar as relações de caminhos (influências), conforme tabelas 19 e 20:

Tabela 19. Resultados dos testes (continua)

Hipóteses (VI -> VD)	t statistic	p Valor
Lóg. Buro -> Custeio baseado em atividades (ABC)	0,52	0,60
Lóg. Buro -> Custeio por absorção parcial	0,43	0,66
Lóg. Buro -> Custeio por absorção integral/pleno	0,85	0,39
Lóg. Buro -> Custeio Variável	0,003	0,99
Lóg. Buro -> Custeio Alvo	0,25	0,80
Lóg. Buro -> Custeio Padrão	0,66	0,51
Lóg. Buro -> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	0,07	0,94
Lóg. Buro -> Margem de Contribuição (MC)	0,25	0,80
Lóg. Buro -> Margem de Segurança (MS)	0,05	0,95
Lóg. Buro -> Orçamento	1,368	0,17
Lóg. Buro -> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,72	0,47
Lóg. Buro -> Método das seções homogêneas (RKW)	0,32	0,74
Lóg. comu.-> Custeio baseado em atividades (ABC)	0,51	0,60

Lóg. comu.-> Custeio por absorção Parcial	0,59	0,55
Lóg. comu -> Custeio por absorção integral/pleno	1,43	0,15
Lóg. comu -> Custeio Variável	0,95	0,34
Lóg. comu -> Custeio Alvo	0,03	0,97
Lóg. comu -> Custeio Padrão	1,40	0,16
Lóg. comu -> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	1,90	0,05*
Lóg. comu -> Margem de Contribuição (MC)	0,91	0,36
Lóg. comu -> Margem de Segurança (MS)	1,82	0,07**
Lóg. comu -> Orçamento	0,06	0,94
Lóg. comu -> Ponto de Equilíbrio (PE)	1,61	0,10**
Lóg. comu -> Método das seções homogêneas (RKW)	0,19	0,85
Lóg. Merc -> Custeio baseado em atividades (ABC)	0,25	0,80
Lóg. Merc -> Custeio por absorção parcial	0,06	0,94
Lóg. Merc -> Custeio por absorção integral/pleno	1,66	0,09**
Lóg. Merc -> Custeio Variável	1,60	0,11
Lóg. Merc -> Custeio Alvo	0,09	0,92
Lóg. Merc -> Custeio Padrão	0,88	0,37
Lóg. Merc -> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	2,37	0,02*
Lóg. Merc -> Margem de Contribuição (MC)	2,74	0,00*
Lóg. Merc -> Margem de Segurança (MS)	0,47	0,63
Lóg. Merc -> Orçamento	1,82	0,07**
Lóg. Merc -> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,17	0,86
Lóg. Merc -> Método das seções homogêneas (RKW)	0,70	0,48
Lóg. Prof -> Custeio baseado em atividades (ABC)	1,15	0,25
Lóg. Prof.-> Custeio por absorção parcial	0,34	0,73
Lóg. Prof -> Custeio por absorção integral/pleno	0,24	0,80
Lóg. Prof -> Custeio Variável	0,06	0,95
Lóg. Prof -> Custeio Alvo	1,50	0,12
Lóg. Prof -> Custeio Padrão	0,12	0,91
Lóg. Prof -> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	0,86	0,38
Lóg. Prof -> Margem de Contribuição (MC)	0,43	0,66
Lóg. Prof -> Margem de Segurança (MS)	0,29	0,77
Lóg. Prof -> Orçamento	1,162	0,25
Lóg. Prof -> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,02	0,98
Lóg. Prof -> Método das seções homogêneas (RKW)	0,12	0,90

*significante a 5% **significante a 10%

V.I.= Variável Independente V.D.= Variável Dependente

Fonte: dados da pesquisa.

Nesta tabela, procurou-se analisar as relações entre as lógicas institucionais e as práticas de mensuração e gestão de custos, cujo objetivo é responder as hipóteses estabelecidas neste estudo.

Assim, verifica-se que a lógica de mercado teve uma influência significativa na adoção do custeio por absorção integral/total (p 0,09), ou seja, quanto mais presente esta lógica na instituição, mais adotam esta prática.

Além disso, considerando que é a prática mais utilizada pelos hospitais, verifica-se que “as lógicas institucionais unem práticas e entendimento culturais” (Thornton et al. 2012, p.9), isto é, a adoção de uma prática se dá pelo entendimento do benefício que esta possa causar, ou ainda, do que a organização necessita resolver. Como afirmam Scott et al. (2000), que os atores do campo usam as lógicas conforme os problemas e como vão solucioná-los. Tal evidência também vai ao encontro do estudo de Shultz, Silva e Borgert (2010), os autores

indicam o uso predominante do custeio por absorção devido à cultura e costume da contabilidade no contexto brasileiro.

A lógica institucional de mercado apresentou uma influência positiva na adoção da margem de contribuição, grau de alavancagem operacional e orçamento. Verifica-se esta coerência, visto as vantagens dessas práticas para o gerenciamento e avaliação de resultados (Colauto, Beuren & Rocha, 2004; Matos, 2005).

Portanto, confirma-se a hipótese 1 do estudo, que a lógica de mercado possui influência positiva na adoção de práticas. Ademais, corrobora com os estudos acerca de lógicas institucionais, estes indicam que o uso da lógica de mercado leva à maior adoção de práticas, almejando gerenciar e reduzir custos e aumentar o lucro (Scott et al., 2000; Arndt & Bigelow, 2006; Blomgren & Waks, 2015; Silva, 2016; Araújo, 2016).

A lógica burocrática não mostrou influência significativa, estatisticamente, em nenhuma prática específica, contudo pode-se perceber sua presença conforme discutido no tópico anterior (4.1.2), auxiliando na execução das demais lógicas por meio da adoção de protocolos, padronização e organização dos serviços.

Já a lógica de comunidade apresentou influência significativa e positiva na adoção de práticas como o grau de alavancagem operacional ($p0,05$), a margem de segurança ($p0,07$) e o ponto de equilíbrio ($p0,10$). Isto leva a perceber a preocupação das instituições com o público que atente, levando em consideração ao se fazer uma melhor gestão, a transparência com seus usuários, preços e atendimento acessível, que quanto maior essa preocupação, mais tendem a adotar estas práticas de gestão. Sendo assim, verifica-se que a competitividade leva a necessidade de as organizações serem mais transparentes e a disseminarem mais as informações relacionadas aos custos (Sousa, Gil & Santana, 2015).

Não obstante, tentou-se destacar na lógica institucional da comunidade a questão da acessibilidade, contudo, ao se referir à um *preço mais acessível aos pacientes/clientes*, proporcionando, portanto, um melhor preço do serviço, também pode se obter um preço melhor que o do concorrente, observando-se, neste aspecto, uma relação de uma lógica institucional voltada aos preceitos de mercado e da comunidade ao mesmo tempo.

Portanto, as lógicas institucionais na mensuração e gestão de custos em hospitais não se preocupam somente com os pressupostos de mercado, mas como também em manter a qualidade de sua instituição e com o público que atende, sendo consonantes com o estudo de Reay e Hinings (2009), ao afirmarem que pode se sustentar lógicas coexistentes e concorrentes em um campo organizacional com os atores deste campo gerenciando a rivalidade entre elas e se engajando para obter resultados mutuamente desejáveis.

Considerando a baixa resistência apresentada pelo pessoal da saúde em implementações e inovações em ferramentas de gestão (tópico 4.1.2), bem como a maioria dos hospitais serem dirigidos por profissionais com habilidades distintas e complementares (saúde e financeiro), observa-se esse gerenciamento das lógicas a fim de alcançar os objetivos pretendidos do hospital como empresa (que precisa gerar receita) e como fornecedora de saúde (qualidade dos serviços).

O contexto em que os hospitais estão inseridos favorece essa pluralidade de lógicas institucionais e, segundo Scott et al. (2000), que discutem lógicas institucionais dominantes na saúde, mesmo uma predominando as outras não deixam de existir. E atentando-se que os hospitais adotam mais de uma prática de mensuração e gestão de custos, e do mesmo modo também há a coexistência das lógicas institucionais, o estudo evidencia a lógica profissional como predominante no campo da área de mensuração e gestão hospitalar, seguida da de mercado.

Sendo assim, pode-se constatar o hibridismo das lógicas institucionais no campo e sua “predominância” conforme respondem na adoção de cada prática de custo, ou seja, observa-se que as diversas lógicas institucionais presentes no campo influenciam o uso das práticas de acordo com que o hospital almeja com aquela prática.

Destarte, por exemplo, o hospital adota tanto custeio por absorção, como também a margem de contribuição, contudo ao adotar o primeiro pensa em satisfazer os pressupostos de uma lógica voltada ao mercado e a outra à comunidade.

O quadro 14, visa evidenciar, em suma, os resultados do teste de hipóteses da pesquisa.

Quadro 14. Resumo dos testes de hipóteses

Hipóteses	Relação esperada	Resultado da pesquisa
H1 - A lógica de mercado influencia positivamente o uso das práticas de custos	(+)	Não rejeitada
H2 - A lógica profissional possui influência negativa na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos	(-)	Rejeitada. Não há influência.
H3 - A lógica burocrática possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos	(+)	Rejeitada. Não há influência.
H4 - A lógica de comunidade possui influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos	(+)	Não rejeitada.

Fonte: dados da pesquisa.

Na tabela 20 se discute as demais variáveis (de controle) inseridas no modelo, cujo intuito foi verificar se estas podem ser explicativas para a adoção das práticas, complementando os resultados trazidos pela relação com as lógicas institucionais. Tendo em vista que pelas lógicas se pretendeu analisar os objetivos da organização com a mensuração e gestão de custos e não apenas se há uma relação direta (estatística) com determinada prática, isto posto, acrescentando estes outros itens, pode-se explicar melhor o que leva os hospitais a adotarem determinada prática.

Tabela 20. Resultados teste com variável de controle

Variáveis de controle (VC ->VD)	<i>t statistic</i>	<i>p Valor</i>
Consult. Ext. -> Custeio baseado em atividades (ABC)	1,80	0,07**
Consult. Ext.-> Custeio por absorção parcial	2,64	0,00*
Consult. Ext.-> Custeio por absorção integral/pleno	1,00	0,31
Consult. Ext.-> Custeio Variável	0,15	0,88
Consult. Ext.-> Custeio Alvo	0,35	0,72
Consult. Ext.-> Custeio Padrão	1,22	0,22
Consult. Ext.-> Grau de Alavancagem Operacional	0,96	0,33
Consult. Ext.-> Margem de Contribuição	0,61	0,54
Consult. Ext.-> Margem de Segurança	3,42	0,00*
Consult. Ext.-> Orçamento	1,52	0,13
Consult. Ext.-> Ponto de Equilíbrio	0,79	0,42
Consult. Ext.-> Método das seções homogêneas (RKW)	1,13	0,25
Exig. externas-> Custeio baseado em atividades (ABC)	0,88	0,37
Exig. externas-> Custeio por absorção parcial	0,03	0,97
Exig. externas -> Custeio por absorção integral/pleno	3,01	0,00*
Exig. externas -> Custeio Variável	1,43	0,15
Exig. externas -> Custeio Alvo	1,06	0,28
Exig. externas -> C. Padrão	0,81	0,42
Exig. externas -> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	1,79	0,07**
Exig. externas -> Margem de Contribuição (MC)	1,01	0,31
Exig. externas -> Margem de Segurança (MS)	0,12	0,90
Exig. externas -> Orçamento	2,46	0,01*
Exig. externas -> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,56	0,57
Exig. externas -> Método das seções homogêneas (RKW)	0,85	0,39
Exig.Fiscal/legal -> Custeio baseado em atividades (ABC)	0,58	0,56
Exig.Fiscal/legal -> Custeio por absorção parcial	1,50	0,14
Exig.Fiscal/legal -> Custeio por absorção integral/pleno	2,02	0,04*
Exig.Fiscal/legal -> Custeio Variável	0,07	0,94
Exig.Fiscal/legal -> Custeio Alvo	0,58	0,56
Exig.Fiscal/legal -> Custeio Padrão	0,63	0,53
Exig.Fiscal/legal -> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	1,84	0,07**
Exig.Fiscal/legal -> Margem de Contribuição (MC)	0,32	0,74
Exig.Fiscal/legal -> Margem de Segurança (MS)	0,43	0,67
Exig.Fiscal/legal -> Orçamento	0,72	0,47
Exig.Fiscal/legal -> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,44	0,65
Exig.Fiscal/legal -> Método das seções homogêneas (RKW)	0,21	0,83
Recom. Literat.-> Custeio baseado em atividades (ABC)	0,59	0,55
Recom. Literat.-> Custeio por absorção parcial	0,54	0,58
Recom. Literat.-> Custeio por absorção integral/pleno	1,55	0,12
Recom. Literat.-> Custeio Variável	0,42	0,67
Recom. Literat.-> Custeio Alvo	0,13	0,89
Recom. Literat.-> Custeio Padrão	1,44	0,15
Recom. Literat.-> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	0,25	0,80
Recom. Literat.-> Margem de Contribuição (MC)	0,08	0,93
Recom. Literat.-> Margem de Segurança (MS)	0,93	0,35

Recom. Literat.-> Orçamento	0,88	0,37
Recom. Literat.-> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,52	0,60
Recom. Literat.-> Método das seções homogêneas (RKW)	0,89	0,37
Min.Saúde.-> Custeio baseado em atividades (ABC)	0,62	0,53
Min.Saúde.-> Custeio por absorção parcial	1,11	0,27
Min.Saúde.-> Custeio por absorção integral/pleno	0,56	0,56
Min.Saúde.-> Custeio Variável	1,26	0,21
Min.Saúde.-> Custeio Alvo	0,45	0,64
Min.Saúde.-> Custeio Padrão	0,67	0,49
Min.Saúde.-> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	0,66	0,48
Min.Saúde.-> Margem de Contribuição (MC)	0,68	0,50
Min.Saúde.-> Margem de Segurança (MS)	1,44	0,15
Min.Saúde.-> Orçamento	1,24	0,21
Min.Saúde.-> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,20	0,83
Min.Saúde -> Método das seções homogêneas (RKW)	1,03	0,30
Outros hosp.-> Custeio baseado em atividades (ABC)	1,96	0,05*
Outros hosp.-> Custeio por absorção parcial	0,03	0,97
Outros hosp.-> Custeio por absorção integral/pleno	0,43	0,66
Outros hosp.-> Custeio Variável	1,26	0,21
Outros hosp.-> Custeio Alvo	2,16	0,03*
Outros hosp.-> Custeio Padrão	1,76	0,07**
Outros hosp.-> Grau de Alavancagem Operacional (GAO)	1,99	0,04*
Outros hosp.-> Margem de Contribuição (MC)	1,37	0,17
Outros hosp.-> Margem de Segurança (MS)	2,56	0,01*
Outros hosp.-> Orçamento	0,84	0,39
Outros hosp.-> Ponto de Equilíbrio (PE)	0,91	0,36
Outros hosp.-> Método das seções homogêneas (RKW)	0,21	0,82

*significante a 5% **significante a 10%

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação as variáveis de controle, foi verificado que as exigências fiscais e legais exercem influência positiva na adoção do custeio por absorção integral, ou seja, quando os planos e/ou operadoras de saúde exigem mais informações quanto o custo hospitalar, o custeio integral é o mais utilizado para este fim. Ainda, as exigências externas influenciam no uso de práticas como o grau de alavancagem operacional e orçamento.

A prática do orçamento se mostra pertinente nesta relação, já que é útil para as negociações entre o hospital e as operadoras e planos de saúde, tendo em vista que o valores previstos dos custos no orçamento decorrem de algum método de mensuração e gestão. E o grau de alavancagem operacional, por sua vez, ao propiciar ao gestor o percentual de aumento do lucro gerado por determinada variação de volume e lucro (Matos, 2005; Martins, 2010), também auxilia no poder de negociação dos hospitais.

A literatura se mostrou influente na adoção do custeio por absorção integral ($p = 0,04$). Pode-se depreender que este resultado é devido à esta prática ser mais disseminada e discutida tanto na prática quanto nos trabalhos acadêmicos.

Semelhante ao estudo de Aillón (2013), o custeio baseado em atividades foi influenciado por consultorias ($p = 0,07$) e sua adoção também é influenciada devido ao uso em outros hospitais ($p = 0,05$). Ademais, as consultorias também se mostraram influentes no uso da margem de segurança e do custeio por absorção parcial.

E quanto à percepção da influência do Estado, verificou-se que não houve influência de órgãos, como o Ministério da Saúde. Contudo, houve influência das exigências legais e fiscais sobre as práticas grau de alavancagem operacional e custeio por absorção integral/total, mostrando indícios de uma lógica de estado e também uma pressão coercitiva.

Sendo assim, como discutido no tópico anterior (4.1.2), foram observados que alguns fatores externos à organização levam a adoção de determinadas práticas, indicando possíveis pressões isomórficas na adoção das práticas. Isto ao encontro das evidências do estudo de Aillón (2013), quanto as pressões normativas e miméticas na adoção das práticas.

A Figura 13 evidencia como ficou o modelo final do estudo.

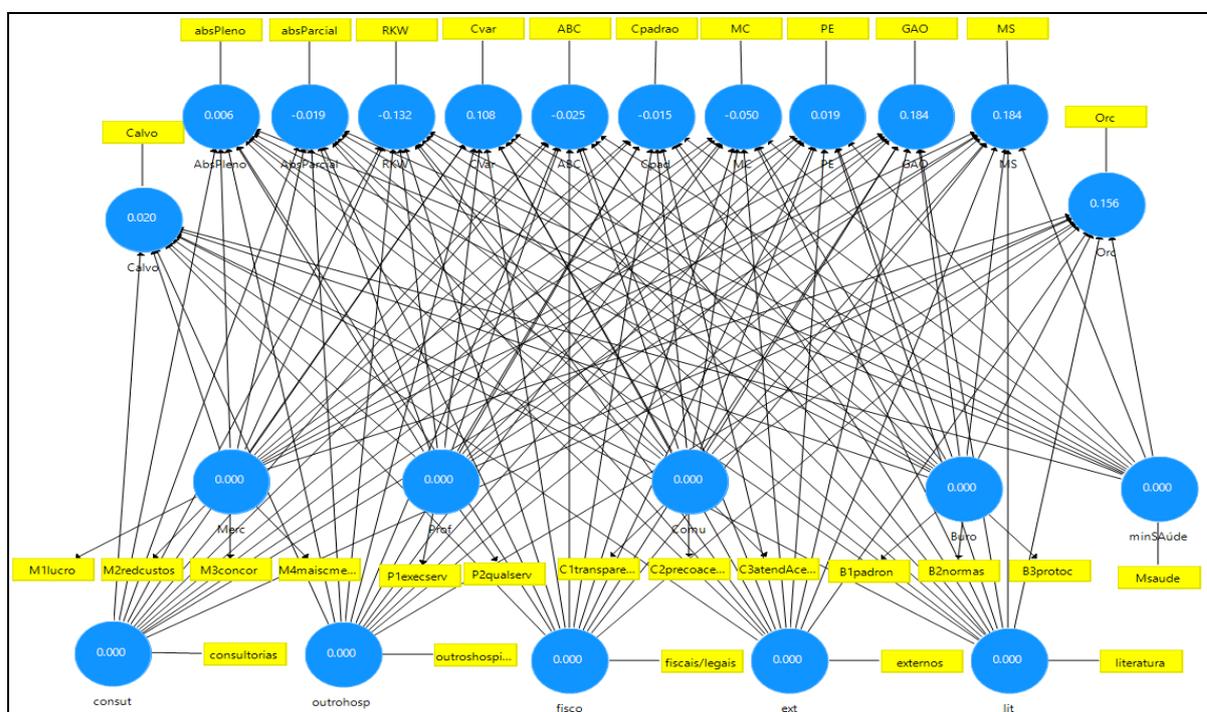


Figura 13. Modelo de equações estruturais

Fonte: dados da pesquisa.

4.3 ANÁLISES ADICIONAIS

A fim de explorar mais os motivos da adoção das práticas de mensuração e gestão de custos, realizou-se uma análise adicional com outras variáveis presentes no questionário, as quais, segundo a literatura, podem influenciar na utilização ou não destas práticas. Estas variáveis, também consideradas de controle, não foram incorporadas ao modelo de equação estrutural, tendo em vista que o modelo só comporta variáveis tipo *dummy* ou em escala, e as variáveis como tamanho (quantidade de leitos), natureza do hospital (público, privado, filantrópico) e nível de acreditação (1, 2 e 3), não foram questionadas em forma de escala, nem como *dummy* (sim ou não, por exemplo). Assim, analisou-se a influência destas variáveis nas práticas de mensuração e gestão de custos, por meio do teste ANOVA.

Quanto à natureza do hospital, justifica-se sua análise partindo-se do pressuposto que os hospitais privados se preocupam mais com o lucro, logo, buscam um melhor gerenciamento de seus custos. No setor privado se desenvolveram os principais conceitos e ferramentas da contabilidade de custos, a fim de auxiliar na qualidade das decisões tomadas pelos seus gestores, sendo uma realidade mais notória que no âmbito público, que não tem como foco principal gerar lucro (Pereira et al., 2010).

Além dos hospitais privados apresentarem uma alta dependência das operadoras e planos de saúde, muitas vezes as relações entre ambos são conflituosas, sendo necessária uma melhor negociação entre as partes (Bertó & Beulke, 2012; Souza et al., 2009).

Quanto ao porte (quantidade de leitos) do hospital, verificou-se se há influência, tendo em vista que os achados de Martins et al. (2015) demonstram que os métodos de custeio são mais utilizados por hospitais de grande porte.

Por fim, visto os níveis de acreditação (3 níveis) e que em cada fase possuem um objetivo, conforme Quadro 1, verificou-se também a sua influência nas práticas de mensuração e gestão de custos.

Estas relações podem ser vistas a seguir (Tabela 21). Ressalta-se que a tabela só apresenta os valores significativos.

Tabela 21. Outras variáveis que influenciam as práticas de custos

	Abs. Integral/ Pleno	C. Var.	RKW	ABC	C. Pad.	MC	PE	MS	GAO	Orç.
Natureza dos hospitais										
Filant.			0,05* R ² 0,04	0,05* R ² 0,04						
Privado		0,01* R ² 0,07	0,00* R ² 0,13	0,00* R ² 0,08		0,00* R ² 0,12				0,09** R ² 0,03

Público	0,00* R ² 0,23	0,03* R ² 0,05	0,00* R ² 0,21	0,00* R ² 0,16
Níveis de acreditação				
Nível 1	0,06** R ² 0,04		0,02* R ² 0,06	
Nível 3	0,01* R ² 0,07	0,05* R ² 0,04	0,03* R ² 0,05	0,07* R ² 0,04
Quantidade de leitos				
101-200	0,09** R ² 0,03		0,09** R ² 0,03	
201-300				0,07** R ² 0,04
301-400	0,08** R ² 0,03	0,10** R ² 0,03		0,02* R ² 0,06

*P>F com sig. 5% **com sig. 10%

Filant. = Filantrópico C.Pad= Custeio Padrão C.Var.=Custeio Variável C.Pad.= Custeio Padrão Orç.= Orçamento

Fonte: dados da pesquisa.

O custeio por absorção parcial e o custeio alvo não sofrem influências significativas de nenhuma destas variáveis. E as variáveis de quantidade de leitos “até 100” e de acreditação “nível 2” não influenciaram estatisticamente nenhuma prática.

O método das seções homogêneas (RKW) é influenciado pela natureza dos hospitais evidenciando que os três tipos de hospitais influenciam seu uso, entretanto, pelo grau de significância do hospital privado estar mais próximo de 0 e o poder explicativo (R² 13%) ser maior, considera-se que há o uso mais intenso do método das seções homogêneas (RKW) em hospitais privados. Este também, mostrou-se ser mais utilizado em hospitais de grande porte com mais de 300 leitos (p0,03), e pelos que já possuem acreditação nível 3 – com excelência.

Em relação ao uso do custeio baseado em atividades (ABC) ocorre o mesmo. Tanto os hospitais filantrópicos como os privados têm influência significativa no uso do custeio baseado em atividades (ABC), porém, visto que a significância do hospital privado é maior (p0,00), mais próxima de zero, e o poder de explicação (R²8%) também maior, pode-se considerar que há o uso mais intenso deste método em hospitais privados. Diferente do método das seções homogêneas (RKW), o uso do custeio baseado em atividades (ABC) é mais utilizado em hospitais com acreditação nível 1 (p0,02). Este resultado pode ser devido ao fato deste método ter como uma das etapas mapear processos e as atividades da organização, enquanto no processo de acreditação se leva em consideração elementos como tempo de execução das atividades e a qualidade de sua execução, exigindo-se diversas adequações no hospital (físicas e culturais), e assim o custeio baseado em atividades (ABC) pode dar suporte.

Quanto ao orçamento, seu uso é maior em hospitais públicos e privados, contudo, como o hospital público apresenta uma significância e o R² maiores, depreende-se que os hospitais públicos utilizam mais a prática de orçamento que os hospitais privados. Neste

aspecto, verifica-se esta coerência ao considerar que hospitais públicos, diferente dos privados, apresentam recursos previstos em dotações orçamentárias, ou seja, planeja seus gastos de acordo com o orçamento que possui.

O nível de acreditação 3 (com excelência) influencia mais na utilização das práticas. E cabe destacar que quando os hospitais atingem este nível, já apresentam uma certa maturidade na gestão integrada entre as atividades e a segurança (qualidade) do paciente, conforme foi exposto no quadro 1.

Ademais, pode-se verificar que não há muita diferença nas práticas adotadas pelos hospitais públicos e privados, com exceção em relação ao custeio baseado em atividades, observando-se uma menor adoção por hospitais filantrópicos.

Em suma, os principais achados de toda a pesquisa estão evidenciados pela Figura 14:

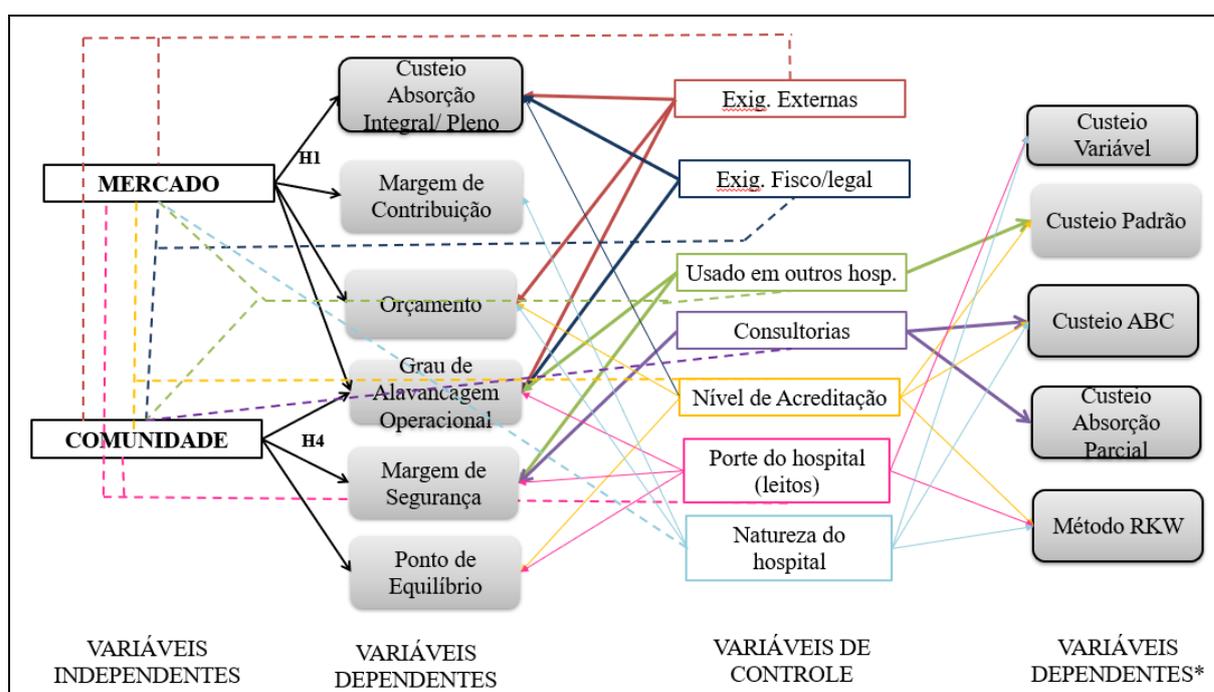


Figura 14. Principais resultados da pesquisa

*VD que apresentaram relações apenas com VC e não com as VI.

- - - relação indireta → relação direta

Fonte: dados da pesquisa.

Neste tópico (4.3), verificou-se a influência da natureza hospitalar, porte e nível de acreditação nas práticas de custos e estas, por sua vez, são influenciadas também pelas lógicas institucionais. Deste modo, é cabível observar uma relação indireta entre elas. Neste sentido, pode-se concluir que o nível de acreditação 3 está mais presente nas lógicas de comunidade e de mercado, quando estas adotam práticas como ponto de equilíbrio e orçamento. Quanto a quantidade de leitos, observou-se esta mesma relação.

Por fim, quanto a natureza do hospital, verificou-se que apresenta relação indireta apenas com a lógica de mercado, o que pode ser devido aos hospitais privados adotarem as práticas com mais intensidade em relação aos demais, o que permite concordar que as privatizações levam à uma lógica mais voltada ao mercado e esta última a adoção de mais práticas para o gerenciamento das organizações (Scott et al., 2000; Blomgren & Waks, 2015).

Considerando estas relações indiretas que as variáveis de controle e adicionais podem ter com as lógicas, apresentando indícios de pressões normativas e miméticas, como discutido nos tópicos anteriores (4.1 e 4.2), cabe destacar que a das lógicas institucionais também podem ser adotadas por razões normativas e miméticas, e o fato dos hospitais serem organizações consideradas altamente institucionalizadas e que sofrem pressões de diversos atores, de certo modo explicam esses resultados.

Também se ressalta que o estudo não buscou analisar a influência de pressões isomórficas, sendo apenas percebidas por meio das variáveis secundárias presentes na pesquisa. Portanto, para afirmar isto com mais propriedade sobre o assunto, são necessárias outras variáveis para medir e investigar a presença destas pressões com mais profundidade.

De todo modo, os resultados vão ao encontro do que afirma Teixeira (2012), em não excluir as questões de homogeneidade, mas sim complementá-las pela discussão das heterogeneidades por meio das lógicas conflitantes do campo. E os achados da pesquisa concordam com a afirmativa de Silva (2016), que “diferentes lógicas dominantes podem causar respostas estratégicas distintas”, visto as múltiplas lógicas no campo e sua influência na adoção de diferentes práticas, evidenciando o hibridismo deste campo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS-EMPÍRICAS

Os hospitais são entidades complexas, que além de oferecer seu serviço principal, assistência à saúde, englobam vários tipos de organizações (hotelaria, restaurante, lavanderia, farmácia), contemplando diversos serviços e diferentes tipos de formação profissional. Portanto, são consideradas entidades altamente institucionalizadas e que sofrem pressões internas e externas dentro da sua cadeia de valor.

Assim, as práticas organizacionais exercidas pelos hospitais são influenciadas por fatores culturais, sociais e cognitivos, tendo em vista que é um ambiente constituído por pessoas e estas que decidem, executam e moldam as práticas organizacionais conforme percebem e querem solucionar os problemas emergentes, como a busca constante pela qualidade e a contenção de custos. Por isso, as lógicas Institucionais, que são consideradas crenças associadas as práticas que predominam em um campo da organização (Scott et al., 2000), têm influência nas práticas e ações organizacionais.

Em contrapartida, detectou-se, por meio das pesquisas empíricas realizadas por outros autores em hospitais, assim como através das observações feitas no estudo piloto desta dissertação, a dificuldade na mensuração e gestão de custos nestas organizações, que muitas vezes não existem, desconhecem as práticas que podem ser utilizadas, ou quando tem conhecimento, tem dificuldade na adoção, não havendo a institucionalização das práticas, seja pela falta de habilidade (qualificação), motivos financeiros ou até mesmo pela falta interesse.

Desse modo, o objetivo deste estudo foi analisar como as lógicas institucionais influenciam a utilização das práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros, tendo em vista esta relação da qualidade com uma melhor gestão, verificando-se quais práticas são mais adotadas e como estão incorporadas no hospital, e como as lógicas institucionais influenciam na adoção destas práticas.

Os principais resultados evidenciaram, quanto as práticas de mensuração e gestão de custos, que os hospitais adotam pelo menos uma das práticas de custos, sendo a mais adotada pelos hospitais para mensuração o custeio por absorção pleno/integral e para gestão, a margem de contribuição. Neste sentido, percebeu-se que ainda persiste esta lacuna entre teoria e prática nas pesquisas referentes à mensuração e gestão de custos, visto que métodos mais trabalhados pela literatura, como o custeio ABC, é apontado nesta pesquisa como o menos utilizado na prática, o que leva a refletir como pesquisadora sobre a relevância das

pesquisas acadêmicas para o meio profissional, ou se estas apenas são disseminadas na academia.

Quanto as lógicas institucionais pesquisadas (mercado, profissional, burocrática e comunidade), verificou-se que estão presentes na gestão de custos dos hospitais, indicando que há a presença dessas múltiplas lógicas institucionais neste ambiente, sendo que as motivações que levam a fazer a mensuração e gestão de custos de modo geral estão relacionadas às questões profissionais (envolvendo qualidade e excelência do serviço prestado), que por sua vez é consoante a missão dos hospitais; posteriormente, à fatores de mercado (visto que o hospital também é uma empresa, necessita de sustentabilidade financeira); burocráticos (que auxiliam nas demais lógicas, estabelecendo padrões e protocolos); e comunidade (considerando acessibilidade e transparência), remetendo também à missão dos hospitais como fornecedor de saúde à sociedade.

Ainda, ressalta-se que o fato da lógica institucional profissional na mensuração e gestão hospitalar ter sido apontada como predominante (Figura 12), não significa que não há múltiplas lógicas coexistindo, mas que dentre estas, a profissional estará presente em conjunto.

Tendo em vista que referente às relações de influência estatística entre as lógicas institucionais e a adoção de determinadas práticas de custos, verificou-se que há influência significativa maior da lógica de mercado e comunidade, respectivamente. Já as lógicas burocrática e profissional não apresentaram influências significativas na adoção das práticas.

Observa-se, então, mais uma vez que as lógicas podem coexistir, porém quando uma se mostra predominante na instituição, tende a utilizar uma determinada prática de acordo com os objetivos almejados. Tais achados levam a concluir como afirmam Scott et al. (2000), Lounsbury (2007) e Picheth (2016), que os tomadores de decisão utilizam as lógicas dominantes consoantes com os problemas que possuem e como irão solucioná-los.

Ou seja, a lógica profissional é considerada a mais presente dentre os hospitais (Figura 12), o que pode se justificar por estar ligada à missão dos hospitais, bem como aos objetivos da acreditação hospitalar, considerando que esta lógica tem entre seus objetivos o alcance da qualidade e excelência nos serviços prestados. Contudo, não apresenta influência significativa estatisticamente nas práticas de mensuração e gestão de custos, haja vista que pode coexistir outra lógica institucional, como a de mercado ou de comunidade, com maior intensidade, fazendo que, de acordo com os pressupostos estabelecidos nesta pesquisa, influenciem mais na adoção de determinada prática.

Além disso, visto a motivação pelas lógicas institucionais dos atores/participantes do campo em se fazer a mensuração e gestão de custos, as quais são levadas em consideração crenças e cultura destes atores, os resultados vão ao encontro de estudos como de Shultz et al. (2010), que atribuem o uso do custeio por absorção nas organizações considerando os preceitos culturais e não só legais, como destacam a maioria dos estudos na área. E a pesquisa de Shultz et al. (2010), por sua vez, vai ao encontro de Scott (2001), que afirma que os artefatos de uma organização são utilizados conforme a cultura e o aprendizado da mesma.

Os resultados das relações com variáveis secundárias do estudo (de controle e as colocadas na análise adicional), evidenciaram que além dos hospitais serem influenciados pela sua natureza, tamanho e nível de acreditação na adoção de práticas de mensuração e gestão custos, observa-se que há pressões externas sobre as práticas, indicando que pode haver forças miméticas, normativas e coercitivas na adoção de uma determinada prática, indo ao encontro ao estudo de Aillón (2013). Também, pode-se haver uma relação indireta dessas pressões externas nas lógicas institucionais por meio das práticas.

Por fim, considerando a presença das quatro lógicas estudadas, percebe-se que seus pressupostos, quando reunidos, podem ir ao encontro do estudo de Arndt e Bigelow (2006), que colocam a lógica institucional da eficiência, como a lógica da gestão hospitalar.

Conclui-se, portanto, que este estudo atingiu os objetivos almejados, confirmando a relação significativa das lógicas institucionais nas práticas de mensuração e gestão de custos, além de evidenciar como estas lógicas estão presentes no contexto da mensuração e gestão de custos hospitalar, apontando que não são apenas os pressupostos de mercado que levam à adoção de práticas neste contexto, havendo o interesse do hospital em atingir sua missão social ao oferecer serviços de saúde de qualidade, com acessibilidade e transparência e sua missão como empresa, a qual precisa de sustentabilidade financeira para sobreviver.

Não obstante, as lógicas institucionais concorrentes atuando no mesmo campo contribuem com a gestão como um todo, fazendo com que se preze pela qualidade, acessibilidade e redução de custos, conforme o estudo de Waldorff et al. (2013), que afirmam que uma lógica pode fortalecer a outra. Ademais, o hibridismo encontrado das lógicas institucionais pode ser devido também à gestão hospitalar estar se tornando mais híbrida, no sentido que se apresentam no comando dos hospitais profissionais da área da saúde e da gestão, lidando e gerenciando o conflito de interesses das lógicas, como apresentado nos resultados desta pesquisa.

5.2 LIMITAÇÕES DO ESTUDO E RECOMENDAÇÕES FUTURAS

Cabe destacar neste tópico as limitações do presente estudo. A primeira a ser destacada, refere-se ao fato da pesquisa ser do tipo *survey*, não podendo ser observados aspectos comportamentais nas respostas com maior precisão, como em um estudo de caso. Entretanto, para suprir um pouco desta limitação, foi feita uma entrevista piloto (Tópico 3.7) em um hospital, com questões pertinentes ao estudo, assim como, durante a aplicação do questionário, nos hospitais da amostra, foram trocados e-mails e houveram conversas informais com alguns respondentes, para que as interpretações dos resultados fossem as mais coerentes possíveis.

Ainda, ressalta-se que mesmo sendo uma pesquisa *survey*, não pode fazer inferências a todos os hospitais brasileiros, visto que foram investigados uma amostra representativa dos hospitais acreditados pela ONA, e ainda não uniforme entre os estados brasileiros.

Outra limitação, refere-se as lógicas institucionais, as quais foram medidas por meio de questões objetivas. Estas questões foram elaboradas de acordo com as definições da literatura e de trabalhos empíricos quantitativos e qualitativos sobre as lógicas institucionais. Sendo que nos quantitativos, adaptou-se as questões de acordo com a problemática da pesquisa. E nos trabalhos qualitativos foram verificados, nos resultados e análises dos estudos, os trechos extraídos da análise de conteúdo ou do discurso que indicavam uma lógica institucional, e partir daí também se utilizou de base para formular as questões referentes ao questionário da pesquisa. Portanto, pode haver um pouco do viés da autora, quanto ao entendimento e interpretação do tema nas questões elaboradas.

Ademais, visto os resultados e limitações do presente estudo, sugere-se para estudos futuros: outras pesquisas que explorem mais as lógicas institucionais neste campo, confirmando ou confrontando este estudo e/ou descobrindo novas lógicas neste ambiente, e se possível utilizando em conjunto outras metodologias de pesquisa, a fim de enriquecer a análise.

Explorar se há diferença nas lógicas institucionais, quanto a origem do hospital (familiar, médica, cristã, internacional, etc), pois podem ter impacto em como se conduz a gestão. Do mesmo modo se há diferença quanto as regiões que se localizam os hospitais, em vista que Greenwood et al. (2010) apontam que as pressões regionais podem variar de acordo com sua extensão e políticas, podendo haver diferenças devido aos aspectos políticos e culturais de cada lugar.

Por fim, também se recomenda explorar de modo mais profundo as pressões externas que são exercidas sobre os hospitais, que os fazem a adotar determinada prática, tendo em vista os indicativos de pressões isomórficas na adoção das práticas apresentado nos resultados deste estudo, e que tais pressões podem decorrer devido à alguns hospitais fazerem parte de uma rede hospitalar, seguindo diretrizes de uma matriz.

REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Abbas, K., & Leoncine, M. (2014). Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 11(1), 1-11.
- Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, 12(22), 145-159.
- Abbas, K., Lezana, Á. G. R., & Menezes, E. A. (2002). Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. *Revista da FAE*, 5(2), 77-97.
- Abbas, K., Marques, K. C. M., Tonin, J. M. F., Sasso, M., & Leoncine, M. (2015). Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais? *ABCustos*, 10(1), 73-93.
- Adam T., Koopmanschap, M. A., Evans, D.B. (2003). Cost-effectiveness analysis: can we reduce variability in costing methods? *Int. J. Technol. Asses. Health Care*, 19(2), 407-420.
- Aillón, H. S. (2013). *A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Almeida, J. J. (1987). *Sistemas de custos em organizações hospitalares – estudo de casos*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. ISEC/FGV. Rio de Janeiro, RJ.
- Almeida, L. B., & Santos, A. R. (2007). Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 2(1), 19-34.
- Alonso, L. B. N., Droval, C., Ferneda, E., & Emídio, L. (2014, julho). Acreditação hospitalar e a gestão da qualidade dos processos assistenciais. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 4(2), 34-49.
- Associação Nacional de Hospitais Privados (ANAHP). (2014). Hospitais fecham maternidade no país. Recuperado em 5 de maio de 2017, de <http://anahp.com.br/noticias/noticias-do-mercado/hospitais-fecham-maternidades-no-pais>.
- Ansari, S., Bell, J., Kim, I. & Swenson, D. (1999), Target costing: lessons from Japan. *International Journal of Strategic Cost Management*, 8, 3–11.
- Anthony, D. L., Appari, A., & Johnson, M. E. (2014). Institutionalizing HIPAA compliance: Organizations and competing logics in US health care. *Journal of health and social behavior*, 55(1), 108-124.

- Antunes, J. L. F. (1991). *Hospital: instituição e história social*. São Paulo: Letras & Letras.
- Araújo, Z. C. D. (2016). *As múltiplas lógicas institucionais atuantes na atual reforma do HC UFPE*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Araújo, L. G. (2017). *Lógicas institucionais e respostas estratégicas em organizações híbridas: o caso das empresas juniores*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Arndt, M., & Bigelow, B. (2006). Toward the creation of an institutional logic for the management of hospitals: efficiency in the early nineteen hundreds. *Medical Care Research and Review*, 63(3), 369-394.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S. & Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Azevedo, Y. G. P., Santos, J. V. J., Gomes, A. M., Carvalho, D.R., & Oliveira, R. M. A. (2017). Investigação dos Métodos de Custeio Utilizados Pelos Hospitais do Município de Natal/RN. *RAHIS*, 14(1).
- Bacic, M. J. (2011). *Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia*. Curitiba: Juruá.
- Baly, O., Kletz, F., & Sardas, J. C. (2015). *Designs of an organizational response to institutional complexity in healthcare: A focus group and statistical study of management control in French hospitals*. Recuperado em 09 de julho de 2016, em <https://hal-mines-paristech.archives-ouvertes.fr/hal-01127785> .
- Barros, C. C., Silva, J. D. G., Souza, F. J. V., Melo, M. M. D., & Taveira, L. B. (2013). Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais?. *Revista de Estudos Contábeis*, 4(6), 78-98.
- Barros, L. A. C, & Freitas, A. A. F. (2005). Análise de sistemas de gestão de custos em hospitais públicos. *Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Porto Alegre,RS, Brasil, 25.
- Bastos, P. S. S., & Almeida, W. A. D. (2006). A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. *Pensar Contábil*, 8(31), 1-12.
- Batista, A. A., Carvalho, L. C., & Lima, L. M. (2017). Análise custo, volume e lucro-cvl em uma célula de produção: um estudo de caso em uma entidade do setor têxtil. *Revista de Iniciação Científica da Libertas*, 7(1), 21-39.
- Berger, S. H. (2004). 10 ways to improve healthcare cost management: if your hospital hasn't been achieving cost savings, maybe you need to make-or renew-a commitment to cost management. *Healthcare Financial Management*, 58(8), 76-81.

- Bernardes, J. G., Gasparin, F. M., & Malafaia, G. C. (2010). Cadeia de valor de um hospital filantrópico: um estudo de caso. *Anais do Encontro nacional de engenharia de produção*, São Carlos, SP, 14.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recente literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Beulke, R. & Bertó, D. J. (2011). *Gestão de custos*. (2a Ed.) São Paulo: Saraiva.
- Beuren, I. M. & Roedel, A. (2002). O uso do custeio baseado em atividades – abc (activity based costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 7–18.
- Beuren, I. M., & Schlindwein, N. F. (2008). Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. *ABCustos*, 3(2), 27-53.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Lopes Cardoso, R. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 6-24.
- Blanski, M. B. S. (2015). *Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná*. Dissertação de mestrado, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Blomgren, M., & Waks, C. (2015). Coping with contradictions: hybrid professionals managing institutional complexity. *Journal of Professions and Organization*, 2(1), 78-102.
- Bonacim, C. A. G., & Araújo, A. M. P. (2010). Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, 44(4),903-931.
- Borgert, A., Alves, R. V., & Schultz, C. A. (2010). Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14), 97-120.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Bossy, D., Knutsen, I. R., Rogers, A., & Foss, C. (2016). Institutional logic in self-management support: coexistence and diversity. *Health & social care in the community*, 24(6), 191-200.
- Botinha, R. A., Gomes, G. S., & Martins, V. F. (2012). Utilização de artefatos gerenciais em hospitais de Uberlândia. *Anais Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Bento Gonçalves, RS, 19.

- Bowhill, B.; Lee, B. (2002) The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing: Insight or unproven dogma? *Journal of Applied Accounting Research*, 6 (3), 1-24.
- Brimson, J. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades* (trad. Antonio T. G. Carneiro). São Paulo: Atlas.
- Brito, M. J. M., Monteiro, P. R., & Costa, J. O. (2002). Interfaces da mudança e dos modos de gestão na rede hospitalar privada de Belo Horizonte: caminhos e descaminhos na ótica da gerente-enfermeira. *Anais do ENANPAD-Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*. Salvador, BA, 16.
- Brown, R., Hutton, J., & Nuijten, M. (2001). Can Unit Costs Be Compared Across Western European Countries?. *Value in Health*, 4(2), 48-48.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Callado, A. A. C., & Pinho, M. A. B. (2014). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 119-137.
- Calvo, M. C. M. (2002). *Hospitais públicos e privados no sistema único de saúde do Brasil: o mito da eficiência privada no estado de Mato Grosso em 1998*. Tese de doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Camacho, R. R. (2004). *Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob enfoque da gestão estratégica de custos*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Capettini, R., Chow, C. W., & McNamee, A. H. (1998). On the need and opportunities for improving costing and cost management in healthcare organizations. *Managerial Finance*, 24(1), 46-59.
- Cararo, J. F. J. (2005). *Roteiro para a formação de preço de venda de projetos e serviços técnicos para escritórios de arquitetura*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná Curitiba, Curitiba, PR, Brasil.
- Cardoso, S. M., & Martins, V. F. (2012). Sistemas de custos estão presentes nos hospitais brasileiros que passaram pelo processo de acreditação hospitalar?. *Revista GeTeC*, 1(2), 59-78.
- Carpintéro, J. N. C. (1999). Custos na área de saúde - considerações teóricas. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, São Paulo, SP, 6.
- Chapko, M. K., Liu, C. F., Perkins, M., Li, Y. F., Fortney, J. C., & Maciejewski, M. L. (2009). Equivalence of two healthcare costing methods: bottom-up and top-down. *Health economics*, 18(10), 1188-1201.
- Ching, H. Y. (2001). *Manual de custos de instituições de saúde*. São Paulo: Atlas.

- Cinquini, L., Miolo Vitali, P., Pitzalis, A., & Campanale, C. (2009). Process view and cost management of a new surgery technique in hospital. *Business Process Management Journal*, 15(6), 895-919.
- Clement, N. S. F. M., Ghali W. A., Donaldson C., Manns B. J. (2009). The impact of using different costing methods on the results of an economic evaluation of cardiac care: microcosting vs gross-costing approaches. *Health Econ.*, 18(4), 377–388.
- Cohn, A., & Elias, P. E. (2003). *Saúde no Brasil: políticas e organização de serviços*. (5a Ed.). São Paulo: Cortez.
- Colauto, R. D., Beuren, I. M., & Rocha, W. (2004). O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. São Paulo, 1(2), 33-42.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. (7a Ed.) Porto Alegre: Bookman.
- Coronetti, J., Beuren, I. M., & De Sousa, M. A. B. (2012). Os métodos de custeio utilizado nas maiores indústrias de Santa Catarina. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 10(2), 324-343.
- Costa, M. A., (1999). *Metodologia para implantação da Gestão Baseada Em Atividades (ABM): Uma aplicação em área de Engenharia da Celesc*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Crispim, C. H. *Comportamento dos custos em hospitais administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina*. (2010) Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, SC, Brasil.
- Crispim, C. H., Almeida, É. D. S., & Raupp, F. M. (2007). Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. João Pessoa, PB, 14.
- Cruz, C. V. O. A., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 5(10), 31-52.
- Cunha, J. A. C. (2011). *Avaliação de desempenho e eficiência em organizações de saúde: um estudo em hospitais filantrópicos*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Currie, G., & Spyridonidis, D. (2016). Interpretation of multiple institutional logics on the ground: Actors' position, their agency and situational constraints in professionalized contexts. *Organization studies*, 37(1), 77-97.
- Dallora, M. E. L., & Forster, A. C. (2008). A importância da gestão de custos em hospitais de ensino-considerações teóricas. *Medicina (Ribeirao Preto. Online)*, 41(2), 135-142.

- Dalmácio, F. Z.; Rezende, A. J.; Aguiar, A. B. de. (2006). Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: A Nova Abordagem do ABC Proposta por Kaplan e Anderson. *Anais do Encontro da ANPAD*. Salvador, BA, 30.
- Dias Filho, J. M. D. & Machado, L.H.B. In Lopes, A. B. E Iudicibus, S. (2012). *Teoria avançada da contabilidade*. (2a Ed.). São Paulo: Atlas.
- Dias, E. A., & Padoveze, C. L. (2007). Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. *Revista Eletrônica Gestão e Sociedade*, 1(2), 1-21.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- DiMaggio, P. J., & W. W. Powell. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *Amer. Sociol. Rev.*, 48, 147–160.
- Dunn, M. B., & Jones, C. (2010). Institutional logics and institutional pluralism: The contestation of care and science logics in medical education, 1967–2005. *Administrative Science Quarterly*, 55(1), 114-149.
- Eldenburg L., Kallapur, S. (1997). Changes in hospital service mix and cost allocations in response to changes in Medicare reimbursement schemes. *Journal of Accounting and Economics*. 23, 31-51.
- Espejo, M. M. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Falk, J. A. (2001). *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L., & Chan, B.L. (2009). *Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier
- FEHOSPAR (2017). Notícias. Recuperado em 29 de abril de 2017, de https://www.fehospar.com.br/news_det.php?cod=7305.
- Feldman, L. B., Gatto, M. A., & Cunha, I. C. K. O. (2005). História da evolução da qualidade hospitalar: dos padrões a acreditação. *Acta Paul Enferm*, 18(2), 213-219.
- Finkelman, J. (Org.). (2002). *Caminhos da saúde pública no Brasil*. Rio de Janeiro: Fiocruz.
- Foucault, M. (1981). O nascimento do hospital. Em *Microfísica do poder* (99-111). Rio de Janeiro: Graal.
- Friedland, R., & Alford, R. (1999). Introduciendo de nuevo a la sociedad: símbolos, prácticas y contradicciones institucionales. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. *El*

nuevo institucionalismo en el análisis organizacional. (Cap. 9. p. 294- 329. Roberto Ramón Reyes Mazzoni). México: Fondo de Cultura Económica.

- Friedland, R., & R. R. Alford. (1991). *Bringing society back in: symbols, practices, and institutional contradictions*. In the new institutionalism in organizational analysis, edited by W. W. Powell and P. J. DiMaggio, 232-63. Chicago: University of Chicago Press.
- Friedland, R., Mohr, J. W., Roose, H., & Gardinali, P. (2014). The institutional logics of love: Measuring intimate life. *Theory and Society*, 43(3-4), 333-370.
- Garrido, G., Tacchini, G. A. V., & Saltorato, P. (2014). Acreditação hospitalar: uma análise institucional da postura assumida pelas instituições de saúde. *Anais do Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*. São Paulo, SP, 17.
- Geue, C., Lewsey, J., Lorgelly, P., Govan, L., Hart, C., & Briggs, A. (2012). Spoilt for choice: implications of using alternative methods of costing hospital episode statistics. *Health economics*, 21(10), 1201-1216.
- Gil, A. C. (1999) *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4a Ed.) São Paulo: Atlas.
- Globekner, O. A. (2011). *A saúde entre o público e o privado: o desafio da alocação social dos recursos sanitários escassos*. Curitiba: Juruá.
- Gomes, P., Carvalho, J., & Fernandes, M. (2009). Determinantes da adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos Municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 8, 11-40.
- Goodrick, E., & Reay, T. (2011). Constellations of institutional logics: Changes in the professional work of pharmacists. *Work and Occupations*, 38(3), 372-416.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1988). Organizational design types, tracks and the dynamics of strategic change. *Organization Theory*, 9(3), 293-316.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., & Whetten, D. (2014). Rethinking institutions and organizations. *Journal of Management Studies*, 1-15.
- Greenwood, R., Díaz, A. M., Li, S. X., & Lorente, J. C. (2010). The multiplicity of institutional logics and the heterogeneity of organizational responses. *Organization Science*, 21(2), 521-539.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses. *Academy of Management annals*, 5(1), 317-371.
- Grejo, L. M., Santos, A., Abbas, K., & Camacho, R. R. (2015). Práticas de gestão e mensuração de custos: estudo em hospitais privados. *Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 6º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade e 9º Congresso IBEROAMERICANO de Contabilidad e Gestión*. Florianópolis, SC.

- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Gupta, P. K., & Parmar, N. K. (2001). Costing a hospital service product: Marginal Vs absorption costing. *Medical Journal Armed Forces India*, 57(3), 230-233.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2009). *Análise multivariada de dados*. São Paulo: Bookman.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2003). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Thomson Learning.
- Hékis, H. R., Silva, M. A., & Sousa, A. C. A. de P. (2011). Análise das práticas de gestão da informação do Hospital Maternidade Guiomar Fernandes - HMGF no município de Alexandria - RN. *Revista Brasileira de Inovação Tecnológica em Saúde*, 1(3), 27-40.
- Hora, H. R. M., Monteiro, G. T. R., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2), 85-103.
- Hrifach, A., Brault, C., Couray-Targe, S., Badet, L., Guerre, P., Ganne, C., & Colin, C. (2016). Mixed method versus full top-down microcosting for organ recovery cost assessment in a French hospital group. *Health economics review*, 6(53), 1-7.
- Kaplan, R. S.; Anderson, S. R. (2007). *Custeio Baseado em Atividade e Tempo: o caminho prático e eficaz para aumentar a lucratividade*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kaplan, R. S.; & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual*. (H. M. Rotundo, trad.). São Paulo: EPU - Editora Pedagógica e universitária.
- Kirchhoff, R. (2013). *Tyske sykehusleger i Norge i et institusjonelt perspektiv*. Tese de doutorado, Universitetet i Bergen, Bergen, Noruega.
- Koche, J. C. (2012). *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa*. (30a Ed.). Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes.
- Koelewijn, W. T., Ehrenhard, M. L., Groen, A. J., & van Harten, W. H. (2012). Intra-organizational dynamics as drivers of entrepreneurship among physicians and managers in hospitals of western countries. *Social Science & Medicine*, 75, 785-800.
- La Forgia, G. M., & Couttolenc, B. F. (2009). *Desempenho Hospitalar no Brasil*. São Paulo: Singular.
- Lapão, L. V. (2005). A complexidade da saúde obriga à existência de uma arquitetura de sistemas e de profissionais altamente qualificados: O problema da saúde – inexistência de informação impossibilita a gestão. *Revista de Estudos Politécnicos*, 2(4), 15-27.

- Lauschner, M. A., & Beuren, I. M. (2004). Gestão estratégica de custos. *Contabilidade Vista & Revista*, 15(2), 53-84.
- Leoncine, M. (2010). Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Leone, G. S. G. (1997). *Custos: planejamento, implementação e controle*. São Paulo: Atlas.
- Levine, D. M., Berenson, M. L., & Stephan, D. (2000). *Estatística: teoria e aplicações usando Microsoft Excel Português*. São Paulo: LTC.
- Lima, T. A., Menegali, M. V., Cittadin, A., Silva, R., Guimarães, M. L. F., & Giassi, D. (2015). Proposta de gerenciamento de custos por meio do custeio por absorção: o caso de uma entidade hospitalar beneficente do Sul de Santa Catarina. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Foz do Iguaçu, PR.
- Lounsbury, M. (2007) A tale of two cities: competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal*, 50, 289–307.
- Lucena, W. G. L. & Brito, L. A. S. N. (2010). Perfil dos artigos sobre custos voltados para área hospitalar publicados nos Anais do Congresso USP período de 2001-2007. *Revista de Ciências Gerenciais*, 14(19), 223-238.
- Machado, E. A. (2008). Estratégias genéricas de porter e as finalidades percebidas para as práticas de gestão de custos: estudo empírico com empresas da construção civil do estado do Paraná. Dissertação de mestrado em contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR.
- Machado, S. P., & Kuchenbecker, R. (2007). Desafios e perspectivas futuras dos hospitais universitários no Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva*, 12(4), 871-877.
- Marconi, M. A. & Lakatos, E.M. (2011). Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. (7a Ed.) São Paulo: Atlas.
- Marôco, J. (2010). *Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software e aplicações*. ReportNumber: Pêro Pinheiro.
- Marques, K. C. M., Tonin, J. M. F., Abbas, K., & Leoncine, M. (2016). Relação entre estrutura de custos e despesas com o desempenho: Estudo em hospitais brasileiros. *Contexto*, 16(32), 37-52.
- Martins, D. (2002). *Gestão financeira de hospitais*. São Paulo: Atlas.
- Martins, D. B., Portulhak, H., & Voese, S. B. (2015). Gestão de custos: Um diagnóstico em hospitais universitários federais. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 12(3), 59-75.

- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (2002). *Estatística geral e aplicada*. (2a Ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Martins, V. F., Carmo, C. R. S., Ribeiro, A. E., & Portilho, L. A. (2014). Gestão de custos de em organizações hospitalares: uma necessidade no processo de gestão. *Revista de Administração*, 11(20), 97-118.
- Matos, A. J. (2005). *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análises e tomada de decisão*. (3a Ed.) São Paulo: editora STS.
- May, T. (2004). *Pesquisa social: questões, métodos e processos*. (3a Ed.) Porto Alegre: Artmed.
- Meghiorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. (3a Ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Mercier, G., & Naro, G. (2014). Costing hospital surgery services: the method matters. *PloS one*, 9(5), e97290. Recuperado em 10 de junho de 2017, de: <http://journals.plos.org/plosone/article?id=10.1371/journal.pone.0097290#s4> .
- Meyer, R. E., & Hammerschmid, G. (2006). Changing institutional logics and executive identities: A managerial challenge to public administration in Austria. *American Behavioral Scientist*, 49(7), 1000-1014.
- Miller, D., Le Breton-Miller, I., Amore, M. D., Minichilli, A., & Corbetta, G. (2017). Institutional logics, family firm governance and performance. *Journal of Business Venturing*, 32(6), 674-693.
- Ministério da saúde. (1944). História e evolução dos hospitais. Recuperado em 05 de abril de 2017, de: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/cd04_08.pdf
- Miranda, G. J., Carvalho, C. E., Martins, V. F., & Faria, A. F. (2007). Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 33-43.
- Monge, P. (2006). The importance of activity-based methods in radiology and technology that now makes this possible. *Radiology management*, 28(3), 52-55.
- Moraes, R. C. (2006). *Um estudo da utilização dos instrumentos de gestão de custos em organizações hospitalares na mesorregião do Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Uberlândia, MG, Brasil.

- Muccini, R. L. Z., Macallister, M., Bruni, A. L., & Carvalho Junior, C. V. O. (2006). Informações e sistemas de gestão de custos em organizações hospitalares: o caso do hospital santo amaro. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, 13.
- Neder, A. L. G. (2015). *Melhores práticas de gestão na cadeia de suprimentos: Um estudo de caso em uma rede de hospitais privados*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Neriz, L., Núñez, A., & Ramis, F. (2014). A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. *BMC health services research*, 14(1), 542.
- Nguyen, T. B. Y., Nguyen, T. T., Le, H. H., Schuiling-Veninga, C. C. M., & Postma, M. J. (2014). Direct costs of hypertensive patients admitted to hospital in Vietnam'a bottom-up micro-costing analysis. *BMC health services research*, 14(1), 1-8.
- North, D. C. (1992). *Transaction Costs, Institutions, and Economic Performance*. San Francisco: ICS Press
- Oliveira, A. D. S., Bruni, A. L., Paixão, R. B., & Carvalho Júnior, C. V. D. O. (2008). Estratégia, custos e hospitais: um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia (2006). *RIC-Revista de Informação Contábil*, 2(2), 79-96.
- Organização Nacional de Acreditação (ONA). (2010). *Manual das Organizações Prestadoras de Serviços de Saúde*. Brasília: ONA.
- Organização Nacional de Acreditação (ONA). (2015). *Manual das Organizações Prestadoras de Serviços de Saúde*. Brasília: ONA.
- Organização Nacional de Acreditação (ONA). (2018). *Manual das Organizações Prestadoras de Serviços de Saúde*. Brasília: ONA.
- Ornellas, C. P. (1998). Hospitais: Lugar De Doentes E De Outros Personagens Menos Referenciados. *Revista brasileira de enfermagem*, 51(2), 253-262.
- Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70.
- Pache, A. C., & Santos, F. (2013). Embedded in hybrid contexts: How individuals in organizations respond to competing institutional logics. *Emerald Group Publishing Limited*, 3-35.
- Paim, J., Travassos, C., Almeida, C., Bahia, L., & Macinko, J. (2011). O sistema de saúde brasileiro: história, avanços e desafios. *Veja*, 6736(11), 11-31.
- Pascuci, L. M., Meyer Júnior, V., & Crubellate, J. M. (2017). Strategic Management in Hospitals: Tensions between the Managerial and Institutional Lens. *BAR-Brazilian Administration Review*, 14(2), 1-21.

- Pedroso, C. M., & Malik, A. M. (2012). Cadeia de valor da saúde: um modelo para o sistema de saúde brasileiro. *Ciência & Saúde Coletiva*, 17(10), 2757-2772.
- Pereira, M.J. (2009). Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador - Ba. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Pereira, R. P., Sá, P. M., & Jorge, S. M. (2010). A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas. *Anais do Congresso AECA*. Coimbra, Portugal, 14.
- Peter, M. G. A., Sousa, C.C., Pessoa, M.N.M., Machado, M.V.V., & Peter, F.A. (2005). Metodologia de Formação de Preço para Cursos de Pós-Graduação com Enfoque no Target Costing. *Anais do EnAnpad*. Brasília, DF, 29.
- Picheth, S. (2016). Lógicas institucionais e estrutura discursiva: um estudo no maternati – grupo de gestantes e mães. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.
- Pinzan, A. F. (2013). *Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Plumb, J. J., Hains, I., Parr, M. J., Milliss, D., Herkes, R., & Westbrook, J. I. (2017). Technology meets tradition: the perceived impact of the introduction of information and communication technology on ward rounds in the intensive care unit. *International Journal of Medical Informatics*, 105, 49-58.
- Poli, I. T., & Rossoni, L. (2014). A Imaterialidade das Práticas de Gestão Ambiental e sua Adoção Cerimonial: Dois Casos Ilustrativos. *Revista Brasileira de Estudos Organizacionais*, 1(2), 90-125.
- Pompermayer, C. B. (1999). Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. *Revista da FAE*, 2(3), 21-28.
- Pong, C., & Mitchell, F. (2006). Full costing versus variable costing: Does the choice still matter? An empirical exploration of UK manufacturing companies 1988–2002. *The British Accounting Review*, 38(2), 131-148.
- Ponte, V. M. R., Oliveira, O.V., Aragão, L.A., & Lopes, C.S. (2007). Formação dos preços de venda: uma investigação no setor de recapagem de pneus. *Anais do Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, 4.
- Popesko, B. (2013). Specifics of the activity-based costing applications in hospital management. *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health*. 5(3), 179-186.
- Popesko, B., & Novák, P. (2011). Application of ABC method in hospital management. In: *Proceedings of the 6th iasme/wseas international conference on economy and management transformation (EMT '11)*. France.

- Portulhak, H. (2013). *Proposta de modelagem conceitual do public value scorecard como instrumento integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Raimundini, S. L., Souza, A. A., Reis, L. G., Struett, M. A. M., Botelho, E. M. (2004). Aplicabilidade do Sistema ABC e análise de custos hospitalares: Comparação entre hospital público e hospital privado. *Anais do EnANPAD*, Curitiba, PR, Brasil, 27.
- Raimundini, S. L. (2004). Avaliação da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais público: um estudo de caso. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Londrina e Universidade Estadual de Maringá, PR, Brasil.
- Ramalho, L. D. F. (2016). *Estudo sobre sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs em operação no Brasil: um enfoque da nova teoria institucional*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Rao, H., Monin, P., & Durand, R. (2003). Institutional change in Toque Ville: Nouvelle cuisine as an identity movement in French gastronomy. *American journal of sociology*, 108(4), 795-843.
- Raupp, F. M. & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. Em Beuren, I. M. (Coord.). *Como elaborar trabalho monográficos em contabilidade: teoria e prática*. (76-96). São Paulo: Atlas.
- Raynard, M. (2016). Deconstructing complexity: Configurations of institutional complexity and structural hybridity. *Strategic Organization*, n. Special Issue, 1–26.
- Reay, T., & Hinings, C. R. (2009). Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organization studies*, 30(6), 629-652.
- Richardson, R. J. (2012). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3a Ed.). São Paulo: Atlas.
- Riewpaiboon, A., Malaroje, S., & Kongsawatt, S. (2007). Effect of costing methods on unit cost of hospital medical services. *Tropical Medicine & International Health*, 12(4), 554-563.
- Ringle, C. M., Silva, D., & Bido, D. D. S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73.
- Rocha, V. L. D. (2004). *Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares: estudo de caso em um hospital de Florianópolis*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Rosa, P. R., & Santos, C. H. S. (2003). Gestão de custos num hospital de Santa Cruz do Sul, RS. *Contabilidade Vista & Revista*, 14(2), 67-84.
- Sá, A. L., & Sá, A. M. L. (1995). *Dicionário de contabilidade*. São Paulo: Atlas.

- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas.
- Sousa, C. M. M. G., Gil, E. P., & Santana, L. C. (2015). Custeio por absorção como instrumento de informação gerencial no ramo hospitalar. *Caderno de Administração. Revista da Faculdade de Administração da FEA*, 9(1), 73-84.
- Santos, M. E. dos, Martins, V. F., & Leal, E. A. (2013). Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: um estudo na cidade de Uberlândia MG. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 10(1), 3-17.
- Santos, M. E., Leal, E. A., & Silva, D. A. (2014). Produção científica em gestão de custos em hospitais uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011. *RAHIS*, 11(1), 1-17.
- Saraiva, M. (2006). Investigação da mensuração de custos na formação dos preços dos serviços hospitalares: um foco na diária hospitalar. Dissertação de mestrado, *UNB, UFPB, UFPE, UFRN*. Natal, RN.
- Schultz, C.A., Silva, M.Z., & Borgert, A. (2010). É o Custeio por Absorção o Único Método Aceito Pela Contabilidade?. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 183, 39-55.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations. Foundations for organizational science*. London: A Sage Publication Series.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and Organizations: Ideas and Interests*. London: Sage.
- Scott, W. R., Ruef, M., Mendel, P. J. & Caronna, C. A. (2000). *Institutional change and healthcare organizations: From professional dominance to managed care*. University of Chicago Press.
- Severiano Filho, C., & Melo, J. F. M. (2006). Desmistificando as Limitações do uso do Custeio por Absorção. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3), 11-24.
- Shank, J. K.; & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados competitivos*. (3a Ed.). Rio Janeiro: Campus.
- Silva, A. P. F., Miranda, L. C., & Falk, J. A. (2002). Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, São Paulo, SP, 9.
- Silva, B. N., de Alcantara, C. C. V., Baiocchi, S. V. F., Heil, A. H., & Abbas, K. (2017). Gestão de custos em hospitais: análise dos artigos publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, 24.
- Silva, E. A., & Abreu, C. A. (2006). Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(4), 35-53.

- Silva, E. P., Costa, P. S., & Tibério, C. S. B. (2003). Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, Punta Del Este, Uruguai, 8.
- Silva, M. Z., Dani, A. C., & Santos, C. A. (2016). A relação da acreditação com o isomorfismo institucional e com os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais da região sul do Brasil. *Anais do Congresso Anpcont*, Ribeirão Preto, SP, Brasil, 10.
- Silva, M. Z., Scarpin, J. E., Rocha, W., & Di Domenico, D. (2014). Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. *Revista de Administração*, 49(2), 399-414.
- Silva, M. Z. (2006). *Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Silva, P. R. (2017). *Fatores institucionais externos que influenciam as respostas organizacionais estratégicas na gestão dos custos da qualidade em hospitais acreditados*. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.
- Silva, T. D. (2003). *Inovações gerenciais em organizações hospitalares privadas de Salvador*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Bahia, Bahia, BA, Brasil.
- Silva, T. M. R. D. (2016). *Lógicas institucionais e as respostas estratégicas diante da prática de acreditação hospitalar nos hospitais do Estado do Rio de Janeiro*. Dissertação de mestrado, Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Siqueira, M. M. (1985). Organização dos serviços de saúde: trajetória de pacientes e metas operacionais em hospitais. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Teses de doutorado, Universidade Estadual de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Souza, A., Guerra, M., Oliveira, C., Gomide, P. L. R., Pereira, C. M., & Freitas, D. A. (2009). Controle de gestão em organizações hospitalares. *REGE. Revista de Gestão*, 16(3), 15 – 29.
- Souza, F. J. V., & Barros, C. C. (2013). Eficiência na alocação de recursos públicos destinados a assistência hospitalar nos estados brasileiros. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3(1), 71.
- Souza, J. C., Pinheiro, M. C. C. M., & Andreatzi, M. F. S. (2014). *Anais do Encontro da Associação Brasileira de Economia da Saúde – ABRES*. São Paulo, SP, 11.

- Souza, M. A., Schnorr, C., & Baldasso Ferreira, F. (2011). Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 109-134.
- Souza, M. A., & Diehl, C. A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- Souza, P. C., Scatena, J. H. G., & Kehrig, R. T. (2016). Aplicação da Análise Envoltória de Dados para avaliar a eficiência de hospitais do SUS em Mato Grosso. *Physis: Revista de Saúde Coletiva*, 26(1), 289-308.
- Stroeher, A. M., & Freitas, H. (2008). O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de Administração Eletrônica*. São Paulo, 1(1), 1-25.
- Swenson, D. W., Buttross, T. E., & Kim, I. W. (2005). Using the Cam-I diagnostic to evaluate readiness for Target Costing. *Cost Management*, 3 (19), 41-48.
- Teixeira, M. G. (2012). A influência do hibridismo de lógicas institucionais no processo decisório de adoção de prática de governança corporativa: o caso Cooperativa Veiling Holambra. Tese de doutorado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008) *Institutional Logics*. In: Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K., & Suddaby, R. (Orgs.) (99-129). (1st Ed.). The Sage Handbook of Organizational Institutionalism.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). *The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure, and process*. Oxford University Press on Demand.
- Thornton, P. H., Ocasio, W. (1999). Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: Executive succession in the higher education publishing industry, 1958-1990 1. *American journal of Sociology*, 105 (3), 801-843.
- Thornton, P. H., Ocasio, W. (2008). Institutional logics. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, 840, 99-128.
- Tognon, I. V. (1999). *Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Topal, B., Vromman, K., Aerts, R., Verslype, C., Van Steenberghe, W., & Penninckx, F. (2010). Hospital cost categories of one-stage versus two-stage management of common bile duct stones. *Surgical endoscopy*, 24(2), 413-416.
- Vanderbeck, E. J., & Nagy, C. F. (2003). *Contabilidade de Custos*. (11a Ed.). São Paulo: Pioneira.
- Vecina, G. Neto, & Malik, A. M. (2014). *Gestão em saúde*. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan.

- Viana, M. F., Sette, R. S., Rezende, D. C., Botelho, D., & Poles, K. (2011). Processo de acreditação: uma análise de organizações hospitalares. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 3(6), 35-45.
- Viceconti, P., Neves, S. (2013). *Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Saraiva.
- Waldorff, S. B., Reay, T., & Goodrick, E. (2013). A tale of two countries: How diferente of logics impact action. In *Institutional logics in action, Part A*, Emerald Group Publishing Limited, 99-129.
- Xavier Filho, J. L. J., & Rodrigues, R. A. (2012). Gerenciamento de custos hospitalares: um estudo de caso em uma instituição. *Anais de Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 9.
- Xavier, R. V. & Carmo Filho, M. M. (2015). Uso de artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 248-269.
- Yereli, A. N. (2009). Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital. *AORN journal*, 89(3), 573-591.
- Yukimitsu, A. C., & Pereira, S. C. F. (2010). A utilização de práticas de gestão da cadeia de suprimentos e desempenho operacional em hospitais brasileiros. *Anais do Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*, São Paulo, SP, Brasil, 8.
- Zanievicz, M., Beuren, I. M., Santos, P. S. A. D., & Kloeppe, N. R. (2013). Métodos de Custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(49), 601-616.
- Zanon, U. (2001). *Qualidade da assistência médico-hospitalar: conceito, avaliação e discussão dos indicadores de qualidade*. Rio de Janeiro: Medsi.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology*, 13, 443-464.

APÊNCICE A – QUESTIONÁRIO

QUESTIONÁRIO: MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS

Prezado(a),

A Universidade Estadual de Maringá (UEM), através de seu Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, está desenvolvendo uma pesquisa na área de custos hospitalares. A nossa aluna, Beatriz Negrelli da Silva, sob orientação da Prof.^a Dr.^a Katia Abbas, está engajada em uma pesquisa que procura obter dados sobre a estrutura de custos das instituições hospitalares acreditadas do Brasil. Solicitamos, assim, a colaboração de V. Sas. para esse estudo, no sentido de conceder à mestrandia as respostas para o questionário proposto. Todas as informações apresentadas no questionário serão consideradas estritamente confidenciais. Ainda, gostaríamos de esclarecer que sua participação é totalmente voluntária, podendo você: recusar-se a participar, ou mesmo desistir a qualquer momento sem que isto acarrete qualquer ônus ou prejuízo à sua pessoa.

Ressaltamos que a sua colaboração é de vital importância para o sucesso de nosso trabalho.

O tempo estimado de preenchimento é cerca de 10 minutos.

Qualquer dúvida sobre o preenchimento deste questionário, por favor entrar em contato com: beatriznegrelli1@gmail.com. Agradecemos desde já a vossa colaboração!

PARTE I – PRÁTICAS					
1. Indique o grau de adoção de cada uma das práticas de mensuração de custos listadas abaixo (colocar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Não há planos para adotar	Avaliou e descartou	Em avaliação	Adoção inicial	Adoção plena
Custeio por absorção integral ou pleno (aloca todos os custos e despesas)					
Custeio por absorção parcial (aloca apenas os custos)					
Custeio RKW (aloca todos os custos e despesas, inclusive as despesas financeiras)					
Custeio Variável (aloca apenas os custos variáveis)					
Custeio Baseado em Atividades (ABC) (aloca os custos e despesas às atividades)					
2. Indique o grau de adoção de cada uma das práticas de gestão de custos listadas abaixo (colocar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Não há planos para adotar	Avaliou e descartou	Em avaliação	Adoção inicial	Adoção plena
Custeio Padrão					
Margem de contribuição					
Ponto de equilíbrio					
Margem de segurança					
Grau de alavancagem operacional					
Custeio Alvo					
Orçamento					

3. Indique o grau de concordância que hospital utiliza as práticas de mensuração e gestão citados anteriormente para tomada de decisão (colocar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Utiliza das práticas de mensuração de custos para tomar decisões (ex. custeio por absorção, variável, ABC, RKW)					
Utiliza das práticas de gestão de custos para tomar decisões (ex. custeio padrão, alvo, MC)					
4. O hospital adota as práticas de mensuração e gestão de custos, pois foi... (colocar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Recomendado pela literatura					
Recomendado por consultorias externas					
É usado em outros hospitais					
Para atender exigências fiscais/ legais (legislação)					
Para atender exigências de órgãos externos					
Para suprir necessidades da administração					
5. Como é formado o preço de venda? (colocar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Através do método de custeio					
De acordo com os preços da concorrência (mercado)					
De acordo com a demanda					
Com base na tabela SUS					
Com base na relação contratual entre o hospital e a operadora de planos de saúde					
Embora utilize a tabela ou contrato, também apura o custo por conta própria para comparar					
PARTE II - Responda as afirmativas abaixo indicando o grau de concordância dos motivos em utilizar as práticas de mensuração e gestão de custos.					
6. O hospital adota as práticas de mensuração e gestão de custos, com o objetivo de... (colocar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Obter um maior lucro					
Reduzir custos					
Estar à frente da concorrência					
Atender mais clientes (ter maior "lucro") com o menor custo					
Proporcionar maior					

qualidade/eficiência dos serviços prestados					
Maior transparência para o público/usuário dos serviços					
Proporcionar um melhor preço (acessível) aos pacientes					
Obter excelência no serviço prestado para a população					
Tornar o atendimento mais acessível à todos usuários dos serviços ao empenhar/distribuir devidamente os custos para cada setor do hospital					
Padronizar serviços/procedimentos e preços					
Cumprir exigências normativas					
Não usa algum, pois o hospital prioriza a qualidade e não o custo do serviço prestado					
Não usa algum, pois tem receio em se reduzir a qualidade dos serviços (ao focar mais nos custos, limitando a forma que o serviço é prestado)					
Não usa algum, pois tem dificuldades para coletar os dados (como protocolos para coletar e elaborar informações de custos)					
Não usa algum, pois é caro (investimento alto) para implementar uma ferramenta de custo					
7. O órgão governamental citado abaixo influencia na adoção de políticas de gestão de custos no hospital	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Ministério da Saúde	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
8. O hospital exerce as atividades abaixo (colocar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Promove cursos profissionalizantes para melhoria dos serviços	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Adota protocolos para melhorar (coleta e elaboração) das informações de custos					
9. Os profissionais listados abaixo do hospital são resistentes ou desfavoráveis para implantação de práticas novas de gestão e/ou novas regras?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
- Médicos	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
- Enfermeiros					
- Pessoal do departamento de contabilidade e administração					
- Diretoria e administração (superior)					
PARTE III - OUTRAS QUESTÕES SOBRE OS RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS					

10. Sobre a acreditação hospitalar, na sua percepção:	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Ajudou a melhorar a gestão de custos do hospital					
11. Sobre a utilidade do(s) métodos e ferramentas de custos adotados: (assinalar uma resposta por linha)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Estão sendo obtidos os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio.					
O hospital está satisfeito com o método empregado na formação do seu preço de venda.					
O hospital está satisfeito com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão.					
O hospital está satisfeito com as informações de custos geradas para controle.					
12. O hospital apura os custos dos seus departamentos?	() Sim		() Não		
13. O hospital apura os custos dos seus procedimentos?	() Sim		() Não		
14. No processo de apuração dos custos, o hospital faz a separação entre (pode ser assinalada mais de uma alternativa)	() Custos fixos e variáveis.	() Custos diretos e indiretos	() Não faz a separação		
15. Como é feito para determinar o custo de cada paciente?	() Alocação de custos incorridos na folha de cada paciente	() Custos médio de cada paciente	() Outro: _____		
16. Existe um software para operacionalizar o método de custeio?	() Sim		() Não.		
17. Existe um departamento de custos no hospital?	() Sim		() Não		
18. As informações de apuração e gestão de custos provém do sistema de Contabilidade?	() Sim		() Não		
19. Com que periodicidade os relatórios de custos são elaborados?	() Mensal	() Trimestral	() Não faz	() Outro: _____	
20. Quem é encarregado (cargo) de elaborar as informações de custos? (escrever)					
21. Quais os setores do hospital que recebem os relatórios de custos? (escrever)					
PARTE IV – CARACTERÍSTICA DO HOSPITAL E RESPONDENTE					
SOBRE O HOSPITAL					
22. Ano de início das atividades do hospital:					
23. Tipo da unidade hospitalar	<input type="checkbox"/> Hospital Geral (clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica) <input type="checkbox"/> Hospital Universitário <input type="checkbox"/> Hospital verticalizado (operadora)				

	<input type="checkbox"/> Hospital Especializado <input type="checkbox"/> Outros. Especifique: _____				
24. Quantidades de Leitos existente	<input type="checkbox"/> Até 100 <input type="checkbox"/> De 201 a 300 <input type="checkbox"/> De 101 a 200 <input type="checkbox"/> De 301 a 400 <input type="checkbox"/> Acima de 400				
25. Quem comanda o hospital	<input type="checkbox"/> Administração profissionalizada <input type="checkbox"/> Próprios médicos <input type="checkbox"/> Outros. Especifique: _____				
26. Atende pacientes do SUS:	<input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não				
27. Natureza do hospital:	<input type="checkbox"/> Público <input type="checkbox"/> Privado <input type="checkbox"/> Filantrópico				
28. Ordenamento jurídico:	<input type="checkbox"/> Finalidade lucrativa <input type="checkbox"/> Sem finalidade lucrativa				
29. Quais as fontes de recursos para a manutenção do hospital? (pode assinalar mais de uma)	<input type="checkbox"/> Apenas remuneração pelos serviços prestados <input type="checkbox"/> Além das remunerações dos serviços prestados, de subvenções e contribuições <input type="checkbox"/> Apenas subvenções e contribuições <input type="checkbox"/> Captação via doação pela sociedade <input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique _____				
30. Há quanto tempo que o hospital já possui alguma acreditação?	<input type="checkbox"/> Até 3 anos <input type="checkbox"/> De 4 a 6 anos <input type="checkbox"/> De 7 à 9 anos <input type="checkbox"/> Acima de 9 anos				
31. Qual o nível de acreditação hospitalar que o hospital possui atualmente?	<input type="checkbox"/> Nível 1 – acreditado	<input type="checkbox"/> Nível 2 – pleno	<input type="checkbox"/> Nível 3- com excelência		
32. O hospital possui outro sistema de acreditação além da ONA?	<input type="checkbox"/> Sim. Qual? _____ <input type="checkbox"/> Não				
33. Em qual Estado está situado?					
SOBRE O ENTREVISTADO					
34. Qual cargo você ocupa no hospital? :					
35. Qual é a sua formação profissional? :					
36. Qual é a sua idade? : <input type="checkbox"/> 20 a 30 anos <input type="checkbox"/> 30 a 40 anos <input type="checkbox"/> 40 a 50 anos <input type="checkbox"/> acima 50 anos					
37. O quanto considera, em uma escala de 1 à 5, o seu conhecimento em mensuração e gestão de custos hospitalar?	Nenhum conhecimento (1)	(2)	(3)	(4)	Conheço Muito (5)
Obrigada! Se deseja receber o resultado da pesquisa, por favor, indique um e-mail: _____					