

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

CAIO CESAR VIOLIN DE ALCANTARA

**PRÁTICAS DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL ACREDITADO:  
UM ESTUDO SOB A ÓTICA DAS LÓGICAS INSTITUCIONAIS**

MARINGÁ

2018

CAIO CESAR VIOLIN DE ALCANTARA

**PRÁTICAS DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL ACREDITADO:  
UM ESTUDO SOB A ÓTICA DAS LÓGICAS INSTITUCIONAIS**

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

Orientador (a): Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Katia Abbas

MARINGÁ

2018

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

A347p Alcantara, Caio Cesar Violin de  
Práticas de mensuração de custos em um hospital  
acreditado : um estudo sob a ótica das lógicas  
institucionais / Caio Cesar Violin de Alcantara. --  
Maringá, 2018.  
129 f. : il., figs.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> 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. Hospital - Mensuração de custos. 2. Lógicas  
institucionais. 3. Métodos de Custeio. 4.  
Acreditação hospitalar. 5. Contabilidade de custo.  
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

Glauucia Volponi de Souza - CRB 9/948



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](mailto:sec-pco@uem.br)



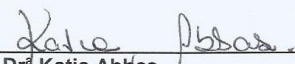
## ATA DE DEFESA PÚBLICA

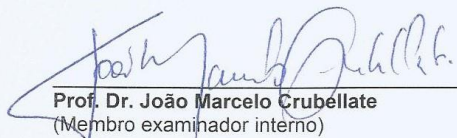
Aos vinte e seis dias do mês de setembro do ano de dois mil e dezoito, às dez horas, realizou-se nas dependências da Universidade Estadual de Maringá, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: “**Práticas de Mensuração de Custos em um Hospital Acreditado: um Estudo sob a Ótica das Lógicas Institucionais**”, de autoria de **Caio Cesar Violin de Alcantara**, aluno 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
Prof <sup>ª</sup> Dr <sup>ª</sup> Katia Abbas	Presidente	PCO/UEM
Prof. Dr. João Marcelo Crubellate	Membro examinador	DAD/UEM
Prof <sup>ª</sup> Dr <sup>ª</sup> Vera Sirlene Leonardo	Membro examinador	Externo/DCC/UEM

Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, o candidato foi **APROVADO** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **30 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada um arquivo em fomato 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, 26 de setembro de 2018.

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Katia Abbas  
(Presidente)

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

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Vera Sirlene Leonardo  
(Membro examinador externo – DCC/UEM)

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>ª</sup> Dr.ª Simone Leticia Raimundini Sanches  
Coordenadora do PCO

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, aos meus pais e toda minha família, que com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa. Aos meus amigos, pelas alegrias e tristezas compartilhadas, e a todos os professores que me acompanharam durante o mestrado.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por ter me oportunizado a realização do mestrado e me guiado durante toda a caminhada.

Aos meus pais, Sidney Alcantara e Mileni Violin, e minha irmã Lorena, assim como toda minha família, pelo amor, suporte e incentivo ao longo da minha vida. Por compartilharem meus ideais, apoiando sempre a minha jornada.

A minha orientadora Professora Dr.<sup>a</sup> Katia Abbas, pelo apoio, confiança e empenho dedicado durante a realização desta dissertação.

A Universidade e ao corpo docente do PCO, que proporcionaram o conhecimento necessário para a minha formação, desde a graduação até o mestrado.

Ao Professor Dr. João Marcelo Crubellate, pelas participações e comentários em minha banca de Qualificação, banca de Defesa, e também pela disponibilidade em me atender e contribuir com o meu estudo durante a realização da dissertação.

A Professora Dr.<sup>a</sup> Valdirene Gasparetto (UFSC) e a Professora Dr.<sup>a</sup> Vera Sirlene Leonardo (UEM), pela participação e contribuições, respectivamente, em minha banca de Qualificação e banca de Defesa.

A Professora Dr.<sup>a</sup> Kelly Cristina Mucio Marques (UEM), que me orientou no TCC durante a graduação e também no início do mestrado, e contribuiu com valorosos conselhos.

Aos meus amigos e colegas de mestrado, Monique, Gaspar, Angélica, Beatriz, Matheus, Rosângela, Filipe e demais, pela parceria na realização dos trabalhos durante os créditos, pela força, companhia e compartilhamento de conhecimentos nesse período.

A Natália Ferraz, minha namorada, pelo apoio e incentivo dado durante a trajetória, principalmente nos momentos mais difíceis.

Ao meu amigo Kaique, pela longa amizade, e todos meus amigos, que de uma maneira ou outra puderam contribuir para a conclusão desta dissertação, sempre pacientes e incentivadores.

A todo o pessoal do Hospital objeto de estudo, pelo auxílio prestado durante a realização da coleta de dados. Sou grato ao Hospital, por me dar essa oportunidade.

E a todos que de algum modo colaboraram com a minha formação pessoal e profissional, o meu muito obrigado.

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor,  
mas lutei para que o melhor fosse feito. Não  
sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não  
sou o que era antes”

(Martin Luther King)

## RESUMO

Alcantara, C. C. V. de (2018). Práticas de mensuração de custos em um hospital acreditado: um estudo sob a ótica das lógicas institucionais. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

As instituições hospitalares são vistas como sistemas abertos, influenciados pela evolução e mudanças em todos os campos sociais, sendo considerado um campo multidisciplinar de interação com a sociedade. Além disso, são instituições de alta complexidade e consideradas extremamente importantes, diante da natureza do trabalho do hospital no atendimento à população, e que produzem uma grande variedade de produtos e serviços. Recentemente, o movimento pela qualidade nos hospitais tem crescido, sendo o processo de Acreditação Hospitalar uma das iniciativas dos hospitais na busca de elevados padrões assistenciais. Em meio a essas questões, denota-se a importância mensuração de custos em organizações dessa natureza, diante da particularidade apresentada pelos hospitais, verificando-se que a mensuração de custos possui contributo relevante para a gestão hospitalar como um todo. A abordagem teórica utilizada no estudo é a das lógicas institucionais. Pesquisas alinhadas a essa vertente teórica buscam demonstrar como se delineiam a tomada de decisão e a adoção de diferentes comportamentos com base na influência de lógicas institucionais, tanto para as organizações como para as pessoas que as constituem, o que direciona os pesquisadores ao estudo de fenômenos dessa natureza. Desse modo, o objetivo do estudo foi identificar a influência das lógicas institucionais no que diz respeito à utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado. A pesquisa tem caráter qualitativo e a estratégia de pesquisa empregada foi o estudo de caso único, com a utilização de entrevista semi-estruturada, pesquisa documental e observação direta como técnicas para coleta de dados no hospital. Para o tratamento e análise dos dados, essa dissertação utilizou a análise de conteúdo. Os resultados apontaram que o hospital em questão utiliza para a mensuração de custos o Método das Seções Homogêneas (RKW), ou Método por Centros de Custos, porém, na empresa estudada as despesas financeiras não são consideradas para a mensuração dos custos, como é abordado na literatura acerca deste método de custeio. Após o término do estudo, foi possível verificar a real presença das quatro lógicas delimitadas anteriormente para o estudo, o que de fato demonstra que são lógicas evidentes na área da saúde. O estudo pôde também identificar as duas principais lógicas presentes no contexto da organização: a lógica profissional e a lógica de mercado. É possível verificar uma articulação entre essas duas lógicas no hospital, na medida em que motivam a percepção dos gestores no processo organizacional. Foi possível identificar influência das lógicas institucionais no processo decisório referente à utilização dos métodos de mensuração de custos do hospital objeto de estudo, de modo que a interação das lógicas prevaletentes no contexto da organização faz com que as decisões a serem tomadas pelo hospital levem em consideração os aspectos extraídos dessas lógicas, criando cursos de ação para a empresa. A análise do estudo tomando como base uma teoria relativamente recente no contexto brasileiro demonstra a preocupação das pesquisas na área contábil, de modo a buscar uma melhor reflexão acerca do tema. Além disso, ressalta-se a importância do contexto hospitalar, e diante da complexidade que apresentam, cada vez mais pesquisas nesta área se mostram relevantes para a área acadêmica e também para o ambiente empresarial.

**Palavras-chave:** Hospital. Lógicas Institucionais. Métodos de Custeio. Acreditação Hospitalar.



## ABSTRACT

Alcantara, C. C. V. de (2018). Practices of cost measurement in accredited hospitals: a study from the perspective of institutional logics. Master's Dissertation, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, State University of Maringá, Maringá, PR, Brazil.

Hospital institutions are seen as open systems, influenced by evolution and changes in all social fields, being considered a multidisciplinary field of interaction with society. In addition, they are institutions of high complexity and considered extremely important, against the nature of the hospital's work in serving the population, and which produce a big variety of products and services. Recently, the movement for quality in hospitals has grown, being the Hospital Accreditation process one of the initiatives of the hospitals in search of high standards of care. In the midst of these issues, denotes the important to measure costs in organizations of this nature, given the particularity presented by hospitals, it being verified that the measurement of costs has a relevant contribution to hospital management as a whole. The theoretical approach used in the study is that of institutional logics. Research aligned with this theoretical aspect seeks to demonstrate how decision-making and the adoption of different behaviors are based on the influence of institutional logics, both for organizations and for the people who constitute them, which directs the researchers to the study of phenomena of this nature. Thus, the objective of the study was to identify the influence of institutional logics regarding the use of cost measurement methods in an accredited private hospital. The research has a qualitative character and the research strategy employed was the single case study, with the use of semi-structured interview, documentary research and direct observation as techniques of data collection in the hospital. For the treatment and analysis of the data, this dissertation used content analysis. The results indicated that the hospital in question uses the Method of Homogeneous Sections (RKW), or Method for Cost Centers, however, in the company studied, financial expenses are not considered for the measurement of costs, as discussed literature on this costing method. After the conclusion of the study, it was possible to verify the real presence of the four logics delimited previously for the study, which in fact demonstrates that they are evident logics in the area of health. The study was also able to identify the two main logics present in the context of the organization: the professional logic and the market logic. It is possible to verify a connection between these two logics in the hospital, insofar as they motivate the managers' perception in the organizational process. It was possible to identify the influence of institutional logics on the decision-making process concerning the use of cost measurement methods of the hospital under study, so that the interaction of the prevailing logics in the context of the organization makes the decisions to be taken by the hospital take into account the aspects extracted from these logics, creating courses of action for the company. The analysis of the study based on a relatively recent theory in the Brazilian context demonstrates the concern of the researches in the accounting área, in order to seek a better reflection on the subject. In addition, stands out the importance of the hospital context, and given the complexity they present, more and more research in this area is relevant to the academic field as well as to the business environment.

**Keywords:** Hospital. Institutional Logics. Costing Methods. Hospital Accreditation.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Essência do Custeio Baseado em Atividades.....	31
Figura 2. Implementação típica do time-driven ABC .....	36
Figura 3. Desenho da pesquisa .....	61
Figura 4. Processo de um estudo de caso .....	66
Figura 5. Convergência e não convergência de várias fontes de evidências .....	69
Figura 6. Triangulação dos dados da pesquisa .....	70
Figura 7. Codificação das categorias de análise intermediárias (Code Groups) .....	79
Figura 8. Organograma geral do Hospital H .....	82

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Gastos considerados ao custo nos métodos de custeio .....	42
Quadro 2: Princípios da meta-teoria das lógicas institucionais .....	49
Quadro 3: Lógicas centrais das ordens institucionais .....	50
Quadro 4: Características das lógicas institucionais presentes nos hospitais .....	52
Quadro 5: Níveis de Acreditação ONA .....	56
Quadro 6: Construtos e variáveis da pesquisa .....	62
Quadro 7: Dados das entrevistas realizadas no Hospital H .....	72
Quadro 8: Fontes de evidências: pontos fortes e pontos fracos .....	75
Quadro 9: Categorias de análise de acordo com o roteiro de entrevistas .....	77
Quadro 10: Síntese das categorias de análise iniciais, intermediárias e finais .....	78
Quadro 11: Classificação do Centro de Custo Apoio Geral .....	86
Quadro 12: Classificação do Centro de Custo Final .....	87

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Activity-Based Management
BP	Balço Patrimonial
CAC	Colégio Americano de Cirurgiões
DR	Demonstração do Resultado
EUA	Estados Unidos da América
GP	George Perrin
HC	Hospital das Clínicas
ISO	Internacional Organization for Standardization
ISQua	International Society for Quality in Health Care
JCAH	Joint Commission on Accreditation of Hospitals
LIA	Les Inge'nieurs Associe's
ONA	Organização Nacional de Acreditação
PR	Paraná
RKW	Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit
SUS	Sistema Único de Saúde
TDABC	Custeio Baseado em Atividades e Tempo
UEM	Universidade Estadual de Maringá
UEP	Unidade de Esforço de Produção
UEPs	Unidades de Esforço de Produção
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UPs	Unidades de Produção
UVA	Unidades de Valor Agregado

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
1.2 OBJETIVOS.....	18
1.2.1 Objetivo Geral .....	18
1.2.2 Objetivos Específicos .....	19
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO .....	19
1.4 CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO.....	21
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	22
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>23</b>
2.1 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	23
2.1.1 Custeio por Absorção .....	24
2.1.2 Custeio Variável .....	27
2.1.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC) .....	30
2.1.4 Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC).....	35
2.1.5 Método das Seções Homogêneas (RKW) .....	37
2.1.6 Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP).....	40
2.1.7 Estudos anteriores no Brasil na área hospitalar .....	42
2.2 LÓGICAS INSTITUCIONAIS .....	44
2.3 ACREDITAÇÃO HOSPITALAR.....	53
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>60</b>
3.1 CARÁTER TEÓRICO-METODOLÓGICO.....	60
3.1.1 Teoria de base.....	60
3.1.2 Desenho da pesquisa.....	60
3.1.3 Constructos, variáveis e definições operacionais das variáveis .....	61
3.2 ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DA PESQUISA .....	63
3.3 ESTRATÉGIA DE PESQUISA ABORDADA .....	64
3.3.1 Planejamento do estudo de caso .....	65
3.3.1.1 Questão orientadora do estudo .....	66
3.3.1.2 Perguntas de pesquisa.....	67

3.3.1.3 Unidade de análise.....	67
3.3.2 Protocolo do estudo de caso .....	67
3.3.3 Triangulação dos dados .....	69
3.3.4 Instrumentos de coleta de dados.....	70
3.3.4.1 Entrevista Semi-Estruturada.....	71
3.3.4.2 Observação direta .....	73
3.3.4.3 Pesquisa documental .....	74
3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS .....	75
3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	79
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>80</b>
4.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO .....	80
4.1.1 O Hospital.....	80
4.1.2 Departamento de custos.....	82
4.1.3 Departamento de qualidade .....	84
4.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO.....	84
4.2.1 Metodologia de custeio do hospital.....	84
4.2.2 Lógicas institucionais .....	93
4.2.2.1 A lógica de mercado.....	94
4.2.2.2 A lógica profissional.....	98
4.2.2.3 A lógica da comunidade .....	101
4.2.2.4 A lógica burocrática .....	102
4.2.3 Considerações acerca da análise de conteúdo .....	104
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>109</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>112</b>
<b>APÊNDICE A – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>123</b>
<b>APÊNDICE B – ROTEIRO PARA ENTREVISTA.....</b>	<b>126</b>
<b>APÊNDICE C – CARTA AO HOSPITAL .....</b>	<b>129</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

As organizações operam e competem em um ambiente onde a informação da contabilidade de custos pode ser considerada um recurso de natureza estratégica para a sua sobrevivência, representando vantagem competitiva frente à concorrência (Abbas, 2001; Pereira, Sá & Jorge, 2010; Borgert, Crispim & Almeida, 2011). Em qualquer tipo de organização, a gestão de custos se apresenta como um instrumento gerencial importante para o controle dos recursos existentes, sejam eles financeiros, materiais ou patrimoniais, possibilitando identificar caminhos estratégicos mais efetivos e atividades mais lucrativas (Silva, Miranda & Falk, 2002; Oliveira, Rodrigues, Haddad, Vannuch & Taldivo, 2012).

Uma das tendências do mundo empresarial é a transição da economia baseada na produção para a economia baseada em serviços (Abbas, 2001), sendo que o setor hospitalar é um dos segmentos que tem se destacado no setor de prestação de serviços. Os hospitais são organizações planejadas para o atendimento de doentes em diferentes níveis de complexidade (Calvo, 2002), representando o centro do sistema de saúde brasileiro, respondendo por dois terços dos gastos do setor e grande parte dos serviços produzidos (La Forgia & Couttolenc, 2009).

Essas organizações – clínicas, hospitais, laboratórios, dentre outros – são também influenciadas pela concorrência, portanto é necessário um diferencial competitivo, mediante a oferta de serviços com maior qualidade e menor custo para o usuário do serviço, o que não é tão simples de ser alcançado, pois a complexidade dos produtos e serviços está relacionada à saúde de seres humanos (Borgert, Crispim & Almeida, 2011).

Os hospitais inserem-se em um ambiente altamente competitivo e têm suas fontes de receitas escassas e pressionadas pelos diversos tomadores de serviços (Brasil, 2003). Na última década, muitas organizações sem fins lucrativos e hospitalares começaram a enfrentar dificuldades e desafios ao equilibrar recursos e custos limitados para fornecer sua demanda por serviços (Popesko, 2013). Um dos principais desafios para a continuidade da viabilidade dos hospitais está no desenvolvimento de informações de custos relevantes e precisas para o embasamento de decisões estratégicas, de preços e de gestão (Capettini, Chow & McNamee, 1998).

Carpintero (1999) afirma que os gastos com saúde vêm demonstrando forte crescimento desde o pós-guerra, principalmente nos países desenvolvidos. Este aumento está relacionado a aspectos como: envelhecimento da população; evolução da tecnologia médica; extensões horizontais (novos segmentos da população como clientela) e verticais (complexidade e diversificação da oferta de serviços). O referido autor aponta que estes aspectos têm relação com o aumento dos custos dos serviços prestados, o que denota a importância de uma correta mensuração dos custos em instituições hospitalares.

Os rápidos avanços na tecnologia médica nos últimos anos levaram os hospitais a uma alta porcentagem de custos fixos e pouca flexibilidade para a diminuição de custos (Capettini, Chow & McNamee, 1998). Técnicas e materiais utilizados pelos profissionais da área médica têm sido aprimorados e sofisticados constantemente, de maneira mais evidente nos hospitais privados, e sua incorporação nas ações rotineiras de assistência médica exige mão de obra especializada e aquisição de novos instrumentos, com maiores custos operacionais e de manutenção (Calvo, 2002; Abbas & Leoncine, 2014). A mudança no perfil da população, bem como a alavancagem tecnológica na saúde, impulsionam cada vez mais o aumento de custos, em meio a um sistema cujo subfinanciamento tem sido indicado como principal causa da ausência de serviços com qualidade à população (Blanski, 2015).

Considerando este aumento nos custos, escolher o método de cálculo de custos apropriado para estimar custos precisos na área da saúde é uma questão de interesse considerável na maioria dos países europeus, para os economistas da saúde, visando avaliações econômicas, para os hospitais, visando à gestão financeira, e para os formuladores de políticas (Hrifach et al, 2016).

No Brasil, conforme destacam La Forgia e Couttolenc (2009), as informações de custos possuem limitações que comprometem o seu uso efetivo, como por exemplo, a baixa qualidade dos múltiplos e não padronizados sistemas de custos (quando existem) e falhas gerenciais para aplicar os dados disponíveis às operações. A minoria dos hospitais brasileiros se preocupa com os custos e a maioria vive de aumentar sua tabela de preços sem que haja uma análise real dos custos (Oliveira, Rodrigues, Haddad, Vannuch & Taldivo, 2012).

Uma das principais ferramentas dos gestores para enfrentar os novos desafios tem sido a ênfase na qualidade e no gerenciamento de custos, destacando-se a contabilidade como peça fundamental nesta nova ordem, responsável pela criação de sistemas de custos (Silva & Abreu, 2006). A gestão de custos e a formação do preço de venda dos serviços são atividades necessárias para o bom funcionamento de todas as organizações, inclusive os hospitais (Abbas



& Leoncine, 2014), onde a redução de custos é uma tarefa delicada, por conta da natureza dos serviços prestados (Dallora & Forster, 2008).

As organizações hospitalares têm características particulares, pelo fato de terem como finalidade básica a manutenção e restabelecimento da saúde dos pacientes, por meio do controle e orientação dos profissionais da área (Raupp, Crispim & Almeida, 2007). Assim como salienta Leoncine (2010), realizar a gestão da saúde é uma tarefa tão complexa quanto à gestão de outras áreas.

Os hospitais são instituições altamente complexas (Schultz, 2007; Romão, 2014; Blanski, 2015), formadas por diversos departamentos de alta especificidade e qualificação, com características rigorosamente distintas que necessitam de integração, com o intuito de fornecer o tratamento mais adequado a seus pacientes (Espejo, Portulhak & Martins, 2015). Por serem instituições multidimensionais, os estabelecimentos hospitalares produzem uma variedade de serviços ou produtos, tais como: atendimento ao paciente (internação, ambulatório, emergência e diagnóstico), pesquisa e serviços de hotelaria, trabalho social, lavanderia, laboratórios de análises clínicas, e promoção e prevenção da saúde (Tognon, 1999; La Forgia & Couttolenc, 2009), o que torna o ambiente hospitalar um local extremamente complexo para a adequada mensuração de custos dos procedimentos realizados (Miranda, Carvalho, Martins & Faria, 2007; Blanski, 2015). Dessa forma, enfatiza-se a necessidade de analisar econômico-financeiramente os hospitais, de modo a verificar a eficiência da gestão organizacional (Souza, Avelar, Silva, Tormin & Gervásio, 2014).

Portanto, a mensuração de custos em hospitais é considerada uma atividade complexa, diretamente relacionada com a grande diversidade de serviços prestados, e que exige um sistema de informações eficiente (Bonacim & Araujo, 2010), tendo em vista que a qualidade das fontes de informações e seu tratamento são elementos essenciais para o sucesso da instituição (Hékis, Silva & Sousa, 2011). A informação sobre os custos hospitalares é um contributo importante para as análises econômicas e financeiras de muitos tipos de intervenções de saúde (Adam, Evans, Ying & Murray, 2014).

Os hospitais vêm sendo pressionados nos últimos anos a reestruturarem as políticas de gestão a fim de garantir a sobrevivência, o que torna a gestão de custos um elemento estratégico (Oliveira, Rodrigues, Haddad, Vannuch & Taldivo, 2012). Com o aumento da pressão para a redução de custos, profissionais envolvidos com a saúde estão buscando formas de reduzir custos sem comprometer a qualidade dos serviços prestados (Neder, 2015). Os responsáveis pelo gerenciamento hospitalar buscam frequentemente técnicas avançadas para melhor compreender a relação entre o custo e os serviços prestados (Popesko, 2013).

Assim, verifica-se que a gestão e mensuração de custos na área da saúde tornou-se uma questão pertinente nos últimos anos (Abbas, Lezana & Menezes, 2012), sendo que a mensuração e gestão dos custos representam uma necessidade para os hospitais (Abbas, 2001; Oliveira, Bruni, Paixão & Carvalho Júnior, 2008; Abbas & Leoncine, 2014), tanto públicos quanto privados (Raimundini, Souza, Botelho, Struett & Reis, 2005).

Além do mais, as instituições hospitalares são vistas como sistemas abertos, que são influenciados pela evolução e pelas mudanças em todos os campos sociais, sendo, portanto, um espaço multidisciplinar onde há interação com a sociedade (Bonato, 2011). Feldman, Gatto e Cunha (2005) destacam que o futuro pertence às organizações que possuem algum tipo de certificação, e que isto quebrará o paradigma da fragmentação da saúde, de forma a possibilitar serviços que atendam as necessidades da população, superando inclusive as expectativas dos pacientes.

O movimento pela qualidade, que teve início nos setores industrial e de serviços, estendeu-se recentemente também para o setor de saúde (Rooney & Ostenberg, 1999). A década de 1990 é marcada pela introdução do termo Acreditação Hospitalar no Brasil, com o desenvolvimento de instrumento inspirado em padrões preconizados pela Organização Pan-Americana da Saúde, culminando na Organização Nacional de Acreditação - ONA (Schiesari & Kisil, 2003). O processo de Acreditação Hospitalar é uma das iniciativas dos hospitais na busca de elevados padrões assistenciais, visando responder às necessidades dos clientes e alcançar as novas exigências e melhoria contínua e permanente do atendimento aos pacientes, tendo como elemento predominante a qualidade (Bonato, 2011).

Este estudo se diferencia das demais pesquisas acerca do assunto pelo fato de apresentar a temática dos métodos de custeio sob a ótica das lógicas institucionais, abordagem que têm apresentado desenvolvimento recente, inclusive no Brasil. Nota-se que a maior parte das publicações que abordaram a gestão e mensuração de custos em hospitais, durante a última década, trata o tema sobre o prisma da importância e da aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades (Silva & Abreu, 2006; Oliveira, 2010). Porém, Abbas, Marques, Tonin, Sasso e Leoncine (2015) chamam atenção para o fato de que propor modelos ou verificar aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades na prática já não agregam conhecimento acerca do tema pesquisado.

A abordagem teórica utilizada no estudo, para auxiliar na compreensão da utilização ou não dos métodos de mensuração de custos, é a Teoria Institucional, uma das perspectivas mais proeminentes no campo dos estudos organizacionais (Silva, 2016), e que busca explicações por meio das relações sociais (Gilio, 2011). O interesse pela Teoria Institucional

nas ciências sociais tem aumentado (Guerrero et al, 2005), sendo frequentemente utilizada na busca por conhecimento em contabilidade (Gilio, 2011).

O estudo volta-se mais especificamente à vertente das lógicas institucionais, perspectiva que foi introduzida por Friedland e Alford (1985), e que, a partir dos anos 1990, tem sido utilizada com frequência em estudos fora do país, como uma extensão da teoria institucional (Silva, 2016). A abordagem das lógicas institucionais fornece possibilidades para pesquisas em vários níveis de análise (Araújo, 2016). Por meio do estudo das lógicas imersas nas organizações, a teoria institucional pode ajudar a compreender as razões pelas quais determinadas práticas são adotadas e legitimadas pelos hospitais (Silva, 2016).

O conceito de lógica institucional está se tornando cada vez mais popular na literatura dos estudos organizacionais (Reay & Jones, 2015). Estudos envolvendo a vertente das lógicas institucionais têm sido utilizados com mais frequência nos últimos anos e em diferentes contextos (Greenwood, Raynard, Kodeih, Micelotta & Lounsbury, 2011; Perkmann, Salter & Tartari, 2011; Costa & Mello, 2012; McPherson & Sauder, 2013; Costa, Guarido Filho & Gonçalves, 2013; Alves, Nogueira & Schommer, 2013; Quattrone, 2015; Lee & Lounsbury, 2015; Araújo, 2016; Picheth, 2016; Silva, 2016; Paiva, 2017). Pesquisas alinhadas a essa vertente teórica buscam demonstrar como se delineiam a tomada de decisão e a adoção de diferentes comportamentos com base na influência de lógicas institucionais, tanto para as organizações como para as pessoas que as constituem, o que direciona os pesquisadores ao estudo de fenômenos dessa natureza.

Frente ao exposto, este estudo tem como propósito responder a seguinte questão de pesquisa: Como lógicas institucionais influenciam a utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado da cidade de Maringá/PR?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é identificar a influência das lógicas institucionais no que diz respeito à utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Com base no objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- 1) identificar o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s) pelo hospital pesquisado;
- 2) verificar se a realidade da prática do hospital pesquisado está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de mensuração de custos;
- 3) identificar, dentre as lógicas institucionais presentes na área da saúde, qual (is) é (são) predominante (s) no hospital pesquisado;
- 4) analisar como as lógicas institucionais influenciam os métodos de mensuração de custos no hospital pesquisado.

### 1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A economia da saúde assume, cada vez mais, papel relevante em todo mundo. A limitação dos recursos utilizados na prestação da atenção médica e a demanda crescente das necessidades de saúde justificam estudos e práticas nesta área (Dallora & Forster, 2008), revelando que ainda há muito a ser explorado na gestão e mensuração de custos hospitalares (Santos, Martins & Leal, 2013).

Percebe-se uma grande preocupação com a utilização e a construção do conhecimento para a prática de gestão na área de saúde, buscando a compreensão coletiva e a ênfase na disseminação dos conhecimentos para a organização (Borba & Kliemann Neto, 2008). Busca-se com este estudo explorar a integração entre o conhecimento acadêmico e a prática, considerando-se que a integração entre universidades e hospitais representa enriquecimento da bagagem intelectual tanto dos acadêmicos quanto dos profissionais envolvidos com a gestão hospitalar (Hékis, Silva & Sousa, 2011).

Como apontam Marques, Tonin, Abbas e Leoncine (2016), é importante conhecer a estrutura de custos e despesas de qualquer tipo de empresa, o que inclui, principalmente, as

organizações hospitalares, uma vez que influencia vários aspectos ligados à administração e à tomada de decisões. Raimundini et al. (2005) destacam que a gestão de custos para as instituições de saúde privadas pode representar um melhor resultado financeiro, aumento da capacidade de investimento de capital e qualificação no atendimento aos pacientes.

A gestão de custos em hospitais possibilita a comparação do desempenho com os objetivos, além da análise de possibilidades de diminuição de custos e evidenciação de ineficiências de procedimentos. A complexidade das instituições hospitalares padece com a busca de um sistema de custos ideal para as atividades desenvolvidas, específicas para seu segmento (Santos, Silva & Leal, 2014).

Diante da importância das instituições de saúde no fornecimento de serviços à população, levando-se em conta que a natureza do trabalho do hospital o diferencia do contexto das demais áreas de prestação de serviços (Dallora & Forster, 2008), se torna evidente a necessidade de aprimorar o processo de gestão e de tomada de decisão por meio da gestão de custos em organizações ligadas à saúde (Raimundini et al., 2005).

Porém, a informação de custos é considerada relevante quando útil no processo decisório, e a utilização de informações de custo para efeito de tomada de decisão na área hospitalar ainda é mitigada (Silva, Costa & Tibério, 2003). Destaca Leoncine (2010) que a implantação de um sistema de custos em instituições dessa natureza, além de proporcionar a gestão de custos, deve também contribuir para a análise de resultados.

Como dito anteriormente, este estudo fará uso da vertente da teoria institucional, mais precisamente das lógicas institucionais, uma linha de pesquisa ainda incipiente no Brasil (Picheth, 2016) e com grande potencial de crescimento (Menezes, Costa & Voese, 2017). A concepção das lógicas institucionais incorpora uma ampla meta-teoria sobre como as instituições, através de suas lógicas de ação, moldam a heterogeneidade, a estabilidade e a mudança nos indivíduos e nas organizações (Thornton & Ocasio, 2008). Essas lógicas são os mapas cognitivos, sistemas de crenças realizados pelos participantes no campo para orientar e dar sentido às suas atividades (Scott, Ruef, Mendel & Caronna, 2000).

Os resultados do estudo de Cinquini, Vitali e Campanale (2009) enfatizam a importância de projetar e implementar sistemas de custeio inovadores na área da saúde, de forma a aumentar a eficiência e eficácia da informação contábil nos hospitais. As instituições de saúde compõem amplo campo de pesquisa no que diz respeito à implantação de ferramentas que possibilitem o conhecimento e controle dos custos (Brasil, 2003).

Justifica-se a escolha por um hospital acreditado, pois, segundo Cardoso e Martins (2012), acredita-se que o processo de acreditação hospitalar influencia na melhoria dos

hospitais, devido às mudanças decorrentes do processo como um todo, como também coloca o hospital em condições de reduzir desperdícios e despesas resultantes de práticas erradas e avaliar incentivos de qualidade.

#### 1.4 CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

A pesquisa em lógicas institucionais necessita entender, de forma clara e por meio de base teórico-empírica, como atores sociais traduzem lógicas em ação a partir do envolvimento em atividades organizacionais diárias ou como estas atividades de nível micro auxiliam na reprodução ou transformação de estruturas organizacionais e alteração ou criação de novas lógicas (Menezes, Costa & Voese, 2017).

Mais pesquisas futuras sobre como os atores direcionados por uma pluralidade de interações lógicas dentro das estruturas organizacionais de uma forma competitiva ou cooperativa são garantidas no setor de saúde (Baly, Kletz e Sardas, 2015). Conforme abordado por Abbas et al. (2015), há a necessidade de pesquisas que mostrem por que os hospitais adotam determinado método de custeio e como o mesmo vem sendo utilizado para o processo de tomada de decisão. Entende-se que as lógicas institucionais possam contribuir para as análises e explicações, representando um avanço nas pesquisas da área.

Abbas et al. (2015) também apontam a carência de estudos abordando as possíveis explicações por trás da adoção de determinado método, ou ainda, por que um método não vem sendo utilizado com mais frequência, como por exemplo, o Custeio Baseado em Atividades. Desse modo, espera-se contribuir com este último apontamento dos autores, levando-se em conta a relevância e importância da utilização da gestão de custos em instituições hospitalares, já apontada anteriormente também no tópico 1.1.

No tocante ao ambiente empresarial, o estudo busca observar se a realidade da prática empresarial no âmbito hospitalar está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura. Nesse sentido, as informações levantadas pela pesquisa podem contribuir para a reflexão de gestores, de forma a colaborar no gerenciamento dos custos em instituições hospitalares. A gestão de custos nessa área necessita ser amplamente investigada por meio da pesquisa, gerando informações e subsídios para os gestores na tomada de decisão (Santos, Martins & Leal, 2013).

Em relação ao ambiente acadêmico, a pesquisa contribui de forma a evidenciar a real aplicação na prática de conceitos estudados e debatidos no meio acadêmico, com o propósito de expandir o campo de estudos na área de custos hospitalares. É importante destacar que, a partir de pesquisa realizada no Portal de Periódicos da CAPES, não foram encontrados estudos no contexto da gestão e mensuração de custos que tenham utilizado a abordagem das lógicas institucionais.

Além disso, conforme ressalta Schultz (2007), o aspecto social e humano, presente nos serviços de saúde, dificulta a aplicação dos conceitos de gestão, haja vista que direta ou indiretamente as decisões tomadas envolvem vidas humanas, tornando-se necessários estudos que permitam a adaptação desses conceitos ao setor de saúde.

As mudanças no mercado, com clara influência nos hospitais, evidenciam a necessidade de a gestão hospitalar fazer uso de instrumentos modernos (Bittencourt, 1999). Assim, observa-se a oportunidade de realização deste estudo, que busca conhecer a realidade dos hospitais no que tange aos métodos de mensuração de custos, assim como investigar quais as lógicas institucionais predominantes em hospitais. Espera-se que esta pesquisa seja capaz de fornecer informações relevantes para os envolvidos com a gestão de custos hospitalares e para toda a comunidade acadêmica.

## 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

A presente pesquisa está estruturada em cinco capítulos, incluindo esta introdução.

O capítulo 2 aborda a fundamentação teórica da pesquisa. Contempla primeiramente os métodos de mensuração de custos. Em seguida, expõe-se sobre a teoria institucional, utilizada como base teórica para o estudo, abordando a vertente das lógicas institucionais.

A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa e do estudo de caso. Abrange as classificações da pesquisa e também os constructos e variáveis da pesquisa.

No quarto capítulo da pesquisa são demonstrados os resultados da pesquisa. Faz-se a análise e interpretação dos dados obtidos após a realização do estudo de caso no hospital privados objeto de estudo.

Por fim, o último capítulo apresenta as conclusões e limitações do estudo. A seção também aponta recomendações para trabalhos futuros relacionados ao tema.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo deste capítulo é apresentar a fundamentação teórica da pesquisa, com o intuito de contribuir para o alcance dos objetivos propostos pelo estudo. A primeira seção apresenta os conceitos relacionados aos métodos de mensuração de custos, além da problemática envolvendo a gestão de custos em instituições hospitalares e também trabalhos anteriores relacionados ao tema.

Na segunda seção são elucidadas as lógicas institucionais, abordagem da teoria institucional utilizada como teoria de base para o estudo. Para tanto, são apresentadas referências importantes para o desenvolvimento desta vertente da teoria institucional, além de estudos antecedentes envolvendo esta abordagem.

Por fim, a terceira seção é destinada a tratar da acreditação hospitalar, haja vista que a pesquisa tem como objeto de estudo um hospital acreditado. A seção traz os conceitos relacionados ao tema, além de enfatizar o processo de acreditação pela Organização Nacional de Acreditação (ONA).

### 2.1 MÉTODOS DE CUSTEIO

A palavra *Custeio* se refere à “apropriação de custos” (Severiano Filho & Melo, 2006, p. 14). O conceito de custos em instituições hospitalares possui um tratamento diferente do utilizado em organizações industriais, o que não significa dizer que não possui a mesma relevância (Ching, 2001). A literatura apresenta diversos métodos de custeio, que podem ser utilizados tanto pelas indústrias quanto pelas empresas prestadoras de serviços, com ou sem fins lucrativos. Esses métodos têm como finalidade determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos e melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção de certos produtos (Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012).

Segundo Ching (2001), a mensuração de custos em instituições hospitalares é útil para o entendimento do comportamento quanto aos diversos níveis de volume (pacientes/dia, exames, número de cirurgias); o conhecimento da rentabilidade dos diversos procedimentos e



serviços; a identificação e elaboração de estratégias para a contenção de custos; e para o auxílio no estabelecimento de tabelas de preços.

Os métodos adotados para custeio nas organizações, além do aspecto contábil, também fomentam as decisões organizacionais, isto é, são fontes geradoras de informações para a gestão (Martins, Portulhak, & Voese, 2015). De maneira geral, a literatura sobre custos utiliza como referência as empresas industriais. Não obstante, grande parte dos conceitos e procedimentos apresentados para as indústrias também se aplicam às empresas comerciais e prestadoras de serviços, e para que possam adotá-los, as organizações dessa natureza precisam realizar os ajustes necessários a seus sistemas físicos e operacionais (Megliorini, 2012).

A variedade de métodos de custeio é especialmente evidente na área da saúde (Geue, Lewsey, Lorgelly, Govan, Hart & Briggs, 2012). Os hospitais, por se tratarem de organizações com atividades diferenciadas, alto custo em equipamento e mão de obra, geram uma complexidade, necessitando de rigor e qualidade nos sistemas de mensuração de informações para mantê-los competitivos e eficientes (Capponi, 2015).

Dentre os diversos métodos de custeio apresentados pela literatura, este estudo irá abordar, de forma mais aprofundada, o método de custeio por absorção, o custeio variável e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), pois são considerados mais pertinentes às características do segmento de saúde (Matos, 2002). O método das seções homogêneas (RKW) também será apresentado em seção individual (2.1.5), haja vista a representatividade deste método em estudos anteriores envolvendo a área hospitalar (Leoncine, 2010; Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012; Capponi, 2015). Outros dois métodos que serão destacados nesse estudo: o Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC) e Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP).

### **2.1.1 Custeio por Absorção**

O método de custeio por absorção é um dos mais tradicionais adotados pela contabilidade de custos (Coronetti, Beuren & Sousa, 2012), e talvez seja o mais utilizado pelas empresas (Silva, Miranda e Falk, 2002; Souza e Diehl, 2009). Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76 e atende aos princípios contábeis geralmente aceitos (Silva, Miranda e Falk, 2002), sendo válido para fins de Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração de Resultados (DRE), e também, em alguns outros países, para Balanço e

Lucro Fiscais (Ching, 2001; Martins, 2010). Esse método de custeio tem influência do modelo criado na Alemanha no início do século XX, chamado de Método das Seções Homogêneas (RKW) (Capponi, 2015), que será abordado em uma das seções seguintes. Sua aplicação objetiva basicamente o atendimento aos requisitos legais e societários (Megliorini, 2012).

De acordo com Maher (2001, p. 360) o custeio por absorção é o “sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custo do produto”. No método de custeio por absorção devem ser considerados todos os custos, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Assim, a produção do período deve “absorver” todos os custos envolvidos no processo produtivo, sendo que as chamadas despesas operacionais, vinculadas ao processo administrativo e comercial e não ao processo produtivo, não se classificam como custo de produção (Maher, 2001; Bornia, 2010; Matos, 2002; Souza e Diehl, 2009; Martins, 2010; Megliorini, 2012).

O custeio por absorção aloca, a cada fase da produção, os custos aos produtos. Desse modo, cada produto recebe sua parcela de custos até o momento em que todos os custos de produção sejam absorvidos, seja pelos produtos vendidos ou pelos produtos em estoque. Portanto, as despesas não são apropriadas aos produtos fabricados, são diretamente lançadas no resultado do período (Coronetti, Beuren & Sousa, 2012).

Os custos indiretos são apropriados de forma indireta, mediante bases de apropriação, critérios de rateios, estimativas etc. (Ching, 2001; Megliorini, 2012), podendo a distribuição dos custos ser realizada por meio de centros de custos ou por departamentos e, após, aos produtos, que também recebem os custos diretos. Porém, caso a empresa não esteja em busca de uma informação mais acurada, bem como não deseja controlar os centros de custos, a atribuição dos custos indiretos pode ser feita aos produtos, sem passar pelos centros de custos ou por departamentos (Abbas, Marques, Tonin, Sasso & Leoncine, 2015).

Os centros de custos são entidades contábeis nas quais os custos indiretos são acumulados, elemento a elemento. Nos centros, os recursos são utilizados para realizar as atividades que incidem sobre materiais e equipamentos de forma direta, convertendo-os em produtos para a entidade, sejam bens ou serviços (Martins & Rocha, 2010). A departamentalização tem a finalidade de aumentar a eficiência da mensuração e gestão de custos das organizações, visto que os custos passam a ser apurados primeiramente em níveis departamentais, dando subsídios para que a contabilidade de custos possa apresentar relatórios e dados que apontam o desempenho de diversos departamentos, antes de atribuir o custo ao bem ou serviço (Martins, 2010). Bonacim e Araújo (2010) ressaltam que a definição dos

critérios de rateio deve ter bom senso e uniformidade ao longo do tempo, pois a apuração dos resultados pode ser diretamente alterada por conta de uma mudança de critério de rateio.

Cabe destacar que essa dissertação segue, para o custeio por absorção, a abordagem trazida por Bornia (2010). O autor divide o custeio por absorção em custeio absorção integral e custeio por absorção ideal. No custeio por absorção integral, também chamado de absorção total, é considerada a totalidade dos custos (fixos e variáveis) para a distribuição aos produtos/serviços. Já no custeio por absorção ideal, também são computados todos os custos na absorção aos produtos/serviços, todavia, essa metodologia não leva em conta os desperdícios, ou seja, os insumos utilizados de forma ineficiente pela organização.

O custeio por absorção integral está relacionado principalmente ao atendimento das exigências da contabilidade financeira no que diz respeito à avaliação de estoques, de forma a gerar informações aos usuários externos. Por outro lado, o custeio por absorção ideal relaciona-se com o auxílio do controle de custos e apoio à melhoria contínua da empresa, visando a redução contínua dos desperdícios, e que está intimamente ligado à problemática da empresa moderna (Bornia, 2010).

Martins e Rocha (2010) expõem que o custeio por absorção se mostra indicado para uma série de finalidades, dentre elas: atendimento às exigências legais e às normas e padrões de contabilidade relativa à valorização de estoques nas demonstrações contábeis elaboradas para usuários externos; formação de preços em geral; planejamento operacional de médio e longo prazos; gestão da capacidade; análise de custos de longo prazo dos produtos; mensuração de eficiência e produtividade do processo produtivo.

Ching (2001) traz como vantagens do custeio por absorção o reconhecimento dos estoques por seu custo total e também o fato de reconhecer a estrutura dos custos atuais, já que todas as despesas são contempladas e todos os custos são debitados aos centros de custos. Maher (2001) considera como uma vantagem o fato de sua implantação ser, possivelmente, mais barata, justamente por não exigir a separação dos custos de produção em fixos e variáveis. Contrários a não exigência desta separação, Silva, Miranda e Falk (2002) ressaltam como sendo uma falha na utilização do método no que diz respeito ao aspecto gerencial.

Maher (2001) também apresenta como desvantagem do método o fato de tratar os custos fixos como se fossem custos unitários, o que os torna custos variáveis, e que para o autor pode ser enganoso para os gestores. Megliorini (2012) acrescenta que os custos obtidos por meio deste método de custeio não são eficientes para a tomada de decisão, justamente por conta do tratamento dado aos custos fixos, ou seja, em virtude da absorção destes custos tendo como base a produção.

Megliorini (2012) apresenta que os principais problemas deste método estão relacionados:

- a) aos rateios dos custos, pois os critérios podem ser considerados subjetivos e arbitrários;
- b) aos custos dos produtos, que possuem variação inversa ao volume de produção;
- c) ao fato de o custo de um produto que possua volume de produção constante seja afetado por decisões de modificação do volume de produção de outros produtos.

Por conta das desvantagens que o custeio por absorção apresenta, certas empresas adotam essa metodologia apenas para atender a legislação fiscal. Muitas empresas, especialmente as de grande porte, suplementam o processo de alocação com outros sistemas de custeio, a fim de suprir as necessidades gerenciais de mensuração de estoque, controle de tomada de decisões (Raupp, Crispim & Almeida, 2007).

As desvantagens tão manifestadas e comentadas pelos autores fazem do custeio por absorção o método mais criticado dentre os métodos tradicionais, e tem como foco a utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos, já que nem sempre tais critérios são objetivos, de tal forma que tendem a distorcer os resultados, o que penaliza alguns produtos e beneficia outros (Severiano Filho & Melo, 2006).

Porém, segundo Severiano Filho & Melo (2006), o custeio por absorção não é perfeito e, portanto, não se pode afirmar que não apresenta utilidade para as empresas. Esse método é derivado dos princípios contábeis geralmente aceitos, sendo o básico para a Auditoria Externa e, ainda, o método exigido pelo fisco. Para os autores, não se pode dizer que este método não atende às necessidades empresariais, pois o mesmo pode até ser utilizado gerencialmente para a determinação e avaliação de custos unitários, como também para decisão de fixação de preços em orçamentos.

### **2.1.2 Custeio Variável**

O custeio variável, também chamado de custeio direto ou marginal (Silva, Miranda e Falk, 2002; Silva e Abreu, 2006), considera que são consumidos apenas os custos e despesas variáveis (Ching, 2001; Bornia, 2010; Souza & Diehl, 2009; Martins, 2010; Martins & Rocha, 2010; Megliorini, 2012). Os custos fixos são devidos à estrutura (Souza & Diehl, 2009),

sendo tratados como despesas do período (Maher, 2001; Ching, 2001; Silva, Miranda e Falk, 2002; Martins, 2010), inclusive os custos fixos identificáveis com os produtos (Martins & Rocha, 2010), pois presume-se que estes não sofrem alterações quando mudanças são implementadas (Costa, 1999).

Segundo Coronetti, Beuren e Sousa (2012) por apropriar apenas custos variáveis, os produtos são avaliados de forma mais objetiva, de forma a impedir arbitrariedades na apropriação dos custos fixos. Porém, dessa forma os produtos são subavaliados, pois não recebem a parcela de custos fixos do período.

Ching (2001) trata que o custeio variável se mostra um instrumento mais útil para o processo decisório, por conta da previsibilidade que se consegue obter quanto a possíveis alterações de volume, custos e preços. É recomendado para análises internas (Capponi, 2015), apresentando contribuições para o controle gerencial em decisões de curto prazo (Bornia, 2010; Capponi, 2015).

A grande diferença entre o custeio por absorção e o custeio variável está na apropriação dos custos fixos, pois enquanto o custeio por absorção apropria todos os custos de produção aos produtos, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, o custeio variável apropria somente os custos variáveis, tratando os fixos como despesas do período (Ching, 2001; Oliveira, 2010; Megliorini, 2012).

Geralmente o custeio variável é utilizado para fins gerenciais, com o intuito de auxiliar a tomada de decisão por parte da administração da empresa (Silva, Miranda e Falk, 2002), haja vista que tende a refletir modelos de decisões gerenciais mais adequadamente, quando comparado com o custeio por absorção (Maher, 2001). Há empresas que adotam o custeio por absorção somente para atender a exigência fiscal, e em conjunto utilizam o custeio variável.

A organização pode utilizar relatórios baseados no custeio variável para fins internos, e relatórios baseados no custeio por absorção para fins externos. Há a possibilidade de elaboração de relatórios baseados em métodos contábeis alternativos quando se tem equipamentos de computação adequados (Maher, 2001). A legislação não impede a utilização de critérios diferentes do adotado nas demonstrações durante o período, desde que haja um ajuste final para que atenda aos critérios exigidos (Martins, 2010).

Vê-se a importância da utilização deste método de custeio no suporte à tomada de decisão, principalmente com relação à análise da margem de contribuição (Coronetti, Beuren & Sousa, 2012). Esta margem representa o montante que resta do preço de venda após a dedução dos custos e despesas variáveis, representando a parcela excedente dos custos e das

despesas gerados pelos produtos (Megliorini, 2012), permitindo a análise de custos, volumes e preços (Coronetti, Beuren & Sousa, 2012).

Enquanto que no custeio por absorção obtêm-se o lucro bruto, no custeio variável chega-se à margem de contribuição (Megliorini, 2012; Abbas, Marques, Tonin, Sasso & Leoncine, 2015), que viabiliza aos gestores utilizá-la como ferramenta auxiliar para o processo decisório, em ações como: identificação dos produtos mais rentáveis para a empresa; identificação de produtos que possam ter suas vendas incentivadas ou reduzidas, e também aqueles que possam ser eliminados da linha de produção; decisão entre comprar e fabricar; escolha de *mix* de produtos; determinação do nível mínimo de atividades para que o negócio seja rentável; decisão entre reduzir preço ou aumentar volume; definição de um limite de desconto, em uma possível negociação com clientes; estabelecimento de relações entre custo, volume e lucro (conceito de ponto de equilíbrio) (Ching, 2001; Megliorini, 2012).

O custeio variável apresenta separadamente os custos fixos e variáveis, bem como a margem de contribuição, o que é tratado por Maher (2001) como uma vantagem, haja vista a consistência apresentada pelo método. Assim como Maher (2001), Megliorini (2012) também considera como vantagem do custeio variável o fato de considerar os custos fixos como custos do período ao invés de apropriá-los aos produtos. O autor ressalta ainda que o custeio variável auxilia na:

- a) definição do preço de venda baseado em custos, em relação ao valor mínimo a ser praticado;
- b) decisão de como empregar recursos limitados de maneira mais vantajosa;
- c) identificação dos produtos mais rentáveis;
- d) decisão de produzir ou comprar um item.

Em contrapartida, para Ching (2001), este método de custeio subavalia o custo do produto para efeitos de estoque, o que pode ser considerada uma desvantagem segundo o autor. Além disso, a simplicidade de sua aplicação também se torna uma desvantagem, pois considera alguns custos semivariáveis e a separação destes em parcelas fixas e variáveis.

Maher (2001) relata que a discussão acerca de qual método de custeio é superior, entre o custeio variável e o custeio por absorção, já existe há décadas. O autor argumenta que a medida de custo mais adequada geralmente irá depender da situação e que o contador objetiva fornecer a informação mais adequada ao contexto da decisão em questão.

### 2.1.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Há duas perspectivas de abordagem do Custeio Baseado em Atividades: a primeira delas, conhecida por Primeira Geração do Custeio Baseado em Atividades (ABC), é focada no custeamento dos produtos, ou seja, no processo de mensuração; e a Segunda Geração do Custeio Baseado em Atividades, é mais abrangente, e envolve o processo de gestão (Martins, 2010; Martins & Rocha, 2010).

A denominação correta para esta última é ABM (Activity-Based Management), pois se trata de um método de gestão, e não de custeio (Martins & Rocha, 2010), e que evoluiu naturalmente do Custeio Baseado em Atividades (Sakurai, 1997). O ABM utiliza as informações advindas do Custeio Baseado em Atividades para gerenciamento de um negócio, tendo como foco o conjunto de atividades da empresa, com o intuito de compreender como ocorre o consumo dos recursos (Pereira, 2008). Todavia, ressalta-se que esse trabalho tem como foco a primeira abordagem, que visa o processo de mensuração de custos.

Durante a década de 1980, muitos gerentes e contadores se mostravam descontentes com seus métodos tradicionais de custeio (Chan, 1993). Com a utilização intensa de novas tecnologias e uma maior diversificação de técnicas de produção, e conseqüente modificação das estruturas das empresas de modo geral, os custos indiretos passaram a ter uma relevância maior dentro das organizações, principalmente a partir da década de 1980 (Megliorini, 2012). Como consequência, os métodos considerados tradicionais, e os rateios simplistas empregados por eles, já não satisfazem às necessidades informacionais dos gestores, havendo assim a busca por novas técnicas e métodos por parte de pesquisadores e estudiosos (Pereira, 2008; Megliorini, 2012).

Dentre essas técnicas está o Custeio Baseado em Atividades, um método de custeio que visa reduzir sensivelmente distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (Martins, 2010), e que atraiu muita atenção nos últimos anos (Jong No & Kleiner, 1997). De acordo com Bornia (2010), autores argumentam que o Custeio Baseado em Atividades supera o problema crônico dos métodos “tradicionais”, relacionado à arbitrariedade de atribuição dos custos indiretos, pois tem como ideia central tomar os custos das atividades da empresa e entender seu comportamento, buscando encontrar a real relação entre os produtos e essas atividades, pretendendo tornar o cálculo dos custos mais acurado.

Assim, o Custeio Baseado em Atividades surgiu em meados da década de 1980 (Kaplan & Cooper, 1998; Yereli, 2009), objetivando suprir a necessidade de informações

mais precisas, por parte dos gestores, sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos, possibilitando direcionar os custos indiretos e de apoio primeiramente a atividades e processos, para depois serem rastreados aos produtos ou serviços (Kaplan & Cooper, 1998). De acordo com a literatura nacional, pesquisas a respeito do Custeio Baseado em Atividades começaram a ser desenvolvidas a partir de 1989 no Brasil, tendo com precursor Masayuki Nakagawa, professor de contabilidade da Universidade de São Paulo (USP) e o primeiro a escrever um livro sobre o tema no país (Oliveira, 2010).

Para o Custeio Baseado em Atividades, os custos são causados pela execução das atividades, e os produtos, serviços ou outros objetos de custeio, resultam das atividades que requerem esses recursos (Jong No & Kleiner, 1997; Costa, 1999; Maher, 2001; Pereira, 2008; Souza & Diehl, 2009). Dessa forma, primeiramente os custos são apropriados às atividades e, após, aos produtos ou serviços que requereram determinada atividade (Megliorini, 2012). A premissa de cálculo de custos baseada na atividade é, portanto, que os recursos são consumidos pelas atividades e as estas são consumidas pelos bens ou serviços (Chan, 1993; Capettini, Chow & McNamee, 1998; Maher, 2001; Yereli, 2009; Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012), conforme evidenciado na figura 1, sendo estes as razões pelas quais as atividades são realizadas (Pereira, 2008). Os produtos surgem então como consequência das atividades indispensáveis para a fabricação e comercialização (Nakagawa, 2001).

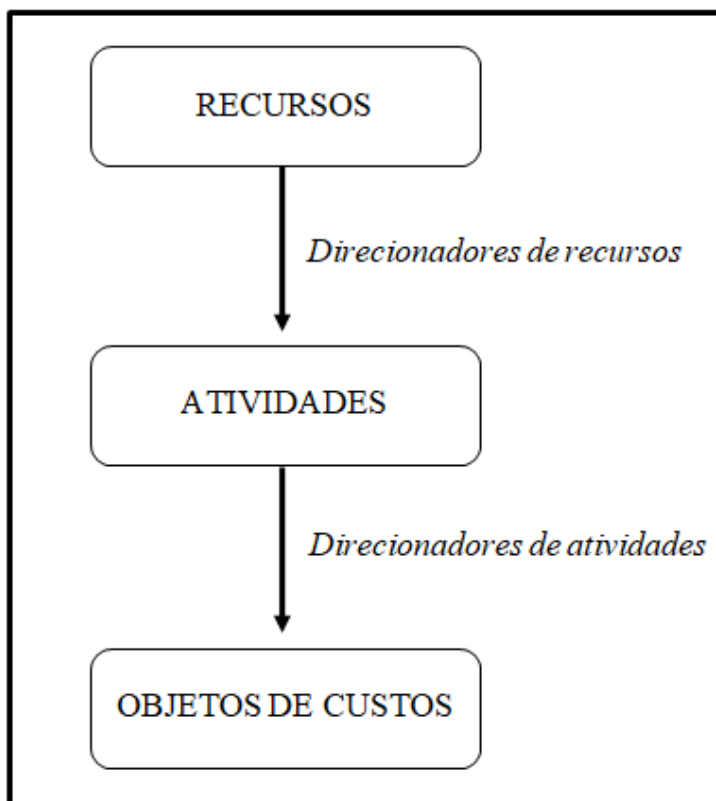


Figura 1. Essência do Custeio Baseado em Atividades  
Fonte: Adaptada de Nakagawa (2001)



Dessa forma, diferentemente dos métodos de custeio tradicionais, o foco passa a ser o custo das atividades e não o custo dos bens ou serviços (Pereira, 2008). Considera-se como uma atividade, segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 131), “um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico”. Os autores citam como exemplos de atividades: projeto de produtos, ajuste de máquinas, distribuição de produtos etc. As atividades são caracterizadas como o nível em que as ações são tomadas (Ching, 2001), em uma combinação adequada entre pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente (Nakagawa, 2001).

Cabe destacar também o conceito de recursos e objetos de custo, pois, como dito anteriormente, neste método as atividades requerem os recursos e estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custo. De acordo com Ching (2001, p. 123), os recursos “são itens ou elementos econômicos utilizados para realização das atividades”, e como exemplos tem-se a mão de obra, tecnologia, equipamentos, material, medicamentos etc. O mesmo autor define como objetos de custo qualquer coisa que se pretende realizar a mensuração do custo ou que haja a necessidade de uma medida de custo separada.

O foco do Custeio Baseado em Atividades está nas decisões de longo prazo (Horngren, Datar & Foster, 2004). Por meio do Custeio Baseado em Atividades é possível ter a visão de como os recursos estão sendo consumidos pelas atividades e, da mesma forma, verificar como essas atividades estão sendo demandadas pelos objetos de custo de acordo com suas exigências. Esta relação causal entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos é considerada a grande diferença do Custeio Baseado em Atividades em comparação aos demais métodos de custeio (Ching, 2001).

Souza e Diehl (2009) destacam que o Custeio Baseado em Atividades pode ser implantado com base em duas abordagens: a funcional e a de processos. Segundo os autores, na visão funcional as atividades estão ligadas a setores, e estes ligados a gerências, e essas a departamentos. Já na visão de processos, como o próprio nome já diz, a empresa é organizada em processos, sendo os recursos agrupados de acordo com a sua participação em determinado processo. Os autores trazem um roteiro para a implantação do Custeio Baseado em Atividades, composto por seis etapas básicas, conforme segue:

- a) mapear -os processos e/ou atividades;
- b) definir os direcionadores de atividades;
- c) relacionar os recursos às atividades e calcular os custos;
- d) calcular o custo das atividades;

- e) escolher os objetos de custo (serviços/produtos, clientes, linhas etc.);
- f) associar os custos das atividades aos objetos de custo.

A primeira tarefa na implantação do Custeio Baseado em Atividades, quando este visa à determinação do custo de um produto, é a identificação das atividades necessárias para a sua produção (Chan, 1993). Portanto, o método tem início no mapeamento das atividades/processos, e em seguida, são definidos os *direcionadores de atividades*, interpretados como “indicadores que medem a execução das atividades, relacionando seu consumo aos objetos de custo” (Souza e Diehl, 2009, p. 160). Como exemplo, podemos citar a atividade “recebimento de materiais”, que pode ser medida por meio do número de pedidos.

Segundo Megliorini (2012), uma das vantagens do Custeio Baseado em Atividades está justamente na identificação das atividades, pois a partir dessas informações os gestores podem apontar aquelas que geram agregação de valor ao cliente e aquelas que apenas aumentam o custo dos produtos ou serviços sem agregar valor, e que, portanto, devem ser eliminadas, possibilitando a redução de custos.

Após a identificação das atividades, devem ser apontados os recursos relacionados a cada uma delas e o custo de cada um desses recursos, também por meio da utilização de direcionadores, que devem refletir o consumo dos respectivos recursos, ou seja, representar a quantidade de recurso necessário para a execução de uma atividade. Feito isso, o passo seguinte visa estabelecer o custo das atividades, atribuindo os custos dos recursos às mesmas (Souza & Diehl, 2009; Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012). A principal especificidade do Custeio Baseado em Atividades está justamente na escolha dos direcionadores de custos e na alocação dos custos aos objetos de custo, haja vista que esse processo requer compreensão de onde se inicia uma atividade e quais os recursos necessários para a execução da mesma (Oliveira, 2010).

Em seguida, a empresa deve estabelecer os objetos em que destinarão seus custos, sejam serviços, produtos, clientes etc., que dependem do objetivo da organização com a utilização do Custeio Baseado em Atividades (Souza & Diehl, 2009). Falk (2008) destaca que os objetos de custos podem ser qualquer paciente, produto, serviço, contrato, projeto, ou qualquer unidade de trabalho em que uma medida de custo seja pretendida.

Posteriormente, chega-se ao último passo da implantação, a associação dos custos das atividades aos objetos de custo definidos na etapa anterior, refletindo o quanto de uma atividade é destinado a cada bem ou serviço (Souza & Diehl, 2009; Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012). Em resumo, o Custeio Baseado em Atividades emprega um procedimento

em dois estágios para a atribuição de custos: trata primeiramente os custos das atividades e depois o custo dos produtos (Jong No & Kleiner, 1997). Assim, a melhor maneira de entender o custo da produção pelo Custeio Baseado em Atividades é concentrar-se nas atividades necessárias para produzir produto/serviço e posteriormente identificar os custos incorridos por essas atividades (Capettini, Chow & McNamee, 1998).

Bornia (2010) ressalta que os procedimentos do Custeio Baseado em Atividades são similares ao método das seções homogêneas, pois este também aloca os custos aos produtos por meio de bases de relação. Já os métodos de custeios considerados tradicionais apropriam e analisam os custos em centros de custo ou por meio da departamentalização, mas o fluxo de atividades e trabalho entre esses setores não é analisado (Ching, 2001). A departamentalização visa à eficiência, mas falta-lhe a visão da eficácia (Pereira, 2008). O Custeio Baseado em Atividades não só mantém e processa dados sobre atividades e serviços para alocar custos, mas também é compatível com a tomada de decisões de gerenciamento (Neriz, Núñez & Ramis, 2014).

O Custeio Baseado em Atividades possui algumas vantagens em relação aos métodos considerados tradicionais. Para Capettini, Chow e McNamee (1998), o Custeio Baseado em Atividades classifica os custos de forma mais precisa do que os sistemas tradicionais de custeio e, para Kaplan e Cooper (1998), oferece maior precisão em informações de custos sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes. Além disso, os autores argumentam que o Custeio Baseado em Atividades focaliza as atividades organizacionais como elementos-chave para analisar o comportamento do custo.

Ching (2001) destaca como vantagem do método o melhor auxílio para a compreensão do processo produtivo, à medida que proporciona melhores avaliações dos custos. Para Maher (2001), o Custeio Baseado em Atividades fornece informações mais detalhadas de custos e melhores informações a respeito do custo de cada atividade, mas, por outro lado, exige mais trabalho para o registro de dados. É nesse ponto que o autor destaca que os administradores têm que decidir se a implantação do Custeio Baseado em Atividades traz benefícios para a organização, pois incorre em custos adicionais, em comparação a outros métodos, exigindo maior trabalho em equipe.

De modo geral, as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado na atividade, mais ainda que as empresas de produção (Kaplan & Cooper, 1998). Alguns autores sugerem que o custeio baseado em atividades pode ser benéfico para os hospitais (Capettini, Chow & McNamee, 1998). Porém, apesar de ser apresentado por alguns autores como o método mais adequado aos hospitais, não é uma panaceia para todos os problemas das

empresas (Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012). Além disso, embora a literatura seja farta em ressaltar os benefícios do custeio baseado em atividades, o índice de implantação do modelo ainda é baixo (Beuren & Schlindwein, 2008).

Meglierini (2012) indica como uma desvantagem do método o fato de não segregar os custos fixos e apropriá-los aos objetos de custo, se assemelhando ao custeio por absorção. Costa (1999) também destaca que, apesar do Custeio Baseado em Atividades apresentar-se como método mais acurado, também possui limitações, como por exemplo, a ainda existente arbitrariedade no custeio dos objetos de custo.

Martins e Rocha (2010) apontam que o sucesso do custeio baseado em atividades pode ser dificultado por conta de fatores como: seleção de quantidade excessiva de atividades; necessidade de coletar e contabilizar grande quantidade de dados de forma manual; dificuldade na identificação de direcionadores de custos; dificuldade no processo de contabilização das transações; e dificuldade na seleção das atividades relevantes.

#### **2.1.4 Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC)**

Em virtude das críticas impostas ao Custeio Baseado em Atividades, foi desenvolvido o *Time-driven activity-based costing* (TDABC) (Aillon, 2013), considerado uma evolução do Custeio Baseado em Atividades, que visa solucionar algumas das limitações do sistema anterior (Oliveira, 2010). Sem abandonar as premissas do Custeio Baseado em Atividades, Kaplan e Anderson, idealizadores desse novo modelo, elaboraram esta nova abordagem para o ABC (Dalmácio, Rezende & Aguiar, 2007).

Esta novo modelo promove às organizações uma opção simples e prática para a mensuração do custo e da capacidade de utilização de seus processos, e também para a apuração da lucratividade dos pedidos, dos produtos e clientes (Kaplan & Anderson, 2007). De acordo com o TDABC, há a possibilidade de estimativa da demanda de recursos gerada por cada atividade e, até mesmo, por produto ou cliente (Dalmácio, Rezende & Aguiar, 2007).

Como o próprio nome sugere, o novo método utiliza o tempo como principal direcionador de custos, de forma a direcionar os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos, como transações, pedidos, produtos, serviços e clientes. Portanto, o principal insumo do TDABC é o tempo (capacidade) necessário para a execução das atividades, como

por exemplo, prestação de serviços aos clientes e processamento de pedidos (Kaplan & Anderson, 2007).

Moraes (2011) destaca que a utilização do tempo como métrica de direcionador de custos, permite que essa nova metodologia se diferencie do Custeio Baseado em Atividades, no que diz respeito à fase complexa de alocação dos custos dos recursos às atividades. Segundo a perspectiva do TDABC, a capacidade significa “o tempo utilizado pelos empregados”, como por exemplo, em trabalhos manuais, sendo que o tempo necessário para desempenhar uma atividade é estabelecido com base em todas as variáveis envolvidas (Souza, Avelar, Boina & Caires, 2012).

Segundo Kaplan e Anderson (2007), o desenvolvimento de um modelo *Time-driven activity-based costing* requer uma sequência de etapas bem definidas. A figura 2 mostra a sequência típica de etapas para implementação do modelo.

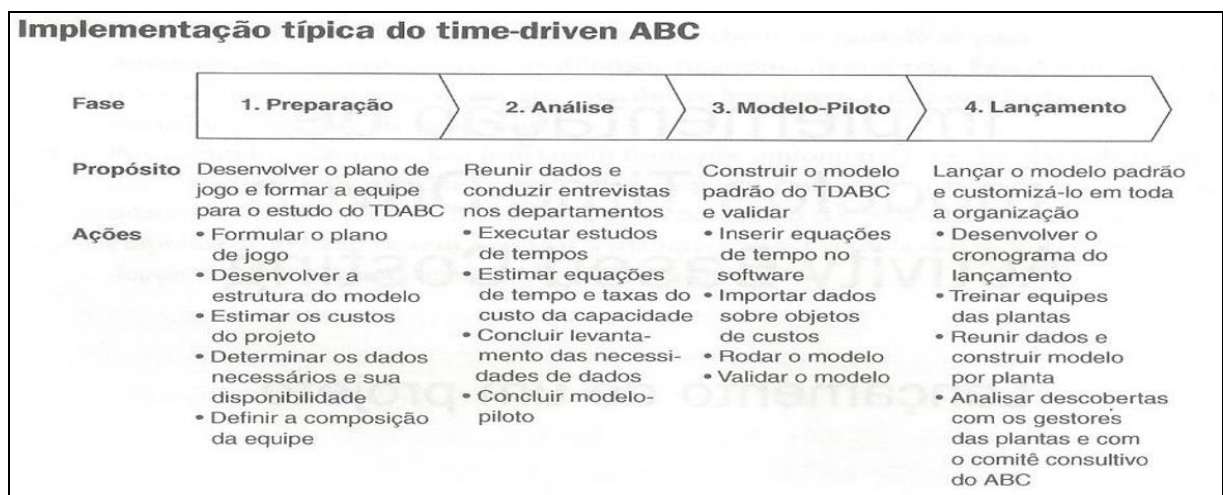


Figura 2. Implementação típica do time-driven ABC

Fonte: Kaplan & Anderson (2007, p. 78)

Na fase 1, os executores do projeto escolhem o local onde o modelo será construído e aplicado pela primeira vez, que deverá espelhar, de maneira mais reduzida, as operações da organização, de forma que o experimento possa ser estendido para toda a empresa. A fase 2 contempla a definição dos campos de dados e identificação das fontes de dados, nos sistemas de TI da organização, na qual a equipe operadora do TDABC busca trabalhar diretamente com o pessoal de finanças e com o pessoal de operações, desenvolvendo assim as equações de tempo e estimativas (Kaplan & Anderson, 2007).

Na fase 3, há a construção do modelo-piloto, o que é considerado o auge do trabalho. Nesta fase a equipe reúne os dados sobre custos e tempos, e busca gerar informações preliminares de custos e lucratividade. Após vários testes, a equipe realiza a validação do

modelo-piloto e, na fase 4, visa implementar, de forma gradual, o modelo para toda a empresa (Kaplan & Anderson, 2007).

O TDABC tende a resolver as lacunas deixadas pelo Custeio Baseado em Atividades (Moraes, 2011), e superar as dificuldades de implementação e manutenção do ABC, apresentando algumas vantagens, dentre elas (Kaplan & Anderson, 2007):

- a) torna mais fácil e rápido o desenvolvimento de um modelo exato;
- b) possibilita maior visibilidade para as eficiências dos processos e para a utilização da capacidade;
- c) permite rápida manutenção do modelo e de forma pouco dispendiosa;
- d) é aplicável a diversos setores ou empresas;
- e) fornece informações detalhadas que podem auxiliar os usuários na identificação das causas de possíveis problemas;
- f) possui mais eficácia na integração com dados de outros sistemas;
- g) prevê as necessidades de recursos.

Além disso, o novo método supera a limitação do Custeio Baseado em Atividades no que diz respeito à velocidade na obtenção dos resultados, pois, enquanto no ABC o processamento de dados tende a ser mais lento, no TDABC a geração de dados é menor, haja vista que a métrica estabelecida é somente o tempo, e não diferentes atividades como no ABC (Moraes, 2011). Apesar da proposta do TDABC trazer simplificações em relação ao tratamento dos custos relativos às atividades, não se pode generalizar que esta metodologia irá resolver todos os problemas do Custeio Baseado em Atividades (Dalmácio, Rezende & Aguiar, 2007; Moraes, 2011).

### **2.1.5 Método das Seções Homogêneas (RKW)**

O método das seções homogêneas (RKW) (abreviação de *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*), ou método dos centros de custos, teve sua origem na Alemanha, no início do século XX e tem como principal característica a divisão da organização em centros de custos (Bornia, 2010; Martins, 2010). Este método é um dos mais utilizados, inclusive no Brasil, por conta de sua forma prática de organização (Capponi, 2015). São utilizadas bases de

distribuição para alocar os custos aos centros de custos, para que, em seguida, os custos sejam repassados aos bens ou serviços por unidade de trabalho (Costa, 1999; Bornia, 2010).

No método das seções homogêneas todos os custos são apropriados aos centros de custos (Leoncine, 2010). Bornia (2010) sintetiza os procedimentos do método em cinco fases:

- a) separação dos custos em itens;
- b) divisão da empresa em centros de custos;
- c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- d) redistribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- e) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

Segundo o autor, para a determinação dos centros de custos, são levados em conta os seguintes aspectos: o organograma da empresa (cada setor pode ser considerado um centro de custos); a localização (há casos em que partes da empresa se encontram em diferentes locais); as responsabilidades (cada gerente pode ter a incumbência de um centro de custos); e a homogeneidade (um centro pode ser considerado homogêneo se o trabalho realizado nele independe do produto que o utiliza, ou seja, todos os bens ou serviços que passam pelo centro sofrem o mesmo tipo de trabalho). Cabe destacar este último aspecto, pois, de acordo com Bornia (2010), a homogeneidade influencia diretamente a qualidade da alocação dos custos aos produtos, haja vista sua importância para que a unidade de trabalho represente fielmente o serviço realizado naquele centro.

Martins (2010) classifica os centros de custos em administrativos, auxiliares e produtivos, divididos de acordo com a função desempenhada. Segundo o autor, os centros administrativos agregam os custos das atividades dos serviços de pessoal, financeiro, contábil, e outros serviços administrativos. Os centros auxiliares sustentam a produção, prestando apoio direto às atividades afins, contudo, não são diretamente responsáveis pela produção, função esta que é desempenhada pelos centros produtivos.

Em um hospital, os centros de custos produtivos são representados pelas unidades de produção do hospital, que prestam serviços ao paciente e que compreendem atividades objeto de remuneração, como por exemplo, as unidades de internação, pronto socorro, ambulatório, centro cirúrgico, laboratório. Já os centros de custos administrativos e auxiliares, como lavadeira, limpeza, contabilidade, manutenção, etc., prestam serviços internos e que não são objeto de remuneração pelos pacientes (Leoncine, 2010).

A etapa de identificação dos custos com os centros requer a definição de bases de distribuição para os itens de custos (critérios para alocação), que devem representar da melhor forma possível o uso dos recursos, buscando alocar os custos da forma menos subjetiva possível. A próxima etapa também segue o mesmo procedimento da anterior no que diz respeito ao critério de rateio, ou seja, devem-se distribuir os custos dos centros de custos indiretos aos diretos da forma mais precisa possível, procurando representar o consumo real daquele centro pelos demais, tendo em vista que a função dos centros indiretos é o apoio aos demais centros, não trabalhando diretamente com os produtos. Após a distribuição secundária, é realizada a distribuição final dos custos dos centros diretos aos produtos, por meio do critério da *unidade de trabalho*. Esta unidade deve refletir da melhor forma possível, a parcela do trabalho do centro dedicada a cada produto (Bornia, 2010).

O método das seções homogêneas é muito utilizado na área da saúde, e sua aplicação no Brasil tem certa influência do Conselho Interministerial de Preços, o qual incentivou a divulgação de custos na área de saúde na década de 1970, como requisito obrigatório para permanecer vinculado à rede pública de prestação de serviços médico-hospitalares (Silva & Abreu, 2006).

Alguns autores como Silva e Abreu (2006), se referem ao método das seções homogêneas como Custeio Pleno. Os referidos autores argumentam que é muito comum encontrar outros autores que citam o custeio pleno, ou método das seções homogêneas, como Custeio por Absorção Total, o que indica certa indefinição na literatura quanto à nomenclatura dos métodos de custeio. Slavov (2013) afirma que, no Brasil, a utilização do método das seções homogêneas refere-se ao custeio pleno, realizando-se a apropriação de todos os custos fixos (incluindo encargos financeiros e juros sobre o capital próprio).

O método das seções homogêneas pode ser utilizado com a finalidade de controle e apoio à tomada de decisão, sendo que sua importância está fundamentada no controle e planejamento dos custos e despesas da empresa em um determinado período. A realização do controle dos gastos totais de fabricação, vendas e administração auxiliam na minimização dos gastos totais, bem como a maximização do lucro (Coronetti, Beuren & Sousa, 2012). Cabe lembrar, assim como ocorre com o custeio variável, este método também não é aceito pela legislação.

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) destacam que o método das seções homogêneas apresenta algumas vantagens e desvantagens. Os autores consideram como principais vantagens do método: considerar todos os custos incorridos na empresa sem exceções; possuir informações completas e conservadoras; enfatizar a recuperação de todos os custos e tender a



introduzir certo grau de estabilidade de preços; praticar a formação de preços com base no pior custo; justificar os preços e chegar ao custo do produzir e vender.

O fato deste método de custeio não distinguir os custos fixos dos variáveis é considerado uma desvantagem pelos autores, pois pode levar a decisões errôneas. A arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos indiretos e também as dificuldades de aplicação do método em alguns momentos também são desvantagens, no ponto de vista dos referidos autores.

### **2.1.6 Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)**

A sistemática do método da unidade de esforço de produção (UEP) foi proposta por George Perrin, um engenheiro francês, na década de 1950. George criou um método de cálculo e alocação de custos e controle de gestão, chamado GP (iniciais de seu nome), que foi implantado em uma empresa de consultoria aberta após o fim da Segunda Guerra Mundial (Bornia, 2010; Souza & Diehl, 2009). Após o falecimento de Perrin, foi seu discípulo, Franz Allora, quem deu continuidade ao método, e o trouxe para o Brasil na década de 1960. Allora modificou o método GP, criando o chamado *método das UPs (Unidades de Produção)*, *método das UP's* ou *método das UEPs (Unidades de Esforço de Produção)* (Bornia, 2010; Souza & Diehl, 2009).

O referido criador se instaurou no Estado de Santa Catarina, por onde desenvolveu o método. Em 1978, foi criada uma empresa de consultoria na cidade de Blumenau, que atuou na região da própria cidade e também na região de Joinville, aplicando o método em diversas empresas. Já na década de 80, a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), contando com o auxílio de um grupo de pesquisadores, deu subsídios para que o método tivesse maior divulgação, época em que foram realizados vários trabalhos acerca do tema em congressos e dissertações. A Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) também teve parcela de contribuição para a expansão do método, por meio do incentivo do Prof. Francisco José Kliemann Neto (Bornia, 2010; Souza & Diehl, 2009).

O método tem como principal característica a utilização de uma medida única de produção, a Unidade de Esforço de Produção (UEP) (Souza & Diehl, 2009), uma unidade de medida do trabalho e dos recursos aplicados na produção de vários produtos ou serviços (Martins & Rocha, 2010), que permite a simplificação do cálculo da produção do período (Bornia, 2010). O valor da UEP é obtido mediante de um procedimento que obtém um valor

de referência, uma medida comum do esforço produtivo para diferentes produtos, permitindo assim a comparação dos mesmos (Souza & Diehl, 2009; Martins & Rocha, 2010). Dessa forma, os diversos produtos são medidos por meio do valor de referência estabelecido (Souza & Diehl, 2009). A utilização desta unidade comum de esforço permite a mensuração da produção total de vários produtos, possibilitando a comparação entre vários períodos, podendo servir de base para a administração da produção, bem como para a avaliação de desempenho (Martins & Rocha, 2010).

Ressalta-se que o método se baseia apenas nos custos de transformação, ou seja, não são analisados os custos de matéria-prima, considerando-se apenas os custos para transformar a matéria-prima em produto acabado, como mão de obra, energia, manutenção de equipamentos, seguro etc. (Bornia, 2010; Souza & Diehl, 2009; Martins & Rocha, 2010). O método se torna útil para a análise e gerenciamento de processos produtivos, custeamento de produtos e formação de preços de venda, avaliação de desempenhos etc., sendo esta última realizada por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade (Bornia, 2010; Souza & Diehl, 2009).

Bornia (2010) destaca que o procedimento de unificação da produção UEP parte do pressuposto de esforço de produção, que representa o esforço consumido para transformar a matéria-prima em produtos finais. Assim, a soma destes esforços retrata o trabalho total realizado pela organização na produção de seus itens.

Cabe destacar também o Método das Unidades de Valor Agregado (UVA), que assim como o método das Unidades de Esforço de Produção, teve origem no Método GP desenvolvido por Georges Perrin. O referido autor da ferramenta possui papel fundamental não somente na idealização do método, mas também na difusão do mesmo. Perrin buscou “unificar a produção”, de modo a incluir todos os custos diretos e indiretos de produção necessários em uma unidade padrão que refletisse todo o esforço de produção (Levant & Villarmois, 2004). Segundo Fiévez e Staykov (2007) as soluções utilizadas pelo método permitem eliminar a distribuição arbitrária dos custos indiretos, adquirindo assim, maior precisão e confiabilidade.

Em 1975, a organização Les Inge'nieurs Associe's (LIA) assinou acordo de exclusividade para desenvolver o método GP e, assim como previa o contrato, pôde promover um método semelhante após dois anos, surgindo assim o método UP (“Unité de Production”), e que depois veio a ser chamado de UVA (“Unités de Valeur Ajoutée”) (Levant & Villarmois, 2004). Segundo a LIA (2008), o método UVA pode ser utilizado por empresas de diversos tamanhos e com atividades variadas. A organização destaca ainda que o método possui como

vantagens o baixo custo de operação e manutenção, e não requer nenhum sistema de informação complexo. Além disso, contribui para a eliminação do trabalho desnecessário e permite cálculos de custos relevantes e confiáveis.

Ambos os métodos (UEP e UVA) são provenientes do Método GP e, segundo Confessor, Santos, Walter, Gouveia e Leite (2010) se atentam apenas aos custos de transformação, não considerando os custos de matéria-prima. Os autores destacam que a distinção entre os métodos está na aplicação, pois enquanto o método UEP se dirige aos custos da área de produção, o método UVA se apresenta, de acordo com a literatura, mais adequado ao custeio dos produtos vendidos, incluindo também gastos administrativos.

Por fim, cabe destacar que é evidente que em todos os métodos de custeio existem pontos fortes e fracos, sujeitos a limitações, mas não se pode afirmar e generalizar que determinado método não atende às necessidades das empresas, seja o custeio por absorção, ou qualquer outro, uma vez que se deve analisar o caso detalhadamente (Severiano Filho & Melo, 2006). Evidenciados os seis métodos de custeio considerados alvos do presente estudo, apresenta-se no quadro 1 um resumo dos gastos que são considerados para fins de mensuração de custos em cada um deles.

<b>Método de Custeio</b>	<b>Gastos Considerados no Custo</b>
Custeio por Absorção	Custos diretos e indiretos
Custeio Variável	Custos e despesas variáveis
Custeio Baseado em Atividades	Custos e despesas
Método das Seções Homogêneas	Custos e despesas (inclui encargos financeiros e juros sobre o capital próprio)
Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC)	Custos e despesas
Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP)	Custos de transformação

Quadro 1: Gastos considerados ao custo nos métodos de custeio

Fonte: Elaborado pelo autor

### **2.1.7 Estudos anteriores no Brasil na área hospitalar**

Destacam-se nessa seção estudos anteriores realizados no país e que se assemelham, em algum aspecto, ao presente estudo. O trabalho de Silva, Miranda e Falk (2002) teve o objetivo de identificar os principais métodos de custeio utilizados em hospitais da cidade de Recife e investigar as experiências das mesmas com o Custeio Baseado em Atividades. Os autores apontaram que a maioria dos hospitais que fizeram parte da pesquisa opera com o

custeio por absorção e que somente dois hospitais, em um universo de 21 hospitais estudados, afirmaram que estavam implantando o custeio baseado em atividades. Resultado semelhante foi observado por Silva e Abreu (2006), revelando que 60% dos hospitais da cidade de Muriaé (MG) utiliza o custeio por absorção, sendo que apenas um hospital estudado afirmou que estava implantando o custeio baseado em atividades.

Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) buscaram aplicar e analisar a nova proposição do Custeio Baseado em Atividades – o *Time-driven activity-based costing* (TDABC) – em um hospital, utilizando-se o tempo como único direcionador de custos das atividades. Os autores concluíram que esta nova abordagem do Custeio Baseado em Atividades pode oferecer uma contribuição significativa para as organizações que atuam na área de serviços. Afirmam que, de fato, o novo método traz uma simplificação ao tratamento dos custos relativos às atividades, no entanto, não se pode generalizar que este método irá resolver todos os problemas de alocação dos custos indiretos das empresas.

Verificam-se também alguns estudos no Brasil que foram realizados em hospitais universitários. O objetivo do estudo de Miranda et al. (2007) foi verificar o uso do Custeio Baseado em Atividades nos hospitais universitários e de ensino brasileiros e comparar os resultados com as pesquisas realizadas anteriormente. Os autores obtiveram o retorno de 30% dos questionários enviados aos hospitais (de um total de 115 instituições), constatando que o Custeio Baseado em Atividades é bastante conhecido no ambiente, mas que o número de adeptos ainda é relativamente pequeno. Os hospitais que fizeram parte do estudo apontaram como razões principais para a implantação do Custeio Baseado em Atividades o discernimento das causas do aumento ou redução de custos e custos mais acurados para precificação. Ao contrário do encontrado nas pesquisas que os autores realizaram a comparação, no ambiente hospitalar não é uma das principais metas a análise do lucro para a tomada de decisão mais acurada.

Com o intuito de discutir as características dos hospitais de ensino e o papel que a gestão de custos assume para os hospitais dessas instituições, Dallora e Forster (2008) constataram que em organizações complexas como os hospitais de ensino, a gestão de custos vem assumindo grande importância, pois além da assistência à saúde, têm a importante missão de formação de recursos humanos, considerando-se que são organizações que devem primar pela eficiência dos serviços prestados à sociedade. Barros, Silva, Souza, Melo & Taveira (2013) investigaram se os Hospitais Universitários (HU's) Federais possuem um método de custos que possa subsidiar a tomada de decisões, abrangendo 20% do universo de HU's existentes no país, e concluíram que não existe um método de custos nos hospitais que

fizeram parte do estudo, o que compromete o processo de tomada de decisão. Martins, Portulhak e Voese (2015), também em hospitais universitários (federais), investigaram as práticas de gestão de custos utilizadas, evidenciando que a adoção de sistemas de informação não está plenamente difundida, apesar da obrigatoriedade de adoção por parte dos hospitais dessa natureza.

Cardoso e Martins (2012) buscaram identificar se hospitais que passaram pelo processo de acreditação hospitalar possuem um sistema de custos implantado e quais são eles, além de avaliar se os indicadores de custos utilizados estão de acordo com os recomendados pelo Manual de Acreditação Hospitalar. Os autores apontaram que somente um dentre os quatro hospitais objetos do estudo apresentou sistema de custos implantado e em outros dois foi identificado apenas o sistema de apuração de gastos. Além disso, a pesquisa apontou que os indicadores de custos utilizados pelas organizações analisadas são aqueles preconizados pelo Manual de Acreditação Hospitalar.

Na esfera pública, Borgert, Alves e Schultz (2010) buscaram identificar os fatores que influenciam o processo de implementação de um sistema de gestão de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul, e identificaram que a falta de planejamento do projeto é destacada como a maior dificuldade e, por outro lado, a utilização de *softwares* foi considerada menos relevante. Destaca-se também o estudo de Blanski (2015), que objetivou propor um modelo de custeio para hospitais públicos, como proposta de aprimoramento para controle, transparência, orçamentação e planejamento das ações estratégicas de saúde, baseado no custeio por absorção. A autora conclui que a contribuição do modelo para a governança pública é inegável, haja vista que sua aplicação e análise de resultados acarretarão em benefícios para os gestores, pacientes e para a sociedade.

## 2.2 LÓGICAS INSTITUCIONAIS

As organizações são muitas vezes expostas a múltiplas, e por vezes contraditórias, demandas e pressões institucionais (Pache & Santos, 2010), e atuam, muitas vezes, de acordo com a maneira mais aceitável socialmente, a fim de legitimar suas ações, operando como um sistema orgânico afetado por características sociais e por seus participantes, bem como por variáveis impostas pelo ambiente (Meyer & Rowan, 1977).

O interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005), sendo uma das perspectivas mais proeminentes no campo dos estudos organizacionais (Silva, 2016), e talvez a abordagem dominante para entender as organizações (Greenwood, Oliver, Suddaby & Anderson, 2008). Apesar de a teoria institucional apresentar diferentes origens e abordagens, estas compartilham de interesse comum pelo estudo da instituição e das mudanças institucionais (Guerreiro et al, 2005).

Scott (2001) traz cinco definições para Instituições: são estruturas sociais que tenham atingido alto grau de resiliência; são compostas por elementos culturais-cognitivos, normativos e reguladores; são transmitidas por vários tipos de transportadores, incluindo sistemas simbólicos, sistemas relacionais, rotinas e artefatos; funcionam em múltiplos níveis de jurisdição; e expressam estabilidade, mas estão sujeitos a processos de mudança.

Recentemente, institucionalistas apontam para o interesse da compreensão das lógicas institucionais, uma abordagem não determinista da sociedade (Costa & Mello, 2012), e que se contrapõe ao isomorfismo, e que fornece possibilidades para a pesquisa em diversos níveis de análise, e em múltiplos cenários (Araújo, 2016), tornando-se responsável por modificar a atenção dos pesquisadores do institucionalismo organizacional para aspectos que até então não eram examinados (Costa & Mello, 2012). Por meio das lógicas imersas nas organizações, a teoria institucional pode auxiliar na compreensão das razões pelas quais determinadas práticas são empregadas pelos hospitais, ao mesmo tempo em que outras são esquecidas e alteradas (Silva, 2016).

A concepção das lógicas institucionais foi introduzida por Friedland e Alford (1985), e a partir dos anos 1990 têm sido utilizada com frequência em estudos fora do país, como uma extensão da teoria institucional (Silva, 2016). O termo “lógicas institucionais” se tornou uma espécie de palavra-chave (Thornton & Ocasio, 2008), se notabilizando na área de estudos institucionalistas a partir do texto seminal de Friedland e Alford (1991) (Costa & Mello, 2012; Costa, Guarido Filho & Gonçalves, 2013). É uma das áreas de mais rápido crescimento da Teoria Institucional (Greenwood et al., 2011) e se apresenta como uma alternativa às inclinações da época, restritas ao foco nas pressões institucionais e ao isomorfismo, alvo de críticas quanto à tendência funcionalista e determinista (Costa, Guarido Filho & Gonçalves, 2013).

Desde então, outros pesquisadores passaram a desenvolver pesquisas empíricas sobre a ideia de lógica institucional (Costa & Mello, 2012; Costa, Guarido Filho & Gonçalves, 2013). Porém, no Brasil, percebe-se que os estudos utilizando essa vertente ainda se mostram

incipientes (Araújo, 2016; Picheth, 2016), mas, conforme destacam Menezes, Costa e Voese (2017), é uma abordagem relativamente nova e com grande potencial de crescimento.

Os trabalhos alinhados a essa perspectiva teórica procuram evidenciar como as organizações, e também as pessoas que as constituem, adotam certos tipos de comportamento e tomam decisões com base na influência de lógicas institucionais (Paiva, 2017). Como apontam Lee e Lounsbury (2015), a perspectiva das lógicas institucionais direciona os pesquisadores para o estudo de como a tomada de decisão e o comportamento são interpenetrados com uma série de influências institucionais mais amplas.

É uma abordagem que busca descrever as práticas e crenças contraditórias inerentes às instituições das sociedades ocidentais modernas (Thornton & Ocasio, 2008), e que passa a ser relevante para pesquisadores interessados em questões de como atores individuais e organizacionais são influenciados por sua situação em localizações sociais variadas em um sistema interinstitucional (Menezes, Costa & Voese, 2017).

A pesquisa sobre lógicas institucionais possui uma grande variedade de contextos empíricos (Thornton & Ocasio, 2008). Estudos envolvendo as lógicas institucionais têm sido utilizados com mais frequência nos últimos anos e em diferentes contextos, principalmente a partir de 2010. Perkmann, Salter e Tartari (2011) investigaram como os indivíduos incorporados em um campo se envolvem com lógicas alternativas, e que tipos de atores dentro de um campo são mais propensos a alcançar as lógicas alternativas. Costa, Guarido Filho e Gonçalves (2013) buscaram compreender como lógicas institucionais de Estado, Mercado e Comunidade, ou arranjo entre elas, se manifestaram na estruturação da governança do campo de recursos híbridos no Brasil. Os autores constataram que as lógicas institucionais de Comunidade, Mercado e Estado, em interação com as lógicas específicas do campo de recursos hídricos (lógica de Navegação, Saneamento e Energia; e lógica de Desenvolvimento Industrial), constituíram um processo coevolucionário na configuração de distintas estruturas de governança, demonstrando assim, uma ambiguidade legal e homogeneidade entre a legislação federal e as estaduais no contexto de regulação brasileiro.

Alves, Nogueira e Schommer (2013) buscaram, por meio de uma pesquisa *survey* com profissionais que trabalham no setor, compreender o processo de formação de uma nova categoria profissional – profissional de Investimento Social Privado – em meio a distintas – e por vezes contraditórias lógicas institucionais. McPherson e Sauder (2013) investigaram, com base em um estudo etnográfico de 15 meses de um tribunal de drogas, como atores de diferentes origens institucionais e profissionais empregam estruturas lógicas em suas

interações de micro-nível e, portanto, como as lógicas afetam a atividade organizacional do dia-a-dia.

Lee e Lounsbury (2015) analisaram 118 instalações industriais dos Estados Unidos, buscando verificar como as lógicas da comunidade interagem com as lógicas do Estado e do mercado para moldar a redução da poluição pelas organizações, mais especificamente a redução da emissão de resíduos altamente tóxicos de benzeno. Quattrone (2015) desenvolveu uma análise arquivística e documental da ordem Jesuíta do final do século XVI até o século XVII, buscando compreender as práticas organizacionais em duas áreas distintas do trabalho jesuítico: a prática religiosa ou espiritual e a administração econômica. Verificou-se que as ações dos jesuítas não eram reguladas por lógicas prontamente disponíveis, mas que as lógicas surgiam por meio das interpretações das instituições sociais.

O trabalho de Picheth (2016) teve como objeto de estudo o Maternati, grupo de apoio às gestantes e mães da cidade de Maringá-PR, e buscou compreender o fenômeno de retomada da lógica de maternidade que anteriormente era dominante, a do parto natural, por meio da análise da estrutura discursiva, predominante na instituição. Paiva (2017) objetivou compreender a influência de múltiplas lógicas institucionais na construção da estratégia como prática em organizações produtoras de cachaça localizadas em Minas Gerais, e percebeu certa predominância das orientações da lógica técnico-científica, sobretudo na estratégia de produção.

Sander (2016) analisou como ocorreu o processo de desenvolvimento das capacidades dinâmicas a partir da influência das lógicas institucionais sobre a decisão e a ação dos gestores de uma instituição de ensino superior considerando a interpretação dos eventos. A dissertação de Araújo (2017) buscou analisar como ocorrem as respostas estratégicas das empresas juniores, compreendidas como organizações híbridas, frente às diferentes lógicas institucionais às quais estão submetidas, evidenciando que as lógicas capitalista e profissional caracterizam as empresas juniores, sendo que há predominância da lógica do capitalismo.

Especificamente no contexto da saúde, os estudos envolvendo as lógicas institucionais apresentam certa representatividade, como é o caso do estudo de Scott, Ruef, Mendel e Caronna (2000) e do estudo de Scott (2008), trabalhos de notável importância no âmbito das lógicas institucionais. Destacam-se também os estudos de Scott, Mendel e Pollack (1997), Kitchener (2002), Reay e Hinings (2009) e Nigam e Ocasio (2010).

Assim como os estudos em outros contextos destacados anteriormente, também há alguns estudos na área da saúde que foram desenvolvidos recentemente, como é o caso do estudo de Silva (2016), na qual analisou como as lógicas institucionais condicionam as



respostas estratégicas das organizações diante da adoção da prática de acreditação hospitalar em hospitais do Estado do Rio de Janeiro. Por meio da avaliação de quatro hospitais cariocas com selo de acreditação, o autor verificou que as lógicas institucionais não apenas condicionam as respostas estratégicas das organizações de forma significativa, como também o tipo de resposta estratégica empregada irá depender de qual tipo de lógica está envolvida.

Destaca-se também o trabalho de Araújo (2016), que teve como finalidade analisar como as múltiplas lógicas institucionais conformam a atual reforma do Hospital das Clínicas (HC) da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). A autora constatou que as principais lógicas exógenas presentes na reforma do hospital são aquelas referentes ao Estado, à comunidade, ao mercado, e que as lógicas institucionais ligadas diretamente à profissão da educação médica, contribuintes para conformar a atual reforma do HC UFPE são a atenção à saúde, a ciência e a gestão.

Scott, Ruef, Mendel e Caronna (2000) destacam três componentes de suma importância para o ambiente institucional no que diz respeito às mudanças do sistema de saúde e das crenças sobre cuidados médicos: lógicas institucionais, atores institucionais e sistemas de governança.

Não há um consenso entre os pesquisadores sobre como definir efetivamente as lógicas institucionais, ou mesmo o escopo das lógicas (McPherson & Sauder, 2016), o que pode ser explicado pelo fato dessa vertente ser relativamente nova. Friedland e Alford (1999, p. 314) descrevem as lógicas institucionais como o “conjunto de práticas materiais e de construções simbólicas que constituem os princípios de organização da ordem institucional”.

Thornton e Ocasio (1999, p. 804) definem as lógicas institucionais como “padrões sociais historicamente construídos de práticas materiais, premissas, valores, crenças e regras pelas quais os indivíduos produzem e reproduzem sua subsistência material, organizam o tempo e o espaço e fornecem significado à sua realidade social”. As lógicas proporcionam um meio de entender o mundo social e assim agir com confiança dentro dele (Greenwood et al, 2011). Essas lógicas são os mapas cognitivos, sistemas de crenças realizados pelos participantes no campo para orientar e dar sentido às suas atividades (Scott, Ruef, Mendel & Caronna, 2000), utilizando-as como guia para o alcance de objetivos pessoais e corporativos (Araújo, 2017).

As instituições sofrem mudanças quando os atores criticam a lógica tradicional e propõem uma nova lógica institucional (Thornton & Ocasio, 2008). De acordo com Scott (2001) a reprodução das práticas sociais enraizadas nas próprias relações humanas que têm

lugar em contextos de interação social. Ao se apoiarem em regras, os atores sociais produzem e reproduzem as práticas sociais.

Segundo Thornton e Ocasio (2008), embora haja várias definições para lógicas institucionais, todas elas pressupõem uma meta-teoria central: para entender o comportamento individual e organizacional, este deve estar localizado em um contexto social e institucional, e esse contexto institucional tanto regulariza o comportamento quanto proporciona oportunidade de agência e mudança. Os autores concebem cinco princípios que fundamentam a meta-teoria das lógicas institucionais e proporcionam oportunidades para o desenvolvimento e refinamento teórico: agência integrada, sociedade como um sistema interinstitucional, fundamentos materiais e culturais das instituições; instituições em vários níveis; e contingência histórica.

<b>Princípio</b>	<b>Pressuposto</b>
Agência integrada	Interesses, identidades, valores e suposições de indivíduos e organizações estão embutidos nas lógicas institucionais prevaletentes.
A sociedade como um sistema interinstitucional	A abordagem da lógica institucional considera qualquer contexto como potencialmente influenciado por lógicas concorrentes de diferentes setores sociais.
Os fundamentos materiais e culturais das instituições	Ao invés de privilegiar explicações materiais ou culturais das instituições, uma perspectiva de lógica institucional reconhece que as instituições se desenvolvem e mudam como resultado da interação entre ambas as forças.
Instituições em vários níveis de análise	A variedade de níveis de análise sugere a fecundidade da perspectiva institucional.
Contingência histórica	O objetivo de reconhecer a contingência histórica como uma assunção meta-teórica é explorar se os efeitos das forças econômicas, políticas, estruturais e normativas que afetam indivíduos e organizações são historicamente contingentes.

Quadro 2: Princípios da meta-teoria das lógicas institucionais

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Thornton & Ocasio (2008)

Quanto ao primeiro princípio, Thornton e Ocasio (2008) destacam que a sociedade é composta por três níveis: indivíduos competindo e negociando; organizações em conflito de coordenação; e instituições em contradição e interdependência, sendo que todos esses três níveis são necessários para o entendimento adequado da sociedade, pressupondo assim a autonomia parcial dos indivíduos, das organizações e das instituições.

A visão da sociedade como um sistema interinstitucional, destacada no segundo princípio, permite teorizar e observar as fontes de heterogeneidade e agência a partir das contradições entre as lógicas das diferentes ordens institucionais. Permite ainda, dois avanços na análise institucional, partindo para uma visão não determinista da sociedade, e oferece aos pesquisadores uma compreensão da estrutura das categorias de conhecimento (Thornton &

Ocasio, 2008). O terceiro princípio está ligado às características materiais e culturais das ordens institucionais. De acordo com os autores, as diferentes ordens institucionais estão diretamente relacionadas umas com as outras, mesmo que não seja de forma direta.

Destaca-se, conforme evidenciado no quarto princípio, que a abordagem das lógicas institucionais fornece alta capacidade de desenvolvimento da pesquisa em diversos níveis de análise (Thornton & Ocasio, 2008), o que é evidenciado pela diversidade de tipologias de pesquisa que utilizam essa vertente, conforme já ressaltado anteriormente.

Segundo Greenwood et al (2011), a pesquisa sobre lógicas institucionais tem se concentrado de forma diversa em diferentes níveis de análise: alguns colocam mais ênfase no jogo de lógicas institucionais em nível societal, enquanto outros se concentram no nível de campo. Por fim, ressalta-se também a contingência histórica, um pressuposto meta-teórico considerado chave para a abordagem das lógicas institucionais (Thornton & Ocasio, 2008), permitindo entender as lógicas como construções sociais localizadas no tempo e no espaço (Paiva, 2017).

Friedland e Alford (1999) apontam como ordens institucionais centrais das sociedades ocidentais: o capitalismo, o Estado burocrático, a democracia, a família e a religião. Segundo os autores, cada uma delas possui uma lógica central que constitui os princípios de organização, e são simultaneamente sistemas simbólicos e práticas, e que possuem relações sociais por onde indivíduos e organizações buscam alcançar seus fins e também dar sentido à vida, reproduzindo esses sistemas simbólicos. Os autores citam como exemplo o amor, que possui como um de seus comportamentos simbólicos o casamento. Outro exemplo está na votação, sendo o sistema simbólico que concretiza a democracia. Os princípios, símbolos e práticas de cada uma das ordens institucionais existentes diferenciam a forma como ocorre o raciocínio e como a racionalidade é percebida e experimentada (Sander, 2016).

<b>Ordens institucionais</b>	<b>Lógicas centrais</b>
Capitalista	Produção e utilização racional do lucro.
Estado	Racionalização e regulação da atividade humana por meio de hierarquias legais e burocráticas.
Democracia	Participação e extensão do controle popular sobre a atividade humana.
Comunidade/família	Motivação da comunidade humana por meio da lealdade incondicional de seus membros e suas necessidades reprodutivas.
Religião/ciência	Procura da verdade, seja mundana ou transcendental, e a construção simbólica da realidade.

Quadro 3: Lógicas centrais das ordens institucionais

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Friedland & Alford (1999)

Trabalhos empíricos que tratam sobre as lógicas institucionais tendem a se dividir em dois grupos (Costa, Filho & Gonçalves, 2013). Grande parte do trabalho em lógicas institucionais retrata os campos como ordenados por uma lógica abrangente, analisando os processos pelos quais os campos se movem de uma lógica considerada dominante para outra lógica e moldam as formas organizacionais de um campo.

Por outro lado, recentemente vários pesquisadores e estudiosos começaram a ressaltar em suas pesquisas a coexistência de múltiplas lógicas, buscando compreender como diferentes lógicas agem dentro de campos organizacionais, admitindo assim a possibilidade de conflito entre diferentes lógicas (Greenwood et al, 2011). O presente trabalho considera, portanto, a ideia de complexidade institucional, conceito bastante discutido no trabalho de Greenwood et al (2011) e oportuno ao ambiente hospitalar.

Os referenciados autores argumentam que as organizações enfrentam a complexidade institucional sempre que enfrentam a incompatibilidade de múltiplas lógicas institucionais, na qual, na medida em que as prescrições e proscricções de diferentes lógicas são incompatíveis ou pelo menos aparentam ser assim, inevitavelmente são gerados desafios e tensões para as organizações expostas a elas.

A complexidade institucional é particularmente provável em ambientes como o do setor da saúde por causa da variedade de ocupações que tendem a ser motivadas e condicionadas por diferentes lógicas. Os hospitais reúnem diferentes profissões - médicos, fisioterapeutas, psiquiatras, assistentes sociais, enfermeiros e assim por diante - cada um socializado dentro de diferentes ordens cognitivas e normativas (Greenwood et al, 2011). A compreensão dos motivos que solidificam práticas adotadas nas organizações hospitalares pode propiciar uma análise mais concreta da necessidade de tais ações (Silva, 2016).

Cabe ainda destacar quais as lógicas institucionais presentes no contexto hospitalar. Grande parte dos estudos envolvendo lógicas institucionais e hospitais trata que as lógicas presentes no ambiente hospitalar são: lógica burocrática/Estado, lógica de mercado e lógica profissional (Scott et al, 2000; Kitchener, 2002; Reay & Hinings, 2009; Silva, 2016; Araújo, 2016). Silva (2016) abordou essas três lógicas em seu estudo, o quadro desenvolvido pelo autor traz as características de cada uma delas.

	<b>Mercado</b>	<b>Profissional</b>	<b>Burocrática</b>
<b>Objetivo</b>	Aumento do lucro.	Aumento da reputação profissional.	Organização das atividades através da padronização.
<b>Base de autoridade</b>	Diretores/responsáveis pela gestão orçamentária.	Profissionais com maior reputação (médicos e enfermeiros).	Manuais de protocolos/procedimentos.
<b>Mecanismos ameaçadores</b>	Aumento de custos.	Redução da qualidade dos serviços.	Falta de legitimidade do processo pelos atores.
<b>Fonte de legitimidade</b>	Posição da organização no mercado frente outros concorrentes.	Status da organização perante a comunidade profissional e qualidade da estrutura e dos recursos oferecidos.	Eficiência e organização dos serviços.

Quadro 4: Características das lógicas institucionais presentes nos hospitais  
 Fonte: Adaptado de Silva (2016)

Porém, a presente dissertação considera também a presença da lógica da comunidade, abordada em alguns estudos como o de Baly, Kletz e Sardas (2015) e de Araújo (2016). Assim, delimita-se para esse estudo a presença dessas quatro lógicas institucionais no contexto dos hospitais.

Scott, Ruef, Mendel e Caronna (2000) tratam de três eras no campo de assistência médica americano: era de domínio profissional, marcada pelo padrão acolhedor e consistente de dominância profissional; era de envolvimento federal, simbolizada pelos incentivos federais para serviços médicos; e a era de controle gerencial e mecanismos de mercado, caracterizada pela aparência e crescente influência de vários novos tipos de atores, como por exemplo, corporações de saúde e grupos de empregados públicos e privados.

Silva (2016) destaca que a especificidade técnica dos profissionais da área da saúde fortalece uma lógica profissional, porém está cada vez mais presente nas organizações ligadas à saúde a necessidade de uma organização da gestão hospitalar voltada para o mercado. O autor argumenta que no campo da saúde há forte influência dos detentores do conhecimento técnico na tomada de decisão da empresa, caracterizando assim a lógica profissional. No que diz respeito à lógica de mercado, por se tratar de uma organização privada, ou seja, com fins lucrativos, os hospitais necessitam de lucro, buscam então, portanto, a redução de custos, eficiência e competitividade (Silva, 2016). A lógica de mercado é conceituada por Silva (2016, p. 38) como “uma instituição com uma substância (mercado), formas de subjetividade (características que afloram como a competitividade, oportunismo, egoísmo) e um conjunto de práticas (redução de custos, investimentos, aumento de produção, mimetismo)”.

A lógica da comunidade está associada às referências de identidade em relação a características, expectativas e interesses locais, expressa pela defesa das ideologias e valores enraizados na cultura local (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012 apud Costa, Guarido Filho & Gonçalves, 2013). Já a lógica burocrática/Estado pode ser definida como uma “instituição com uma substância (burocracia), elementos subjetivos (características como estruturação, disciplina, ordem) e práticas materiais (padronização de atividades, mapeamento de processos, protocolos de ação)” (Silva, 2016, p. 39). Conforme destaca Silva (2016), a Acreditação Hospitalar indica a presença de uma lógica burocrática, pois o processo de acreditação se faz por meio de um protocolo onde processos, rotinas, procedimentos e estruturas são previamente estabelecidas e consideradas como adequadas para a organização.

Destarte, a sociedade é formada por múltiplas lógicas institucionais. Dessa forma, os indivíduos e também as organizações podem estar imersos em lógicas distintas, que apontam para diferentes cursos de ações possíveis, e esses processos representam padrões de referências nos quais os atores constroem sentido e o vocabulário que utilizam para motivar a ação (Menezes, Costa & Voese, 2017; Sander, 2016). Embora haja diferentes lógicas institucionais, tal fato não implica obrigatoriamente na competição entre elas, pois há a possibilidade da convergência dessas lógicas, ou até, a formação de uma nova. De fato, lógicas institucionais impactam e influenciam diretamente nas práticas que são produzidas e reproduzidas pelas organizações (Silva, 2016).

### 2.3 ACREDITAÇÃO HOSPITALAR

Visando o alcance de elevados padrões assistenciais, as organizações hospitalares buscam responder às necessidades dos clientes, tendo como fator preponderante a qualidade. Uma das iniciativas dos hospitais está voltada para o processo de Acreditação Hospitalar, na qual conduz ao alcance de novas exigências e melhoria contínua e permanente do atendimento prestado ao paciente (Bonato, 2011). A acreditação hospitalar tem sido abraçada pelos gestores hospitalares como uma iniciativa de qualidade, de forma a auxiliar no enfrentamento dos desafios gerenciais (Araujo, Figueiredo & Figueiredo, 2015).

A acreditação hospitalar iniciou-se no começo do século passado, nos Estados Unidos da América (EUA), quando dois eventos foram marcantes para a reformulação da área hospitalar. O primeiro deles foi o desenvolvimento do Relatório Flexner, pelo educador

americano Abraham Flexner, na qual dispunha sobre o estado de caos que se encontravam as faculdades de medicina dos EUA e propôs uma nova ordem para o modelo de ensino, com influência europeia.

O segundo fato marcante está relacionado à lista de padrões mínimos para as salas de cirurgias, elaborada por um grupo de cirurgiões conduzidos por Ernst Codman, buscando verificar a eficiência dos tratamentos (Feldman, Gatto & Cunha, 2005; Fortes & Baptista, 2012; Fortes, 2013). Segundo Fortes e Baptista (2012, p. 627), esses dois acontecimentos contribuíram para o início da “construção da acreditação, como uma metodologia de padronização das atividades hospitalares”.

No ano de 1951, foi criada a Joint Commission on Accreditation of Hospitals - JCAH, resultado da união do Colégio Americano de Cirurgiões - CAC com outras quatro instituições: o Colégio Americano de Médicos, a Associação Americana de Hospitais, a Associação Médica Americana e a Associação Médica Canadense. Formou-se, portanto, uma organização independente e sem fins lucrativos, e inicialmente voltada para o oferecimento e o desenvolvimento do processo de acreditação voluntária em hospitais e, posteriormente, nos demais ambientes voltados à saúde. Foi então que, a partir de 1952, após a criação da JCAH, iniciou-se nos EUA a consolidação da avaliação da qualidade dos serviços de saúde por meio da adoção da acreditação. O foco agora era a percepção de que os cuidados da saúde passaram a ser analisado sob o enfoque da qualidade (Fortes, 2013).

No Brasil, a acreditação começou a se desenvolver no início da década de 1990, surgindo como uma ferramenta de qualidade, e com o interesse na melhoria das condições dos hospitais da época (Fortes, 2013). Em 1999, foi constituída juridicamente a Organização Nacional de Acreditação (ONA), órgão credenciador das instituições acreditadoras, e entre 1999 e 2002, observou-se um amadurecimento inicial do sistema nacional de acreditação, sendo que cerca de nove hospitais foram acreditados até o fim do primeiro semestre do ano de 2002 (Schiesari & Kisil, 2003).

A ONA foi fundada por entidades públicas e privadas do setor de saúde. É uma entidade não governamental e sem fins lucrativos que certifica a qualidade de serviços de saúde no Brasil, com foco na segurança do paciente. A organização tem por objetivo promover um processo constante de avaliação e aprimoramento nos serviços de saúde e, dessa forma, melhorar a qualidade da assistência no País. A instituição tem como missão: aprimorar a gestão, qualidade e segurança da assistência no Setor Saúde, por meio do Sistema Brasileiro de Acreditação. Ademais, preza por valores como: transparência em suas ações,

confidencialidade, aperfeiçoamento contínuo, credibilidade, respeito individual e coletivo (ONA, 2018).

Sua criação está ligada às mudanças que ocorreram após a Constituição de 1988, que definiu a saúde como um direito de todo cidadão. Foi na década de 1990 que surgiram as primeiras iniciativas regionais de acreditação e o Manual de Acreditação de Hospitais para América Latina e Caribe, e a metodologia de avaliação da ONA foi desenvolvida a partir da revisão desses modelos de acreditação regionais e dos manuais da América Latina e de países como Estados Unidos, Canadá, Espanha e Inglaterra. Para ser utilizado em território nacional, o manual da ONA foi testado em instituições de saúde nas cinco regiões do Brasil. Além disso, a metodologia da ONA é reconhecida pela ISQua (International Society for Quality in Health Care), associação parceira da OMS e que conta com representantes de instituições acadêmicas e organizações de saúde de mais de 100 países (ONA, 2018).

A adaptação gradativa do manual de acreditação à realidade brasileira deu-se por meio da sua aplicação, do melhor conhecimento do instrumento por parte dos envolvidos, sejam avaliadores, instituições acreditadoras ou hospitais, e do desenvolvimento da “expertise” da própria ONA. Houve sucessivas modificações no instrumento original, diante da constante interação e amadurecimento da proposta inicial (Schiesari & Kisil, 2003).

Bonato (2011) afirma que, de acordo com uma análise do COREN (Conselho Nacional de Enfermagem), os processos de Acreditação Hospitalar vêm aumentando no país, primeiramente por conta da disseminação do Manual da Organização de Acreditação, sendo este um instrumento de alto valor para os gestores de hospitais. Além disso, a Acreditação possui impacto positivo no corpo funcional e nos clientes das instituições de saúde.

O processo de acreditação é, de acordo com o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar (2002, p. 17), “um método de consenso, racionalização e ordenação das Organizações Prestadoras de Serviços Hospitalares e, principalmente de educação permanente dos seus profissionais”. Trata-se de um processo de participação voluntária das instituições, de forma a estimular um comportamento de melhoria contínua da qualidade, com integração com a sociedade e estímulo à cidadania (Bonato, 2011).

Ainda segundo o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar (2002, p. 17):

A organização hospitalar é considerada um sistema complexo, onde as estruturas e os processos são de tal forma interligados, que o funcionamento de um componente interfere em todo o conjunto e no resultado final, sendo assim, neste processo, não se avalia um setor ou departamento isoladamente.



Segundo a Organização Nacional de Acreditação (ONA, 2018), o processo de acreditação é marcado por três princípios básicos:

- é voluntário, portanto, é uma escolha da organização de saúde;
- é periódico, por meio de avaliações das organizações de saúde para certificação e durante o período de validade do certificado;
- é reservado, ou seja, as informações coletadas em cada organização de saúde no processo de avaliação não são divulgadas.

A certificação da avaliação hospitalar pelo processo de Acreditação aponta uma direção positiva na melhoria da assistência aos pacientes, bem como estabelece níveis crescentes de Qualidade (Feldman, Gatto & Cunha, 2005). A avaliação do processo de acreditação é realizada pelas Instituições Acreditadoras Credenciadas pela ONA, tendo como referência as normas do Sistema Brasileiro de Acreditação e o Manual Brasileiro de Acreditação (ONA, 2018), o que pode ocorrer em três níveis, conforme apresentado no quadro 5:

Nível de Acreditação	Validade	Caracterização
Acreditado Nível 1	2 anos	Para instituições que atendem aos critérios de segurança do paciente em todas as áreas de atividade, incluindo aspectos estruturais e assistenciais.
Acreditado Pleno Nível 2	2 anos	Para instituições que, além de atender aos critérios de segurança, apresenta gestão integrada, com processos ocorrendo de maneira fluida e plena comunicação entre as atividades.
Acreditado com Excelência Nível 3	3 anos	O princípio deste nível é a “excelência em gestão”. Uma Organização ou Programa da Saúde Acreditado com excelência atende aos níveis 1 e 2, além dos requisitos específicos de nível 3. A instituição já deve demonstrar uma cultura organizacional de melhoria contínua com maturidade institucional.

Quadro 5: Níveis de Acreditação ONA  
Fonte: ONA (2018)

As Instituições Acreditadoras, por sua vez, são empresas de direito privado, credenciadas pela ONA, responsáveis por realizar a avaliação e certificação da qualidade dos serviços de saúde em âmbito nacional (Feldman, Gatto & Cunha, 2005). Durante o período de validade do certificado ONA, a organização de saúde necessita manter o desempenho identificado no processo de avaliação. Para tanto, a ONA e as Instituições Acreditadoras Credenciadas fazem uso de três mecanismos para realizar o monitoramento (ONA, 2018):

- visitas ordinárias, periódicas e obrigatórias da equipe de avaliadores à instituição certificada;
- visitas de manutenção extraordinárias, o que ocorre em casos específicos, quando houver notificação de eventos graves ou denúncias;
- gerenciamento de eventos sentinela.

Para que a organização prestadora de serviços de saúde seja avaliada para a acreditação, a ONA estabelece exige alguns requisitos, tais como:

- estar legalmente constituída há pelo menos um ano;
- possuir alvará de funcionamento;
- possuir licenças pertinentes à natureza da atividade;
- possuir registro de responsável técnico, conforme o perfil da Organização Prestadora de Serviços de Saúde.

Segundo Zanon (2001, p. 75), a “demonstração explícita da qualidade da assistência médico-hospitalar usualmente é feita mediante acreditação, ou por certificação”. Apesar desses termos serem comumente utilizados como sinônimos, existe uma diferença importante entre eles, haja vista que a acreditação é aplicada apenas para organizações de saúde, como o caso dos hospitais, enquanto a certificação também se aplica para profissionais individuais, como médicos, enfermeiros, ou outros profissionais da área da saúde (Rooney & Ostenberg, 1999).

Segundo Rooney e Ostenberg (1999, p. 3), a certificação “é um processo pelo qual um órgão autorizado, seja uma organização governamental ou não-governamental, avalia e reconhece um profissional individual ou uma instituição como atendendo a requisitos ou critérios predeterminados”.

A acreditação é um processo educativo e voluntário, a serviço da melhoria da qualidade dos serviços dos hospitais (abrange a capacidade ou desempenho da instituição), patrocinado por uma organização não governamental, no qual há uma avaliação externa visando verificar a conformidade da instituição de saúde com os padrões de desempenho preestabelecidos (Rooney & Ostenberg, 1999; Mezomo, 2001). É a demonstração de que o processo, os resultados e as estruturas do hospital, dispõem de qualidade satisfatória (Zanon, 2001). Cabe destacar que na acreditação não são avaliados setores ou departamentos de forma isolada, e sim todos os serviços da organização (Bonato, 2011).

Rooney e Ostenberg (1999) apontam os principais objetivos da acreditação, dentre eles destacam-se:

- Melhorar a qualidade dos cuidados da saúde;
- Estimular e melhorar a integração e o gerenciamento dos serviços de saúde;
- Reduzir os custos dos cuidados de saúde, aumentando a eficiência e efetividade dos serviços;
- Fortalecer a confiança do público na qualidade dos cuidados à saúde.

Com o intuito de entender o porquê do recente interesse dos gestores em buscar a certificação de qualidade, Araújo, Figueiredo e Figueiredo (2015) identificaram que a motivação para a busca da acreditação hospitalar é um constructo composto por seis dimensões, ou seja, seis fatores motivacionais: cultura da qualidade; pressões competitivas; atendimento ao paciente; padronização dos processos; imagem do hospital; e avaliação objetiva da qualidade. Além disso, os resultados da pesquisa destes autores destacam a preocupação dos hospitais em aumentar a segurança do paciente, sendo esta a grande preocupação atual das entidades hospitalares.

Em contrapartida, cabe destacar alguns estudos que identificaram pontos negativos relacionados à acreditação, como por exemplo, o estudo de Manzo, Brito e Corrêa (2012), que buscou analisar as implicações do processo de acreditação no cotidiano de profissionais de saúde de um hospital privado, verificando que alguns dos respondentes do estudo destacaram que as exigências impostas pelo processo desencadeiam *stress* profissional e sobrecarga de trabalho, considerando os novos procedimentos impostos pelo processo.

O estudo de Santos (2017) apontou que os enfermeiros que fizeram parte do estudo destacaram uma maior burocratização da assistência como um aspecto negativo da acreditação hospitalar, como o preenchimento de vários impressos organizacionais e administrativos, reduzindo assim o tempo para auxílio direto ao paciente. No estudo de Maziero e Spiri (2013), os enfermeiros também consideraram a obrigatoriedade de preenchimento de vários impressos como um ponto negativo do processo.

Outro ponto levantado no estudo de Santos (2017) foi a maior vigilância de erros ou falhas, no que diz respeito ao trabalho dos enfermeiros. Entretanto, como destaca Santos (2017), em face dos resultados apontados nota-se que os pontos positivos do processo de acreditação se sobressaíram em relação aos aspectos negativos.

Além da acreditação, percebe-se também uma mobilização no que concerne a certificação da Internacional Organization for Standardization (ISO) nos diversos segmentos da saúde, principalmente em hospitais (Bonato, 2011). A ISO é uma organização internacional não-governamental e independente, com sede em Genebra, na Suíça, e com membros de 160 países. Por meio de seus membros, a organização reúne especialistas para compartilhar conhecimento e desenvolver Normas Internacionais relevantes, voluntárias, baseadas no consenso e no mercado, e que apóiem a inovação, fornecendo soluções para desafios globais (ISO, 2018).

As normas ISO buscam estabelecer ordem e disciplina, de forma a identificar e monitorar indicadores de qualidade (Bonato, 2011). Dentre tantos programas de certificação, o Sistema de Gestão da Qualidade (ISO 9001) representa um dos meios de alcançar a qualidade, pois detalha os requisitos para o desenvolvimento de um processo qualificado para a assistência hospitalar, por meio de instruções de trabalho e procedimentos que padronizam as técnicas a serem utilizadas (Bonfim, 2006).

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 CARÁTER TEÓRICO-METODOLÓGICO**

##### **3.1.1 Teoria de base**

Uma teoria pode ser definida como “um conjunto de conceitos, definições e proposições sistematicamente inter-relacionados, que são antecipados para explicar e prever fenômenos (fatos)” (Cooper & Schindler, 2003, p. 60). As teorias possuem como característica a possibilidade de organizar as uniformidades e regularidades explicadas e certificadas pelas leis em um sistema cada vez mais amplo e coerente, com o benefício de corrigi-las e aperfeiçoá-las, objetivando reconstruir conceitualmente as estruturas objetivas dos fenômenos, a fim de compreendê-las e explicá-las (Martins & Theóphilo, 2016).

Uma teoria tem como principal função explicar Por quê, Como e Quando, ocorrem os fenômenos, além de sistematizar e dar ordem ao entendimento de certo fenômeno da realidade (Martins & Theóphilo, 2016). A pesquisa científica tem como finalidade não apenas apresentar um relatório ou descrição de fatos que foram levantados pela pesquisa empírica, mas também o desenvolvimento de um caráter interpretativo e, para tanto, e imprescindível correlacionar o universo teórico com o estudo (Marconi & Lakatos, 2011).

Frente ao exposto, neste estudo será utilizada a teoria institucional como base teórica para a pesquisa, mais especificamente a vertente das lógicas institucionais, apresentada no capítulo 2.2 desta dissertação. Com base nos pressupostos dessa teoria, buscou-se a composição das perguntas de pesquisa, que serão exploradas no decorrer do estudo.

##### **3.1.2 Desenho da pesquisa**

De forma a ilustrar o desenho deste estudo e melhor compreender o que foi exposto até o momento, a figura 3 apresenta, de forma esquemática, como está delineada a pesquisa.

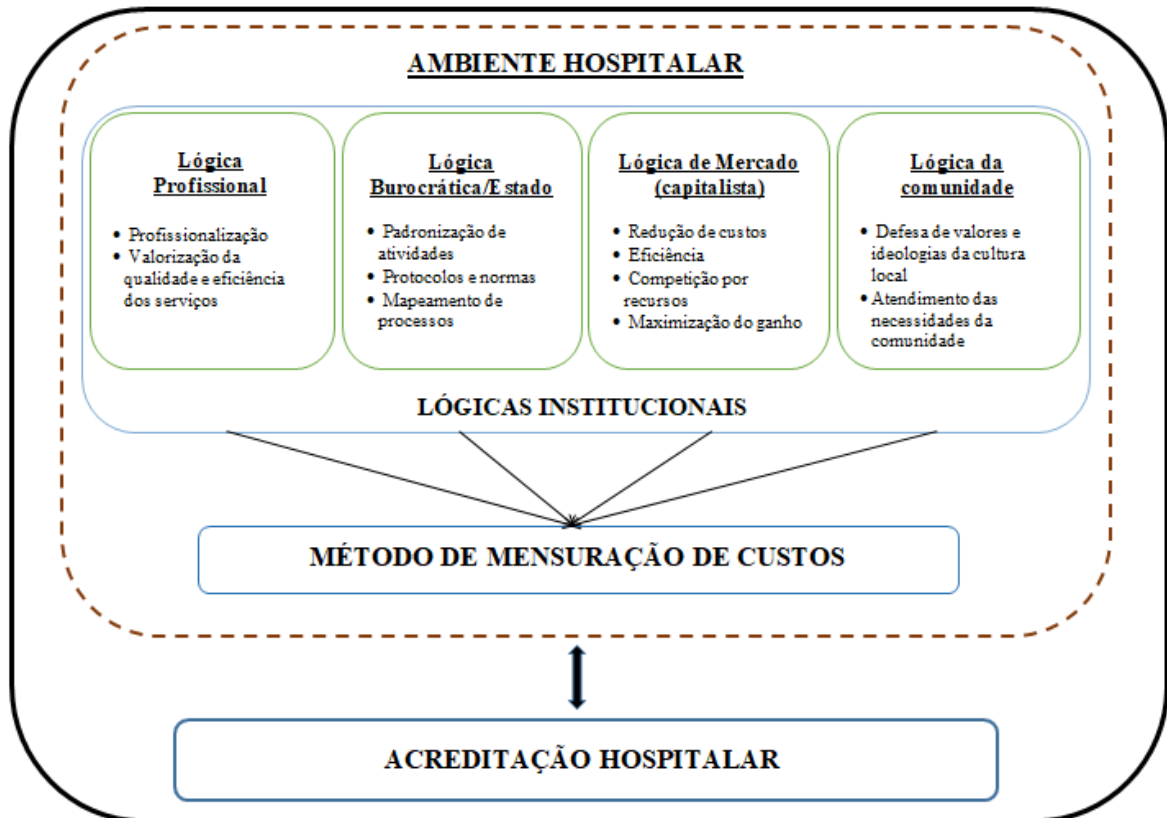


Figura 3. Desenho da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor

Tendo em vista o objetivo geral do estudo: identificar a influência das lógicas institucionais no que diz respeito à utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado, o desenho de pesquisa elaborado evidencia, na parte superior, as quatro lógicas delimitadas para o estudo, ressaltando suas principais características. Logo abaixo, está colocado o método de mensuração de custos, de forma a demonstrar que o estudo busca apontar a ação dessas lógicas na mensuração de custos do hospital.

O desenho também aborda a acreditação hospitalar, logo abaixo do ambiente hospitalar (pontilhado), de forma a indicar que esse aspecto está presente e possui importância no contexto hospitalar, pois o hospital objeto de estudo possui acreditação. Dessa forma, o desenho de pesquisa contempla os três tópicos abordados no referencial teórico.

### 3.1.3 Constructos, variáveis e definições operacionais das variáveis

Martins e Theóphilo (2016) ressaltam que é indispensável para o pesquisador conceituar e definir os principais termos e variáveis, a fim de que os interessados nos

resultados compartilhem dos mesmos entendimentos sobre os conceitos, definições, possíveis constructos e variáveis do estudo. Para tanto, o investigador deve explicar com clareza o que significam os principais termos, conceitos, definições e constructos da pesquisa.

Constructos de 1ª ordem	Constructos 2ª ordem	Variáveis	Definições operacionais	Técnicas para coleta e análises	Referências base
Mensuração de Custos	Métodos de mensuração de custos	Custeio por absorção	Métodos utilizados com a finalidade de apurar os custos dos produtos/serviços.	Entrevista semi-estruturada, pesquisa documental e observação direta; análise de conteúdo.	Abbas (2001); Ching (2001); Falk (2008); Souza & Diehl (2009); Bornia (2010); Martins (2010), Megliorini (2012); Martins et al. (2015).
		Custeio variável			
		Métodos das seções homogêneas			
		Custeio baseado em atividades (ABC)			
		Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC)			
		Método da unidade de esforço de produção (UEP)			
Lógicas institucionais	Lógica profissional	Profissionalização; Valorização da qualidade e eficiência dos serviços.	Forma de entender o mundo social e orientar as ações e interesses dos indivíduos, de acordo com os princípios socialmente construídos no contexto institucional.		Scott et al (2000); Kitchener (2002); Reay & Hinings (2009); Baly, Kretz & Sardas (2015); Araújo (2016); Silva (2016).
	Lógica burocrática/ Estado	Padronização de atividades; mapeamento de processos; Protocolos; Normas e ações externas à organização.			
	Lógica de mercado (capitalista)	Redução de custos; Eficiência; Competição por recursos; Maximização do ganho.			
	Lógica da comunidade	Defesa de valores e ideologias da cultura local; Atendimento das necessidades da comunidade.			

Quadro 6: Construtos e variáveis da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor

Um constructo é “uma imagem ou ideia inventada especificamente para uma determinada pesquisa e/ou criação de teoria. Construimos constructos ao combinar os conceitos mais simples” (Cooper & Schindler, 2003, p. 53). Para explorar empiricamente um conceito teórico, o pesquisador precisa elaborar (construir) um constructo e operacionalizá-lo, por meio de variáveis e fenômenos observáveis e mensuráveis (Martins & Theóphilo, 2016).

As variáveis são aspectos, propriedades, características individuais ou fatores, mensuráveis ou potencialmente mensuráveis, discerníveis como um objeto de estudo (Koche, 2012), que devem ser identificadas pelo investigador, dada sua importância para a pesquisa (Kerlinger, 1980). As definições operacionais podem variar, dependendo do propósito e da forma que é mensurado, devendo especificar as características e como os objetos devem ser observados (Cooper & Schindler, 2003). Uma definição operacional é um procedimento que visa atribuir significado mensurável a um conceito por meio da explicação de como é aplicado dentro de um conjunto específico de circunstâncias (Martins & Theóphilo, 2016).

### 3.2 ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DA PESQUISA

O planejamento de pesquisa é um plano baseado em atividade e tempo, que orienta o pesquisador na seleção de fontes e tipos de informações. Uma estrutura para especificar as relações entre as variáveis do estudo, destacando os procedimentos para cada atividade de pesquisa (Cooper & Schindler, 2003). Martins e Theóphilo (2016) utilizam o termo *estratégias de pesquisa* para indicar as diferentes maneiras de abordar e analisar dados empíricos no contexto das Ciências Sociais Aplicadas. As classificações deste estudo foram estabelecidas com base nas classificações de pesquisa de Cooper e Schindler (2003) e Martins e Theóphilo (2016).

Com relação à abordagem ao problema, esta pesquisa enquadra-se como qualitativa, haja vista que não será utilizada nenhuma técnica estatística para o delineamento do estudo. A pesquisa qualitativa é também conhecida como pesquisa naturalística, visto que para o estudo de um fenômeno relativo às ciências humanas e sociais se faz necessário que o pesquisador tenha contato direto e prolongado com o ambiente em que está inserido o fenômeno (Martins & Theóphilo, 2016). Conforme ressaltam Reay e Jones (2015), os métodos qualitativos são promissores para investigar as lógicas institucionais, e estão presentes na maioria dos estudos envolvendo a temática.

De acordo com Flick (2009) a abordagem qualitativa refere-se à análise de casos concretos em suas particularidades locais e temporais, sendo de particular relevância para o estudo das relações sociais. Para Minayo (2001), a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.



Quanto aos objetivos, enquadra-se como descritiva, pois, segundo Cooper e Schindler (2003, p. 136), um estudo desta natureza “pode ser simples ou complexo; pode ser feito em diversos ambientes”. Pesquisas qualitativas tem a predominância da descrição como uma das principais características (descrição de pessoas, situações, reações e acontecimentos, dentre outros) (Martins & Theóphilo, 2016). Segundo Selltiz et al (1975), estudos descritivos não se limitam a apenas um método de coleta de dados, podendo empregar mais de um método, conforme será destacado no decorrer do capítulo 3.

Quanto à finalidade da pesquisa, é classificada como aplicada, que consiste na tipologia de pesquisa na qual o pesquisador busca contribuir para fins práticos imediatos, procurando transformar em ação concreta os resultados de seu trabalho (Cervo, Bervian & Silva, 2007).

A estratégica de pesquisa empregada é o estudo de caso, categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa com profundidade (Triviños, 2012). Martins e Theóphilo (2016) ressaltam que a estratégia de pesquisa de estudo de caso pede avaliação qualitativa, haja vista que seu objetivo é o estudo de uma unidade social de forma profunda e intensa, com mais ênfase, segundo Cooper e Schindler (2003, p. 130), em uma “análise contextual completa de poucos fatos ou condições e suas inter-relações”. “As lógicas, que são reveladas por meio da linguagem, práticas e manifestações em símbolos e materiais, são naturalmente adequadas para dados e métodos qualitativos que exigem imersão no fenômeno” (Reay & Jones, 2015, p. 2).

Por fim, quanto às técnicas de coleta de dados, definiu-se para este estudo a utilização de entrevista semi-estruturada, pesquisa documental e observação direta, que são as técnicas consideradas mais usuais para a pesquisa com abordagem qualitativa (Martins e Theóphilo, 2016), a fim de realizar a triangulação dos dados.

### 3.3 ESTRATÉGIA DE PESQUISA ABORDADA

Esta pesquisa optou pela realização do estudo de caso, método utilizado para realizar pesquisas de cunho qualitativo que envolve uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo, particular e dentro do contexto da vida real, utilizando múltiplos recursos para obter evidências, com foco na compreensão das dinâmicas presentes dentro de uma única configuração (Eisenhardt, 1989).

Os estudos de caso dão maior ênfase para a análise contextual completa de poucos fatos ou condições (Cooper & Schindler, 2003). Um caso pode ser definido como um “fenômeno de certa natureza ocorrendo num dado contexto” (Miles e Huberman, 1994, p. 25). A necessidade dos estudos de casos surge para se compreender fenômenos sociais complexos e relevantes, com uma análise detalhada de um caso individual, supondo que se possa adquirir o conhecimento sobre estes fenômenos adequadamente, para compreender o “por que” e o “como” desses fenômenos (Yin, 2005; Martins, 2008).

Uma vez determinado que a questão de pesquisa será melhor respondida utilizando o método de estudo de caso, assim como, o caso e as limitações foram determinadas, deve-se considerar qual tipo de estudo de caso será utilizado para conduzir a pesquisa (Baxter e Jack, 2008), tendo em vista que os estudos de caso incluem tanto estudo de um único caso como também casos múltiplos (Yin, 2005). Para esta dissertação, trata-se de um estudo de caso em um hospital privado acreditado da cidade de Maringá-PR.

Por exigência do hospital pesquisado, foi necessário o envio de uma correspondência com papel timbrado da Universidade Estadual de Maringá (UEM), endereçada ao hospital e assinada pela orientadora da pesquisa, para que fosse possível obter todas as aprovações internas da organização para a realização do estudo de caso. A pesquisa foi autorizada pelo superintendente do hospital e assinada pelo mesmo (Apêndice C).

### **3.3.1 Planejamento do estudo de caso**

Diferentemente do que ocorre com outras estratégias de pesquisa, para um estudo de caso ainda não há um conjunto sistematizado de etapas para conduzi-lo (Yin, 2005; Martins & Theóphilo, 2016). Porém, um estudo de caso bem elaborado deve seguir uma sequência lógica de procedimentos a partir de questões norteadoras iniciais, passando pela coleta de evidências, compondo e analisando os resultados obtidos, validando-os, e por fim chegando às conclusões e ao relatório final (Martins & Theóphilo, 2016).

A figura 4, desenvolvida por Martins e Theóphilo (2016), esboça a sequência para um processo de estudo de caso, iniciando com o “caso” e as primeiras definições, como por exemplo, a questão norteadora, plataforma teórica e coleta de dados e evidências, chegando-se às inferências, conclusões e relatório do estudo de caso.

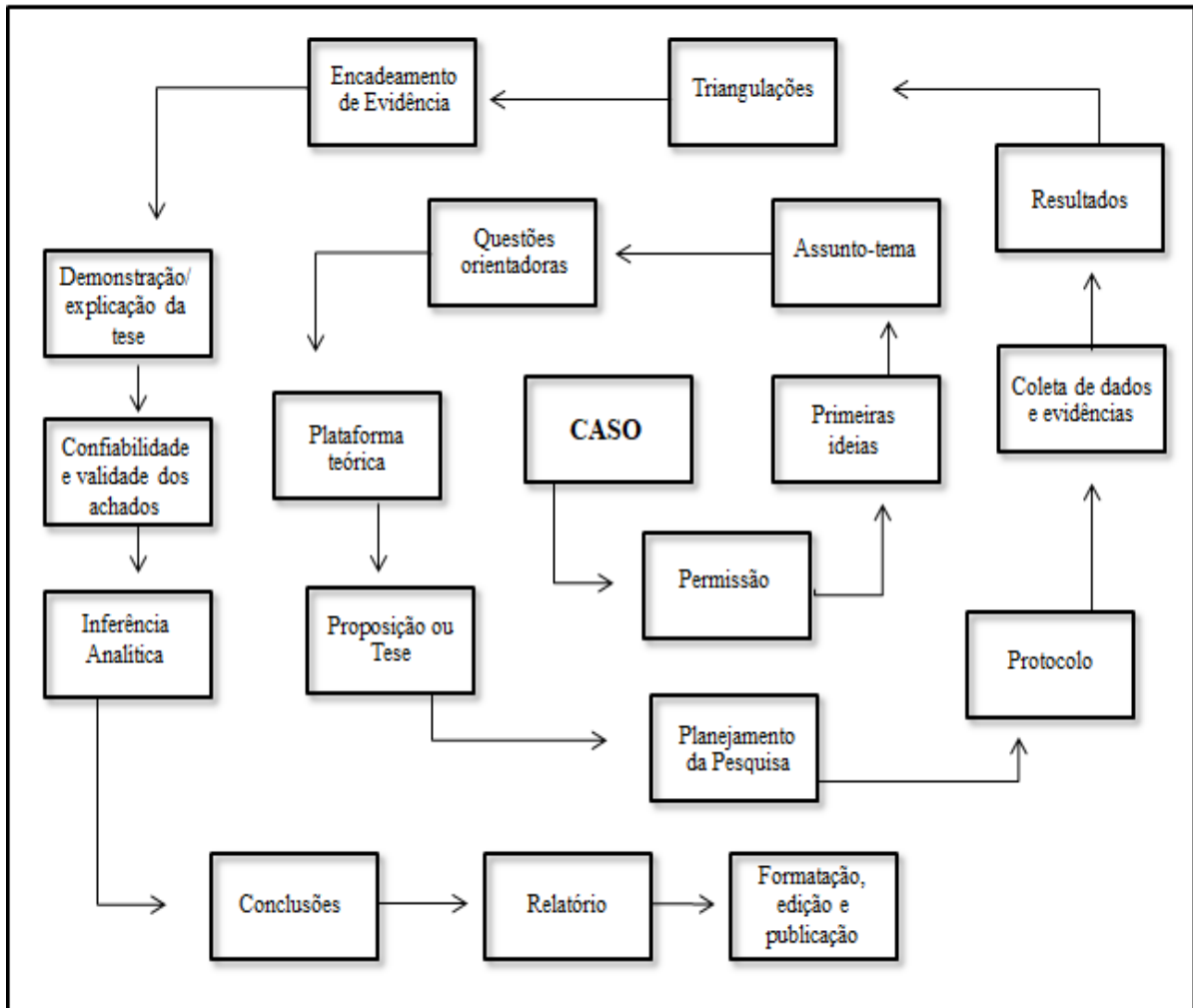


Figura 4. Processo de um estudo de caso  
 Fonte: Martins & Theóphilo (2016, p. 68)

### 3.3.1.1 Questão orientadora do estudo

O tipo de questão de pesquisa é uma das três características fundamentais que, segundo Yin (2005), devem ser observadas no momento da escolha por uma estratégia de pesquisa. Para o autor, essa é a primeira e também mais importante condição para diferenciar as várias estratégias de pesquisa. Em estudos de casos, é mais comum a utilização de questões do tipo “como” e “por que” (Yin, 2005).

Frente ao exposto, assume-se como questão de pesquisa dessa dissertação: Como lógicas institucionais influenciam a utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado da cidade de Maringá/PR?

### 3.3.1.2 Perguntas de pesquisa

A partir do problema de pesquisa e dos objetivos do estudo, foram estabelecidas as seguintes perguntas de pesquisa, com o propósito de conduzir a coleta e análise dos dados:

- P1: qual(is) o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s) pelo hospital?
- P2: qual(is) a(s) lógica(s) institucional(is) dominante(s) no contexto do hospital pesquisado?
- P3: como as lógicas institucionais delimitadas (mercado, profissional, burocrática, comunidade) influenciam o(s) método(s) de mensuração de custos no hospital?

### 3.3.1.3 Unidade de análise

A unidade de análise desse estudo é um hospital privado localizado na cidade de Maringá, no Estado do Paraná. Tal organização foi escolhida por conta da representatividade para a região, haja vista que é um hospital de referência, e também porque é uma organização que possui a acreditação hospitalar.

As entrevistas envolverão os *controllers*, diretores, responsáveis pela área de custos, além dos profissionais envolvidos com o processo de adoção da Acreditação Hospitalar, de forma a obter maior amplitude de dados e cruzar os dados adquiridos com os representantes de diversos níveis hierárquicos. A observação se dará por meio da organização da estrutura física, das rotinas do hospital, dentre outros, e a análise documental abrange relatórios gerenciais e de custos, documentos administrativos, e outros.

## 3.3.2 Protocolo do estudo de caso

O protocolo do estudo de caso é “um instrumento orientador e regulador da condução da estratégia de pesquisa” (Martins & Theóphilo, 2016, p. 64), que constitui forte elemento para evidenciar a confiabilidade de um estudo (Martins e Theóphilo, 2016), e apesar de não

existir um modelo para elaboração do protocolo, ele deve apresentar, de uma forma geral (Yin, 2005, p. 94):

- uma visão geral do projeto do estudo de caso (objetivos e patrocínios do projeto, questões do estudo de caso e leituras importantes sobre o tópico que está sendo investigado);
- procedimentos de campo (apresentação de credenciais, acesso aos “locais” do estudo de caso, fontes gerais de informações e advertências de procedimentos);
- questões do estudo de caso (as questões específicas que o pesquisador do estudo de caso deve manter em mente ao coletar os dados, planilha para disposição específica de dados e as fontes em potencial de informações ao se responder cada questão);
- guia para o relatório do estudo de caso (esboço, formato para os dados, uso e apresentação de outras documentações, e informações bibliográficas).

A visão geral do projeto envolve informações prévias sobre o projeto, sendo que uma boa visão global mostrará ao leitor qual o objetivo do estudo de caso e o cenário no qual ele ocorrerá. Para os procedimentos de campo do protocolo, o pesquisador deve enfatizar as principais tarefas no processo de coleta de dados, o que inclui: obter acesso a organizações ou entrevistadores; possuir os recursos suficientes enquanto estiver em campo; desenvolver um procedimento para solicitar auxílio a colegas e pesquisadores de outros estudos de caso, caso seja necessário; estabelecer uma agenda para as atividades de coleta de dados; e preparar-se para eventuais acontecimentos não previstos, buscando soluções para os mesmos (Yin, 2005).

O ponto central do protocolo de estudo de caso são as questões substantivas que refletem a linha de investigação real do pesquisador. Essas questões não são feitas ao entrevistado, e sim ao pesquisador, funcionando como um *check-list* do estudo, com o objetivo de manter o pesquisador atento na condução da pesquisa. Cada questão deve vir acompanhada de uma lista de fontes prováveis de evidências. Além disso, as questões do protocolo também podem incluir planilhas de coleta de dados vazias que serão preenchidas ao longo de todo o levantamento, de forma a auxiliar na compreensão do que será feito com os dados na fase de análise (Yin, 2005; Martins & Theóphilo, 2016).

Por fim, o guia para o relatório do estudo de caso tem como objetivo, assim como os demais elementos de um protocolo de estudo de caso, facilitar a coleta de dados relevantes, e busca reduzir a possibilidade de novas visitas a campo. Esse elemento geralmente não faz parte da maioria dos projetos de estudo de caso, mas é importante para o pesquisador realizar

algum planejamento nesse sentido, mesmo que seja um esboço provisório (Yin, 2005). O protocolo realizado para essa dissertação, elaborado com base na estrutura desenvolvida por Toledo e Shiaishi (2009) e Portulhak (2013), consta anexo no Apêndice A.

### 3.3.3 Triangulação dos dados

A técnica de triangulação dos dados tem por objetivo básico “abranger a máxima amplitude na descrição, explicação e compreensão do foco em estudo” (Triviños, 2012, p. 138). A confiabilidade de um estudo de caso poderá ser garantida pela utilização de várias fontes de evidências, sendo que a significância dos achados terá mais qualidade ainda se forem técnicas distintas. A convergência de resultados oferece um alto grau de confiabilidade, garantindo que as descobertas do estudo sejam convincentes, tendo em vista que várias fontes de evidências fornecem várias avaliações do mesmo fenômeno (Martins, 2008).

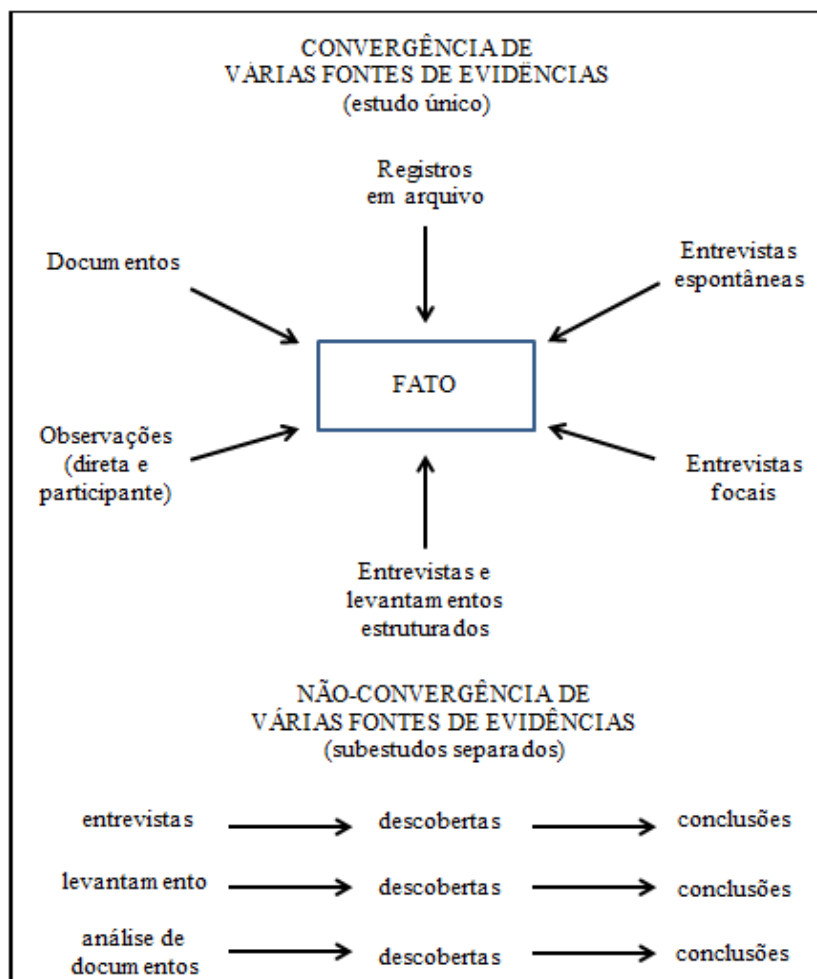


Figura 5. Convergência e não convergência de várias fontes de evidências  
Fonte: COSMOS Corporation apud Yin (2005, p. 127)

A utilização de diversas fontes de evidências em estudos de caso possibilita a dedicação do pesquisador a uma ampla diversidade de questões históricas, comportamentais e de atitudes, tendo como principal vantagem o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação (Yin, 2005). A figura 5 ilustra a convergência de evidências dentro de um estudo de caso, representando a triangulação dos dados. Observa-se que a figura distingue dois momentos: quando se executou a triangulação e quando não houve a convergência das várias fontes de evidências, sendo analisadas separadamente (Yin, 2005).

Martins (2008) apresenta dez técnicas possíveis para coleta de dados na condução de um estudo de caso. O autor afirma que, visando a melhor qualidade da pesquisa, essas técnicas devem ser combinadas na forma de triangulação: observação; observação participante; entrevista; análise de conteúdo; pesquisa ação; análise de discurso; pesquisa documental; pesquisa etnográfica; Focus Group; construção de questionários e escalas sociais e de atitudes. Para a presente pesquisa, definiu-se a utilização de entrevista semi-estruturada, pesquisa documental e observação direta, conforme esboçado na figura 5.

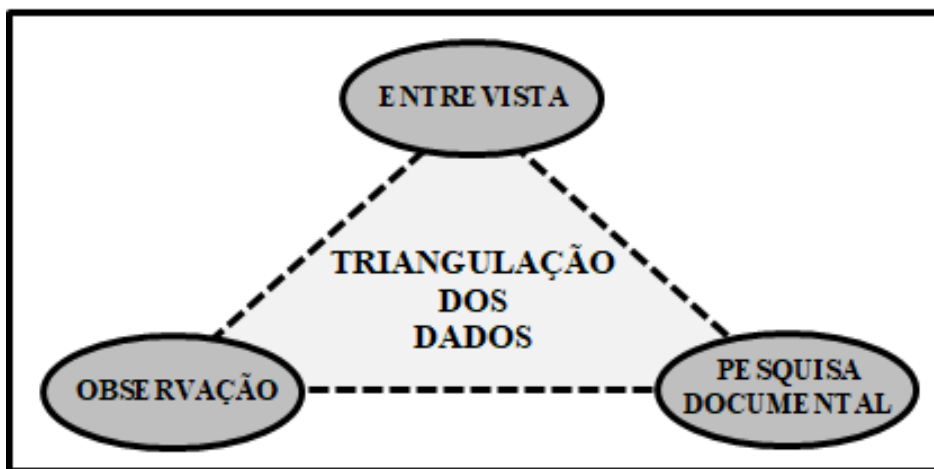


Figura 6. Triangulação dos dados da pesquisa  
Fonte: Elaborado pelo autor

O processo de triangulação, portanto, garantirá que as descobertas do estudo de caso realizado serão convincentes e acuradas (Martins & Theóphilo, 2016).

### 3.3.4 Instrumentos de coleta de dados

Segundo Triviños (2012), a entrevista semi-estruturada, a entrevista aberta ou livre, o questionário aberto, a observação livre, o método clínico e o método de análise de conteúdo,

talvez sejam os instrumentos mais decisivos para o estudo qualitativo. As técnicas de coleta de dados mais usuais para a realização de estudos de caso, de acordo com Yin (2005), são: documentação, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos. Frente ao exposto, para a condução dessa pesquisa optou-se pela utilização da entrevista semi-estruturada, observação direta e análise documental.

#### 3.3.4.1 Entrevista Semi-Estruturada

A entrevista possibilita o desenvolvimento de uma estreita relação entre as pessoas (Richardson, 2012), caracterizando-se como um encontro entre dois indivíduos, por meio de uma conversa profissional, na qual uma delas busca obter informações a respeito de determinado assunto (Marconi & Lakatos, 2011). É uma das técnicas mais importantes para um estudo de caso (Yin, 2005), que visa a coleta de informações, dados e evidências a fim de entender e compreender o significado atribuído pelos entrevistados com relação a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base em suposições e conjecturas do pesquisador (Martins & Theóphilo, 2016).

Uma entrevista semi-estruturada (opção desse estudo), também chamada de assistemática, assim como a entrevista estruturada, também segue um roteiro, porém há a liberdade de o entrevistador acrescentar novas questões que considere adequadas em cada situação (Martins e Theóphilo, 2016; Marconi & Lakatos, 2011). É muito comum que as entrevistas em um estudo de caso sejam conduzidas de forma espontânea, e cabe ao pesquisador realizar as questões ao entrevistado de uma forma não tendenciosa (Yin, 2005).

Martins e Theóphilo (2016) ressaltam ainda outras considerações a respeito do processo de entrevistas, tais como: planejar a entrevista, delineando cuidadosamente o objetivo; quando possível, obter conhecimento prévio do entrevistado; atentar para os itens que o entrevistado deseja esclarecer; obter e manter a confiança do entrevistado; ouvir mais do que falar; evitar divagações; registrar as informações, dados e evidências durante a entrevista; com a concordância do entrevistado, usar gravador. Esse último ponto deve ser levado em conta desde que o pesquisador julgue necessário.

Para a realização das entrevistas, foi elaborado um roteiro (Apêndice B), sendo que o mesmo foi adaptado de acordo com o cargo do entrevistado. No Hospital H (nomenclatura utilizada para designar o Hospital objeto de estudo, visando à confidencialidade das



informações apresentadas), foram realizadas 7 entrevistas, conforme dados apresentados no quadro 7:

Nº	Cargo	Idade	Tempo de Duração	Nº de páginas (transcrição)	Código
1	Administrador Geral	43 anos	0:30:57	9	Sujeito 1
2	Coordenador de Qualidade	47 anos	0:57:04	11	Sujeito 2
3	Gestor de Custos	49 anos	0:42:03	9	Sujeito 3
4	Gestor Financeiro	46 anos	0:40:10	10	Sujeito 4
5	Funcionário da contabilidade	54 anos	0:21:35	4	Sujeito 5
6	Funcionário da tesouraria	50 anos	0:23:35	4	Sujeito 6
7	Coordenador de Clientes	48 anos	0:15:37	4	Sujeito 7

Quadro 7: Dados das entrevistas realizadas no Hospital H  
Fonte: Elaborado pelo autor

Para a identificação dos funcionários para as entrevistas, foi verificado o organograma da empresa, fornecido pelo hospital (figura 8). Quanto ao agendamento das entrevistas, o contato com os envolvidos foi realizado por meio de telefonemas, e-mails, e em alguns casos, pessoalmente.

Em todas as entrevistas foi utilizado o recurso de gravação de áudio, visando obter maior detalhamento, pois, segundo Yin (2005), as gravações fornecem uma expressão mais acurada de qualquer entrevista do que qualquer outro método. Somadas, as entrevistas totalizaram 03:51:01 (três horas, cinquenta e um minutos e um segundo).

A gravação das entrevistas foi realizada com o uso do gravador de um *notebook*. Em seguida, o autor do estudo efetuou a transcrição de todas as gravações no *software Word* (o número de páginas, no *Word*, de cada uma, se encontra no quadro 7. Os áudios das entrevistas foram ouvidos repetidas vezes, buscando maior acurácia no processo, e após, os documentos do *Word* foram lidos enquanto o áudio era executado novamente, para conferência dos dados.

As entrevistas no Hospital H foram realizadas entre os meses de março e junho de 2018, nas dependências do hospital, sendo que em todas elas foram expostos ao entrevistado os objetivos da pesquisa (geral e específicos), o tema, a metodologia do estudo, as técnicas de coleta de dados aplicadas, quais os envolvidos com a pesquisa (pesquisador e orientador), a

significância da pesquisa, entre outras informações relevantes para o estudo e para a entrevista, de forma a contextualizar o interrogado acerca do assunto.

#### 3.3.4.2 Observação direta

A segunda técnica de coleta de dados se dá por meio da observação direta, técnica que permite a evidência de dados não constantes do roteiro de entrevistas ou de questionários, possibilitando contato pessoal e estreito do pesquisador com o fenômeno estudado (Marconi & Lakatos, 2011). As técnicas observacionais são procedimentos empíricos de natureza sensorial, e que envolvem ao mesmo tempo a coleta de dados de situações e a percepção sensorial do observador, e consiste em um exame minucioso que requer atenção. O observador deve ser competente para analisar e colher informações, dados e evidências agindo com imparcialidade, sendo paciente e agindo dentro dos preceitos éticos (Martins e Theóphilo, 2016).

Essa técnica se qualifica como investigação científica quando conduzida especificamente visando responder uma questão de pesquisa (Cooper & Schindler, 2003). Toda observação deve ser precedida de alguma teoria que lhe forneça fundamentos e embasamentos suficientes para a adequada aplicação da técnica à pesquisa (Martins e Theóphilo, 2016).

“A observação direta ocorre quando o observador está fisicamente presente e monitora pessoalmente o que ocorre” (Cooper & Schindler, 2003, p. 307). Em uma visita de campo ao “local” selecionado para o estudo de caso, o pesquisador está criando oportunidades de fazer observações diretas. As observações podem variar entre atividades formais, como por exemplo, observações de reuniões e de trabalho de fábrica, e atividades informais, como as condições físicas do local no momento da visita (Yin, 2005). Segundo Cooper e Schindler (2003, p. 304), “a versatilidade da observação faz dela uma fonte primária indispensável e um complemento para outros métodos”.

A observação se deu mediante a análise de rotinas diárias do hospital e dos entrevistados; organização da estrutura física da empresa; utilização de *softwares* por parte dos funcionários; e funcionamento de processos. A observação também ocorreu durante as sete entrevistas realizadas com os gestores e funcionários. Grande parte da observação foi realizada junto ao gestor de custos do hospital, que apresentou ao autor como se dá o

funcionamento do sistema/*software* utilizado em seu setor, mostrando relatórios, tabelas, dentre outros processos inerentes à sua divisão.

#### 3.3.4.3 Pesquisa documental

Com relação à pesquisa documental, esta se assemelha à pesquisa bibliográfica, já que as duas modalidades utilizam dados já existentes, contudo, a pesquisa documental faz uso de materiais que não foram editados, como por exemplo, relatórios, comunicações, autorizações, avaliações, agendas, e avisos, dentre outros (Martins & Theóphilo, 2016). Vale ressaltar que pesquisas dessa natureza são frequentes em estudos orientados pela metodologia de estudo de caso (Martins & Theóphilo, 2016).

A pesquisa documental possui diversas possibilidades de uso no campo das ciências sociais (Martins & Theóphilo, 2016). Frente ao valor global que representam, os documentos desempenham papel explícito em qualquer coleta de dados realizada em estudos de caso (Yin, 2005). Um dos grandes desafios da utilização da pesquisa documental é o grau de confiança acerca da veracidade dos documentos, o que pode ser atenuado por meio das análises cruzadas e triangulação (Martins & Theóphilo, 2016), assim como será realizado nesse estudo.

Para tanto, solicitou-se ao hospital documentos que pudessem ser válidos e úteis para o estudo, de forma a contribuir posteriormente com a triangulação de dados. Primeiramente, o autor teve acesso ao Organograma da empresa, o que possibilitou, principalmente, a identificação dos entrevistados. O setor de *marketing* do hospital forneceu um *folder* da empresa, onde constam as principais informações do hospital, missão, visão, estrutura, dentre outras. O autor também teve acesso à Política de Custos do hospital, documento estritamente ligado ao setor de custos e ao setor de qualidade da organização, sendo este um dos documentos mais relevantes para a pesquisa. Além disso, tanto o setor de custos quanto o setor de contabilidade forneceram documentos/relatórios para o autor, como por exemplo, Demonstração do Resultado (DR) e Balanço Patrimonial (BP). Também foram utilizados documentos da Organização Nacional de Acreditação (ONA), como o Manual Brasileiro de Acreditação das Organizações de Serviços de Saúde. Descritas as três fontes de evidências deste estudo, são apresentados no quadro 8 os pontos fortes e fracos de cada técnica, segundo Yin (2005).

Fonte de evidências	Pontos fortes	Pontos fracos
Entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Direcionadas (enfocam diretamente o tópico do estudo de caso);</li> <li>• Perceptivas (fornecem inferências causais percebidas).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vieses devido a questões mal elaboradas;</li> <li>• Respostas viesadas;</li> <li>• Ocorrem imprecisões devido à memória fraca do entrevistado;</li> <li>• Reflexibilidade (o entrevistado dá ao entrevistador o que ele quer ouvir).</li> </ul>
Observações diretas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realidade (tratam de acontecimentos em tempo real);</li> <li>• Contextuais (tratam do contexto do evento).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consomem muito tempo;</li> <li>• Seletividade (salvo ampla cobertura);</li> <li>• Reflexibilidade (o que acontece pode ocorrer de forma diferenciada porque está sendo observado);</li> <li>• Custo (horas necessárias pelos observadores humanos).</li> </ul>
Documentação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estável (pode ser revisada inúmeras vezes);</li> <li>• Discreta (não foi criada como resultado do estudo de caso);</li> <li>• Exata (contém nomes, referências e detalhes exatos de um evento);</li> <li>• Ampla cobertura (longo espaço de tempo, muitos eventos e muitos ambientes distintos).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capacidade de recuperação (pode ser baixa);</li> <li>• Seletividade tendenciosa, se a coleta não estiver completa;</li> <li>• Relato de vieses (reflete as ideias preconcebidas desconhecidas) do autor;</li> <li>• Acesso (pode ser deliberadamente negado).</li> </ul>

Quadro 8: Fontes de evidências: pontos fortes e pontos fracos

Fonte: Adaptado de Yin (2005, p. 113)

A visão geral das fontes de evidências, apresentada de forma comparativa, revela que nenhuma fonte única possui uma vantagem indiscutível sobre as outras, e que na realidade as várias fontes são altamente complementares, sendo que um bom estudo de caso utilizará o maior número de fontes possível (Yin, 2005).

### 3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

“A análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombina as evidências quantitativas e qualitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo” (Yin, 2005, p 137). Para o tratamento e análise dos dados, este estudo busca seguir a abordagem de Yin (2005) no que se refere ao estudo de caso, além de utilizar a análise de conteúdo como técnica principal para a análise de dados, não fazendo uso de nenhuma técnica quantitativa para a análise.

A análise de conteúdo é definida por Bardin (2011) como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens. (p. 48)

A técnica da análise de conteúdo busca estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática, buscando-se inferências confiáveis de dados e informações relacionadas a determinado contexto a partir dos discursos escritos ou orais de seus atores e/ou autores (Martins & Theóphilo, 2016). De acordo com Bardin (2011), a análise de conteúdo possui duas funções:

- função heurística: a análise de conteúdo enriquece a tentativa exploratória, aumenta a propensão à descoberta. É a análise de conteúdo “para ver o que dá”;
- função de administração de prova: hipóteses sob a forma de questões ou de afirmações provisórias, servindo de diretrizes, apelarão para o método de análise sistemática para serem verificadas no sentido de uma confirmação ou de uma informação. É a análise de conteúdo “para servir de prova”.

Segundo Martins e Theóphilo (2016), a análise de conteúdo visa à essência de um texto, examinando detalhes das informações, dados e evidências disponíveis, não se restringindo à descrição dos conteúdos, mas sim inferir sobre o todo da comunicação. A organização da análise de conteúdo se dá em três etapas (Bardin, 2011).

- a) a pré-análise: compreende a fase de organização propriamente dita e tem por objetivo tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais, de forma a conduzir a um esquema preciso do desenvolvimento das operações sucessivas, em um plano de análise;
- b) a exploração do material: consiste essencialmente em operações de codificação, decomposição ou enumeração;
- c) o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação: tratamento dos dados de maneira a serem significativos e válidos.

Para a primeira etapa, na fase de pré-análise, foram realizadas as seguintes atividades, de forma a organizar e estruturar a análise do estudo:

- escolha dos documentos: que envolve o levantamento e separação dos documentos da organização objeto de estudo, e também o conteúdo das entrevistas efetuadas com os funcionários da empresa;

- organização do material: transcrição das entrevistas gravadas para documento *doc* e adição no software Atlas T.I., versão 8.2.33;
- leitura flutuante: envolve a leitura dos documentos, entrevistas transcritas, e também o contato com a documentação a partir do software Atlas T.I., versão 8.2.33;
- elaboração de indicadores: por meio da realização de recortes no texto em unidades comparáveis de categorização (determinante para a segunda fase).

Na fase de pré-análise, as atividades não foram realizadas necessariamente na ordem cronológica apresentada, mas são atividades que estão intimamente ligadas, especialmente a fase de elaboração de indicadores, que é importante para a segunda etapa da análise de conteúdo, a exploração do material. Nesta fase, tendo como base os objetivos específicos do estudo, bem como as perguntas de pesquisa determinadas na seção 3.3.1.2, foram estabelecidas as categorias de análise tendo como base o roteiro de entrevistas, conforme apresentado no quadro 9.

Objetivos específicos	Perguntas de pesquisa	Unidades de análise	Categorias de análise
Identificar o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s) pelo hospital pesquisado.	Qual(is) o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s) pelo hospital?	Entrevista com gestor de custos, gestor financeiro, administrador geral e funcionário da contabilidade; Análise documental. Observação.	Questões: I, II, III, IV, V, VII, VIII, IX, X.
Verificar se a realidade da prática do hospital pesquisado está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de mensuração de custos.		Entrevista com gestor de custos, gestor financeiro, administrador geral e funcionário da contabilidade; Análise documental. Observação.	Questões: I, II, III, IV, V, VII, VIII, IX, X.
Identificar, dentre as lógicas institucionais presentes na área da saúde, qual (is) é (são) predominante (s) no hospital pesquisado.	Qual(is) a(s) lógica(s) institucional(is) dominante(s) no contexto do hospital pesquisado?	Todas as entrevistas. Análise documental. Observação.	Questões: VI, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII.
Analisar como as lógicas institucionais influenciam os métodos de mensuração de custos no hospital pesquisado.	Como as lógicas institucionais delimitadas (mercado, profissional, burocrática, comunidade) influenciam o(s) método(s) de mensuração de custos no hospital?	Todas as entrevistas. Análise documental. Observação.	Questões: VII, XV, XVI, XVII, XXII, XXIII.

Quadro 9: Categorias de análise de acordo com o roteiro de entrevistas

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a definição das categorias de acordo com o roteiro de entrevistas, foram definidas as categorias de análise iniciais, intermediárias e finais, conforme apresentado no quadro 10.

<b>Finais</b>	<b>Intermediárias</b>	<b>Iniciais</b>
Mensuração de custos	Metodologia de custeio	1. Departamento de custos
		2. Administração do hospital
		3. Contabilidade
		4. Política de custos
		5. Sistema
		6. Departamentalização
		7. Centros de custos
Lógicas institucionais	Lógica de mercado	8. Aumento/Redução de Lucro/Prejuízo
		9. Concorrência/Competição
		10. Aumento/Redução de custos
		11. Eficiência
	Lógica profissional	12. Qualidade na prestação de serviços
		13. Qualidade da estrutura e dos recursos
		14. Status da organização
		15. Influência de médicos/enfermeiros
		16. Aspecto técnico/profissional
	Lógica da comunidade	17. Aspecto cultural
		18. Necessidades, valores e ideologias locais
Lógica burocrática	19. Protocolos	
	20. Rotinas	
	21. Padronizações	

Quadro 10: Síntese das categorias de análise iniciais, intermediárias e finais  
Fonte: Elaborado pelo autor

Para a fase de exploração do material, em operações de organização, codificação e decomposição do material, o *software* Atlas T.I. versão 8.2.33 foi utilizado para auxílio, por meio de marcações nas transcrições das entrevistas e nos demais documentos utilizados. A operacionalização ocorreu de forma manual e os *Code Groups* foram estabelecidos com base nas cinco categorias de análise intermediárias descritas no quadro 10.

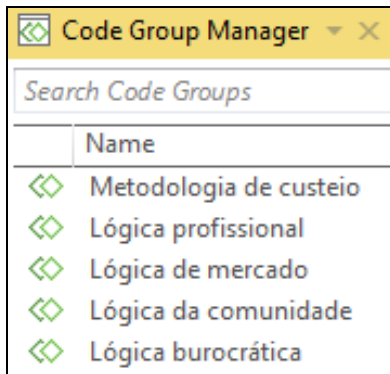


Figura 7. Codificação das categorias de análise intermediárias (*Code Groups*)  
 Fonte: Dados da pesquisa (*Software Atlas T.I.*, versão 8.2.33)

Para cada *Code Group* foram delimitados os respectivos *Codes*, a partir das categorias de análise iniciais (21 *Codes*). Assim, foram realizadas marcações nos arquivos utilizados pelo estudo de caso que foram adicionados no *Software*, de forma a organizar e estruturar o material para a análise tendo como base as categorias determinadas (quadro 10). Por fim, a terceira e última fase da análise de conteúdo, segundo Bardin (2011), se refere ao tratamento dos resultados, inferências e interpretações, que serão apresentados no capítulo 4.

### 3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Como limitações das técnicas de coleta de dados, conforme já apontado nos pontos fracos de cada uma delas no quadro 8, destacam-se: a reflexibilidade, que pode ocorrer tanto para as entrevistas quanto para a observação direta; o tempo e o custo despendido por parte do pesquisador para a técnica de observação direta; imprecisões e vieses para a técnica de entrevista; e a restrição de acesso aos documentos para análise (Yin, 2005).

Cooper e Schindler (2003) também destacam como limitação da observação o fato de ser um processo lento e caro. Os autores salientam outra limitação importante dessa técnica, a dificuldade imposta ao observador de estar na cena do fato quando ele ocorre, o que é praticamente impossível de ser previsto.

Ainda, por se tratar de um estudo de caso, há a dificuldade de generalização dos dados, pois a análise de um caso ou de poucos casos fornece uma base muito frágil para generalização. Além disso, muitos pesquisadores demonstram certa preocupação com os estudos de caso devido à falta de rigor de pesquisas dessa natureza (Yin, 2005).



## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

O objetivo deste capítulo é apresentar os resultados do estudo, após a coleta dos dados na organização pesquisada. Para tanto, utilizar-se-á da análise de conteúdo, conforme descrito nos procedimentos metodológicos. Antes de adentrar na análise de conteúdo, que visa responder ao problema de pesquisa, bem como as perguntas de pesquisa, cabe descrever e apresentar a organização objeto de estudo.

### **4.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO**

#### **4.1.1 O Hospital**

O Hospital H tem como missão: prestar serviços de alta qualidade. Foi idealizado por um grupo de médicos, com o objetivo de criar um hospital moderno e que fosse referência em todo o sul do país no que diz respeito a atendimento e tecnologia. A história do hospital começou em 20 de agosto de 1976, após a criação da S/A, com mais de 20 renomados médicos da cidade de Maringá. A construção do hospital foi realizada com capital próprio, sem investimentos oriundos de bancos ou do governo (Hospital H, 2018).

Em 2 de janeiro de 1983, ainda no período que o hospital estava sendo concluído, teve início as atividades do Centro de Estudos Dr. Lysandro dos Santos Lima. Este centro foi responsável por organizar alguns dos eventos mais importantes de estudos e atualização médica da região, trazendo para a cidade grandes nomes da Medicina, para encontros com médicos, estudantes de medicina e profissionais que atuam em áreas de saúde, além de eventos de caráter social (Hospital H, 2018).

O hospital foi desenvolvido com o objetivo de proporcionar as melhores condições de trabalho para os profissionais que nele trabalham, com ótima infraestrutura e constante atualização tecnológica, sendo o primeiro hospital da região a oferecer equipamentos digitais de alta tecnologia, como tomografia computadorizada e ressonância magnética. Hoje, conta com uma grande estrutura, e se tornou um hospital moderno, atualizado e pioneiro, sendo um dos grandes responsáveis por tornar Maringá uma referência em saúde no estado do Paraná.

Sua equipe médica é reconhecida pela dedicação e competência, e conta com a mais avançada tecnologia a serviço dos clientes. (Hospital H, 2018).

A organização tem como visão: consolidar nosso posicionamento como Centro de Referência em atendimento Médico – Hospitalar até 2020. De acordo o site da instituição (Hospital H, 2018), o Hospital H:

É referência em gestão hospitalar, uma instituição de tradição, que busca se desenvolver através de novas tecnologias e inovação, tendo como base o mais alto nível ético em suas atividades, além da constante busca pelo aperfeiçoamento no atendimento humanizado, e excelência de qualidade no âmbito da saúde, da geração do conhecimento e da responsabilidade social.

Segundo dados do mês de junho de 2018, o Hospital H conta com 642 funcionários. O número de leitos aumentou de 125, em março, para 135 em abril, após a abertura da UTI Cardiológica do hospital. Além disso, possui oito salas cirúrgicas e 13 leitos de UTI adulto. Atuam cerca de 400 médicos distribuídos em mais de 70 especialidades médicas tais como alergologia, ginecologia, cardiologia, gastrologia, oftalmologia, pediatria, pneumologia, cirurgia plástica, ortopedia e dermatologia (Hospital H, 2018).

Ainda com relação à estrutura do hospital, a instituição possui um projeto em andamento, com planos de acrescentar 160 leitos de internação, 10 leitos de UTI neurológica, mais 7 leitos de UTI adulto (totalizando 20 leitos de UTI geral) e mais 10 leitos de UTI neonatal. No fim, o hospital poderá contar com mais de 300 leitos de internação e 60 leitos de UTIs, a serviço da população maringaense e da região (Hospital H, 2018).

Trata-se de um hospital privado que não atende ao SUS, e que tem como fontes de recursos os convênios (cerca de 80%) e os atendimentos particulares. São atendidos 29 convênios, além do Programa CSHP, o convênio saúde do Hospital H, uma espécie de cartão de desconto em atendimentos médicos, na qual o cliente paga uma taxa administrativa anual para usufruir da rede credenciada com valores mais acessíveis. O hospital é uma S.A. de capital fechado, e dispõe da seguinte estrutura funcional, conforme apresentado na figura 8.

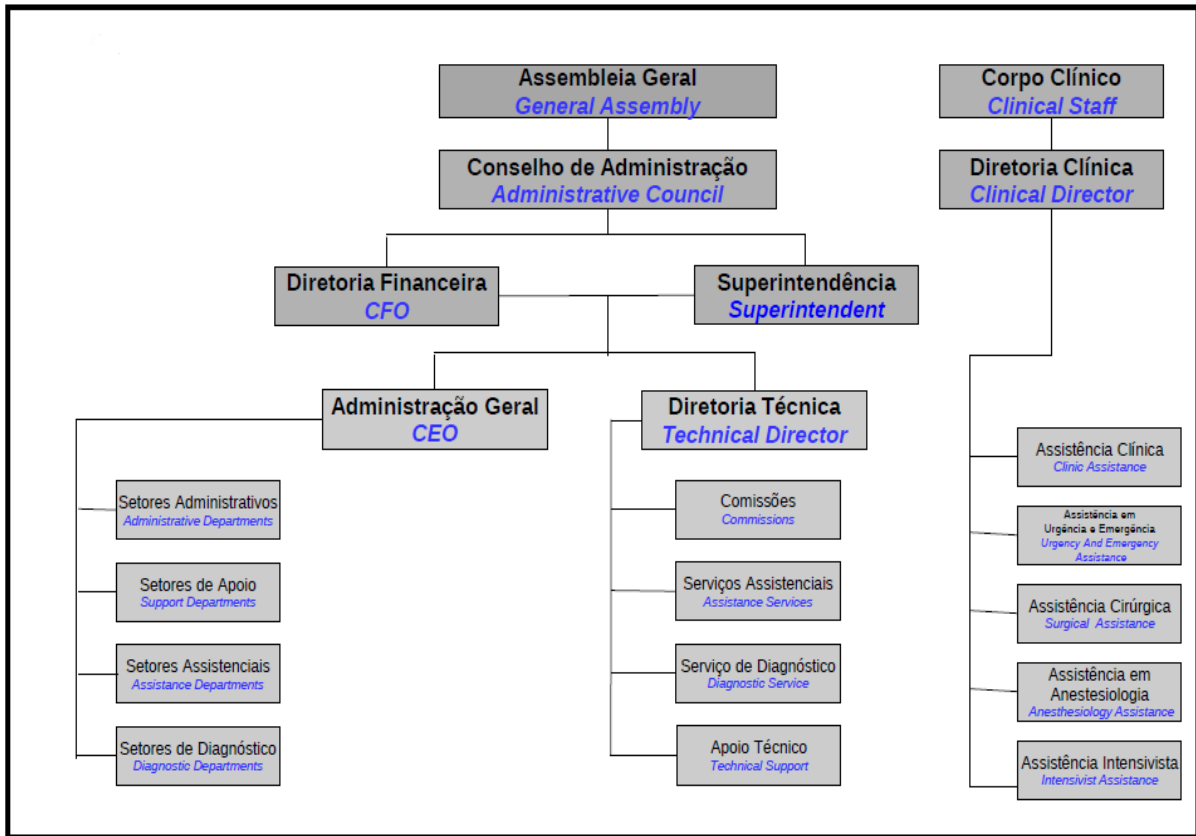


Figura 8. Organograma geral do Hospital H

Fonte: Hospital H (2018)

De acordo com o que foi dito em entrevistas, o Conselho de Administração do hospital é composto por nove conselheiros, que também fazem parte do corpo clínico. O diretor superintendente, o diretor financeiro, o diretor técnico e o diretor clínico ambos são médicos, e o administrador geral do hospital, o CEO, é um profissional especializado. Estão entre os setores administrativos o setor de administração, o setor de qualidade, a contabilidade, o setor de custos, o departamento pessoal, o setor financeiro, o setor de faturamento, recursos humanos, tesouraria, entre outros. Entre os setores de apoio destacam-se a engenharia, a farmácia, a informática, a lavanderia, o setor de compras e o almoxarifado. Como setores assistenciais têm-se o centro cirúrgico, o berçário, o pronto socorro, entre outros. Por fim, os setores de diagnóstico são três: densitometria, laboratório e Ultrassom (Hospital H, 2018).

#### 4.1.2 Departamento de custos

O departamento de custos é um dos setores administrativos do hospital e que está diretamente ligado à administração geral da organização, como pôde ser visto na figura 8. O

setor, que é composto por um funcionário (Sujeito 3), faz uso de um sistema chamado WPD da empresa *Agfa HealthCare*. Este sistema possui vários módulos e que são utilizados por diversos setores do hospital, como por exemplo, a contabilidade. Por meio desse sistema, o Sujeito 3 desenvolve o seu trabalho de forma a possibilitar aos administradores do hospital uma visão ampla da gestão e mensuração dos custos da empresa, gerando relatórios, e desenvolvendo planilhas, dentre outros.

O gestor de custos ingressou no cargo no hospital no ano de 2007, com o objetivo de desenvolver a metodologia de custos atual, conforme pode ser verificado na fala do Sujeito 1:

Faz tempo já! Desde 2007, quando o gestor de custos entrou no hospital, ele foi contratado para isso. A gente contratou o sistema para implantar o sistema, que faz parte do sistema nosso, então o custo ele é integrado ao sistema de gestão, ele é integrado também ao sistema contábil, e com isso, desde lá, a gente vem trabalhando com essa metodologia.

Assim, como constatado no decorrer da realização do estudo de caso, o sistema WPD, bem como o método de custeio atual, foram implantados no ano de 2007. Ressalta-se também que há a centralização da função da gestão de custos na figura do funcionário em questão, porém, o sistema é alimentado pelos diversos setores do hospital, de forma que ele possa trabalhar com os dados disponíveis.

Quando perguntado a respeito da implantação do novo sistema e método de custeio, se efetivamente o método de custeio atual foi iniciado em 2007, o Sujeito 3 relatou:

Isso, a implantação né. Para rodar demorou um “tempinho”, para departamentalizar, para verificar como vai ser agregado, para definir o critério de rateio etc., mas iniciamos em 2007. E “a todo vapor” em 2008.

Cabe ressaltar que o hospital possui um setor de contabilidade dentro da organização, na qual também faz uso do sistema WPD, e possui o mesmo plano de contas utilizado pelo setor de custos, o que pôde ser verificado na observação no hospital, e também na fala do Sujeito 4:

Ele pega, ele tem um sistema de custos, ai ele importa do sistema contábil para o programa dele para fazer todos os relatórios, todo o processo de custos, o fechamento. Ele pega, além dos lançamentos contábeis, folha de pagamento, todo ali o que utilizamos na contabilidade.

Com relação ao método de custeio utilizado pelo setor, este será tratado posteriormente, com o intuito de contemplar a resposta da primeira pergunta de pesquisa, bem como a resolução dos dois primeiros objetivos específicos do estudo.

#### **4.1.3 Departamento de qualidade**

Tendo em vista que a pesquisa tem como objeto de estudo um hospital acreditado, cabe destacar também o setor de qualidade da organização. Este, por sua vez, é responsável por todas as questões inerentes à acreditação no hospital, onde trabalham 4 funcionários, sendo 1 deles o coordenador do setor (Sujeito 2), a qual cedeu entrevista ao estudo. Assim como ocorre no setor de custos, o trabalho do setor também é bastante centralizado na figura do coordenador de qualidade. O departamento de qualidade é um dos setores administrativos do hospital e, assim como o departamento de custos, está diretamente ligado à administração geral da organização, como pôde ser visto na figura 8. O departamento em questão foi introduzido no hospital em 2015, época em que o hospital buscava a acreditação da ONA.

No ano de 2016, o hospital conquistou dois selos de Qualidade, Acreditação ONA (Organização Nacional de Acreditação) e a Certificação Internacional ISO 9001 (*International Organization for Standardization*), sendo o único hospital de Maringá Certificado pela ISO 9001. “Estas certificações atestam nosso compromisso com a qualidade assistencial, segurança do paciente e a excelência em gestão” (Hospital H, 2018). Atualmente, o Hospital H busca a Acreditação ONA Nível 2, porém, segundo o Sujeito 2, o hospital tem ainda alguns pontos a melhorar para conquistar este nível.

## **4.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO**

### **4.2.1 Metodologia de custeio do hospital**

Esta seção busca contemplar os objetivos específicos 1 e 2, bem como responder à primeira pergunta de pesquisa: qual(is) o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s)

pelo hospital? Engloba as categorias de análise iniciais 1 a 7 (quadro 10), assim como as categorias definidas com base no roteiro de entrevistas, evidenciadas no quadro 9.

Assim como na literatura (Silva & Abreu, 2006; Slavov, 2013), no hospital há um conflito entre o que foi abordado na fala dos entrevistados, ou seja, como chamam o método de custeio, e o que realmente é praticado na organização, principalmente no setor de custos do hospital. Os entrevistados (Sujeito 1, Sujeito 3 e Sujeito 5) relatam que a organização utiliza o custeio pleno, essa é a nomenclatura utilizada por eles. Porém, quando perguntado sobre a apropriação das despesas financeiras, o Sujeito 3 relata que estas não são incorporadas ao custo.

O custeio pleno é o que nós utilizamos como base de custeio. (Sujeito 3)

A gente hoje usa o custeio pleno. [...] os custos e as despesas são agregadas aos centros produtivos. (Sujeito 5)

Como destacam Silva, Miranda e Falk (2002), o custeio pleno é bastante utilizado na área da saúde no Brasil, muito por conta da influência do Conselho Interministerial de Preços, que incentivou a divulgação de custos na área da saúde na década de 1970. Conforme é trazido por Slavov (2013), a utilização do método das seções homogêneas, ou método de centro de custos, ou ainda RKW, no Brasil, se refere ao chamado custeio pleno, onde são apropriados todos os custos fixos, o que inclui as despesas financeiras, e esta foi a abordagem utilizada para essa dissertação, a mesma utilizada por Bornia (2010).

Silva e Abreu (2006), por exemplo, alegam que é comum autores que citam o custeio pleno como o Custeio por Absorção Total. Porém, o custeio por absorção total é, segundo Bornia (2010), também chamado de custeio por absorção integral, na qual a totalidade dos custos (fixos e variáveis) é distribuída aos produtos.

Conforme segue, o Hospital H está organizado e distribuído em dois grandes centros de custos, Centro de Custo Apoio Geral (quadro 11) e Centro de Custo Final (quadro 12). O primeiro deles, o Centro de Custo Apoio Geral, conta com os Centros de Apoio Operacionais, como por exemplo, setores como Lavanderia, Farmácia, Engenharia, Pátio e Jardinagem etc., e também com os Centros de Apoio Gerenciais (ou não operacionais), tais como, Diretoria, Contabilidade, Almoxarifado, Compras, Tesouraria, entre outros. A terceira coluna do quadro 11 traz os critérios de rateio estabelecidos pelo setor de custos para cada setor, como por

exemplo, número de itens movimentados, número de funcionários por setor, quilos de roupas lavadas, e número de pacientes atendidos, dentre outros.

Centros de Custos	Nome da divisão	Critério de Rateio
Centros de Apoio Operacionais	Farmácia	Nº de itens movimentados
	Farmácia Satélite CC	Nº de itens movimentados
	Higiene e Limpeza	Metros quadrados limpos
	Lavanderia	Quilos de roupas lavadas
	Engenharia	Nº de manutenção por setor
	Rouparia e Costura	Nº de peças trabalhadas por setor
	S.N.D.	Nº de refeições servidas
	Central de Materiais	Nº de pacotes esterilizados p/ setor
	Chefia de Enfermagem	Nº de funcionários de enfermagem
	Psicologia Hospitalar	Nº de pacientes atendidos
	Pátio e Jardinagem	Metro quadrado limpo
	Farmácia Clínica	Nº de prescrições p/paciente atendido
	CCIH	Nº de pacientes por setor
	Coordenação SHL/SPR	Nº de funcionários por setor
	Lavanderia Área Suja	Quilos de roupas lavadas
	Gerenciamento de Resíduos	Metros quadrados
	Educação Permanente	Nº de funcionários de enfermagem
	EMTN	Nº de dietas por setor
	CESI	Nº de funcionários de enfermagem
Gerencia de Segurança Assistencial	Nº de funcionários por setor	
Centros de Apoio Gerenciais	Diretoria	Nº total de funcionários
	Administração	Nº total de funcionários
	Financeiro	Nº de lançamentos contabilizados
	Contabilidade	Nº de lançamentos contabilizados
	Compras	Nº de pedidos de compras
	Recepção Principal	Nº de pacientes atendidos
	C.P.D. Informática	Nº de solicitações atendidas por setor
	Recursos Humanos	Nº de funcionários por setor
	Faturamento	Valor faturado por setor
	Segurança Patrimonial	Metros quadrados
	Almoxarifado	Nº de itens movimentados
	Tesouraria	Nº de faturas recebidas
	Assessoria Jurídica	Nº de processos
	S.P.P. Serviço de Prontuário Paciente	Nº de prontuários movimentados
	Controladoria	Número de funcionários por setor
	SESMET – Segurança do Trabalho	Número de funcionários por setor
	Departamento de Pessoal	Número de funcionários por setor
	Recepção Diagnóstico	Nº de pacientes atendidos
	Faturamento Guias	Nº de guias autorizadas
	P.A.B.X.	Nº de ramais por setor
	Departamento de Custos	Nº de funcionários por setor
	Recepção Pronto Socorro	Nº de pacientes atendidos
	Coordenação Recepção	Nº de funcionários por setor
	Credenciamento	Nº de assessorias por setor
	Auditoria de Contas Médicas	Nº de faturas auditadas
	Comitê da Qualidade e Segurança do Paciente	Nº de funcionários por setor
	Gerencia de RH	Nº de funcionários por setor
Gerencia Financeira	Nº de funcionários por setor	
Gerencia de Suprimentos	Nº de funcionários por setor	
Marketing	Nº de ações realizadas por setor	

Quadro 11: Classificação do Centro de Custo Apoio Geral

Fonte: Dados da pesquisa

Já o Centro de Custo Final, engloba os Centros Produtores de Renda (Posto I, II, III, IV, V, por exemplo) e os Centros Terceirizados (Cafeteria, Fisioterapia, Tomografia etc.). Cabe ressaltar que, por exigência do processo de acreditação hospitalar, o Hospital H desenvolveu um documento relacionado à Política de Custos, ou Política de Gestão de Custos. Neste, consta que a organização faz uso do método das seções homogêneas (RKW), “na qual todos os custos e despesas são alocados e rateados aos centros produtores de renda” (Política de Custos, Hospital H, 2018).

Centros de Custos	Nome da divisão
Centros Produtores de Renda	Posto I
	Posto II
	Posto III
	Posto IV – Maternidade
	Laboratório
	Centro Cirúrgico
	U.T.I.
	Berçário
	Pronto Socorro
	Raio X
	Ultrassonografia
	U.T.I. Neonatal
	Mamografia
	Posto V
	Ecocardiografia
	U.T.I. Cardiológica
Densitometria	
Centros Terceirizados	Cafeteria
	Tomografia/Ressonância
	ECOPAR – Ultrassom
	CEDIPAR – Hemodinâmica
	LAPAM
	Fisioterapia
	Clínica Ultrassom Maringá
	Banco de Sangue Dom Bosco
	Banco Santander
	Sala dos Anestesiologistas

Quadro 12: Classificação do Centro de Custo Final

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, todos os custos e despesas são alocados aos centros de custos, tanto para os centros de apoio operacionais quanto para os centros de apoio gerenciais, e então repassados aos centros produtores de renda. Os centros produtores de renda recebem, portanto, os custos diretos e os custos indiretos rateados dos centros de apoio. O mesmo ocorre para os chamados centros terceirizados, porém, para estes, os custos indiretos rateados se referem apenas a alguns custos relacionados à estrutura e manutenção dos locais, o que não ocorre a todo o momento. O responsável pela área de custos então, chega ao custo para cada



serviço/procedimento prestado por meio desse método, obtendo, portanto, o montante de custo final nos centros produtores de renda.

Nota-se que o hospital realiza a distribuição dos centros de custos de acordo com o que trata Martins (2010). Há os centros de custos produtivos, que o hospital nomeia como os produtores de renda, como por exemplo, Posto I ao V, centro cirúrgico, laboratório, pronto socorro etc., e que segundo Leoncine (2010) são as unidades de produção do hospital, e que prestam serviço ao paciente sendo objeto de remuneração.

Além disso, há também os centros de custos administrativos, representados por setores como contabilidade, financeiro, controladoria, e administração, dentre outros, e os centros de custos auxiliares, que prestam apoio direto às atividades afins, e que estão representados por setores como farmácia, higiene e limpeza, lavanderia, engenharia, entre outros. Sobre a determinação dos centros de custos, cabe destacar a fala do Sujeito 1:

Nosso plano de contas ele sempre foi estruturado por departamento, por centro de custos, então já tem no plano de contas lá os custos diretos, ele já tem no plano de contas setores administrativos, de apoio e de produção. Já vinha com essa segmentação, já havia a figura do rateio, por exemplo, conta de energia, então ele já rateava uma parte para a administração, uma parte para o apoio, uma parte para o produtivo. A gente considera a administração aqui, o setor administrativo. Produtivo são aqueles onde atendem o paciente e de apoio são aqueles intermediários, tipo higienização e limpeza, recepção, SND.

Classificando de acordo com Bornia (2010), em centros de custos diretos e indiretos, os diretos são representados pelos centros produtores de renda, que trabalham diretamente com os produtos, nesse caso, serviços. Já como centros indiretos, podem ser considerados os centros de custos de Apoio Geral. Percebe-se que o hospital considerou o organograma para a determinação dos centros de custos, na qual os setores podem ser considerados como um centro de custo (Bornia, 2010).

Ainda segundo Bornia (2010), a terceira etapa do método das seções homogêneas compreende a identificação dos custos com os centros, por meio da definição de bases de distribuição para os itens de custos, o que pôde ser observado na última coluna do quadro 11, que apresenta todos os critérios de rateio, como por exemplo, número de funcionários por setor, quilos de roupas lavadas, número de itens movimentados, entre outros.

Cabe ressaltar que, segundo os entrevistados, a divisão por centros de custos que foi apresentada e é utilizada no momento, foi uma das mudanças implementadas no ano de 2007,

o que foi destacado anteriormente na seção 4.1.2. Antes desse momento, o hospital não possuía o departamento específico de custos, como ocorre atualmente, e também não possuía os centros de custos bem definidos como apresentado nos quadros 11 e 12.

Como a principal característica do método das seções homogêneas está na divisão da empresa em centros de custos (Bornia, 2010), destaca-se que este aspecto foi bastante comentado por alguns dos entrevistados, principalmente pelo Sujeito 1 (um dos trechos da entrevista foi apontado acima) e pelo Sujeito 3, responsável direto pela área de custos. Ainda, durante o período de observação direta no setor de custos, a distribuição em centros de custos foi algo bastante ressaltado pelo Sujeito 3, que evidenciou a distribuição e organização exposta nos quadros 11 e 12.

De fato, o que ocorre na empresa é que, para fins gerenciais utiliza-se o método do custeio pleno, definido para este estudo como o Método das Seções Homogêneas, ou método por centro de custos, ou ainda RKW, mas, para fins fiscais, é utilizado o custeio por absorção (Bornia, 2010), na qual todos os custos, sejam fixos ou variáveis, são incorporados ao custo, o que pôde ser observado na fala do Sujeito 1, assim como na observação realizada no setor de custos e no setor de contabilidade do Hospital H, o que responde à questão de pesquisa número 1, bem como contempla o primeiro objetivo específico do estudo identificar o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s) pelo hospital pesquisado.

O Hospital H possui um setor interno de contabilidade e também conta com um escritório de contabilidade que realiza o fechamento do período de competência da empresa para apresentação ao conselho de administração do hospital, sendo que ambos seguem o método do custeio por absorção. Portanto, o setor de contabilidade do hospital trabalha com a separação de custos e despesas, assim como as despesas financeiras, diferentemente do que ocorre no setor de custos, o que pode ser esclarecido com a entrevista com o Sujeito 3 e também por meio do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado disponibilizados diretamente pelo setor de contabilidade e também no informativo publicado no Diário Oficial.

Porém, é importante ressaltar que o método de custeio utilizado pelo setor de custos se diferencia pelo que é trazido pela literatura no que diz respeito às despesas financeiras (Slavov, 2013), pois a empresa não agrega tais despesas ao custo dos serviços. De acordo com o Sujeito 3, as despesas financeiras do hospital, e demais encargos financeiros, são destinadas aos centros de custos chamados de *Não aplicáveis* ou *Inaplicáveis*, que aparecem na lista de centros de custos do hospital tanto nos centros de apoio gerais como nos centros finais.

Esse procedimento é algo que ainda será revisto pelo hospital, de forma a verificar se de fato a empresa continuará a distribuir essas despesas de tal forma ou mudará o processo em

uma nova oportunidade futura. Diante de tal informação, pode-se concluir que, nesse ponto referente aos encargos financeiros, a realidade da prática do hospital pesquisado não está consolidada com o que é trazido pela literatura utilizada (Slavov, 2013), o que abrange o segundo objetivo específico do estudo: verificar se a realidade da prática do hospital pesquisado está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de mensuração de custos.

Há unanimidade entre os entrevistados em dizer que o método de custeio atual foi iniciado em meados de 2007, quando o então gestor de custos (Sujeito 3) ingressou no cargo, o que já foi destacado na seção anterior. Quando perguntado o porquê da utilização do método no hospital a partir de 2007, o entrevistado responsável pela área de custos menciona um fato importante:

Um palestrante que tinha experiência, tinha know how no assunto, e ele nos disse que já tinha feito experiências com outros tipos de custeio, mas o que mais se apresentava, o que mais deu certo, foi esse que nós implantamos.

Verifica-se que, antes mesmo da implementação da metodologia, a administração do hospital constatou que esta se apresentava como uma boa opção para a área hospitalar, o que é, possivelmente, realizado também em outros hospitais. Ainda, o entrevistado em questão ressalta:

Porque um outro tem alto custo para implantação né, que é o ABC, baseado em atividades, alto custo de controle etc., e no momento nós abandonamos.

Constata-se que, assim como abordado no referencial teórico do estudo, apesar do Custeio Baseado em Atividades ser apontado como uma boa opção para as empresas de serviços, como é o caso dos hospitais (Capettini, Chow & McNamee, 1998; Kaplan & Cooper, 1998; Beuren & Schlindwein, 2008), e uma alternativa considerada promissora frente à complexidade que caracteriza os hospitais (Miranda et al., 2007), e que atraiu muita atenção nos últimos anos (Jong No & Kleiner, 1997), não é algo que, para a empresa em questão, seja considerado vantajoso. Como considera Maher (2001), uma vantagem do Custeio por Absorção está no fato de, possivelmente, sua implantação ser mais barata.

Soma-se a isso o que é ressaltado por Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), que o custeio baseado em atividades é considerado por muitos autores como um método de difícil

implantação. Silva, Miranda e Falk (2002), em sua pesquisa, também destacaram a complexidade ABC, sendo este um dos principais motivos para a não utilização do método nos hospitais de Recife, na qual 60% dos respondentes salientaram a complexidade de implementação e operacionalização do método.

Beuren e Schlindwein (2008) consideraram também algumas complicações do custeio baseado em atividades, como a dificuldade em identificar detalhadamente as atividades envolvidas em cada serviço desenvolvido. Segundo os autores, as atividades variam constantemente e possuem ramificações complexas se analisadas de forma integrada, levando-se em conta o amplo contexto hospitalar.

Segundo Maher (2001), o custeio baseado em atividades se mostra mais trabalhoso no que compete ao registro de dados, o que deve ser avaliado pelos administradores no momento de decidir pela implantação do método. Neste caso, o hospital H avaliou que a implantação do ABC não traria benefícios para a empresa.

Diante do contexto, verificou-se que o método utilizado atualmente é o mais viável para a organização, o que pôde ser confirmado pelas entrevistas dos demais funcionários que fizeram parte do estudo, bem como na observação direta realizada no hospital. Além disso, é também o método considerado mais eficiente para a empresa, de acordo com a administração geral do hospital. Outro entrevistado, o Sujeito 5, também fez menção à viabilidade do método:

Eu acho que é mais viável, no caso né, por que é a ferramenta que a gente tem disponível diante das ferramentas que nós temos. [...] é uma metodologia hoje que a gente entende que é mais fácil da gente conseguir adotar, com as ferramentas que nós temos, e que elas proporcionam um resultado que é satisfatório hoje para o entendimento que a gente precisa né, das nossas necessidades.

Ainda com relação ao Custeio Baseado em Atividades, na qual o hospital mencionou ser inviável para a organização, o Sujeito 3 mencionou, em uma de suas falas e também no momento da observação direta da pesquisa, que a organização estuda a possibilidade de incluir o “tempo” como forma para o cálculo dos custos, o que possivelmente pode estar relacionado com o Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC), método destacado na seção 2.1.4. Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) destacam que esta nova abordagem do ABC pode oferecer uma contribuição significativa para as organizações que atuam na área de serviços.

Quanto aos objetivos da implantação do método de custeio utilizado pelo hospital, o Sujeito 1 considerou que:

O principal objetivo é conhecer o resultado de cada procedimento que a gente faz, permitir uma melhor negociação com as operadoras, porque a gente sabe se tem alguma operadora que está dando prejuízo e a gente consegue atuar. Já aconteceu da gente descredenciar a operadora porque ela dava prejuízo. Outra coisa também é que, num futuro não muito distante eu quero, nós queremos né, a diretoria também está apoiando, implantar algum sistema de PLR, de participação nos lucros ou resultado, mas isso depende também de indicadores, não depende só de resultado.

Já o Sujeito 3, enfatizou a importância do setor para o hospital:

É gerar informações, tanto quantitativa quanto qualitativa, a diversos usuários, para tomada de decisão, e em especial para a direção, para a diretoria tomar decisões. Então, acho que essa é a essência, é isso que eu tenho em mente, gerar essas informações para tomar decisões.

Assim como o Sujeito 3, o Sujeito 5 também salientou a importância da área de custos da organização. Nota-se, conforme fala do Sujeito 1, a importância dada para o custeamento dos procedimentos realizados no hospital, haja vista que, segundo os entrevistados, a organização apura os custos dos seus procedimentos, inclusive é um processo realizado há bastante tempo no hospital (Sujeito 6). Além disso, um dos motivos para a realização da mudança a partir do ano de 2007 (o que foi destacado na seção 4.1.2) está na assertividade da mensuração dos custos dos procedimentos hospitalares (Sujeito 1):

Foi para ter mais assertividade né. Por que antes a gente não tinha como ter rastreabilidade mais aprofundada para ver custo de um procedimento, por exemplo. O que a gente tinha antes era o balancete, mas até chegar naquela cirurgia, naquele profissional, comparar o profissional A com o profissional B a gente não tinha. Então a ideia de ter essa metodologia que foi instalada com a ajuda do gestor de custos, foi isso aí, a gente conseguir ter no sistema essa metodologia. Até uma forma de quando hora que alguém questiona: “Ah, mas esse número eu não concordo.” Não concorda paciência, porque está dentro da metodologia, não é uma coisa que sai dentro da cabeça de uma pessoa.

Frente à complexidade que os hospitais apresentam (Romão, 2014; Blanski, 2015), diante da variedade de serviços e produtos que produzem (Tognon, 1999; La Forgia & Couttolenc, 2009), a mensuração de custos dos procedimentos realizados se torna uma atividade complexa no ambiente hospitalar (Blanski, 2015), e, segundo Ching (2001), e uma das utilidades da mensuração de custos em hospitais é o conhecimento dos custos dos diversos procedimentos e serviços ofertados. Dessa forma, enfatiza-se que o método de custeio utilizado na instituição estudada está atendendo aos anseios da organização nesse quesito, de modo a fornecer os custos dos procedimentos realizados.

Com relação à questão IV do roteiro de entrevistas, houve unanimidade nas respostas dos entrevistados, que consideraram que o método atual de custeio foi implantado para atender as necessidades da administração, seja para tomada de decisão, seja para fixação de preços, ou ainda, para o controle das operações.

Percebe-se que é uma necessidade estritamente da administração, ou seja, uma necessidade interna da organização hospitalar, sendo este o principal propósito da utilização do método de custeio do setor de custos. Esse panorama retrata mais uma vez que o método utilizada pelo setor, ou seja, por centro de custos (método das seções homogêneas), tem natureza estritamente gerencial, pois de fato atende as necessidades da gerência.

Apesar de todos os entrevistados terem apontado que o método utilizado tem como principal necessidade atender as necessidades da administração, é importante mencionar que o Sujeito 5 também apontou que o método atende a exigências de órgãos externos. O mesmo entrevistado também apontou que o método é considerado viável para a instrumentalização por parte dos funcionários, ou seja, é considerado simples e compreensível para que os colaboradores possam operacionalizá-lo.

#### **4.2.2 Lógicas institucionais**

Esta seção busca contemplar os objetivos específicos 3 e 4, bem como responder às perguntas de pesquisa: (2) qual(is) a(s) lógica(s) institucional(is) dominante(s) no contexto do hospital pesquisado?; e (3) como as lógicas institucionais delimitadas (mercado, profissional, burocrática, comunidade) influenciam o(s) método(s) de mensuração de custos no hospital? Engloba as categorias de análise iniciais 8 a 21 (quadro 10), assim como as categorias definidas com base no roteiro de entrevistas, evidenciadas no quadro 9.

Como destacado no referencial teórico do estudo, a sociedade é formada por múltiplas lógicas institucionais, de tal forma que organizações e indivíduos podem estar imersos em lógicas distintas, e que apontam para cursos diferentes de ação (Menezes, Costa & Voese, 2017; Sander, 2016). Além disso, diante das recentes pesquisas envolvendo a coexistência de múltiplas lógicas, admitindo a ação de diferentes lógicas em um mesmo campo organizacional (Greenwood et al, 2011), o presente estudo considera e pondera o conceito de complexidade institucional, situações em que as organizações experimentam uma multiplicidade de influências a partir de uma pluralidade de lógicas institucionais (Greenwood et al, 2011).

Assim, a seguir apresentam-se as quatro lógicas delimitadas para o estudo, com o intuito de buscar compreender qual ou quais delas são predominantes no Hospital H. Para melhor entendimento, estas foram dispostas separadamente: lógica de mercado; lógica profissional; lógica da comunidade; e lógica burocrática.

#### 4.2.2.1 A lógica de mercado

Uma das lógicas institucionais as quais as organizações hospitalares estão sujeitas é a lógica de mercado, caracterizada por aspectos como a busca pela redução de custos, eficiência, maximização do lucro, e concorrência, entre outros. As categorias de análise dispostas no quadro 10, e que se referem à lógica de mercado (8, 9, 10 e 11), foram estabelecidas tendo como base essas características descritas acima retiradas da literatura disposta no referencial teórico, levando-se em conta o conteúdo das entrevistas transcritas, dos documentos levantados e também da observação realizada no hospital.

Silva (2016) destaca a necessidade cada vez mais presente para as organizações de saúde de uma gestão hospitalar com foco voltado para o mercado, o que é ainda mais evidente para os hospitais que possuem fins lucrativos, como é o caso do hospital objeto de estudo. O mesmo autor ainda ressalta que, assim como qualquer outra instituição com essa natureza, a empresa privada necessita de lucro, bem como a redução de custos, e aumento de eficiência. Portanto, é extremamente relevante enfatizar tal lógica neste estudo e analisar os aspectos inerentes a ela. Assim sendo, fatores como (8) aumento/redução de lucro/prejuízo, (9) concorrência/ competição, (10) aumento/redução de custos e (11) eficiência, foram considerados como refletindo a lógica de mercado.

No documento elaborado pela empresa chamada Política de Custos, documento este necessário para o processo de acreditação hospitalar, é possível destacar alguns pontos ligados à lógica de mercado. Neste documento são apontados os objetivos da Política de Gestão de Custos da organização, dentre eles destacam-se:

- medir, avaliar e mensurar para conhecer o grau de eficiência e da produção;
- facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional;
- permitir a comparação e a evolução dos custos periodicamente;
- permitir a comparação dos custos com as receitas.

Os dois primeiros objetivos destacados tratam sobre a categoria de análise (11) eficiência, característica marcante da lógica de mercado, ressaltando tanto a importância de verificar o grau de eficiência quanto também da identificação de possíveis ineficiências da organização. O aumento da eficiência nos resultados também é enfatizado pela Política de Custos do hospital quanto ao orçamento, em outro ponto do documento em destaque, assim como o indicador de efetividade chamado Orçado *versus* Realizado, destacado na seção 4.2.1.

O fator eficiência, apesar do destaque dado pela Política de Custos, não foi algo bastante citado pelos entrevistados, porém, a administração geral do hospital (Sujeito 1) ressaltou que o método de custeio utilizado pelo setor de custos é considerado o mais eficiente para a empresa. O estudo de Silva (2016) apontou que o fator eficiência foi destaque, evidenciando que os hospitais buscam atingir esse objetivo.

Apesar dos resultados de Silva (2016) apontarem pela busca por eficiência no que diz respeito ao porque de se adotar a acreditação hospitalar, sendo esta uma eficiência ligada à busca pela qualidade do atendimento aos pacientes, é importante destacar, haja vista que este aspecto foi enfatizado pelos entrevistados, sendo característico da lógica profissional (abordada na seção 4.2.2.2).

Aceitando-se que se trata de um hospital privado, portanto, possui fins lucrativos, e então, busca atingir resultados favoráveis, de tal forma que a lógica de mercado possui um maior destaque. No objetivo destacado acima, este fato é evidente, tendo em vista que o hospital busca a comparação dos seus custos com as receitas.

Quanto ao fator aumento ou redução de custos (10), o terceiro objetivo citado também faz menção a esse ponto. O mesmo pode ser observado na fala do Sujeito 5:



Diárias, taxas, principalmente os procedimentos, pois assim é possível verificar onde o hospital está perdendo, onde está ganhando [...] A melhor apuração dos custos consegue mostrar o porquê de determinado aumento [...] para que você tenha argumento em uma negociação de preços.

De acordo com o Sujeito 5, o método de custeio utilizado pelo hospital possibilita essa visão ao administrador, sendo importante para o acompanhamento do aumento ou redução de custos. Como visto no estudo de Silva (2016), o aumento de custos é um mecanismo ameaçador da lógica de mercado presente no contexto hospitalar, o que reforça a presença desta lógica no hospital estudado.

O aspecto (9) concorrência/competição foi abordado no roteiro de entrevistas e foi um dos mais citados pelos envolvidos. Os entrevistados foram indagados sobre como o hospital observa a concorrência (questão XVIII):

Certo. Esse impacto da concorrência ele existe, claro, como eu disse agora há pouco, então existe sim um aspecto, mas ele não é o preponderante [...] o paciente ele pode escolher entre vim pra cá ou pra outros hospitais, e um dos elementos que fazem com que ele tome essa decisão é a estrutura física do hospital, a especialidade que o hospital atende. [...] O hospital, por exemplo, é um hospital que atende todas as especialidades. (Sujeito 1)

Como destacado pelo Sujeito 1, o aspecto concorrência não é o predominante para o hospital, porém, indiretamente a organização visa melhorias para que os clientes (pacientes) escolham pelos serviços prestados pelo Hospital H, como por exemplo, a estrutura física. Uma dessas melhorias está relacionada à acreditação hospitalar, em destaque a fala do Sujeito 4:

Eu acho que o mercado em Maringá é um mercado que ainda tem uma demanda reprimida [...] acho que a saúde em Maringá ela absorveu todas essas cidades circunvizinhas aqui, o mercado ele tem um bom atendimento, nós temos acesso a tecnologias que estão rolando lá fora, a gente consegue implantar aqui, só que isso tem um custo [...] mas o hospital tem sempre procurado se sobressair, tanto é que é aquilo que falei, a gente está atrás de certificações, o hospital está procurando qualidade, e estar a frente da concorrência né. Acho que, você sempre conseguindo trabalhar com qualidade você vai ser observado pelo mercado, seu cliente vai procurar você, vai procurar seus serviços.

A busca pela qualidade, característico da lógica profissional (Kitchener, 2002; Heay & Hinings, 2009; Silva, 2016), e que será abordada principalmente na próxima seção (4.2.2.2), parece ser fator preponderante para o hospital, fato este que ficou claro durante as entrevistas e observação realizadas. O Sujeito 6 ressalta ainda a questão dos preços praticados pela empresa, justificando que tem relação direta com a busca pela qualidade:

Os preços praticados pelo hospital são mais altos que a concorrência. [...] porém, o hospital preza pela qualidade dos serviços.

Ainda sobre a concorrência/competição, é relevante destacar as duas falas abaixo, que denotam a cordialidade da concorrência encontrada pelo hospital:

Em se tratando da gestão de qualidade, a gente tem, eu posso falar que é muito amistoso a visão da concorrência [...] É lógico que, tem alguns serviços que, eu não posso falar que foram implantados porque a concorrência está fazendo e quis implantar. (Sujeito 2)

É, não, não existe assim uma concorrência, hoje todos os hospitais estão lotados, tudo parceiro. (Sujeito 7)

Com relação à categoria de análise ligada ao aumento/redução de lucro ou prejuízo (8), sendo que o aumento do lucro considerado um dos objetivos característicos da lógica de mercado (Silva, 2016), destaca-se o trecho da entrevista com o Sujeito 1:

O principal objetivo é conhecer o resultado de cada procedimento que a gente faz, permitir uma melhor negociação com as operadoras, porque a gente sabe se tem alguma operadora que está dando prejuízo e a gente consegue atuar. Já aconteceu da gente descredenciar a operadora porque ela dava prejuízo.

O entrevistado se refere ao objetivo da implantação do método de custeio utilizado no hospital, que então tem ligação com a categoria de análise número 8. Com base nas informações de custeio, a organização consegue atuar nas decisões, o que também é destacado pelos Sujeitos 3 e 4, que reforçam o que foi evidenciado na seção 4.2.1 a respeito do método de custeio, pois tem uma função tipicamente gerencial. As informações de custeio são

importantes para que a administração tenha conhecimento do que se reflete em lucro e o que se reflete em prejuízo dentro da organização.

É relevante destacar que existem algumas decisões do hospital, conforme descrito pelo Sujeito 1, que são tomadas mesmo após a consideração de que não haverá retorno financeiro para a empresa, como é o caso da aquisição de um desfibrilador, exemplo dado pelo entrevistado. Não há retorno, porém, há um risco em não possuir o equipamento, além disso, visa à melhoria da estrutura ao paciente. Assim como para esse instrumento, há uma série de investimentos que não são pautados somente no retorno financeiro (Sujeito 1).

#### 4.2.2.2 A lógica profissional

Scott et al. (2000) identificaram em seu estudo que a lógica profissional é bastante presente em organizações de saúde, assim como a de mercado, sendo estas as que mais predominam no contexto hospitalar. Essa lógica engloba as categorias de análise: (12) qualidade na prestação de serviços; (13) qualidade da estrutura e dos recursos; (14) *status* da organização; (15) influência de médicos/enfermeiros; e o (16) aspecto técnico/profissional. Assim como para a lógica de mercado, essas categorias foram estabelecidas tendo como base a literatura e o conteúdo analisado no estudo de caso.

Algo relevante a ser destacado sobre a lógica profissional diz respeito à qualidade, pois grande parte dos entrevistados, ou quase todos eles, deixam claro que a empresa preza muito pela qualidade na prestação dos serviços (12). Quando questionados a respeito do que vem primeiro para o hospital, se a qualidade ou a otimização de resultados:

Primeiro a qualidade. A gente entende que o resultado ele vem da qualidade. Então se a gente olhar só o resultado e esquecer da qualidade, a gente corre o risco de ter um resultado que se acabe rapidamente, ao passo que se a gente investe primeiro na qualidade, aí o resultado ele vem como um prêmio da qualidade. (Sujeito 1)

A qualidade da prestação de serviço, sempre a qualidade vem em primeiro lugar né. Nós temos a ISO e ONA que é justamente para isso, apresentar um bom serviço, com zero de falhas né, a gente cuida da vida do paciente, então a qualidade do serviço em primeiro lugar. (Sujeito 7)

O Sujeito 4, por sua vez, acredita que os dois aspectos andam em paralelo. No documento de Política de Custos do Hospital não foram encontradas evidências relacionadas a essa categoria de análise, mas no *folder* da instituição fornecido, bem como no site oficial da instituição, a qualidade na prestação de serviços aos pacientes é algo bastante destacado, enfatizando principalmente que as certificações em que o hospital está inserido atestam o compromisso com o cliente. No *folder* também consta a missão da empresa: prestar serviços médicos de alta qualidade (Hospital H, 2018).

Assim como destaca o coordenador de qualidade em sua fala, parece ser algo natural do Hospital H a busca pela qualidade, o que envolve o processo de certificação do hospital. “Não é porque a concorrência está fazendo ou deixou de fazer que a gente está correndo atrás” (Sujeito 2). O que denota novamente os objetivos a serem alcançados pelo hospital, pois ao que tudo indica, nesse ponto, prevalece a lógica profissional, na medida em que o hospital preza primeiramente pela qualidade de atendimento aos pacientes, o que também foi destacado na seção 4.2.2.1.

Os entrevistados também foram questionados a respeito da influência do corpo clínico dentro do hospital (15). Sobre as possíveis influências e resistências encontradas (questões XVI e XXIII do roteiro de entrevistas), o Sujeito 7 destaca:

O que nós temos sempre algumas divergências é custo de procedimento cirúrgico, custos não, preços de procedimentos cirúrgicos. Então é levantado o custo deste procedimento cirúrgico para se chegar ao preço, e muitas vezes o hospital ele se torna um pouco mais caro [...] isso cria algumas arestas entre médico, diretoria.

Nesse ponto, verifica-se novamente a questão dos preços praticados pelo Hospital H, porém, é algo que já foi abordado e levam-se em conta os custos e também a estrutura que é colocada à disposição dos clientes, visando à qualidade no atendimento. Mas, como dito pelo Sujeito 7, há certa divergência com médicos por conta do preço dos procedimentos cirúrgicos. Importante lembrar que no Hospital H os médicos não são exclusivos, ou seja, não são funcionários do hospital, são autônomos. Podem optar por realizar suas cirurgias ou não nas dependências do hospital, sendo que “existem médicos que atendem somente no Hospital H” (Sujeito 1).

Ainda sobre os médicos, o Sujeito 4 relatou um possível conflito com relação ao estabelecimento de preços:

Eu vejo que um conflito que pode gerar para eles nessa questão é quando eles querem que o hospital dê mais desconto do que o hospital possa dar, ou então eles querem que o hospital faça um pacote de atendimento que o hospital vai ter prejuízo por atender aquele paciente dele.

Portanto, há sim casos como o destacado acima, mas que, por meio do método de custeio utilizado pelo hospital, é possível demonstrar ao médico interessado o motivo da aplicação de tais preços (Sujeito 4 e Sujeito 1). Como são médicos autônomos, muitas vezes é preciso trabalhar em um misto de convencimento com determinação, trabalhando com o médico como se ele fosse cliente do hospital (Sujeito 1).

O trabalho de Silva (2016) também indicou que a categoria profissional, principalmente envolvendo médicos e enfermeiros, exerce considerável influência nas práticas e ações organizacionais. No Hospital H, verificou-se que os conselheiros do Conselho de Administração do Hospital são todos médicos e fazem parte do corpo clínico do hospital, o que indica que a lógica profissional se mostra bastante presente na organização.

O aspecto técnico/profissional (16) tem estreita ligação com o que foi abordado anteriormente, onde foram analisadas questões referentes aos profissionais, médicos, enfermeiros, mas também aos demais funcionários, principalmente da área administrativa e gestores. Foi perguntado aos entrevistados se há alguma resistência por parte dos funcionários com relação à utilização de algum método de custeio, ou ainda, se há alguma resistência ou conflito quando são implementadas novas práticas.

De uma maneira geral, os entrevistados argumentaram que não há forte resistência dos funcionários, somente uma resistência considerada normal, de acordo com Sujeito 1, gerada por qualquer mudança, nada que seja impeditivo. De fato, a maior dificuldade encontrada está com o corpo de médicos (Sujeito 1).

Acerca do aspecto técnico/profissional é relevante destacar uma fala do Sujeito 4:

A única coisa que a gente tem certeza aqui no hospital é que alguma coisa vai mudar! Então acho que inclusive no mundo né, acho que também não só no hospital, a gente está vendo aí o mercado de consumo tendo que se adaptar a novas tecnologias, novas informações. Eu acho que quem fica muito rígido em uma posição é ultrapassado.

O Hospital investe também na profissionalização, característica da lógica institucional em destaque. Recentemente diversos funcionários do hospital, inclusive alguns dos entrevistados, participaram de uma Pós-Graduação em Excelência Operacional na Área da Saúde – Lean Six Sigma, que foi ministrada por profissionais do Hospital Israelita Albert Einstein, de São Paulo, e que teve apoio da diretoria do hospital. Além disso, o hospital também possui treinamentos para novas práticas incorporadas à rotina. Mudanças em práticas relacionadas a custos, segundo o Sujeito 3, geralmente são repassadas por meio de *workshops* aos gestores, que por sua vez, repassam para seus colaboradores/funcionários de cada setor, sendo esta uma medida tomada pela administração.

Quanto à categoria de análise qualidade da estrutura e dos recursos (13), foi possível identificar em algumas falas dos entrevistados pontos em que essa característica é mencionada, e também na observação realizada no hospital, pois a organização possui ótima estrutura para atendimento dos clientes, e busca sempre bons recursos para tal. No site da instituição, bem como no *folder* fornecido pela empresa, esta categoria é bastante evidente, o que denota essa preocupação do hospital.

A preocupação com o *status* da organização (14) também se manifesta nesses dois canais (*folder* e site). Não obstante, a visão da empresa é: Consolidar nosso posicionamento como Centro de Referência em atendimento Médico – Hospitalar até 2020 (Hospital H, 2018). Reconhecimento e visibilidade também são palavras-chave para o hospital, que busca ser referência na região.

#### 4.2.2.3 A lógica da comunidade

As categorias (17) aspecto cultural e (18) necessidades, valores e ideologias locais foram estabelecidas seguindo a mesma premissa das duas lógicas anteriores. Com relação ao aspecto cultural, verifica-se que o Hospital H possui uma tendência em buscar atender a todas as especialidades, de forma a envolver diversos tipos de clientes/pacientes para a empresa. Possuir todos os serviços à disposição da comunidade pode ser um indício dessa lógica institucional, ligado às necessidades locais.

O hospital segue a sua ideologia na medida em que demonstra a preocupação em abarcar uma diversidade de serviços, sendo algo que, ao que tudo indica, não é recente no hospital, pois a organização buscou sempre crescer dentro dos seus quase 30 anos de história.

Além disso, é característica do hospital vivenciar novos empreendimentos para a empresa, como por exemplo, a aquisição de novos equipamentos, abertura de novos leitos, novas salas de cirurgia e novas UTIs.

A lógica da comunidade se apresenta como a menos aparente entre as quatro lógicas estudadas nessa dissertação, possivelmente por se tratar de um hospital privado. No estudo de Baly, Kletz e Sardas (2015), a lógica da comunidade também apareceu como a menos influente, representando apenas 0,4% de predomínio no comportamento dos atores.

Ainda, é pertinente ressaltar que o hospital objeto de estudo não atende ao SUS, fato este destacado pelo estudo de Araújo (2016), na qual trabalhou com hospitais que atendiam pelo Sistema Único de Saúde, e que apresentou maior relevância da lógica da comunidade, quando comparado ao presente estudo com o Hospital H.

Apesar dessa colocação, o Hospital H busca atender a toda a população com a grande diversidade de especificidades, de forma a atrair uma gama de clientes/pacientes para a organização, o que indica a característica de uma lógica da comunidade, presente na categoria de análise número 18, sendo esta uma característica da organização, como dito anteriormente.

#### 4.2.2.4 A lógica burocrática

Em se tratando de um hospital acreditado, é relevante destacar também a lógica burocrática/Estado, pois esse processo se dá por meio de protocolos, rotinas, estruturas etc., o que denota a presença desta lógica (Silva, 2016), assim como para os demais procedimentos da empresa, principalmente o que tem relação com a área de custos. Para esta lógica, foram definidas as categorias de análise: (19) protocolos; (20) rotinas; e (21) padronizações. As categorias descritas foram estabelecidas seguindo o mesmo princípio das lógicas anteriores.

Um exemplo burocrático da empresa objeto de estudo se pauta no procedimento iniciado cerca de dois anos atrás na instituição e que foi chamado de orçado *versus* realizado. Este foi algo bastante citado pelos entrevistados, e é um procedimento relativamente recente na organização. De fato, o procedimento causa estranhamento em alguns setores, porém, de um modo geral parece estar funcionando para a organização. Grande parte dos setores, senão todos, está inserida no contexto deste procedimento, que foi implantado pelo setor de custos. Este exemplo denota o aspecto padronização (21).

Um dos mecanismos ameaçadores da lógica burocrática/Estado, descrito por Silva (2016), diz respeito à falta de legitimidade do processo por parte dos atores. Fazendo um paralelo com esse estudo, verificou-se que esse mecanismo ameaçador não está evidente no hospital, haja vista que os novos procedimentos implementados na organização aparentam ser realizados de forma objetiva, sem forte resistência dos funcionários e dos setores, e como já foi citado anteriormente, muitas vezes são organizadas palestras e *workshops* para que as informações sejam repassadas aos demais funcionários.

Como evidenciado na seção 4.2.1, acerca do método de custeio, o hospital segue a premissa do método das seções homogêneas, porém, para fins fiscais, a contabilidade do hospital faz uso do custeio por absorção. Este fato denota a presença de uma lógica burocrática, haja vista que a padronização realizada na contabilidade visa o atendimento de preceitos legais e o fechamento do período de competência da empresa para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado.

Com relação à categoria de análise protocolos (19), destaca-se o processo de acreditação e sua ligação com essa variável, o que pode ser notado nas falas abaixo:

Com o processo de acreditação a gente melhora a nossa prestação de serviço, implantando protocolos, criando novos cargos, dando mais responsabilidade, com isso diminuindo erros em setores. (Sujeito 7)

A gente teve várias mudanças aqui, com relação à implantação de protocolos, de ISO, de ONA, de certificações, que a gente teve que se adaptar. (Sujeito 4)

Quanto ao aspecto de rotinas (20), é importante mencionar novamente o aspecto da acreditação, pois, após a implantação da acreditação, algumas rotinas administrativas tiveram que ser criadas (Sujeito 2):

Isso causou uma certa estranheza dos médicos, uma certa dificuldade para que eles pudessem aderir essas novas rotinas. Então marcação de cirurgia, marcava-se cirurgia, mandava o paciente e depois se verificava o restante. Então tem sim um bloqueio, umas rotinas na parte administrativa. (Sujeito 2)

Este trecho demonstra novamente que há um bloqueio maior por parte de médicos com relação a novos procedimentos dentro da organização, algo característico da lógica



profissional. Para os demais funcionários, os aspectos mais burocráticos e padronizados do hospital demonstram ter maior aceitabilidade.

Na parte administrativa é mais fácil, mas na parte médica, até então, os médicos não precisavam demonstrar o resultado positivo para ninguém, a gente percebia isso, e hoje a gente precisa demonstrar através do atendimento à protocolos, pois o protocolos monitoram o tempo de chamada do médico, o tempo de atendimento do médico. [...] Mas causa sim um certo estranhamento, pois a partir de então, um médico que trabalhou 30 anos e nesse tempo não teve nenhum problema, nenhum erro grosseiro, nenhuma negligência, ele começou a ter que demonstrar que ele era bom realmente. (Sujeito 2)

O ponto chave a respeito das questões mais burocráticas do hospital parece ser mesmo a relação com o corpo de médicos do hospital, o que denota um conflito entre a lógica burocrática e a lógica profissional destacada anteriormente. Porém, para novas atribuições ou novas rotinas incorporadas, o hospital aparenta gerenciar bem esse tipo de conflito à medida que os processos são institucionalizados.

Assim como para a lógica da comunidade, a lógica burocrática se mostra menos preponderante no contexto do hospital, quando comparada às lógicas de mercado e profissional. O mesmo ocorreu no estudo de Baly, Kletz e Sardas (2015), quando a lógica burocrática representou somente 1,03% de predomínio.

#### **4.2.3 Considerações acerca da análise de conteúdo**

Destacadas as quatro lógicas delimitadas para este estudo, pretende-se avaliar como os aspectos levantados são influentes para a administração da organização, bem como evidenciar as lógicas institucionais predominantes. De acordo com Sander (2016), diversos trabalhos destacam que o processo decisório das organizações é influenciado pela lógica institucional predominante, motivando a percepção dos gestores sobre o ambiente organizacional, de forma a conduzir os cursos de ação da organização. O autor ressalta ainda que a presença da pluralidade de lógicas possibilita que indivíduos e organizações recebam diferentes orientações para adoção dos cursos de ação, o que é considerado fundamental para o processo de inovação.

Diante desse contexto, admite-se para este estudo que há influência das lógicas institucionais no processo decisório referente à utilização dos métodos de mensuração de custos do hospital, e é o que se busca com o objetivo geral da pesquisa. Dessa forma, esta seção procura responder à questão de pesquisa, bem como atender aos objetivos estabelecidos.

Ainda, Perkmann et al. (2011) afirmam que o engajamento de diferentes lógicas institucionais representa um desafio para indivíduos e organizações, sendo estas lógicas meta-regras que fornecem princípios, formando uma infinidade de possíveis comportamentos. Além disso, a maioria dos ambientes está sujeita a concorrência de múltiplas lógicas e que fornecem uma base para a contestação contínua e mudança (Lounsbury, 2007), o que é o caso do Hospital H, pois verificou-se que as quatro lógicas demonstram influência nas decisões administrativas e gerenciais da organização, porém, há uma maior predominância das lógicas de mercado e lógica profissional, conforme evidenciado nas seções anteriores.

Além disso, a lógica burocrática/Estado se faz presente também no contexto do hospital, de uma maneira menos evidente, mas com direta ligação com o processo de acreditação do hospital, rotinas, protocolos e procedimentos relacionados a essa variável. Ainda, a lógica da comunidade possui menor influência quando comparada as demais, o que aparenta ter relação com o fato do hospital ser privado e não atender ao Sistema Único de Saúde (SUS), apesar de ser um hospital que busca atender a diversas especificidades, ou seja, possui uma pluralidade de pacientes/clientes.

A lógica de mercado está aparente principalmente no documento Política de Custos do Hospital H, com destaque para os aspectos ligados à (10) redução de custos e (11) eficiência, e com pouco destaque, ou quase nenhum, para o aspecto (9) concorrência, demonstrando que as decisões da organização, tanto gerais como ligadas ao setor de custos, visam principalmente medidas eficientes e que busquem a redução de custos, sendo que a perspectiva da “competição” fica em segundo plano para o hospital, como destacado nas seções anteriores.

Com relação às evidências da lógica profissional, destaca-se que esta lógica se mostrou como a mais notória na organização estudada, o que denota que a tomada de decisão ligada a custos no Hospital H possui o viés da lógica profissional. Os envolvidos com a gestão, mais precisamente com a área de custos, buscam seguir este raciocínio, de tal forma que os objetivos da organização, como por exemplo, a busca pela qualidade no atendimento aos clientes/pacientes, o oferecimento de serviços e estrutura de qualidade, entre outros,

ficaram evidentes na coleta de dados, o que salienta que as decisões tomadas para a mensuração de custos levam em conta os preceitos dessa lógica.

Dessa forma, quanto ao terceiro objetivo específico, denota-se a predominância das lógicas profissional e de mercado, assim como foi verificado no estudo de Baly, Kletz e Sardas (2015), que evidenciou maior predomínio da lógica profissional e, em seguida, da lógica de mercado. Esta argumentação também responde à pergunta de pesquisa número dois, ressaltando a predominância de duas lógicas no contexto do hospital pesquisado.

Diante desse panorama, admite-se para o estudo que as decisões relacionadas a mensuração de custos também possuem relação direta com a influência das lógicas institucionais predominantes do hospital, haja vista que fazem parte dos processos administrativos da organização objeto de estudo. Antes, é importante ressaltar que as decisões administrativas do hospital tem relação direta entre os setores, são realizadas reuniões semanais envolvendo a administração e os gestores de seus respectivos setores.

O estudo de Sander (2016) também considerou a influência das lógicas institucionais na definição do curso de ação a ser tomado pela organização, sendo as decisões dos gestores tomadas a partir de múltiplas influências, apontando para cursos legítimos de ação para os atores. Dessa mesma forma, observa-se no hospital H a influência significativa da lógica profissional e da lógica de mercado, o que se torna um desafio aos gestores para a tomada de decisão, seja para métodos de custeio, seja para o processo de acreditação, ou para qualquer outra atividade.

Especificamente para a área de custos, verificou-se que para aplicação de novas práticas de custeio há certa resistência por parte do corpo clínico do hospital, o que denota a presença da lógica profissional. Porém, da mesma forma, decisões relacionadas à metodologia de custeio levam em conta o aspecto da qualidade, tanto para a prestação de serviços quanto qualidade na estrutura em si, o que também é característico da lógica profissional.

Constatou-se que os métodos utilizados para custeio são considerados mais eficientes e mais viáveis para a administração geral do hospital, o que possui relação direta com a lógica de mercado, conforme relatado na seção 4.2.2.1. A aplicação do método de custeio das seções homogêneas, ou RKW, possui um viés para a lógica de mercado, haja vista que é levado em consideração o aspecto gerencial, sendo importante para a tomada de decisão da organização. Por outro lado, o hospital possui o setor de contabilidade que realiza o fechamento do período de competência da empresa, com viés para a lógica burocrática, em razão do cumprimento de requisitos legais.

Importante destacar a presença dos princípios que fundamentam as lógicas institucionais, segundo Thornton e Ocasio (2008). Os autores destacam o princípio da agência integrada, que pressupõe que os interesses, identidades, valores e suposições dos atores estão presentes nas lógicas prevaletentes. No caso do Hospital H, verifica-se que a organização, com base nas lógicas institucionais prevaletentes, possui seus interesses destacados, seus valores concebidos pela organização, na medida em que se tornam mapas cognitivos que orientam e dão sentido às atividades (Scott et al, 2000).

Ainda, a abordagem das lógicas institucionais considera os contextos sendo influenciados por diferentes lógicas (Thornton & Ocasio, 2008), como pôde ser verificado no estudo, de forma a auxiliar na definição do curso de ação a ser tomado nas decisões dos gestores, com base nestas múltiplas influências (Sander, 2016).

Verificou-se uma forte presença da lógica profissional no contexto do hospital, com estreita ligação com o processo de acreditação desenvolvido na organização nos últimos anos, o que levou a empresa a atingir o nível ONA I atualmente. Nesse contexto, ressalta-se a influência desse processo de acreditação no contexto do método de custeio:

A metodologia auxilia no processo de acreditação, isso nós temos certeza porque faz parte na avaliação da empresa certificadora se a gente consegue mensurar resultados [...] na hora da certificação eles avaliam, apesar de que a acreditação tem foco na qualidade e segurança do paciente, mas mesmo o foco principal ser a questão direta no atendimento, no cuidado prestado, eles também validam como que a gente está em função do conceito administrativo. [...] Então nós temos uma política de custos que foi avaliado tanto pela certificação da ISO como pela certificação da ONA.  
(Sujeito 1)

O Sujeito 1 destaca ainda que o processo de acreditação poderia também influenciar mais intensamente se não existisse um método de custeio no hospital, e como essa é uma exigência desse processo, a organização teria que desenvolver um método. É possível perceber que a lógica profissional também possui ação sobre o método de custeio, de modo que o método auxilia no processo de acreditação do hospital.

Ainda acerca da acreditação, alguns estudos apresentados no referencial teórico identificaram pontos negativos nesse processo (na visão dos entrevistados), como a excessiva burocratização e o *stress* causado em profissionais da área médica (Manzo, Brito & Corrêa, 2012; Maziero & Spiri, 2013; Santos, 2017). Diante dos dados coletados no hospital H, foi

possível verificar em entrevistas que há certa resistência por parte dos médicos, porém, não é algo que se sobressai aos benefícios da acreditação hospitalar.

A questão do *stress* não chegou a ser mencionada pelos entrevistados, nem o excesso de trabalho por conta da acreditação, apenas foi citado a questão de novos procedimentos que, antes do processo de acreditação não eram realizados, e que, a partir do ONA I, passaram a ser seguidos pelos profissionais do hospital, como mostra a fala do Sujeito 5:

Médicos talvez também sejam afetados. Tirou daquela rotina, tem alguns ainda, os mais antigos, quando muda-se uma rotina. Quando esses tem já sua rotina diária, e acaba havendo alguma mudança, mudança que já o tire dessa rotina, não consideram muito favorável. Apesar das mudanças estarem visando melhorias. (Sujeito 5).

Este aspecto também pôde ser verificado na fala do Sujeito 2, já trazida na seção 4.2.2.4 (lógica burocrática), a respeito do estranhamento causado aos médicos por conta dos novos procedimentos ligados à acreditação. Contudo, as vantagens do processo de acreditação são, aparentemente, compreendidas pelo corpo clínico, o que faz com que os novos protocolos sejam admitidos e respeitados.

Outro ponto a ser destacado ao final do estudo está na possibilidade de identificação de outras lógicas institucionais no contexto do hospital pesquisado, além das quatro lógicas delimitadas anteriormente para o estudo com base na literatura. O estudo de Baly, Kletz e Sardas (2015), realizado em hospitais franceses, denota a presença da lógica corporativa, inclusive com grande destaque. Os autores consideraram funções ou tarefas incorporadas de forma hierárquica como pertencentes à lógica corporativa. De fato, verificam-se indícios da lógica corporativa no ambiente da organização, porém, como os próprios autores destacam, as lógicas podem variar de um país para outro.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta dissertação buscou compreender como lógicas institucionais influenciam a utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado da cidade de Maringá/PR. Foi possível identificar a influência das lógicas institucionais no processo decisório referente à utilização dos métodos de mensuração de custos do hospital objeto de estudo, de modo que a interação das lógicas prevalentes no contexto da organização faz com que as decisões a serem tomadas pelo hospital levem em consideração os aspectos extraídos dessas lógicas, criando cursos de ação para a empresa.

Identificou-se que o hospital em questão utiliza para a mensuração de custos ou Método das Seções Homogêneas (RKW), o Método por Centros de Custos, que é denominado pela empresa como Custeio Pleno, onde são agregados todos os custos e despesas, sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, para a determinação do custo. O método utilizado atende aos preceitos e as necessidades gerenciais da empresa, e é utilizado para o estabelecimento de preços para os serviços e procedimentos prestados no hospital.

A literatura trata que o Método das Seções Homogêneas deve agregar também ao custo as despesas financeiras, encargos financeiros, juros (Bornia, 2010; Slavov, 2013). Porém, na empresa estudada isso não acontece, ou seja, tais despesas não são consideradas para a mensuração dos custos. Este fato auxilia na resolução do segundo objetivo específico desta dissertação, pois nesse ponto o método não segue o que é trazido pela literatura. Apesar dessa colocação, o método das seções homogêneas é bastante recomendado na área da saúde de acordo com a literatura (Silva & Abreu, 2006). Além disso, destaca-se o fato de que ambos os métodos identificados no estudo (tanto o absorção, utilizado pela contabilidade, quanto o método das seções homogêneas) são métodos recomendados pela literatura para hospitais.

Porém, por outro lado, o método por centro de custos é aplicado no hospital de forma eficaz, à medida que segue os preceitos guiados por Bornia (2010), de modo que possui centros de custos bem definidos, há a separação entre centros de custos diretos e indiretos, ou ainda, centros de custos produtivos, auxiliares e administrativos (Martins, 2010), e também a empresa busca seguir a apropriação dos custos de forma que os custos sejam repassados aos centros produtores de renda.

É importante ressaltar novamente o fato de que o hospital realiza a mensuração de custos tendo como base o Custeio Pleno, ou ainda, Método por Centros de Custos, e que esta mensuração está voltada mais para o aspecto gerencial, pois a contabilidade interna, que tem

acesso ao mesmo plano de contas do setor de custos, realiza o fechamento do período de competência tendo como base o custeio por absorção, para fins fiscais, onde há a separação de custos e despesas.

Ainda com relação à metodologia de custeio, é importante destacar, ao final do estudo, o porquê da não utilização do Custeio Baseado em Atividades por parte do hospital, considerada uma metodologia de custeio promissora (Miranda et al., 2007), tendo em vista o destaque dado para o mesmo por parte de vários autores (Capettini, Chow & McNamee, 1998; Kaplan & Cooper, 1998; Beuren & Schlindwein, 2008). Para os entrevistados, o hospital H chegou a cogitar a possibilidade de implantação do Custeio Baseado em Atividades, porém, sua utilização foi considerada complexa e, principalmente, de alto custo para controle, sendo, portanto, inviável para a organização.

Foi possível verificar a real presença das quatro lógicas delimitadas para o estudo, o que de fato demonstra que são lógicas evidentes na área da saúde. De todo modo, ressalta-se que cada uma delas possui maior ou menor grau de influência, pois no hospital objeto de estudo a lógica da comunidade foi a menos predominante no contexto da organização, sendo que as lógicas de mercado e profissional demonstraram ter maior influência, assim como foi constatado no estudo de Baly, Kletz e Sardas (2015).

O estudo pôde identificar, portanto, as duas principais lógicas presentes no contexto: lógica profissional e lógica de mercado. É possível verificar uma articulação entre essas duas lógicas no hospital, na medida em que motivam a percepção dos gestores no processo organizacional. A lógica profissional se mostrou evidente em diversas falas dos entrevistados, bem como nos documentos do hospital, principalmente em aspectos relacionados à preocupação com a qualidade na prestação de serviços aos pacientes e o corpo de médicos do hospital. Assim como destaca Silva (2016), o aspecto técnico dos profissionais da saúde fortalece uma lógica profissional, o que foi evidenciado no Hospital H.

A lógica de mercado se apresentou relevante em aspectos relacionados à eficiência organizacional do hospital, decisivas para a tomada de decisão relacionada às práticas de custos. O fato da lógica de mercado ter maior destaque que a lógica burocrática/Estado, e também a lógica da comunidade ter menor evidência no hospital, possivelmente tem relação direta com a natureza do hospital, por se tratar de um hospital privado.

A análise do estudo tomando como base uma teoria relativamente recente no contexto brasileiro demonstra a preocupação das pesquisas na área contábil, de modo a buscar uma melhor reflexão acerca do tema. Além disso, ressalta-se a importância do contexto hospitalar,

e diante da complexidade que apresentam, cada vez mais pesquisas nesta área se mostram relevantes para a área acadêmica e também para o ambiente empresarial.

Como recomendação para estudos futuros, destaca-se a possibilidade de realização do estudo em um hospital que não possui acreditação, de forma a verificar a influência das lógicas institucionais no contexto, ou ainda, em um hospital que está buscando algum selo de acreditação, com o intuito de investigar se o processo de acreditação tem ação sobre os métodos de custeio utilizados.

Ressalta-se que o estudo se limita a análise das quatro lógicas (mercado, profissional, burocrática, comunidade) evidenciadas no referencial teórico e delimitadas para a pesquisa, porém, estudos futuros podem buscar analisar a área da saúde e verificar a influência de outras lógicas institucionais, como por exemplo, a lógica corporativa.



## REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Engenharia de Produção - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- 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., & 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., 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., Evans, D. B., Ying, B., & Murray, C. J. (2014). Variability in costs across hospital wards. A study of Chinese hospitals. *PloS one*, 9(5), 1-8.
- Aillon, H. S. (2013). A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional. Dissertação de mestrado, USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Almeida, J. J. (1987). Sistemas de custos em organizações hospitalares – estudo de casos. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Alves, M. A., Nogueira, F. A., & Schommer, P. C. Profissionalização e Lógicas Institucionais: o Profissional do Investimento Social Privado no Brasil. Anais do *ENANPAD – Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 37.
- Araujo, C. A. S., Figueiredo, O. H. S., & Figueiredo, K. F. (2015, janeiro). O que motiva os hospitais brasileiros a buscar a acreditação? *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 4(1), 17-28.
- Araújo, Z. C. (2016). *As múltiplas lógicas institucionais atuantes na atual reforma do HC UFPE*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Brasil.
- Araujo, L. G. D. (2017). *Lógicas institucionais e respostas estratégicas em organizações híbridas: o caso das empresas juniores*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Brasil.

- 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. *Hal*, 1-11.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. São Paulo: Persona.
- 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.
- Baxter, P., & Jack, S. (2008) Qualitative case study methodology: Study design and implementation for novice researchers. *The Qualitative Report*, 13(4), 544–559.
- 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.
- Bittencourt, O. N. S. (1999). *O emprego do método de custeio baseado em atividades - activity based costing (ABC) - como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- 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, Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, Brasil.
- 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.
- Bonato, V. L. (2011). Gestão de qualidade em saúde: melhorando assistência ao cliente. *Revista o mundo da saúde*, 35(5), 319-331.
- Bonfim, I. M. (2006). *Crenças e valores dos auxiliares e técnicos de enfermagem frente à implantação do sistema de gestão de qualidade: ISO 9001: 2000 no Hospital do Câncer de São Paulo*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Enfermagem, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Borba, G. S., & Kliemann Neto, F. J. (2008). Gestão Hospitalar: identificação das práticas de aprendizagem existentes em hospitais. *Saúde e sociedade*, 17(1), 44-60.
- Bornia, A.C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- 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.

- Borgert, A., Crispim, C. H., & Almeida, E. S. (2011). Comportamento dos custos em hospitais administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina. *Revista Universo Contábil*, 7(4), 22-38.
- Brasil, S. A. S. (2003). *Gestão estratégica de custos com o emprego do método de custeio por atividades - Activity-Based-Costing(ABC) - na radiologia médica convencional*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- 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, Doutorado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 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.
- Capponi, N. F. (2015). *Sistemas de custos em organizações hospitalares: estudo de casos no município de Cascavel/PR*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 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, Brasil, 6.
- Cervo, A. L., Bervian, P. A., Silva, R. (2007). *Metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Chan, Y. C. L. (1993). Hospital cost accounting with activity-based costing. *Health Care Management Review*, 18(1), 71-77.
- Ching, H. Y. (2001). *Gestão baseada em custeio por atividades: ABM-Activity Based Management*. São Paulo: Atlas.
- Cinquini, L., Vitali, P. M., 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.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. (7ª. ed.). (L. de O. da Rocha, Trad.). 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. *GESTÃO-Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 10(2), pp. 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, UFSC, Florianópolis, SC, Brasil.
- Costa, M., & Mello, C. (2012). Mudança e lógicas institucionais: panorama e proposta de conciliação entre três diferentes abordagens institucionalistas. *ENEQ-Encontro de Estudos Organizacionais da ANPAD*, Curitiba, PR, Brasil, 7.
- Costa, M. C., Guarido Filho, E. R., & Gonçalves, S. A. (2013). Lógicas institucionais e formação da governança de recursos hídricos: análise do caso brasileiro. *Revista Gestão Organizacional*, 6(4), 99-119.
- Dallora, M. E. L. V., & Forster, A. C. (2008). A importância da gestão de custos em hospitais de ensino - considerações teóricas. *Medicina (Ribeirão Preto)*, 41(2), 135-142.
- Dalmácio, F. Z., Rezende, A. J., & Aguiar, A. B. de. (2007). Uma aplicação do Time-Driven ABC no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 18(2), 11-34.
- Eisenhardt, K. M. (1989, outubro). Building Theories from Case Study Research. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Espejo, M. M. S. B., Portulhak, H., & Martins, D. B. (2015) Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. *Gestão & Regionalidade*, 31(92), 39-52.
- Falk, J. A. (2008). Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas.
- 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.
- Fiévez, J., & Staykov, D. (2007). La méthode UVA. Une aide à la décision pour les PME. *Revue fiduciaire comptable, juillet-août*, (341), 33-55.
- Flick, U. (2009). *Coleção Pesquisa Qualitativa*. Porto Alegre: Artmed.
- Fortes, M. T. R. (2013). *Acreditação no Brasil: seus sentidos e significados na organização do sistema de saúde*. Tese de Doutorado, Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Fortes, M. T. R., & Baptista, T. W. de F. (2012). Acreditação: ferramenta ou política para organização dos sistemas de saúde? *Acta Paul Enferm [internet]*, 25(4), 626-631.
- 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.
- Gilio, L. (2011). *Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IRFS*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

- Greenwood, R., Oliver, C., Suddaby, R., & Sahlin-Andersson, K. (Eds.). (2008). *The Sage handbook of organizational institutionalism*. Sage.
- 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.
- 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.
- 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.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2004). *Contabilidade de Custos, v. 1*. (11ª ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Hrifach, A., Brault, C., Couray-Targe, S., Badet, L., Guerre, P., Ganne, C., Serrier, H., Labeye, V., Farge, P., & 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.
- Internacional Organization for Standardization, [ISO], (2018). Recuperado em 09 de Julho de 2018, de <https://www.iso.org/home.html>.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Custeio baseado em atividades e tempo*. 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.
- Koche, J. C. (2012). *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa*. (30ª ed.). Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes.
- La Forgia, G. M., & Couttolenc, B. F. (2009). *Desempenho Hospitalar no Brasil*. São Paulo: Singular.
- Lee, M., & Lounsbury, M. (2015). Filtering Institutional Logics: Community Logic Variation and Differential Responses to the Institutional Complexity of Toxic Waste. *Organization Science*, 26(3), 847-866.
- Leoncine, M. (2010). *Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Engenharia de Produção - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.

- Levant, Y., & La Villarmoiois, O. (2004). Georges Perrin and the GP cost calculation method: the story of a failure. *Accounting, Business & Financial History*, 14(2), 151-181.
- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of management Journal*, 50(2), 289-307.
- 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.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.
- Manzo, B. F., Brito, M. J. M., & Corrêa, A. R. (2012). Implicações do processo de Acreditação Hospitalar no cotidiano de profissionais de saúde. *Revista da Escola de Enfermagem da USP*, 46(2), 388-394.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2011). *Metodologia científica*. (5ª ed.). 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. (2008). *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa* (2ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Matos, A. J. (2002). *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão*. São Paulo: Editora STS.
- Maziero, V. G., & Spiri, W. C. (2013). Significado do processo de acreditação hospitalar para enfermeiros de um hospital público estadual. *Revista Eletrônica de Enfermagem*, v. 15(1), 121-129.
- McPherson, C., & Sauder, M. (2013). Logics in Action: Managing Institutional Complexity in a Drug Court. *Administrative Science Quarterly*, 58(2), 165-196.
- Meglierini, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Menezes, G. A., Costa, M. C., & Voese, S. B. (2017). Diálogo entre casos em lógicas institucionais: uma meta-síntese qualitativa. Anais do *Congresso USP - International Conference in Accounting*, São Paulo, SP, Brasil, 17.

- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: Powell, W. & Dimaggio, P. (Eds). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University Chicago Press, 41-62.
- Mezomo, J. C. (2001). *Gestão da qualidade na saúde: princípios básicos*. (1ª. ed.). São Paulo: Manole.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded source book* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Minayo, M. C. S. (2011). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. Petrópolis: Vozes.
- 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.
- Moraes, M. R. Q. (2011). *Diferenças e semelhanças entre o Custeio Baseado em Atividade e Custeio Baseado em Atividade e Tempo*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Ciências Econômicas - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, Brasil.
- Nakagawa, M. (2001). *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- 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, Mestrado em Administração - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil.
- Nigam, A., & Ocasio, W. (2010). Event attention, environmental sensemaking, and change in institutional logics: An inductive analysis of the effects of public attention to Clinton's health care reform initiative. *Organization Science*, 21(4), 823-841.
- Jong No, J., & Kleiner, B. H. (1997). How to implement activity-based costing. *Logistics Information Management*, 10(2), 68-72.
- 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.
- Oliveira, A. S. (2010). *Custeio baseado em atividade - ABC: um estudo de caso sobre aplicabilidade e análise de custos em um hospital privado*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Brasil.
- Oliveira, W. T., Rodrigues, A. V. D., Haddad, M. C. L., Vannuch, M. T. O., & Taldivo, M. A. (2012). Concepções de enfermeiros de um hospital universitário público sobre o relatório gerencial de custos. *Revista da Escola de Enfermagem da USP*, 46(5), 1184-1191.
- ORGANIZAÇÃO NACIONAL DE ACREDITAÇÃO, [ONA], (2002). *Manual De Acreditação Hospitalar*. Brasília-DF: Ministério da Saúde.

- ORGANIZAÇÃO NACIONAL DE ACREDITAÇÃO, [ONA], (2018). *Organização Nacional de Acreditação*. Recuperado em 05 de Junho de 2018, de <https://www.ona.org.br>.
- Pache, A-C., & Santos, F. (2010). When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of Management Review*, 35(3), 455-476.
- Paiva, A. L. De. (2017). *Lógicas institucionais e estratégia como prática: um estudo em organizações constitutivas do campo da cachaça de alambique*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração, Universidade de Lavras, Lavras, MG, Brasil.
- Pereira, G. R. (2008). *Aplicação da gestão baseada em atividades à distribuição urbana de bebidas*. Tese de doutorado, UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, 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 Encontro AECA*, Coimbra, Portugal, 14.
- Perkmann, M., Salter, A., & Tartari, V. (2011). Reaching across institutional logics: Arbitrage vs. contamination. *DRUID 2011 on Innovation, Strategy, and Structure—Organizations, Institutions, Systems and Regions at Copenhagen Business School*, 15-17.
- Picheth, S. F. (2016). *Lógicas institucionais e estrutura discursiva: Um estudo no Maternati – Grupo de gestantes e mães*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração, 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 em contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Popesco, Boris (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.
- Portal de Periódicos CAPES. Recuperado em 10 de Agosto de 2018, de <http://www.periodicos.capes.gov.br/>.
- 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.
- Quattrone, P. (2015). Governing social orders, unfolding rationality, and Jesuit accounting practices: a procedural approach to institutional logics. *Administrative Science Quarterly*, 60(3), 411-445.



- Raimundini, S. L., Souza, A. A., Botelho, E. M., Struett, M. A. M., & Reis, L. G. (2005). Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado. *Contabilidade Vista & Revista*, 16(3), 27-40.
- Raupp, F. M., Crispim, C. H., & Almeida, E. S. de. (2007). Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da maternidade Carmela Dutra. *Revista de Informação Contábil*, 2(1), 120-133.
- Reay, T., Hinings, C. R. (2009). Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organization Studies*, 30(6), 629-652.
- Reay, T., & Jones, C. (2015). Qualitatively capturing institutional logics. *Strategic Organization*, 14(4), 441-454.
- Richardson, R. J. (2012). *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Romão, K. S. S. (2014). *Gestão de custos hospitalares em hospitais privados de São Paulo*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Rooney, A. L., & Ostenberg, P. (1999). Licenciamento, acreditação e certificação: abordagens à qualidade de serviços de saúde. *Projeto de Garantia de Qualidade, Centro dos Serviços Humanos-CHS*. USA: USAID.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas.
- Sander, J. A. (2016). *Capacidades dinâmicas, interpretação e lógicas institucionais: um estudo de caso em instituição de ensino superior*. Tese de Doutorado, Doutorado em Administração, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Santos, I. A. S. (2017). *Associação entre auditoria da acreditação hospitalar e o nível de estresse dos enfermeiros*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Saúde e Desenvolvimento Humano, Centro Universitário La Salle – Unilasalle, Canoas, RS, Brasil.
- Santos, M. E., Leal, E. A., & da 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. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 11(1), 42-57.
- Santos, M. E., 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.
- Scanferla, G. D., da Fonseca Tonin, J. M., Abbas, K., & Marques, K. C. M. (2015). Estudo comparativo entre os métodos de custeio por absorção aplicados no cultivo do soja. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 22.
- Schiesari, L. M. C., & Kisil, M. (2003). A avaliação da qualidade nos hospitais brasileiros. *Revista de Administração em Saúde*, 5(18), 7-17.

- Schultz, C. A. (2007). *Gestão dos custos de serviços públicos de alta complexidade hospitalar*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Scott, W. R., Ruef, M., Mendel, P. J., & Caronna, C. A. (2000). *Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care*. Chicago: University of Chicago Press.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. London: Sage.
- Selltiz, C., Jahoda, M., Deutsch, M., Cook, S. M. (1975). *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. Edição revista e nova tradução de Dante Moreira Leite. 5 reimpressão. São Paulo: E.P.U.
- Severiano Filho, C., & Melo, J. F. M. (2006). Desmistificando as limitações do uso do Custeio por Absorção. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3), 11-24.
- 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, Brasil, 9.
- 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, T. M. R. da. (2016). *Lógicas institucionais e as respostas estratégicas diante da prática de acreditação hospitalar nos hospitais do estado do Rio de Janeiro*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração, Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Rio de Janeiro, Brasil.
- Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Tese de Doutorado, Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Souza, M.A.; & Diehl, C.A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- Souza, A. A., Avelar, E. A., Boina, T. M., & Caires, N. A., (2012). Aplicação do *time-driven ABC* em uma empresa varejista. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, 7(2), 23-45.
- Souza, A. A., Avelar, E. A., Silva, E. A., Tormin, B. F., & Gervásio, L. R. (2014). Uma análise financeira dos hospitais brasileiros entre os anos de 2006 a 2011. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(3), 6-23.

- Thornton, P. H., Ocasio, W. (2008). Institutional Logics. In: GREENWOOD, Royston et al. The sage handbook of organizational institutionalism. Londres: Sage Publications Ltd, Cap. 3. 99-129.
- 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, Mestrado em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Toledo, L. A., & de Shiaishi, G. de F. (2009). Estudo de caso em pesquisas exploratórias qualitativas: um ensaio para a proposta de protocolo do estudo de caso. *Revista da FAE*, 12(1), 103-119.
- Trivinos, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação: o Positivismo, a Fenomenologia, o Marxismo*. São Paulo: Atlas.
- Yereli, A. N. (2009) Activity-Based Costing and its application in a Turkish University Hospital. *AORN Journal*, 89(3), 573-591.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: Planejamento e Métodos*. (3ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zanon, U. (2001). *Qualidade da assistência médico-hospitalar: conceito, avaliação e discussão dos indicadores de qualidade*. Rio de Janeiro: Medsi.

## APÊNDICE A – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

### VISÃO GERAL DO PROJETO

- a) Título: Práticas de mensuração de custos em hospitais acreditados: um estudo sob a ótica das lógicas institucionais.
- b) Questão de pesquisa: Como lógicas institucionais influenciam a utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado da cidade de Maringá/PR?
- c) Objetivos
  - I. Objetivo geral:

Identificar a influência das lógicas institucionais no que diz respeito à utilização dos métodos de mensuração de custos em um hospital privado acreditado.
  - II. Objetivos específicos:
    - identificar o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s) pelo hospital pesquisado;
    - verificar se a realidade da prática do hospital pesquisado está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de mensuração de custos;
    - identificar, dentre as lógicas institucionais presentes na área da saúde, qual (is) é (são) predominante (s) no hospital pesquisado;
    - analisar como as lógicas institucionais influenciam os métodos de mensuração de custos no hospital pesquisado.
- d) Fontes de evidências: observação direta, análise documental e entrevistas semi-estruturadas.
- e) Instituição promotora: Universidade Estadual de Maringá – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis.
- f) Pesquisadores
  - I. Pesquisador principal: Caio Cesar Violin de Alcantara, mestrando no programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (UEM), na linha de pesquisa de Contabilidade Gerencial.
  - II. Pesquisador (a) orientador (a): Katia Abbas, doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), mestre em

Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), graduada em Ciências Contábeis pela UEM. Professora Adjunta do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis (UEM).

- g) Organização estudada
  - I. Hospital H- Maringá- PR

## **PROCEDIMENTOS DE CAMPO**

- a) Procedimentos Preliminares
  - I. Contato com o hospital objeto do estudo de caso.
  - II. Obtenção de autorização do hospital para realização do estudo de caso.
  - III. Obter estrutura hierárquica do hospital.
  - IV. Estabelecimento do cronograma para a coleta de dados.
- b) Procedimentos para coleta de dados (entrevistas, observações e análise documental)
  - I. Identificação dos profissionais que serão entrevistados, com base na estrutura hierárquica.
  - II. Contato com cada participante.
  - III. Agendamento das entrevistas.
  - IV. Realização das entrevistas.
  - V. Agendamento para efetuar as observações.
  - VI. Realização das observações.
  - VII. Solicitação da documentação necessária para a análise documental.
  - VIII. Análise da documentação disponibilizada.

## **QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO**

- I. Qual(is) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) atualmente pelo hospital?
- II. Qual(is) o(s) objetivos(s) do hospital com a utilização das práticas de mensuração de custos?
- III. A adoção das práticas de mensuração de custos atingiu o(s) objetivo(s) do hospital?
- IV. As informações de custos são utilizadas para tomada de decisões e para a administração do hospital?

- V. Como se dá a operacionalização de novas práticas no hospital e qual a reação dos diferentes setores e funcionários?
- VI. Quais as dificuldades do hospital para a inserção de novas práticas de custos?
- VII. Há resistência para mudanças por parte dos funcionários do setor?
- VIII. O hospital visa principalmente a otimização de resultados ou a qualidade na prestação de serviços, ou ainda a melhoria nos processos?
- IX. Quais as motivações e objetivos com o processo de acreditação hospitalar?

## **GUIA PARA O RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO**

Para a presente dissertação, definiu-se como fontes de evidências a entrevista semi-estruturada, pesquisa documental e observação direta. Para o tratamento e análise dos dados, essa dissertação busca seguir a abordagem de estudo de caso de Yin (2005), além de utilizar a análise de conteúdo (Bardin, 2011) como técnica principal para a análise de dados, não fazendo uso de nenhuma técnica quantitativa para a análise. A elaboração do relatório de estudo de caso também segue o tratamento dado por Yin (2005).

## APÊNDICE B – ROTEIRO PARA ENTREVISTA

### INFORMAÇÕES INICIAIS

- I. Hospital:
- II. Nome do entrevistado:
- III. Departamento:
- IV. Função:

### QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

- I. Qual(is) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) atualmente pelo hospital?
  - ( ) Custeio por absorção
  - ( ) Custeio variável
  - ( ) Método das seções homogêneas (RKW)
  - ( ) Custeio baseado em atividades (ABC)
  - ( ) Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC)
  - ( ) Método da unidade de esforço de produção (UEP)
  - ( ) Outros. Especifique:
  
- II. Quando foi implantado o atual método para mensuração dos custos?
  
- III. Já existiu outro método para mensuração dos custos?
  - ( ) Não. ( ) Sim. (se sim, especifique qual e o(s) motivo(s) da mudança)
  
- IV. O método atual foi implantado para atender (Marcar mais de uma opção, se necessário):
  - ( ) Exigências de Órgãos externos. Especifique
  - ( ) Exigências fiscais
  - ( ) Necessidades da administração quanto ao controle das operações
  - ( ) Necessidades da administração quanto a tomada de decisões
  - ( ) Necessidades da administração quanto a fixação de preços
  - ( ) Necessidade do hospital por conta da viabilidade para os funcionários
  - ( ) Outros. Especifique:
  
- V. O que levou o hospital a utilizar o atual método de custeio? (Marcar mais de uma opção, se necessário)
  - ( ) Modelo recomendado pela literatura
  - ( ) Método usado em outros hospitais
  - ( ) Método considerado mais viável para a administração do hospital
  - ( ) Método considerado mais viável para os funcionários do hospital
  - ( ) Método considerado mais eficiente para o hospital
  - ( ) Outros. Especifique:
  
- VI. Qual a reação do pessoal do hospital em relação à utilização do método de custeio (Favorável ou desfavorável - comente)?
  - a. Médicos e enfermeiros
  - b. Pessoal do departamento de contabilidade de custos
  - c. Administração geral do hospital

d. Demais funcionários (Especificar quais as funções)

- VII. Qual(is) o(s) principal(is) objetivo(s) da implantação do método de custeio atual?
- VIII. O método de custeio está produzindo os resultados esperados?
- IX. O hospital apura os custos dos seus departamentos? Comente
- X. O hospital apura os custos dos seus procedimentos?
- XI. As decisões do hospital são tomadas a partir das informações de método de custeio? E qual a importância dada a essas informações? Comente
- XII. Os relatórios de custos são analisados pela administração? Quem os utiliza? Comente
- XIII. O hospital visa que tipos de melhorias com a informação de custos? (Marcar mais de uma opção, se necessário)
- ( ) Operacionais
  - ( ) Financeiras
  - ( ) Melhorias de processos
  - ( ) Estabelecimento de preços justos
  - ( ) Outros. Especifique:
- XIV. Quais as informações de custos mais importantes para o hospital? Por que?
- XV. Quais as principais dificuldades para a operacionalização de novas práticas ou manutenção das práticas existentes? (funcionários, processos, etc.)
- XVI. Para a operacionalização de novas práticas há resistência de determinados setores ou profissionais? Há dificuldade de implementar protocolos e treinamentos aos funcionários? Há resistência a mudança de um modo geral? Comente:
- XVII. Como novas práticas são incorporadas na rotina do hospital?
- XVIII. Como o hospital observa a concorrência?
- XIX. Como é a relação do hospital com os planos de saúde?
- XX. O que vem em primeiro lugar para o hospital: a otimização de resultados ou a qualidade na prestação de serviços?
- XXI. O hospital visa, com a informação de custos, a melhoria dos processos internos ou somente o resultado?
- XXII. Quais as motivações e objetivos com o processo de acreditação hospitalar? O hospital acredita que a acreditação promove a utilização de práticas de custos?
- XXIII. Há conflito entre administradores e funcionários do hospital no que se refere aos procedimentos relacionados à custos? Há conflito entre a visão dos médicos e a visão dos profissionais administradores do hospital?



**PERFIL DO ENTREVISTADO:**

- I. Sexo:
- II. Idade:
- III. Formação Profissional (graduação, pós-graduação, mestrado, doutorado etc. e qual área):
- IV. Cargo que ocupa:
- V. Há quanto tempo ocupa o cargo atual:
- VI. Há quanto tempo trabalha no hospital:

**INFORMAÇÕES SOBRE O HOSPITAL:**

- I. Número de leitos:
- II. Número de empregados:
- III. Fontes de recurso do hospital (remuneração pelos serviços prestados, subvenções e contribuições, outros etc.):
- IV. Quem comanda o hospital? (administração profissionalizada, próprios médicos, outros). Há médicos que fazem parte da diretoria?

APÊNDICE C – CARTA AO HOSPITAL



Universidade Estadual de Maringá

Unidade:

Departamento de Ciências Contábeis - DCC

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PCO

Maringá, 17 de janeiro de 2018.

Prezados Senhores,

O acadêmico Caio Cesar Violin de Alcantara (P. G. 49590), aluno do mestrado no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PCO) da Universidade Estadual de Maringá, está engajado em uma pesquisa para elaboração da sua dissertação, que tem como objetivo identificar a influência das lógicas institucionais na utilização dos métodos de mensuração de custos em hospitais acreditados.

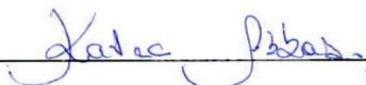
Solicitamos, assim, a colaboração de V. Sas. para esse estudo, no sentido de conceder ao aluno as informações necessárias. Ressaltamos que a colaboração de V. Sas. é de vital importância para o sucesso de nosso trabalho.

Todas as informações apresentadas serão consideradas estritamente confidenciais. Com relação à análise das entrevistas, observações e consultas a documentos, os resultados serão apresentados de forma a não possibilitar a identificação do hospital.

Oportunamente teremos o prazer em enviar-lhes os resultados da pesquisa.

Estamos a sua disposição na Universidade Estadual de Maringá – Departamento Ciências Contábeis.

Atenciosamente,



**Dra. Katia Abbas**

Orientadora

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PCO

Avenida Colombo, 5790 – Maringá – PR

Fones: (0xx) 44 3011-3771 3011-4909

Email: kabbas@uem.br