

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ – UNIOESTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE – PPGC

KEILA PRISCILA DOS SANTOS

**PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO NO SISTEMA INFORMACIONAL DE
CUSTOS E TRATAMENTO DO DESPERDÍCIO EM UMA ENTIDADE
HOSPITALAR**

CASCATEL

2017

KEILA PRISCILA DOS SANTOS

**PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO NO SISTEMA INFORMACIONAL DE
CUSTOS E TRATAMENTO DO DESPERDÍCIO EM UMA ENTIDADE
HOSPITALAR**

TRABALHO DE DISSERTAÇÃO APRESENTADO AO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE (PPGC) DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE), COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM CONTABILIDADE.

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE FINANCEIRA E FINANÇAS

ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR. DENIS DALL'ASTA

CASCADEL

2017

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ – UNIOESTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE – PPGC

FICHA CATALOGRAFICA

1 Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)

(Sistema de Bibliotecas – UNIOESTE – Campus Cascavel)

S233p	Santos, Keila Priscila. Processo de institucionalização no sistema informacional de custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar / Keila Priscila Santos. --- Cascavel: UNIOESTE, 2017. 110 f.: il. Orientador: Professor Doutor Denis Dall’Asta Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Campus de Cascavel, 2017. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Inclui Bibliografia 1. Sistemas de Informação - Custos. 2. Processos de Institucionalização. 3. Hospital. I. Dall’Asta, Denis . II. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. III. Título.
-------	--

Rosângela A. A. Silva – CRB 9ª/1810



unioeste

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78680337/0002-65
Rua Universitária, 2069 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110
Fone:(45) 3220-3000 - Fax:(45) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



PARANÁ
GOVERNO DO ESTADO

KEILA PRISCILA DOS SANTOS

Processo de institucionalização no Sistema Informacional de Custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de Mestra em Contabilidade, área de concentração Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações, APROVADA pela seguinte banca examinadora:

Orientador - Denis Dall'asta Dr.

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Geysler Rogis Flor Bertolini Dr.

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Luiz Fernando Casagrande Dr.

Universidade Tecnológica Federal do Paraná - Campus de Pato Branco (UTFPR)

Cascavel, 29 de agosto de 2017

Agradecimentos

A Deus, por abençoar a vida e todo o processo de estudos.

A minha família, por estar ao meu lado em todos os momentos e me apoiarem incondicionalmente.

Ao meu professor orientador, sem ele eu não teria terminado essa jornada, com sua paciência e dedicação, sempre me guiou durante o mestrado.

Aos meus colegas, que sempre ajudaram e compartilharam todos os momentos dessa caminhada, tanto nos piores como nos melhores deles.

A todos os professores do programa, que me fizeram crescer, não só academicamente, mas como pessoa também.

Aos meus amigos, que sempre tiveram paciência e me apoiaram, mesmo nos momentos mais difíceis.

A todos que de alguma maneira estiveram presente na minha vida e fizeram parte da minha formação.

Santos, K. P. (2017). *Processo de institucionalização no sistema informacional de custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar*. Dissertação de Mestrado. Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel.

RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar o processo de institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdícios no Hospital Ministro Costa Cavalvanti do município de Foz do Iguaçu-PR sob a ótica do modelo de Burns e Scapens (2000). Para tanto, foi realizada pesquisa descritiva, de procedimento, estudo de caso e abordagem quali-quantitativa. O caso selecionado correspondeu a um hospital que já implantou o SIC no ano de 2008 e está em discussão atual sobre os temas. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas, documentos, observações de campo e questionários. Para a análise qualitativa aplicou-se análise de conteúdo para interpretação dos resultados, com auxílio das ferramentas tecnológicas Atlas TI® e Nvivo®, enquanto para a parte quantitativa, a estatística descritiva e de frequência foram aplicadas por meio do software SPSS®. Os principais resultados encontrados apontam que o SIC passou pelas etapas de codificação e de incorporação, encontrando-se portanto, na fase de reprodução, não ocorrendo ainda a institucionalização da ferramenta de gestão. Como contribuição teórica do estudo, destaca-se o entendimento dos fatores presentes no processo de institucionalização, assim como os dificultadores da institucionalização.

Palavras-chave: Sistema de Informação Custos. Processo de Institucionalização. Hospital.

Santos, K. P. (2017). *Process of institutionalization in the informational system of costs and treatment of waste in a hospital entity*. Dissertação de Mestrado. Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the process of institutionalization of the cost and waste treatment system at the Ministro Costa Cavalvanti Hospital in the city of Iguassu Falls, state of Paraná, Brazil, following the model of Burns and Scapens (2000). Therefore, a descriptive study was conducted, a case study procedure and a qualitative-quantitative approach. The selected case corresponded to a hospital that already implemented the SIC in the year 2008 and it is currently discussing the issues. Data collection was done through interviews, documents, field observations and surveys. For the qualitative analysis, content analysis was applied for the interpretation of the results, with the help of technological tools: Atlas TI® and Nvivo® and for the quantitative descriptive and frequency statistical part, using SPSS® software. The main results indicate that the SIC passed through the coding and incorporation stage, being in the reproduction phase, not yet occurring the institutionalization of the management tool. As a theoretical contribution of the study, we highlight the understanding of the factors present in the institutionalization process, as well as institutionalization difficulties.

Keywords: System Cost Information. Institutionalization Process. Hospital.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Correntes da Teoria Institucional e seu impacto na Contabilidade Gerencial.....	24
Quadro 2. Estudos Anteriores com o modelo de Burns e Scapens (2000).....	35
Quadro 3. Características dos Serviços em organizações hospitalares.	41
Quadro 4. Constructo da Pesquisa.....	55
Quadro 5. Cargos dos entrevistados	58
Quadro 6. Relação de Documentos	60
Quadro 7. Instrumento de pesquisa para survey.....	63
Quadro 8. Perfil dos Entrevistados	65
Quadro 9. Resumo dos relatos sobre a contabilidade de custos – importância e contribuições.	69
Quadro 10. Resumo dos Relatos Sobre a Contextualização da Mudança Institucional	71
Quadro 11. Resumo dos relatos sobre a contextualização da utilização das informações de custos.	73
Quadro 12. Resumo dos Relatos Sobre a existência do Tratamento de Desperdícios.	75
Quadro 13. Resumo dos relatos sobre as dificuldades no processo de Incorporação.	83
Quadro 14. Resumo dos relatos sobre a reprodução dos lançamentos no SIC.....	85

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Estrutura da dissertação	20
Figura 2. Dimensão Institucional.....	23
Figura 3. Comparação de regras e rotinas.	28
Figura 4. Processo de Institucionalização.....	29
Figura 5. Organograma do HMCC	53
Figura 6. Triangulação e Análise dos Dados.....	56
Figura 7. Trajetória para análise de dados qualitativos	61
Figura 8. Percepção dos entrevistados sobre Gestão de Custos	67
Figura 9. Nuvem de Palavras - Gestão de Custos e Tratamento de Desperdícios.....	70
Figura 10. Práticas de tratamento de desperdícios – Percepção dos respondentes.....	74
Figura 11. Codificação do Modelo de Custos - Percepção dos respondentes	79
Figura 12. Nuvem de Palavras – Processo de Codificação.	80
Figura 13. Incorporação do Modelo de Custos - Percepção dos respondentes	82
Figura 14. Nuvem de Palavras – Processo de Incorporação.....	84
Figura 15. Reprodução do SIC - Percepção dos respondentes.....	86
Figura 16. Nuvem de Palavras – Processo de Reprodução.	87
Figura 17. Resistência do uso das informações de custos - Percepção dos respondentes.....	89
Figura 18. Nuvem de Palavras – Institucionalização	91

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Perfil dos Respondentes.....	92
Tabela 2 Estatística Descritiva das Variáveis.....	93
Tabela 3 Confiabilidade do Instrumento de Coleta.....	94
Tabela 4 Respostas dos Gerentes expressas em porcentagem por questão.....	95
Tabela 5 Porcentagem das respostas dos Gerentes em cada etapa por categoria de concordância.....	97
Tabela 6 Respostas dos Supervisores expressas em porcentagem por questão.....	98
Tabela 7 Porcentagem das respostas dos Supervisores em cada etapa por categoria de concordância.....	99
Tabela 8 Resposta Geral expressas em porcentagem por questão.....	100
Tabela 9 Porcentagem Geral em cada etapa por categoria de concordância.....	101

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	Problema de pesquisa	15
1.2	Objetivos.....	17
1.2.1	<i>Geral</i>	17
1.2.2	<i>Específicos</i>	17
1.3	Delimitação para o estudo	18
1.4	Justificativa e contribuição do estudo.....	18
1.5	Estrutura da dissertação	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	Teoria institucional.....	21
2.1.1	<i>Nova Economia Institucional (NEI)</i>	24
2.1.2	<i>Velha Economia Institucional (VEI)</i>	25
2.1.3	<i>Nova Sociologia Institucional (NSI)</i>	26
2.2	Mudança institucional	26
2.2.1	<i>Mudança Institucional e o processo de institucionalização sob a ótica de Burns e Scapens</i>	27
2.2.2	<i>Estudos anteriores</i>	33
2.3	Contabilidade de custos	38
2.3.1	<i>Sistema informacional de custos</i>	39
2.3.2	<i>Custos hospitalares</i>	40
2.3.3	<i>Desperdícios</i>	42
2.4	Proposições teóricas de fatores do ambiente institucional e do sistema informacional de custos	43
3	MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA.....	50
3.1	Delineamento da pesquisa	50
3.2	O caso estudado	51
3.3	Constructo da pesquisa	54
3.4	Procedimentos de coleta e análise dos dados	56
3.5	Instrumento de pesquisa qualitativo	57
3.5.1	<i>Documentos</i>	59
3.6	Análise qualitativa dos dados	60
3.7	Instrumento de pesquisa quantitativo (Survey)	62

3.7.1	<i>População e amostra</i>	63
3.8	Análise de dados quantitativos	64
3.9	Limitações dos métodos e técnicas de pesquisa	64
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	65
4.1	Etapa qualitativa	65
4.1.1	<i>Perfil dos Entrevistados</i>	65
4.1.2	<i>Percepção dos entrevistados sobre gestão de custos e tratamento de desperdícios na área da saúde</i>	66
4.1.3	<i>Contextualização do funcionamento do Sistema Informacional de Custos no Hospital</i>	71
4.1.4	<i>Identificação da prática de tratamento de desperdícios no Hospital</i>	74
4.1.5	<i>Processo de Codificação</i>	76
4.1.6	<i>Processo de Incorporação</i>	81
4.1.7	<i>Processo de Reprodução</i>	84
4.1.8	<i>Institucionalização</i>	88
4.2	Etapa quantitativa	91
4.2.1	<i>Perfil dos respondentes</i>	91
4.2.2	<i>Estatística descritiva das variáveis</i>	93
4.2.3	<i>Confiabilidade do instrumento de coleta</i>	94
4.2.4	<i>Análise dos estágios do processo de institucionalização - Gerentes</i>	95
4.2.5	<i>Análise dos estágios do processo de institucionalização – Supervisores</i>	97
4.2.6	<i>Análise dos estágios do processo de institucionalização – Geral</i>	99
4.3	Análise das proposições teóricas da pesquisa.....	101
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	104
6	REFERÊNCIAS	107

1 INTRODUÇÃO

O ambiente competitivo atual tem forçado as empresas, inclusive as hospitalares, a passarem por transformações ao encontro de vantagens e continuidade. As organizações hospitalares, no decorrer da história, têm passado por constantes modificações, suas funções foram ampliadas, fazendo com que ocorra o investimento em atividades que incorporem avanços tecnológicos, o que contribui para torná-las mais complexas (Rodrigues, de Assis Coelho, do Nascimento & Florençano, 2016).

Romão (2014) confirma que os hospitais são entidades complexas que, ao longo do tempo, no Brasil, tem se mostrado problemático, embora haja experiências de gestão de bastante sucesso. O autor ainda reconhece que o setor de saúde, tanto público como privado, evidenciam o crescimento dos custos dos procedimentos hospitalares, medicamentos, pagamento de salários, manutenção de equipamentos e tantos outros. Castro (2002) complementa que no campo da saúde, o aumento dos custos causa preocupação e desafia, não só os financiadores privados como também os do setor público brasileiro, que tentam equilibrar recursos, investimentos e despesas, portanto, é necessário que as organizações de saúde tornem-se mais eficientes em custos e promovam a melhoria contínua de seus processos.

A resolutividade em relação ao tempo e eficiência dos atendimentos, a qualidade médico-assistencial e administrativa, e o custo baixo, são os maiores indicadores de desempenho de hospitais que tem como objetivo a excelência dos seus serviços (Jacques, 2002). Para o alcance dessas metas, é necessário o estudo profundo dos processos assistenciais e gerenciais da instituição, com a finalidade de eliminar retrabalho, gargalos e desperdícios (Castro, 2002). Para que as instituições consigam se adaptar, é fundamental, em vários casos, que haja mudança em seus processos organizacionais, isso significa, de acordo com Liszbinski, Kronbauer, Macagnan e Patias (2014), que as instituições sofrem transformações no decorrer do tempo de acordo com as necessidades ou interesses advindos dos agentes envolvidos no seu ambiente.

Nesse contexto, a Teoria Institucional, de acordo com Pereira (2012), procura compreender e explicar os fenômenos, processos e estruturas organizacionais. Na visão de Carvalho, Vieira e Silva (2012) a perspectiva institucional é um dos construtos teóricos mais promissores para explicar o funcionamento e evolução da sociedade organizacional. Os autores alegam que a teoria institucional emerge, nas ciências sociais, ao final do século XIX, e no Brasil, vem

sendo crescentemente utilizada como base para estudos empíricos desde o final dos anos 1980, por pesquisadores e grupos de pesquisa espalhados pelas diversas regiões do país.

A teoria institucional, na visão de Frezatti *et al.* (2009), engloba um conjunto de construtos teóricos advindos principalmente da economia, da sociologia e da ciência política. Possui três correntes, cada uma com suas peculiaridades, porém todas consideram o papel central exercido pelas instituições, no comportamento humano e nas atividades sociais, sendo elas, a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI).

Embora essas vertentes tenham origens e raízes intelectuais diferentes, elas compartilham uma preocupação para instituições e mudança institucional, todas as três oferecem *insights* que são úteis para conceituar a mudança da contabilidade gerencial (Burns & Scapens, 2000).

A maioria dos estudos encontrados com esse tema são internacionais, Motke, Ravello & Rodrigues (2016), ao analisar as características das publicações relacionadas à Teoria Institucional no período de 2005 a 2014 por meio da base *Web of Science* da ISI *Web of Knowledge*, constataram que este tema tem ganhado importância na academia, sendo os Estados Unidos os líderes do *ranking* dos países que mais publicaram estudos relacionados à Teoria Institucional e o idioma predominante nos trabalhos é o inglês, os autores Sarkis, Meyer, Marquis, Zhu e Dacin foram considerados pelos pesquisadores, como referências em estudos que contemplem a Teoria Institucional.

Em relação à mudança institucional, Motke, Ravello & Rodrigues (2016) identificaram que o tema está entre os *hot topics*, ou seja, podem ser considerados como tópicos exclusivos com alcance não apenas na sua própria área de pesquisa. Sendo assim, alguns autores têm estudado a mudança institucional juntamente com a contabilidade gerencial (Burns & Scapens, 2000; Soin, Seal & Cullen, 2002; Seo & Creed, 2002; Guerreiro, Pereira, & Frezatti, 2006; Ribeiro & Scapens, 2006; Neto & Freitas, 2012; Johnson, 2012; Barche & Almeida, 2015; Ritchie *et al.*, 2015; França, Loureiro & Pereira, 2016). De modo geral, o número de pesquisas nacionais com esse foco é de fato inferior às Norte Americanas, a divergência encontrada entre a quantidade de estudos publicados nos EUA e no Brasil aumenta quando se analisa a teoria institucional juntamente com a área da saúde e a contabilidade de custos.

Quanto à contabilidade de custos, tendo como referência as bases de dados da *Scopus* e *Spell* durante o período de 2005 a 2015, foi possível perceber que as pesquisas relacionadas à teoria institucional juntamente com o tema, ainda estão num momento inicial, foram observados 20 artigos internacionais e somente três nacionais, demonstrando um baixo número de pesquisas abordando a contabilidade de custos sob o enfoque da teoria institucional. Já quando se trata

de estudos em hospitais sobre a mudança institucional com enfoque na contabilidade de custos e desperdícios, não foram identificados estudos sobre o tema, salvo maior engano.

Nesse sentido, percebe-se uma lacuna nos estudos de custos em hospitais sob a luz da teoria institucional, reconhecendo assim a necessidade de aprofundamento nos estudos sobre custos e desperdícios sob a lente das mudanças institucionais na área da saúde.

1.1 Problema de pesquisa

Hospitais são organizações complexas cujos custos são compostos, basicamente de mão de obra, materiais, medicamentos e depreciação das instalações de máquinas e equipamentos, esses custos podem ser apurados de acordo com as diversas áreas de atendimento. Para alcançar e manter um nível de excelência na gestão de custos, os gestores destas organizações possuem um desafio constante com a manutenção da receita, situação que causa constantes desafios, pois esta receita pode ser inferior aos custos e despesas. Sendo assim, os avanços nestas áreas devem ser constantes, primando pela eficiência e eficácia e tornando-as funcionalmente qualificáveis e competitivas (Capponi, 2015).

Além dos desafios citados acima, o Brasil ainda passa por um momento de recessão econômica que afeta vários setores, incluindo o da saúde, segundo um levantamento feito pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), 1,3 milhão de brasileiros deixaram de ter planos de assistência médica no ano de 2016, recorrendo então ao Sistema Único de Saúde (SUS). Realidade que dificulta tanto para os hospitais privados quanto para os públicos, pois de um lado, o setor privado perde um número expressivo de beneficiários e do outro, o SUS fica ainda mais sobrecarregado e incapaz de atender à demanda da população (Exame, 2017).

Ainda, a revista traz o relato do Doutor em Ciências Econômicas pela Unicamp, Geraldo Biasoto, que reconhece uma solução para sair da recessão econômica, sendo a modernização da estrutura de atendimento, principalmente na gestão de custos e de recursos humanos, pois nesse cenário de instabilidade é fundamental focar ainda mais na gestão equilibrada dos recursos das instituições hospitalares.

Nesse contexto, a teoria institucional propõe que a sobrevivência de uma organização exige tanto a conformidade com as normas sociais de práticas aceitáveis quanto ao alcance de níveis elevados de eficiência e eficácia da produção. O que se torna institucionalizado depende precisamente, do poder da tradução dos atores organizacionais e do uso das expectativas da sociedade. Os hospitais são ambientes fortemente institucionalizados, de ordem hierárquica

implícita em seus processos organizacionais, seus sistemas possibilitam criação e afirmação da ordem para executar procedimentos de maneira sancionada (Covaleski, Dirsmid, & Michelman, 1993). No entanto, Tolbert e Zucker (1999) afirmam que a abordagem institucional ainda não está institucionalizada, desde a afirmação dos autores, não foi encontrado nenhum outro estudo que afirme que essa realidade mudou, salvo maior engano.

Nunes, Crispim, de Rezende e da Silva (2015), ao revisarem o conteúdo dos estudos sobre a teoria institucional, no Encontro Nacional de Estudos Organizacionais [EnEO], entre 2000 a 2012, verificaram a supremacia da pesquisa teórica, os quais buscavam contribuir para o desenvolvimento, avanço e divulgação do conhecimento científico relativo à teoria institucional. Porém, Tolbert e Zucker (1999) expõem que a teoria institucional demanda estudos tanto teóricos como empíricos, para que seja possível seu desenvolvimento como um paradigma coerente e, conseqüentemente, consiga fazer uma contribuição contínua para a análise organizacional e também para elaboração de métodos e modelos reproduzíveis por estudiosos da área.

Considerando a realidade do setor da saúde e da teoria institucional, percebe-se a oportunidade de contribuição para o melhor entendimento de ambos, desta forma, uma lacuna de pesquisa que emerge desta temática está relacionada à compreensão do processo de institucionalização de uma mudança organizacional, no caso deste estudo, a implementação de um sistema de custos em um hospital juntamente com o tratamento de desperdícios, e os processos de resistência a mudanças em relação a implementação do mesmo.

O setor hospitalar apresenta em grande medida, características que favorecem o estabelecimento e difusão de pressões institucionalizadas, são organizações que geralmente vivenciam um processo de modernização, e que trabalham com duas lógicas de ação: a lógica assistencial, ética e humanista, e a lógica empresarial (Bastos *et al.*, 2004).

Compreendendo as mudanças da contabilidade gerencial como um processo, Burns e Scapens (2000) desenvolveram um modelo sob a perspectiva institucional, que conceitua a mudança da gestão contábil e avalia o processo de mudança organizacional, assim como a institucionalização de instrumentos de controle gerencial.

Dessa forma, utilizando-se da teoria institucional e o modelo de Burns e Scapens (2000), observou-se uma carência de estudos que deem importância para os desperdícios nos processos de custos na área da saúde, portanto, é oportuno investigar o nível de institucionalização nas mudanças nos sistemas de custos com enfoque em desperdícios, se diferenciando do que já foi pesquisado até o momento.

Sendo assim, surge a questão de pesquisa: Como ocorre o processo de institucionalização do sistema informacional de custos (SIC) e tratamento de desperdícios do Hospital Ministro Costa Cavalcanti?

Para responder a pergunta de pesquisa, a seguir, são apresentados o objetivo geral e específicos que guiarão esse estudo.

1.2 Objetivos

O objetivo é a declaração mais importante em uma pesquisa, ele estabelece os propósitos, a intenção e a ideia principal de um estudo, conseqüentemente, orienta o propósito central e guia os outros aspectos da pesquisa (Creswell, 2010). Portanto, esta pesquisa conta com um objetivo geral e alguns específicos para guiar o estudo e responder a questão problema.

1.2.1 Geral

Este estudo busca analisar o processo de institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdício no Hospital Ministro Costa Cavalcanti.

Para atingir o objetivo geral, a pesquisa conta com 5 objetivos específicos, descritos a seguir.

1.2.2 Específicos

- a) Contextualizar o funcionamento do Sistema Informacional de Custos no Hospital Costa Cavalcanti;
- b) Identificar a prática de tratamento de desperdícios no Hospital;
- c) Identificar a codificação dos princípios institucionais idealizados em regras e rotinas;
- d) Descrever como os colaboradores participam do processo de gestão de custos e tratamento de desperdícios;
- e) Identificar a institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdícios no Hospital.

1.3 Delimitação para o estudo

A presente pesquisa utiliza-se das concepções da teoria institucional para atingir seus objetivos e responder a questão problema, para tal, a vertente que se tem como base é a da Velha Economia Institucional, em especial, com uso do modelo proposto por Burns e Scapens (2000) para estudar os processos de mudança institucional. Dentro da contabilidade gerencial, o estudo está centrado na contabilidade de custos e tratamento de desperdícios na área da saúde.

O estudo foi realizado no Hospital Ministro Costa Cavalvanti, o qual foi construído em 1979 pela Itaipu binacional, e desde 1994 foi instituída a Fundação de Saúde Itaipu para administração do hospital, a partir desse ano, o hospital vem passando por uma série de reformas estruturais para oferecer o mais alto nível de atendimento hospitalar da região. Em 1996, o HMCC iniciou o atendimento aos pacientes do Sistema Único de Saúde e atualmente, mais de 60% dos atendimentos são destinados aos usuários do SUS. O HMCC possui segurança, padronização de procedimentos, programas de capacitação e qualidade dos serviços, além da formulação de indicadores para a tomada de decisões.

1.4 Justificativa e contribuição do estudo

O estudo se justifica, primeiramente, pela necessidade de se analisar as práticas contábeis sob a ótica de uma teoria, no caso do presente estudo, a teoria institucional, que tem se disseminado nos estudos de contabilidade gerencial, conseguindo explicar e compreender o processo de mudanças e de adaptação das organizações, procurando identificar suas práticas e o comportamento do indivíduo a partir de outras perspectivas da racionalidade (Frezatti *et al.* 2009).

A implementação de sistemas contábeis, como o sistema de custos, necessita de acompanhamento e avaliação no processo de institucionalização dos novos instrumentos (Zuccolotto, Silva & Emmendoerfer, 2010). Nessa perspectiva, o presente estudo se justifica ainda, por testar a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização do sistema de custos em uma entidade hospitalar.

Nesse sentido, outra contribuição deste estudo compete no aprendizado acerca do fenômeno de mudança de práticas gerenciais em uma entidade da área da saúde, em específico, a

implementação de um sistema de custos, no que tange as suas motivações, características e reflexos na organização, sendo esta uma proposta de pesquisa pouco investigada. A compreensão e profundidade na análise do fenômeno em questão, por meio de um estudo de caso, proporciona o entendimento do processo de mudança, suas prováveis estratégias de desenvolvimento, simplificação e objetividade no decorrer do processo, também permite investigar cenários que beneficiam ou dificultam a adoção de tais sistemas de gestão.

Em relação às entidades hospitalares, o estudo está comprometido em apoiar a instituição a perdurar no mercado, pois, a sobrevivência de uma organização está relacionada à elaboração de crenças institucionais racionalizados, que geram a compatibilidade com a eficiência organizacional, que assegura legitimidade, recursos e, conseqüentemente, sua permanência no mercado (Zuccolotto, Silva & Emmendoerfer, 2010).

O estudo tem a intenção de fornecer evidências que permitam a realização de novas pesquisas na contabilidade gerencial com enfoque na área da saúde, por meio da identificação e reflexão da aceitação das adoções de sistemas e procedimentos, assim como, caso identificado falta de institucionalização do SIC e também do tratamento de desperdícios com a teoria institucional, o estudo proporcionará um melhor entendimento empírico da teoria na área da saúde, especificamente sobre custos e desperdícios. O estudo também procura promover a melhoria no processo de gerenciamento de custos, a fim de proporcionar a entidade estudada um maior conhecimento sobre a implementação de seus sistemas de forma que consigam atingir seus objetivos.

O hospital que será estudado tem grande importância para a região, pois foi o primeiro hospital do interior do Paraná a conquistar a Acreditação Hospitalar da Organização Nacional da Acreditação (ONA), um selo de qualidade para a área de saúde, reconhecido pelo Ministério da Saúde do Brasil. Atualmente, possui nível de excelência 3, o mais alto da certificação.

Para uma melhor visualização do estudo, o tópico descrito a seguir conta com a composição das etapas da pesquisa.

1.5 Estrutura da dissertação

O estudo será apresentado em 5 seções, compondo assim, a estrutura da dissertação conforme representado de forma resumida na Figura 01.

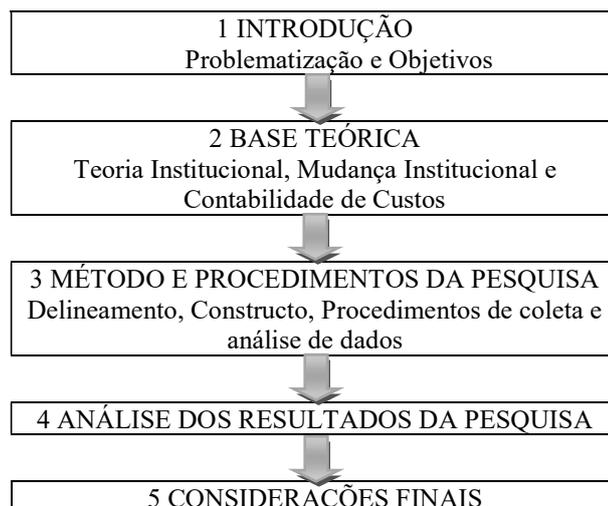


Figura 1. Estrutura da dissertação

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

O presente estudo está dividido em cinco capítulos: no primeiro, apresenta-se a contextualização do tema, problema da pesquisa, objetivo geral e os específicos, delimitação para o estudo, justificativa e a estrutura da dissertação.

O segundo capítulo remete-se o referencial teórico, em que aborda-se a teoria institucional e suas vertentes teóricas (Nova Economia Institucional - NEI, Velha Economia Institucional - VEI e Nova Sociologia Institucional - NSI), mudança institucional, o modelo teórico de análise utilizado na pesquisa, a Contabilidade de custos, Sistemas de informação de custos, custos hospitalares e por último, desperdícios.

O terceiro capítulo é dedicado a descrição dos procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Ainda, composto pelo delineamento da pesquisa, o constructo da pesquisa, os procedimentos adotados para a coleta e análise dos dados, finalizando com as limitações do trabalho.

No que concerne a quarta seção, serão analisados e discutidos os resultados e, para finalizar, na quinta seção serão apresentadas as considerações finais, bem como, a resposta para a pergunta de pesquisa e sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo é apresentada a fundamentação teórica do estudo, contando com três tópicos centrais, sendo eles, Teoria Institucional, Mudança Institucional e Contabilidade de Custos, cada um contendo sub-tópicos necessários para o trabalho.

2.1 Teoria institucional

Até a década de 40, os estudos das organizações se limitavam a aspectos sociais, apenas em um segundo momento as organizações começaram a ser observadas como um fenômeno social distinto, desencadeando estudos direcionados a análise da inter-relação dos elementos estruturais das organizações, dando base para estudos sob a perspectiva sociológica (Tolbert & Zucker, 1999).

Em um contexto gerencial, se tratando do comportamento humano, não existe um “modelo ideal”, em razão do ser humano ser irracional, portanto, o objetivo é compreender o processo de mudanças e de adaptação da organização, procurando identificar suas práticas. Nesse contexto, a teoria escolhida para o presente estudo é a Teoria institucional que é uma das teorias que trata do comportamento do indivíduo a partir de outras perspectivas da racionalidade (Frezatti *et al.*, 2009).

As práticas contábeis vão muito além da produção e reprodução de informação, da prática da contabilidade institucionaliza e da noção de responsabilização, também envolvem a institucionalização dos direitos de algumas pessoas de fazer com que os outros respondam por suas ações, nesse contexto ela pode ser vista como aquela que envolve a comunicação de um conjunto de valores, de ideais de comportamento esperado, do que é aprovado e desaprovado (Roberts & Scapens, 1985).

Scapens (1994) afirmou, na época, que o institucionalismo, ou o estudo das instituições, experimentou um renascimento nas ciências sociais, reaparecendo na teoria da organização, ciência política, teoria da escolha pública, história e sociologia, bem como na economia. A teoria neoclássica reconheceu a importância de se analisar a natureza dos arranjos institucionais, como as empresas, no estudo de processos econômicos. O autor ainda reconhece que o foco nas instituições fornece uma base para entender as práticas contábeis

gerenciais como rotinas institucionalizadas e para explorar a interação entre a contabilidade e outras instituições sociais.

Segundo Pereira (2012), a escola do institucionalismo histórico desenvolveu-se como reação em oposição a análise da vida política, em termos de grupos, bem como, contra o estruturalismo-funcionalismo. A teoria institucional se tornou um dos modelos de análise em destaque nos últimos 30 anos dos estudos organizacionais, juntamente com outros referenciais predominantes em teoria de organizações.

A teoria institucional considera a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, rejeita as premissas da teoria neoclássica que anteriormente orientaram a abordagem normativa da contabilidade gerencial, e aceita que a contabilidade gerencial é uma rotina constituída por hábitos estabelecidos que fazem sentido para um determinado grupo de pessoas (Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2006).

Burns e Scapens (2000) contextualizam que em grande parte das organizações, os sistemas e as práticas de contabilidade de gestão constituem-se de regras e rotinas estáveis, suas práticas podem moldar e serem moldadas pelas instituições que regem a atividade organizacional. Os autores conceituam instituições como forma imponente e coerente socialmente sobre a atividade humana, por meio da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação. No entanto, as próprias instituições evoluem por meio de um processo de rotina da atividade humana.

Nesse contexto, os autores Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) levantaram os conceitos mais relevantes da dimensão institucional - hábitos, Rotinas e instituições, apresentados a seguir na Figura 2.

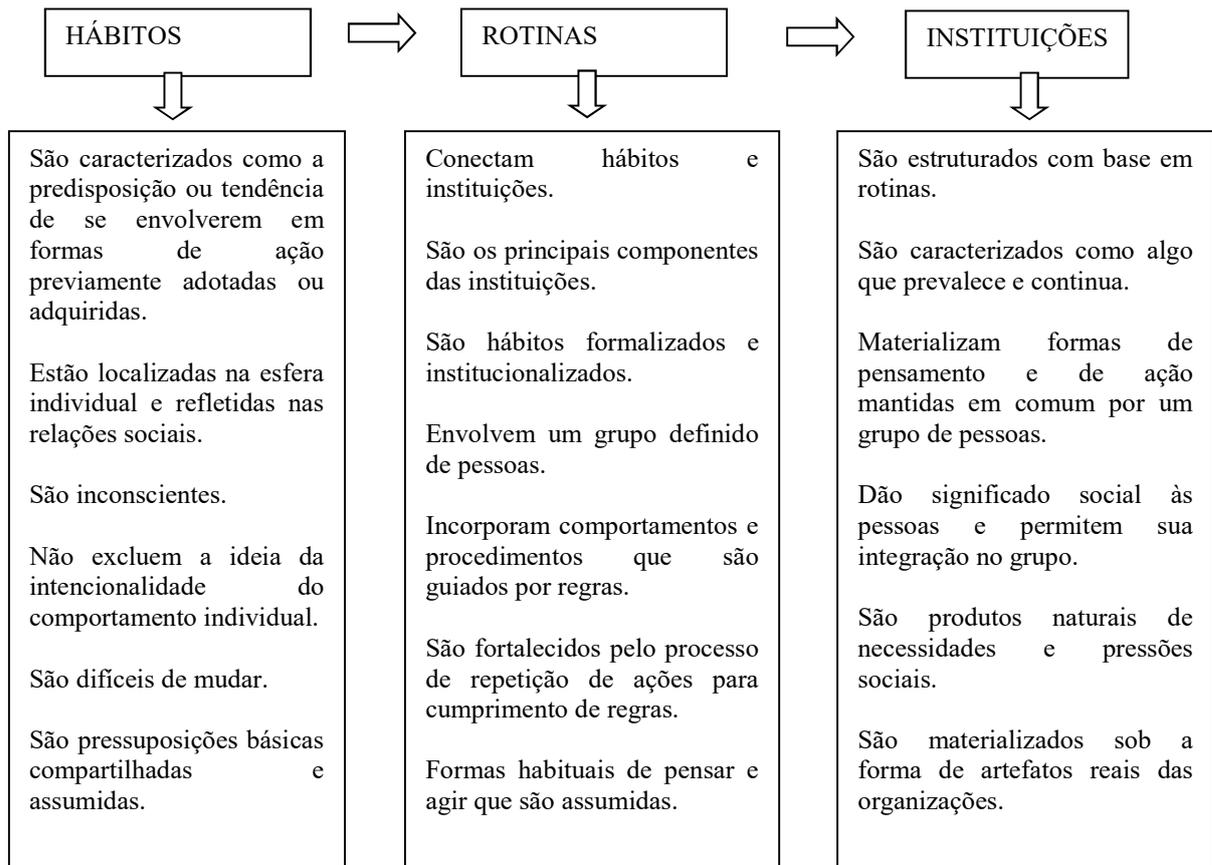


Figura 2. Dimensão Institucional
Fonte: Guerreiro; Pereira; Frezatti (2006).

A contabilidade de gestão, portanto, constitui uma base institucional para a tomada de decisões, estruturando a formação de crenças e expectativas dos diferentes grupos de pessoas dentro da organização, a teoria institucional apresenta uma estrutura válida para a compreensão de uma característica importante das práticas contábeis de gestão, que representam rotinas institucionalizadas (Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2006).

A teoria institucional ganhou espaço nos estudos organizacionais por fornecer maneiras de compreender padrões implícitos e a diversidade dentro das organizações, assim a teoria institucional se mostra promissora, pretendendo explicar os fenômenos organizacionais por meio da compreensão de como as estruturas e ações organizacionais tornam-se legítimas e quais as consequências nos resultados planejados para as organizações (Pereira, 2012).

A teoria institucional possui três correntes, Frezatti *et al.* (2009) afirmam que cada corrente apresenta suas peculiaridades, porém as três consideram o papel central exercido pelas instituições no comportamento humano e nas atividades sociais, sendo elas, a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI). O Quadro 1 compara as três, descrevendo suas características em relação a contabilidade gerencial.

-	Nova Economia Institucional	Sociologia Institucional	Velha Economia Institucional
Temática estudada em contabilidade gerencial	Estrutura de governança que reduza o custo de transação.	Impacto do ambiente institucional na adoção de novos artefatos de contabilidade gerencial.	Institucionalização de práticas de contabilidade gerencial no dia a dia das organizações.
Foco	Externo e interno à organização.	Foco externo (ambiente institucional).	Foco interno (ambiente organizacional).

Quadro 1. Correntes da Teoria Institucional e seu impacto na Contabilidade Gerencial.

Fonte: Frezatti et al. (2009).

As denominações “velha” ou “nova” estão relacionadas ao período de desenvolvimento destas teorias nas ciências econômicas e sociológicas (Major, Ribeiro & 2009). As principais características de tais correntes teóricas são apresentadas a seguir.

2.1.1 *Nova Economia Institucional (NEI)*

A NIE apresenta Coase (1937), North (1992) e Williamson (1991) como os principais teóricos dessa vertente. Os instrumentos dessa abordagem teórica sob a ótica de Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005) são os arranjos institucionais de contratos e organizações em ambiente competitivo, cuja gestão das empresas é disciplinada pela pressão competitiva dos mercados.

A vertente da NEI mantém a base da economia neoclássica preservada, valoriza o cognitivo, enfatizando a legitimidade e coesão de conjunto de organizações (Fachin & Mendonça, 2003).

O foco dessa vertente, como bem evidenciam Guerreiro et al. (2005), é o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, troca e distribuição. As unidades de análises são as transações e o ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas.

A NEI sob a lente de Frezatti et al. (2009) assume metodologicamente, o indivíduo como um ser racional, mas com capacidade cognitiva restrita, atuando sob instituições econômicas que estruturam o seu comportamento, nessa corrente o custo de transação é a principal motivação para a existência de empresas, sendo esses os custos que compreendem desde a fase do contato com o fornecedor, até o fechamento do contrato.

Frezatti *et al.* (2009) destaca ainda que a NEI não apresenta uma grande quantidade de estudos na área contábil, sendo a dificuldade em mensurar os custos de transação um fator que limita as pesquisas com essa vertente.

2.1.2 *Velha Economia Institucional (VEI)*

A aplicação da VEI na contabilidade gerencial foi utilizada inicialmente por Macintosh e Scapens (1990) e Burns e Scapens (2000). Essa corrente defende que o indivíduo é o centro da análise, ele afeta a construção das instituições e é modelado por ela, portanto, questões como políticas, crenças, poder, hábitos e valores são fundamentais na análise (Frezatti *et al.*, 2009).

Os estudos inspirados na VEI buscam quebrar os paradigmas dos processos de mudança organizacional e resistência à mudança, rejeitando uma abordagem "comparativa-estática" da análise da mudança, almejando ir além de um foco exclusivo nos resultados de processos de mudanças, típicos da tradição neoclássica (Ribeiro & Scapens, 2006). Frezatti *et al.* (2009) complementam, a VEI rompe com a tradição da economia neoclássica de que o homem é um ser dotado de racionalidade extrema, abstraído de valores, aspectos históricos e concepções culturais.

A VEI considera a influência, coalizões e valores competitivos como aspectos centrais, com ênfase em estruturas informais e de poder de organizações individuais (Fachin & Mendonça, 2003). Sendo uma preocupação dos pesquisadores da VEI, segundo Ribeiro e Scapens (2006), não somente analisar o papel das instituições prevalecentes nos processos de mudança, mas também estudar a reprodução ou a mudança das instituições ao longo do tempo.

Ribeiro e Scapens (2006) encontraram algumas dificuldades nos estudos da VEI, em primeiro lugar, foi identificada a falta de clareza na maioria dos estudos da VEI de quando e como a mudança ocorre, em segundo lugar, as regras e as rotinas são sustentadas por instituições na forma de pressupostos inquestionáveis.

Embora um quadro conceitual baseado na VEI seja capaz de esclarecer os processos de mudança da contabilidade gerencial, Ribeiro e Scapens (2006) afirmam, após a introdução de uma inovação em uma organização, esta vertente teórica é bastante vaga sobre as razões e os processos que levaram à introdução dessas inovações.

2.1.3 Nova Sociologia Institucional (NSI)

Os fundamentos da NIS foram estabelecidos pelo estudo seminal de Meyer e Rowan (1977), advindo após uma série de observações intrigantes feitas na década de 1970 por um grupo de Pesquisadores que estudavam o setor educacional nos EUA.

Segundo Frezatti *et al.* (2009), a vertente estuda como o ambiente institucional, sendo um conjunto de normas, crenças, tradições e necessidade de legitimidade, afeta o comportamento das organizações, para a contabilidade gerencial, o principal conceito que contribui nessa corrente é o de isomorfismo.

A NSI identifica que esse isomorfismo organizacional, é representado, segundo Reis (2008), como o fenômeno que estrutura as organizações a partir das exigências do ambiente.

Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005) esclarece que a institucionalização sob a lente da NSI, refere-se a um processo adaptativo pelo qual as expectativas sociais da forma mais apropriada de se organizar e de se comportar, levando em conta determinadas regras vigentes.

A principal argumentação do NIS afirma que algumas organizações estão em ambientes altamente institucionalizados. Nesse sentido, "ambiente", inclui as regras culturais e normas sociais que se refletem em estruturas e procedimentos formais organizacionais. Ou seja, as organizações institucionalizadas tendem a adotar estruturas e procedimentos que são valorizados em seu ambiente social e cultural, fazendo isso em legitimidade e assegurando os recursos que são essenciais para a sua sobrevivência (Ribeiro & Scapens, 2006).

Como limitação, Ribeiro e Scapens (2006) afirmam que a NSI apresenta um carácter bastante estático, refletido na sua conceptualização do funcionamento das pressões institucionais e na forma como lida com questões intra-organizacionais.

2.2 Mudança institucional

A teoria institucional tende a se concentrar em padrões e configurações que persistem. Assim, Soin, Seal e Cullen (2002) afirmam que as argumentações de mudança organizacional devem basear-se em mostrar mudanças nas rotinas ou na reprodução de novos padrões de comportamento.

A mudança institucional foi analisada por diversas perspectivas (Benson, 1977; Tolbert & Zucker, 1999; Burns & Scapens, 2000; Seo & Creed, 2002). A abordagem de Benson (1977)

analisou a vida social organizacional por meio de quatro princípios básicos, sendo estes denominados de: construção social, totalidade, contradição e práxis. O autor argumenta que a estrutura social construída deve ser vista como parte de um todo maior, composto de múltiplas estruturas sociais que interpenetram em vários níveis e setores.

O modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999) procurou avaliar o processo de institucionalização pelos aspectos do ambiente externo, os elementos desse ambiente ocasionam a inovação, e com ela, a mudança institucional, que quando bem-sucedida é institucionalizada. Burns e Scapens (2000) afirmam explorar a complexa e contínua relação entre ações e instituições, os autores usaram os conceitos de "hábitos", "rotinas" e "instituições" para descrever a formação dos processos de mudança e como, com o passar do tempo, as práticas contábeis se incorporam às pressuposições e crenças de uma organização.

O estudo de Seo e Creed (2002) utiliza como base o modelo de Benson (1977), os autores utilizam uma perspectiva dialética para fornecer um quadro único para a compreensão da mudança institucional que mais plenamente, capta a natureza da sua dinâmica total e histórica. Soin, Seal e Cullen (2002) afirmam que por meio da inserção da ação a teoria institucional é possível traçar, tanto os caminhos da mudança, como a mudança que rastreou o caminho por meio da organização e dos tempos da mudança.

2.2.1 Mudança Institucional e o processo de institucionalização sob a ótica de Burns e Scapens

Baseados nos conceitos da Velha Economia Institucional surgiram, no contexto organizacional, estruturas conceituais que buscaram explicar como acontece o processo da mudança e sua institucionalização.

O estudo de Burns e Scapens (2000) parte do pressuposto de que, em muitas organizações, sistemas e práticas contábeis, constituem regras e rotinas estáveis. Ademais, os autores utilizam a teoria institucional tanto para enfatizar a estabilidade dos comportamentos baseados em regras e sistemas de práticas organizacionais de rotina, como também para reconhecer que regras e rotinas podem mudar.

Burns e Scapens (2000) modificaram o modelo inicial de Barley e Tolbert (1997), incorporando dois conceitos fundamentais da VEI: rotinas e hábitos. O modelo também converteu os processos de Barley e Tolbert (1997) em novos Processos: "codificação",

"incorporação", "reprodução" e "institucionalização". A dinâmica do modelo mostra as ligações entre o campo institucional e o campo da ação.

Para maior compreensão do modelo proposto por Burns e Scapens (2000) é necessário, primeiramente, entender o significado de instituição. Os autores afirmam que as instituições são as propriedades estruturais que definem as relações e as atividades dos membros de determinados grupos sociais ou comunidades. É uma forma de pensamento que está inserida nos costumes de um povo, possuindo um caráter normativo e objetivo que determinam as expectativas de padrões comportamentais de um grupo social.

Tendo a percepção de instituição, ainda é necessário conceituar, caracterizar e diferenciar “rotinas” e “regras”. Burns e Scapens (2000) destacam a importância do entendimento dos termos para o modelo, portanto, a Figura 3 compara os dois termos sob a lente dos autores.

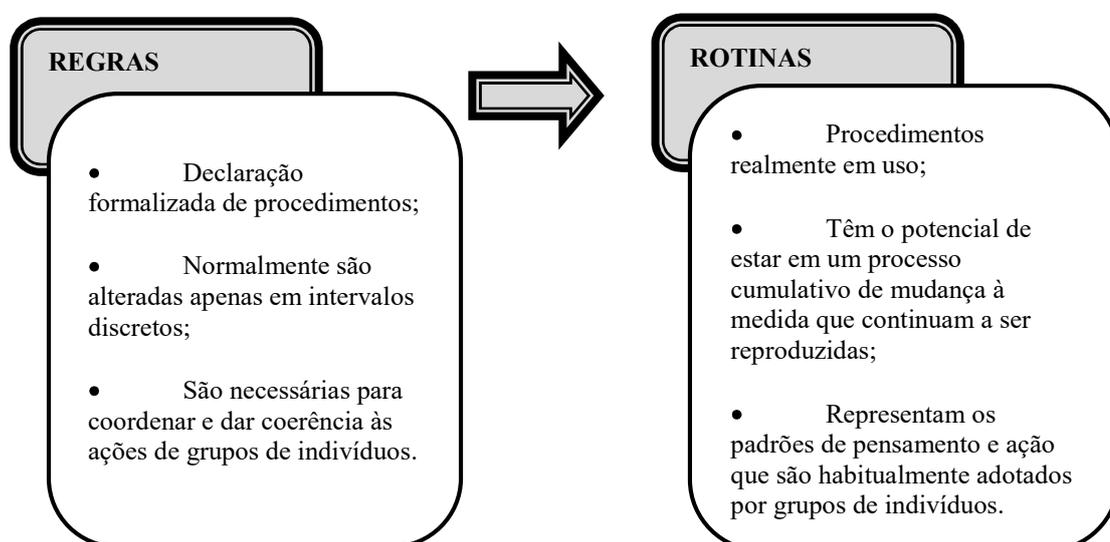


Figura 3. Comparação de regras e rotinas.
Fonte: Adaptado do estudo de Burns e Scapens (2000).

Ainda, é importante explicar que podem surgir rotinas que se desviaram das regras originais, ou que nunca foram explicitamente estabelecidas sob a forma de regras. Nesses casos, pode ser decidido formalizar as rotinas estabelecidas num conjunto de regras.

A dinâmica do modelo de Burns e Scapens (2000) acontece, resumidamente, com a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas e, em seguida, os atores, por meio de suas ações e interações, incorporam as regras e rotinas. O comportamento dos atores provoca a repetição de regras e rotinas e, por fim, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional (Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2008).

Feitos os esclarecimentos necessários, a seguir está ilustrado na Figura 4, a versão em Português do modelo elaborado por Burns e Scapens (2000).

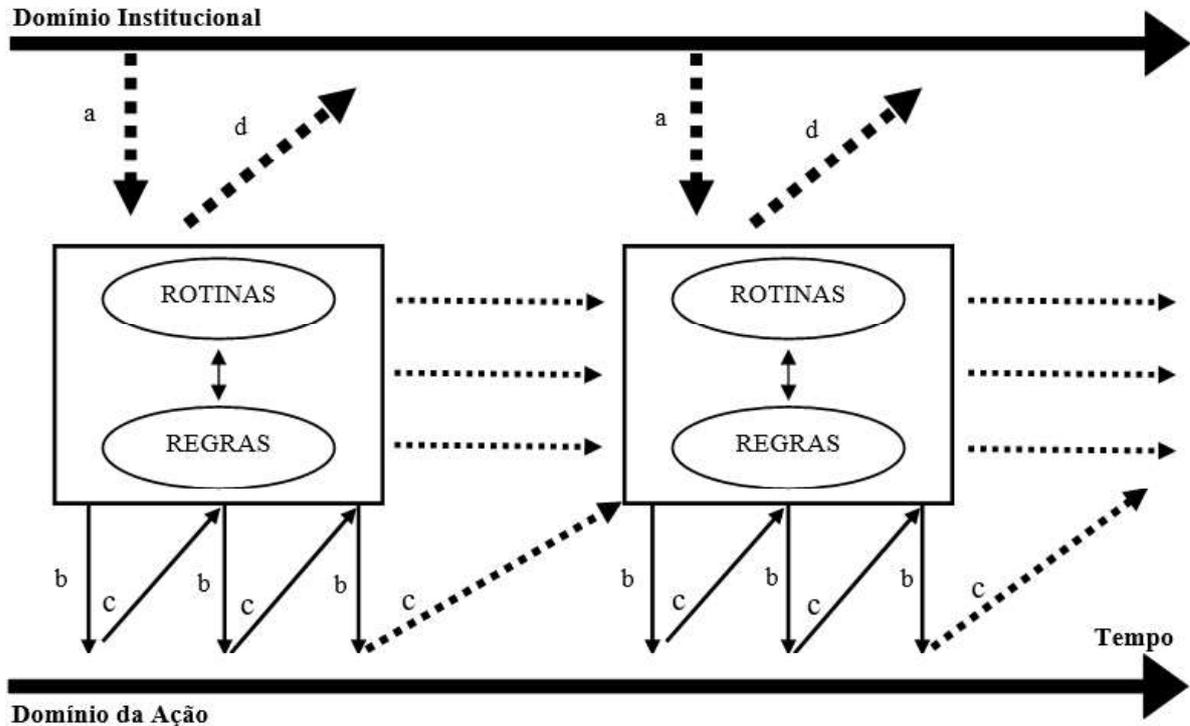


Figura 4. Processo de Institucionalização.
Fonte: Burns e Scapens (2000).

Onde

- a: codificação
- b: incorporação
- c: reprodução
- d: institucionalização

O processo institucional, segundo o modelo exposto na Figura 4, começa com base em dois processos: sincrônico e diacrônico (evolucionar), em que as instituições limitam e moldam a ação de forma sincrônica, em um ponto específico no tempo, já as ações, produzem e reproduzem instituições diacronicamente, devido a sua influência acumulada ao longo do tempo. As setas “a” e “b” representam o processo sincrônico, enquanto as setas “c” e “d” representam o processo diacrônico (evolucionar).

O modelo explica que tanto o campo institucional quanto o campo da ação estão em andamento em um processo cumulativo de mudança através do tempo, representado pelas linhas contínuas na parte superior e inferior da Figura 4. Segundo Reis (2008), a mudança dos

processos no campo institucional acontece sobre períodos de tempo mais longos do que no campo da ação, sendo que, pode-se considerar que as instituições estão presentes no campo de ação, iniciando na observação da regularidade comportamental e no estabelecimento de relações entre as características normativas escritas e os hábitos que se almeja institucionalizar.

Regras e rotinas também estão em um processo cumulativo de mudança, no entanto, de tempos em tempos novas regras e rotinas podem ser introduzidas (ou emergir) de uma forma mais discreta, sendo ilustrado pelas caixas separadas na Figura 4.

O primeiro processo (seta a) implica na codificação dos princípios institucionais idealizados em regras e rotinas. Em geral, as rotinas existentes incorporarão os princípios institucionais prevaletentes e darão forma a novas regras, que por sua vez, conduzirão à formação e/ou reformulação das rotinas em curso. Para que o estágio de codificação possa ser considerado como iniciado, é necessária a verificação da existência de regras a respeito dos procedimentos a serem seguidos durante o processo de mudança (Reis, 2008). Nesse estágio, o autor ainda afirma que é importante observar a ocorrência do emprego de novos relatórios e dos indicadores de forma adequada ao processo de gestão.

O processo de codificação é guiado pela arquitetura do conjunto de princípios desejados, mas também é impactado pelas rotinas e regras existentes. Segundo Rocha e Guerreiro (2010), no processo de concepção ou modelagem de um novo sistema de contabilidade gerencial é necessário entender as premissas de gestão e os modelos decisórios dos gestores, ou seja, identificar o campo institucional da organização. Conseqüentemente, os autores afirmam que, o processo de modelagem do novo sistema de contabilidade gerencial se completa com a definição de premissas, a especificação de conceitos, além da definição de critérios analíticos de mensuração e de identificação de resultados com objetos de gestão.

Em complemento, Reis (2008) afirma que na codificação é almejada a existência de um planejamento que contenha prazos, recursos financeiros e demais recursos físicos e humanos necessários para a realização do processo de mudança. Para tal, os responsáveis pela elaboração das regras devem conhecer integralmente as operações da organização, bem como devem alinhar os resultados expectáveis com a missão, os valores e a finalidade da organização.

O autor ainda explica que a interferência dos conceitos gerenciais em uso deve ser ausente no estágio de codificação, dependendo do grau da mudança, pois pode ocorrer uma mudança profunda na forma de gestão. Porém, existe a possibilidade, em alguns casos, de adaptação de alguns conceitos em uso, o que proporciona uma mudança na maneira de interpretar os

indicadores ou a apresentação dos relatórios, não se alterando a estrutura conceitual como um todo.

O segundo processo (seta b) envolve os atores representando as rotinas e regras que codificam os princípios institucionais desejados pela organização. Este processo pode envolver escolha consciente, mas geralmente será mais resultado de monitoramento reflexivo e da aplicação de conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas.

A incorporação de novas rotinas e regras pode estar sujeita a resistência, principalmente se as novas rotinas e regras desafiam os significados e valores existentes, e também, quando os atores têm suficiente poder para interferir no processo. Segundo Guerreiro, Pereira & Frezatti (2008), uma maneira de evitar esse possível problema seria com uma forte ação de treinamento nos conceitos e indicadores do novo sistema de contabilidade gerencial.

O terceiro processo (seta c) ocorre quando o comportamento repetido leva a uma reprodução das rotinas. Essa reprodução pode envolver mudanças conscientes ou inconscientes. A mudança consciente provavelmente ocorrerá somente se os atores forem capazes de reunir os recursos e as justificativas necessárias para questionar coletivamente as regras e rotinas existentes. Já uma alteração não intencional pode ocorrer na ausência de sistemas de monitoramento da execução das rotinas.

Esta fase representa a convivência do novo sistema com as estruturas organizacionais enraizadas da empresa, também é o momento em que o novo sistema demonstra sua capacidade de se envolver na vida cotidiana da organização e atender às expectativas esperadas (Lavarda, Feliu & Palanca, 2009). A ocorrência da reprodução acontece quando as formas de pensar e de agir são comuns, bem como se estas formas já foram incorporadas e passaram a ser reproduzidas pelos indivíduos ao longo do tempo. Os autores Soin, Seal e Cullen (2002) explicam que para analisar o processo de reprodução é essencial saber se as mudanças propostas foram efetivamente incorporadas em novas rotinas e regras ou se elas são simplesmente intervenções momentâneas.

O quarto e último processo (seta d) é a institucionalização de regras e rotinas que foram reproduzidas a partir do comportamento dos atores individuais. As regras e rotinas tornam-se as instituições, ou seja, essas instituições então codificadas nas regras e rotinas em andamento e darão forma a novas regras.

No momento em que os comportamentos propostos na mudança institucional forem considerados como independentes de situações particulares, sendo considerados como pressuposições assumidas, será possível afirmar que as novas regras e rotinas, inicialmente codificadas, estão propriamente institucionalizadas (Reis, 2008).

Barley e Tolbert (1997, p. 96) observam que “[...] as instituições que têm uma vida relativamente curta ou que ainda não ganharam ampla aceitação são mais vulneráveis a desafios e menos aptas a influenciar ações”. Outro aspecto a se considerar é que a capacidade da organização de trocar velhos hábitos por novos, está diretamente associado ao êxito da implementação de um novo modelo gerencial (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006).

Os autores Guerreiro, Frezatti & Casado (2006) encontram em seu estudo que os hábitos instituídos em uma organização são o motivo principal do problema da implementação da mudança na contabilidade gerencial. Tendo em vista que, os hábitos se encontram na camada mais profunda da cultura da empresa e são caracterizados como pressuposições básicas subjacentes. Segundo os autores, os hábitos em sua maioria são inconscientes, e assim, os hábitos que residem enraizados na mente dos indivíduos e na cultura do grupo são facilmente aceitos, não importa quão adequados ou inadequados sejam para a organização, conseqüentemente, eles são, predominantemente, de natureza inconsciente e são aceitos pelos indivíduos e pelo grupo sem questionamento.

Ainda, Burns e Scapens (2000) afirmam que a institucionalização pode acontecer de maneira cerimonial ou instrumental. O comportamento cerimonial surge de um sistema de valores que preserva as estruturas de poder existentes, já o comportamento instrumental surge de um sistema de valores que aplica os melhores conhecimentos e tecnologias disponíveis aos problemas e procura melhorar as relações.

A institucionalização cerimonial geralmente envolve a mudança para o mundo exterior, mas sem alterar a natureza essencial das atividades do dia-a-dia (Nor-Aziah & Scapens, 2007). Em outras palavras, a implantação de um sistema na contabilidade gerencial terá um uso cerimonial quando a informação produzida pelo sistema não for aplicada continuamente na tomada de decisões nas diversas unidades de gestão da organização. Nestes casos, o grau de institucionalização do sistema é considerado baixo, devido a sua incapacidade de envolvimento em rotinas diárias de cada um dos departamentos, configurado como uma ferramenta essencial de seu trabalho (Lavarda, Feliu & Palanca, 2009).

Em contraste, rotinas instrumentalmente institucionalizadas são utilizadas para tomar decisões em várias unidades da organização (Siti-Nabiha & Scapens, 2005). A institucionalização das rotinas de uma empresa será mais significativa quando detém um uso instrumental (Lavarda, Feliu & Palanca, 2009). Nestes casos, os autores explicam que o grau de institucionalização das rotinas é alto, conseqüentemente, a informação produzida pelo sistema é usada na tomada de decisões dos vários departamentos da empresa. Isso se aplica a empresas que usam o sistema implantado como uma ferramenta essencial para a gestão.

A institucionalização dos instrumentos da contabilidade gerencial de maneira cerimonial ou instrumental, depende do ambiente institucional mais amplo dentro da organização (Siti-Nabiha & Scapens, 2005). Esta dicotomia cerimonial-instrumental oferece um ponto de partida conceitual para pesquisar a natureza institucionalizada da contabilidade gerencial dentro das organizações e a incorporação de dimensões de poder nos processos de mudança (Burns & Scapens, 2000).

Tratando das regras e rotinas organizacionais, os sistemas e práticas de contabilidade de gestão estão entre as propriedades estruturantes das instituições, assim como as ações cotidianas e pensamentos dos membros da organização. Consequentemente, a mudança de contabilidade gerencial é reconhecida como um processo complexo, tanto na parte conceitual quanto na prática. Portanto, a Figura 4 enfatiza a complexidade dos processos de mudança e a necessidade de compreender as múltiplas dimensões da mudança.

2.2.2 Estudos anteriores

Com o objetivo de obter uma compreensão mais aprofundada sobre o tema mudança institucional sob a ótica de Burns e Scapens (2000), foram selecionados estudos relacionados com o problema de pesquisa deste estudo. Foram consultados livros, teses de doutorado, dissertações de mestrado, artigos de revistas internacionais e nacionais, bem como trabalhos publicados em anais de congressos nacionais e internacionais, para tanto, foram utilizadas as bases de dados: *Emerald*, *Scopus*, *Spell*, Biblioteca Digital Brasileira de Dissertações e Teses e IBICT. Ainda, para um maior aproveitamento da busca, foram adicionados estudos citados sobre o tema nas pesquisas bibliométricas encontradas.

A metodologia utilizada para seleção dos artigos foi a leitura dos resumos e também da metodologia, com o intuito de identificar estudos que utilizaram como base o modelo de Burns e Scapens (2000). O período pesquisado foi a partir da publicação dos autores base do estudo, até o ano de 2016. Os termos utilizados na busca foram: sistemas de custos, Burns e Scapens, teoria institucional, mudança institucional, hospitais e desperdícios. Esses termos também foram pesquisados no idioma inglês. Vários estudos foram encontrados na busca. Contudo, poucos utilizaram o modelo de Burns e Scapens para analisar a mudança institucional, sendo esse o modelo base do trabalho.

Uma síntese dos trabalhos selecionados para a pesquisa é apresentada a seguir. A seleção conta com estudos nacionais e internacionais que estão apresentados conforme a ordem cronológica de publicação, exposto no Quadro 02.

Autor (es) ano	Unidade de análise	Objetivo	Principais resultados
Soin, Seal & Cullen (2002)	Organização bancária multinacional com sede no Reino Unido	Interpretar o papel da contabilidade gerencial na mudança organizacional através da teoria institucional.	As tensões foram identificadas na necessidade de estabelecer o ABC como uma rotina organizacional. A equipe do ABC conseguiu institucionalizar uma versão menos radical do ABC, que revelou novas ligações entre custos e produtos, mas não chegou a transformar o pensamento estratégico da alta gerência do banco.
Guerreiro, Pereira & Rezende (2006)	Empresa comercial familiar de porte médio	Estudar os hábitos e rotinas existentes, bem como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços de uma empresa comercial familiar de porte médio.	A análise dos impactos de contingências ambientais tornaram ineficazes os hábitos e rotinas de contabilidade gerencial existentes, foi encontrado dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados, empregados de forma inconsciente, foi observado também, o emprego de diferentes estratégias para a institucionalização dos novos conceitos gerenciais.
Modell, Jacobs & Wiesel (2007)	Governo central sueco	Fornecer uma ilustração empírica baseada em um trabalho de campo no governo central sueco e adotar uma abordagem de vários níveis para examinar a evolução das práticas de gestão de desempenho.	Este sistema provou ser amplamente incompatível com as práticas inspiradas nas técnicas modernas de gestão da qualidade no nível político. Poucos atores foram obrigados a subscreverem-se a técnicas modernas de gestão da qualidade. A agência tributária sueca foi mais inclinada a seguir a agenda emergente de reformas iniciada pelo governo do que buscar suas próprias práticas de gestão de qualidade.
Guerreiro, Pereira & Frezatti (2008)	Organização bancária brasileira	Testar a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial.	A aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000) indicou que o mesmo pode ser utilizado como uma referência conceitual para avaliação de processos de mudanças de sistemas de contabilidade gerencial.
Reis (2008)	Organização bancária brasileira	Analisar se o processo de institucionalização de conceitos em Contabilidade Gerencial, sob a ótica da Velha Economia Institucional, é influenciado pelo discurso formal da organização.	O discurso, quando inserido em um processo de mudança conceitual, deve ser estruturado de acordo com as características e com o repertório de crenças de seu público-alvo, o que poderá provocar uma união coerente entre o exercício da linguagem e a prática operacional, possibilitando a transformação do campo institucional para o campo de ação de forma eficaz.

(continua)

(continuação)

Autor (es) ano	Unidade de análise	Objetivo	Principais resultados
Lavarda, Feliu & Palanca (2009)	Pequena empresa do setor mobiliário	Analisar o processo de interiorização da substituição de um sistema de contabilidade gerencial (SCG) em pequenas empresas (PME), e examinar como as características deste processo afetam sua institucionalização.	Os fatores de interiorização que influenciaram positivamente a institucionalização do SCG foram os conhecimentos e habilidades dos agentes envolvidos na mudança, os recursos de informática, a formação do pessoal, a baixa participação de especialistas externos em SCG, o sistema de incentivos aos funcionários, as relações de confiança, o processo de planejamento e o envolvimento do pessoal.
Rocha & Guerreiro (2010)	Organização bancária brasileira	Entender como ocorre o processo de codificação das regras e rotinas do sistema de custos no ambiente do banco estudado.	A visão institucional é tão importante quanto a dimensão técnica-racional na fase de concepção do novo modelo de custeio, o processo de codificação deve especificar regras e rotinas que sejam coerentes com as crenças institucionais e com as práticas dos membros do staff e, por último, a probabilidade de sucesso é significativamente incrementada quando os novos sistemas são modelados em termos do modelo adaptado de Burns e Scapens (2000).
Herbert & Seal (2012)	Filial britânica de uma empresa europeia de energia	Compreender o significado da Organização de Serviços Compartilhados (SSO) e seu papel no desenvolvimento de processos organizacionais mais amplos, incluindo a contabilidade gerencial.	O modelo SSO gerou novas regras e rotinas em toda a corporação que teve implicações diretas e indiretas para os papéis de contadores de gestão. As influências miméticas dos campos organizacionais juntamente com a pressão específica do regulador da indústria também tiveram um impacto significativo no projeto inicial SSO e seu desenvolvimento subsequente
Marassi, Wrubel & Rosa (2014)	Indústria têxtil paranaense	Analisar o processo de institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial de empresa paranaense do setor têxtil.	A empresa não atendeu adequadamente alguns fatores de institucionalização, necessitando de diversos fatores para que o processo gerencial se tornasse institucionalizado, o que pode ser melhor compreendido com base na teoria institucional.

Quadro 2. Estudos Anteriores com o modelo de Burns e Scapens (2000).

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A partir da análise geral dos estudos encontrados é observado à unanimidade na escolha do estudo de caso, os trabalhos se dividem em qualitativos e metodologia mista, utilizando questionários como um elemento da triangulação, sendo estes analisados de maneira quantitativa. Existe a predominância pela busca da interpretação e compreensão da institucionalização de algum sistema gerencial em uma determinada entidade, de 9 estudos, 4 escolheram uma organização bancária para realização do estudo, não sendo encontrado

nenhum que trata-se do tema em hospitais ou ainda, relacionado ao tratamento de desperdícios.

Todos os estudos utilizaram entrevistas com a alta gerencia para compreender o processo da mudança institucional, seguido de entrevistas com demais envolvidos no processo, ou usuários do sistema implantado.

O primeiro estudo encontrado com o modelo de Burns e Scapens (2000) foi dos pesquisadores Soin, Seal & Cullen (2002), os autores estudaram a implementação do método de custeio ABC. A pesquisa empírica foi realizada por meio de um estudo longitudinal de dois anos, executado por um dos pesquisadores que trabalhou com a equipe de implantação, ajudando no desenvolvimento do sistema ABC. Para avaliar a mudança institucional, os autores utilizaram o desenho de Burns e Scapens (2000) tratando das dicotomias: mudança formal versus informal, mudança evolutiva contrarrevolucionária e mudança progressiva versus regressiva.

Nos estudos nacionais, o pesquisador Reinaldo Guerreiro se destaca, participando de três estudos. Em 2006, juntamente com Pereira e Rezende, foi investigado, a partir de uma pesquisa-ação, características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. Os autores embasaram seu estudo sob a ótica da teoria institucional juntamente com a teoria contingencial, após o período de observação de dois anos, os pesquisadores concluíram que as teorias da contingência e institucional conseguem proporcionar uma bagagem conceitual que possibilita um melhor entendimento dos fenômenos de mudanças na contabilidade gerencial.

No ano de 2008, em conjunto com Pereira e Frezatti, foi estudado a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) por meio de um estudo de caso no Banco do Brasil, os autores conseguiram testar todos os processos do modelo, a codificação, a incorporação, a reprodução e a institucionalização, o estudo desenvolvido indicou que esse modelo facilita análises operacionais do processo de institucionalização. Quanto à empresa estudada, o processo de mudança da contabilidade gerencial atendeu às premissas da teoria institucional, as quais caracterizam a existência efetiva de institucionalização.

O último estudo encontrado, de autoria do pesquisador brasileiro, foi em 2010 juntamente com Rocha. Nesse estudo, os autores focaram no primeiro processo da estrutura conceitual do modelo de Burns e Scapens (2000): a codificação. A investigação da pesquisa se baseou nos antecedentes do processo de mudança, nas características operacionais e organizacionais e no processo de modelagem usado para conceber o sistema. Os autores evidenciaram, em relação ao processo estudado, que tanto a visão normativa quanto a visão institucional são importantes, pois para a adoção de melhores práticas de gestão e alcance da efetiva institucionalização do sistema idealizado, as duas visões são necessárias.

Além do artigo internacional citado acima, dos autores Soin, Seal & Cullen (2002), foram observados estudos estrangeiros nos anos de 2007, 2009 e 2012, sendo os autores de nacionalidades diversas: Australiana, Sueca, Britânica, Espanhola e também com participação de um autor Brasileiro nesses estudos. Nas pesquisas de Modell, Jacobs & Wiesel (2007) e Lavarda, Feliu & Palanca (2009) procuraram estudar a institucionalização de um sistema, por meio de um estudo de caso, já o estudo de Herbert & Seal (2012), baseou-se não só no modelo de mudança de contabilidade de gestão organizacional desenvolvido por Burns e Scapens (2000), mas também pelo modelo elaborado por Dillard, Rigsby e Goodman (2004). Estes modelos teóricos foram usados para interpretar um estudo longitudinal de um caso de uma organização que introduziu um modelo de SSO.

Reis (2008) elaborou sua tese de doutorado alinhando o modelo de Burns e Scapens (2000), com ênfase nos estágios de codificação e institucionalização, bem como o modelo discursivo de institucionalização proposto por Phillips *et al.* (2004). O autor defendeu que quando ocorre um processo de mudança da Contabilidade Gerencial numa organização, o discurso influencia os níveis de institucionalização de novos conceitos que se desejam ser implementados. Ao analisar os dados foi verificada uma associação positiva entre a concordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial e a concordância com o discurso econômico. O autor concluiu que uma maior coerência entre discursos e conceitos presentes em textos, tende a produzir instituições mais fortes e a existência de competição entre dois discursos, pode dificultar um processo de mudança conceitual.

O último estudo encontrado foi de Marassi, Wrubel & Rosa (2014), os autores estudaram o processo de institucionalização por meio de uma empresa que estava em fase de implantação de um novo plano de contas, relatórios gerenciais de custos pelo sistema de informações e que oferecesse melhor detalhamento dos custos e despesas fixas e variáveis, centros de custos, e ainda, outros que permitissem um melhor e mais tempestivo gerenciamento de custos. Além do estudo de Burns e Scapens (2000), a presente análise também se utilizou das pesquisas de Guerreiro, Pereira, & Frezatti (2006), já descrito acima. Ao analisar a institucionalização do sistema, os autores perceberam que na elaboração do projeto não foram consultadas as pessoas envolvidas, assim como, algumas pessoas não sabiam exatamente quais eram os motivos completos da proposta de alteração de suas rotinas, o que pode não ter efeito positivo no processo de institucionalização.

Ao analisar esses estudos foi possível perceber que o modelo de Burns e Scapens (2000) consegue explicar o processo de institucionalização tanto no momento de implementação, a partir da codificação, tanto no momento de institucionalização de um sistema implantando.

Todos os estudos citados conseguiram alcançar seus objetivos por meio do modelo conceitual dos autores e com a teoria institucional.

2.3 Contabilidade de custos

A Contabilidade de Custos é considerada a parte da contabilidade especializada no gerenciamento de custo e dos preços de vendas dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas, tem como objetivo definir o valor dos custos de fabricação dos produtos estocados, gerenciar todo um sistema de registro, acompanhamento, apropriação e rateio de gastos, bem como todos os lançamentos contábeis e controles paralelos, sua aplicabilidade é ampla e consegue alcançar resultados positivos independente do tipo de empresa, desde que as peculiaridades de cada organismo econômico sejam observadas (Leal, 2006).

No século XX, a revolução tecnológica da informação, a abertura do comércio entre diversos países, o mercado de capitais e as crises mundiais, impuseram a necessidade de controles de gestão eficazes para o aumento dos lucros e da competitividade (Silva & Lins, 2013). Sendo assim, até a primeira metade do século XX, o estudo da contabilidade com enfoque no processo decisório se limitava a calcular os custos de produtos, controlar a mão-de-obra e os materiais diretos (Ryan, Scapens & Theobald, 2004).

A contabilidade de custos tem sido amplamente utilizada pelos gestores como instrumento para a tomada de decisão. Horngren e Foster (1987) acreditam que ela é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e a comunicação das informações aos gestores como ferramenta auxiliar no alcance dos objetivos organizacionais da empresa. Skousen, Langenderfer e Albbrecht (1986) acrescentam que a contabilidade de custos busca auxiliar as organizações a utilizarem seus recursos da melhor maneira.

Para alcançar estes propósitos, tem-se os Sistemas de Gestão de Custos, que segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004), são utilizados para fornecer medidas agregadas de valor do estoque e custos dos produtos manufaturados a fim de produzir relatórios externos para os investidores, credores e outros interessados externos, tal como, informação de custo para decisões gerenciais estratégicas e informação de custo para controle operacional.

Stark (2007) considera que a contabilidade de custos evoluiu rapidamente, justificado pela percepção dos usuários da inadequação entre os conceitos e as práticas no que tange ao cálculo dos custos, assim como a realidade das próprias empresas. Percebe-se, portanto, que a

contabilidade de custos é uma necessidade, ademais, os instrumentos de controle e mensuração foram sendo evoluídos conforme a própria evolução das organizações e a complexidade deste meio.

2.3.1 Sistema informacional de custos

Para administrar custos é importante que se obtenha um maior entendimento sobre todas as atividades e os compromissos almejados pelas empresas, se atentando a todos os custos que seus produtos ou serviços podem apresentar. Uma compreensão dos sistemas de custos se faz necessário, uma vez que podem ser confundidos com método de custeio.

O Sistema de Custos deve interagir com a estratégia gerencial da empresa, precisa identificar que tipo de informação se deseja obter e qual o objetivo desta informação (Bornia, 2002). Souza (2013) complementa que o sistema de custos é um conjunto de elementos que se relaciona para atingir os objetivos da organização, sua concepção é de que os sistemas de custos estão ligados diretamente à contabilidade, por meio de seus sistemas de informações.

Para dar utilidade a informação em um processo de implementação de um Sistema de Custos, faz-se essencial considerar as variáveis, tais como: o ciclo operacional e o processo de elaboração dos produtos ou serviços (Silva, 2006). A autora compara o sistema de custos com a “espinha dorsal de um grande corpo”, em que são determinadas as diretrizes básicas, de acordo com as necessidades identificadas no sistema de gestão, oferecendo assim suporte para desenvolver e aplicar controles e compilar informações e dados, tratando-se, portanto, de um sistema estabelecido a partir da realidade encontrada.

Em contrapartida, o método de custeio interage com a forma com que os dados são processados para se obter as informações e como os custos são absorvidos pelos produtos, nesse momento ocorre também a alocação dos custos aos produtos (Bornia, 2002). Silva (2006) acrescenta que o método de custeio é o processo para identificar o custo unitário de um produto ou serviço, partindo de seus custos indiretos e/ou diretos e, alinhado ao objeto de custo pré-determinado. Existem três métodos com maior popularidade que normalmente encontrados nas empresas, sendo eles o por absorção, a variável e o baseado em atividades (Pamplona, 1997).

Segundo Spedding e Sun (1999), o custeio baseado em atividades (ABC), surgiu na década de 1980 como alternativa ao custeio por absorção, sendo muito utilizado estrategicamente pelas empresas nas tomadas de decisões. O custeio ABC mostra maior precisão quando comparado

aos métodos tradicionais, em razão de os direcionadores de recursos e atividades estabelecem relação de causa e efeito entre os custos e os seus consumidores (Pamplona, 1997).

Martins (2003) explica que no custeio por absorção todos os custos, diretos e indiretos, fixos e variáveis, são atribuídos aos produtos, não utilizando as despesas, as quais são tratadas como gastos do período. Entretanto, Pamplona (1997) aponta que o método possui deficiências, visto que, os custos indiretos são sempre apropriados aos produtos, o que nem sempre reproduz a real situação da entidade.

No custeio variável os únicos custos apropriados aos produtos são os diretos, não utilizando os custos indiretos e as despesas, que são entendidos como gastos do período (Martins, 2003). Pamplona (1997) defende que o método é mais preciso que o apresentado anteriormente, permitindo melhores decisões aos gestores, devido ao fato de que o custeio variável atribui somente os custos diretos aos produtos, eliminando, portanto, a necessidade de rateio e sua imprecisão.

2.3.2 Custos hospitalares

Os hospitais podem ser entendidos, no Brasil, como entidades de natureza administrativa pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, que prestam atendimento conveniado ao SUS ou não, tendo como objetivo a prestação de serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa (Silva, 2006).

Para prestarem seus serviços necessitam de setores especializados em pronto-socorro, ambulatório, UTI, centro cirúrgico e alas de internamento, para a eficiência destes setores, serviços de apoio e administrativos são essenciais, tais como: farmácia, manutenção, almoxarifado, hotelaria, lavanderia/limpeza, licitação/compras, financeiro/contábil/recursos humanos e administração (Capponi, 2015).

Para entender os custos em entidades hospitalares é necessário entender sua relação com as características do setor de serviços que impactam na gestão dos custos. Silva (2006) ao relacionar essas informações, percebeu que os hospitais, assim como as demais empresas de serviços, são afetados pela intangibilidade, inseparabilidade, heterogeneidade e perecibilidade dos serviços realizados, conforme apresentado no Quadro 03 a seguir.

Características	Relacionamento com os negócios	Impacto no sistema de gestão de custos	Nas atividades hospitalares
Intangibilidade	Serviços não podem ser estocados;	Não existem contas de estoque de serviços acabados;	Tratamentos prolongados podem ser considerados como serviços em execução, no caso do objeto de custo ser o paciente;
	Serviços não podem ser protegidos por meio de patentes;	Há um forte código de ética;	Os pacientes normalmente têm grande vínculo com os profissionais que lhes atendem;
	Serviços não podem ser prontamente mostrados ou comunicados;	-	O tratamento depende muito da reação individual de cada paciente;
	É difícil estabelecer um preço.	Os custos devem estar relacionados com toda a organização.	A remuneração por procedimento estabelecida pelo SUS não é sensível a este fator.
Inseparabilidade	O consumidor está envolvido na produção;	Os custos podem ser contabilizados por tipo de cliente;	Não há como separar o paciente do profissional da saúde durante o processo de realização do serviço;
	Outros consumidores estão envolvidos na produção;	-	A participação da família no processo de execução do serviço é, na maioria das vezes, imprescindível e inevitável;
	É difícil a produção em massa centralizada dos serviços.	Deve-se estimular o desenvolvimento de um sistema para encorajar a consistência na qualidade;	Apesar de ser possível a padronização de procedimentos e atividades, é necessário estar atento às particularidades de cada paciente.
Heterogeneidade	Padronização e controle de qualidade são difíceis.	- É necessária uma forte abordagem de sistemas; - Medidas de produtividade contínua são fundamentais.	- Hospitais são instituições altamente profissionalizadas e, normalmente, seus profissionais são pouco ligados à organização; - Em muitos hospitais existe dupla linha de autoridade: administração e médicos; - Não há tolerância a erros.
Percibilidade	Os benefícios dos serviços vencem rapidamente;	Não existem estoques;	Grande necessidade de preenchimento e controle dos prontuários de atendimento.
	Os serviços podem ser repetidos frequentemente para um cliente.	É preciso um sistema padronizado para lidar com clientes que retornam.	-

Quadro 3. Características dos Serviços em organizações hospitalares.

Fonte: Adaptado de Hansem e Mowen (2001) e Silva (2006)

Segundo Falk (2011), de acordo com a AHA – Associação Americana de Hospitais, os objetivos de um sistema viável de contabilidade de custos para o hospital, precisam ter os seguintes componentes:

1. uma base para comunicação, negociação, planejamento e gerência de todos os níveis de pessoal hospitalar;

2. uma metodologia de medição dos efeitos de alterações em intensidade e diversidade de casos atendidos;

3. uma maneira de fornecer informação necessária para a gerência. Padrões desenvolvidos nesse processo permitem aos gerentes prever gastos em recursos humanos e não pessoais, baseados nos níveis de utilização dos serviços da instituição em curtos períodos de tempo;

4. um método para simplificar a identificação de gastos que podem ser alterados de fixos para variáveis. Se o método for bem-sucedido, diminuições em volume serão menos críticas para o bem-estar financeiro do hospital;

5. um método de verificar funções ineficientes e demonstrar qual a natureza do problema em termos de preço, volume ou a prática organizacional.

Nesse contexto, a gestão de custos é observada como um instrumento indispensável às instituições hospitalares com a finalidade de aprimorar o desempenho da organização e de redefinir prioridades na utilização de seus recursos, que muitas vezes são limitados, para atender com qualidade a crescente demanda das necessidades de saúde da população (Martins, Portulhak & Voese, 2015). Abbas e Leoncine (2014) complementam que o setor de saúde no Brasil exige que a gestão de custos hospitalar seja uma ferramenta imprescindível, devido ao fato dos recursos destinados à saúde serem poucos, uma vez que os gastos com programas de combate à fome, saneamento básico e programas especiais, que antes não faziam parte do orçamento da saúde, agora estão nele inclusos.

2.3.3 Desperdícios

O ato de desperdiçar é resultado da falta de competência na utilização dos recursos disponíveis, sejam eles humanos, materiais ou financeiros. O desperdício está diretamente ligado ao desenvolvimento de ações que não favorecem nem agregam valor ao produto ou serviço, mas geram custos e despesas desnecessárias, sem que seja efetivamente satisfeita a demanda do cliente. (Silva, Sacramento & Palmisano, 2006).

A busca para a identificação das atividades que não agregam valor nas empresas é cercada de atenção, persistência e melhoramento contínuo, o controle de processo é a essência do gerenciamento, para que se possam localizar mais facilmente os desperdícios no andamento dos projetos (Dall'Asta, 2006). O autor ainda afirma, que em relação a redução dos custos, o

desperdício é um dos principais pontos a ser combatido, por se tratar de um dos grandes agentes de contribuição para a diminuição da rentabilidade e lucratividade das empresas.

Castro (2002) relata que existe uma grande variabilidade e quantidade de desperdícios nas organizações de saúde, que ainda são pouco explorados e equacionados, um fator que pode ocasionar essa realidade é a complexidade dos hospitais, juntamente com a má administração, ocasionando retrabalho, desperdício de tempo, materiais, recursos humanos e equipamentos.

Adicionalmente, os desperdícios no setor de saúde ainda não estão devidamente equacionados, o setor ainda carece de uma reavaliação para conseguir um instrumento capaz de estabelecer controles estatísticos de produtividade do setor como um todo e das diferentes unidades que compõem, estimular o estabelecimento de coerência política e administrativa, harmonizar e equilibrar os pesos da prática da medicina preventiva e da curativa, estabelecer a coerência administrativa desse processo e aprimorar continuamente a educação e a qualidade da mão-de-obra empregada (Silva, Sacramento & Palmisano, 2006).

O desperdício nos hospitais deve ser analisado sob a perspectiva de cada processo, criteriosamente, com todos os atores envolvidos, pois o desperdício para uns pode ser valor agregado para outros, principalmente na área da saúde (Castro, 2002).

O caminho para diminuir e eliminar desperdícios está na busca de alternativas que busquem a sua identificação e custeamento, para que sejam adotadas medidas necessárias, desta forma, a eliminação dos desperdícios ocorrerá através de melhorias nos processos produtivos, aperfeiçoamento contínuo, somente obtendo êxito com atividades permanentes de identificação, custeamento e ações efetivas de redução e extinção dos desperdícios (Dall'Asta, 2006).

2.4 Proposições teóricas de fatores do ambiente institucional e do sistema informacional de custos

O modelo de Burns e Scapens (2000) parte do pressuposto de que, em muitas entidades, os sistemas e práticas contábeis de gestão constituem regras e rotinas estáveis. Isso ocorre devido ao fato de a contabilidade gerencial apresentar grande potencial de se institucionalizar e, assim, contribuir para a estabilidade relativa dos processos organizacionais.

Essa estabilidade, segundo os autores, é incorporada no comportamento baseado em regras e rotinas, mas reconhecendo que as práticas contábeis de gestão podem moldar e ser moldadas

pelas instituições que regem a atividade organizacional. Portanto, as próprias empresas evoluem por meio de um processo de rotinação da atividade humana.

Como tal, a mudança contábil gerencial é um processo complexo, tanto conceitual como prático e deve ser explorado como um processo e não como um resultado. Se tratando da ferramenta gerencial de custos, alguns estudos em entidades hospitalares mostram a presença, relevância e discussão da contabilidade de custos e tratamento de desperdícios nos processos das suas atividades organizacionais.

Ao testar a aplicabilidade do processo de Custeio-alvo em uma entidade hospitalar, Camacho e Rocha (2008) constataram que a implementação deste controle gerencial requer a participação de várias áreas da organização e que o mesmo pode ser aplicado em entidades hospitalares. Ainda, os autores concluíram que a utilização da ferramenta pelo segmento hospitalar pode representar um diferencial significativo para que essas instituições tenham êxito no alcance de seus objetivos, no que se refere ao processo de gestão de custos.

Em busca da evidenciação da importância do desenvolvimento de programas de identificação e gestão de desperdícios em instituições hospitalares, os autores Silva, Sacramento e Palmisano (2006) concluíram que essas organizações abrigam um elevado nível de desperdícios, mas poucas afirmam que eles são objetos de uma ação objetiva e racional que visa sua identificação e eliminação, admitindo também o desconhecimento de acompanhamentos estatísticos dos resultados obtidos.

Ao estudar as atitudes de enfermeiros em relação aos custos da assistência de enfermagem em um hospital universitário, os autores Lima, Castilho e Gonçalves (2014) observaram o interesse dos profissionais de enfermagem em se apropriar do conhecimento relativo aos seus custos diretos. Além disso, foi evidenciada a possibilidade de empregar esse conhecimento no desenvolvimento de ações educativas para sensibilizar os profissionais e estimulá-los a agir racionalmente no uso dos recursos disponíveis e, conseqüentemente, desencadear mudanças de atitudes no sentido de evitar a ocorrência de desperdícios, havendo a expectativa dos colaboradores para o envolvimento no gerenciamento de custos.

Nesse contexto, tendo o conhecimento da existência de um sistema de custos no Hospital Ministro Costa Cavalcanti desde 2008, a primeira proposição do estudo está centrada na contextualização do sistema informacional de custos e na possibilidade do tratamento de desperdícios na entidade.

P1 – O sistema informacional de custos e o tratamento de desperdícios estão apoiados em um modelo dinâmico de estruturação social, constituindo-se de regras e rotinas estáveis que moldam as instituições que regem sua atividade organizacional.

O primeiro processo do modelo de Burns e Scapens (2000) implica a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Essa fase baseia-se nos pressupostos assumidos que compõem os princípios institucionais por meio da sua instanciação em significados, valores e poder existentes.

Nessa etapa pode haver alguma objetividade nas regras especificadas nos manuais de procedimento, mas nem todas as regras serão explicitadas dessa maneira. Quando se trata do desenvolvimento de sistemas, a codificação condiz com o estágio de modelagem do sistema, ou seja, a explicação do modelo conceitual e lógico que deverá orientar as soluções de tecnologia de informação (Rocha & Guerreiro, 2010).

As evidências encontradas em alguns estudos anteriores desenvolvidos sob esta abordagem têm corroborado para a compreensão da primeira etapa do processo de institucionalização. Roberts e Scapens (1990) constataram que as rotinas contábeis codificaram os pressupostos baseados na contabilidade institucionalizada sobre a natureza das atividades da organização e faziam parte do estoque de conhecimento dos gerentes.

No estudo de Rocha e Guerreiro foi verificado que o sistema não foi institucionalizado, ocasionado por diversos motivos, mas sendo apontado como o fato principal, o modelo não atender às expectativas dos usuários, ou seja, o *software* comprado e implantado não refletiu os princípios institucionais da organização (Rocha & Guerreiro, 2010).

O caso Omega, apresentado no próprio estudo de Burns e Scapens (2000), concluiu que um novo sistema de contabilidade gerencial que apresente contradições em relação às rotinas e regras existentes pode trazer conflito e resistência, levando ao insucesso na implementação do novo sistema. Diante do exposto, estabeleceu-se o segundo pressuposto teórico a ser testado nesta pesquisa:

P2 – O alinhamento do modelo do sistema informacional de custos com os princípios institucionais do hospital, na etapa de codificação, não está apresentando contradições em relação às rotinas e regras existentes e está contribuindo para o processo de institucionalização.

O segundo processo do modelo envolve os atores que executam as rotinas que codificam os princípios institucionais. A incorporação de regras e rotinas pode ser sujeita a resistência, especialmente se as novas regras e as rotinas desafiam as ideias e valores existentes, e também, se os atores envolvidos na mudança possuem recursos de poder suficientes para intervir nesse processo, por tratar-se de algo que transita do campo de ação para o campo institucional.

No entanto, as rotinas emergentes serão influenciadas, até certo ponto, pelas rotinas e instituições existentes, pois o processo de incorporação pode envolver uma escolha consciente, mas também pode ser objeto da monitoração e da aplicação do conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas no interior da organização.

No estudo de Angonese e Lavarda (2013) foi observado que os fatores de resistência do novo sistema começam a se contrapor ao processo de mudança no mesmo momento em que se inicia, podendo abortar o processo de mudança quando reunirem força suficiente para tal, não existindo uma regra, ou seja, em cada processo de mudança existirá um conjunto particular de fatores de resistência, com intensidades distintas.

O estudo de Lavarda, Feliu e Palanca (2009) evidenciou alguns fatores que contribuíram para a institucionalização de um sistema de Contabilidade Gerencial, os motivos destacados na incorporação das mudanças são: educação de nível de conhecimentos e competências das pessoas envolvidas na mudança, recursos envolvidos na introdução do sistema e planejamento de processos e envolvimento pessoal. Ainda, foi evidenciado que a mudança do sistema criou uma evolução nos métodos de trabalho diário, ao invés de uma mudança radical, sendo esse item apontado como uma das razões fundamentais para a aceitação da mudança. Nesse contexto, o terceiro pressuposto teórico a ser testado na pesquisa é:

P3 – No hospital pesquisado, o monitoramento e capacitação dos atores envolvidos no processo de incorporação está diminuindo a resistência à mudança no sistema de custos.

O terceiro processo do modelo ocorre porque o comportamento repetido leva a uma reprodução das rotinas. Essa reprodução pode envolver mudanças conscientes ou inconscientes. À medida que as regras são introduzidas e implementadas, novas rotinas surgirão, ou seja, as regras pretendidas podem ser modificadas à medida que os modos aceitáveis de comportamento são negociados. Esses procedimentos devem funcionar ao lado de muitas outras rotinas organizacionais já implantadas e serão moldadas pelas instituições existentes.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) ao analisar a etapa de reprodução de um sistema de contabilidade gerencial, constataram que nesse estágio foi materializado formas comuns de pensar e de agir, havendo portanto, ao longo do tempo, a reprodução pelos gestores da instituição. Os dados obtidos na pesquisa apontaram que 97% dos atores envolvidos concordam que suas decisões são baseadas nos indicadores gerados pelo sistema, mostrando que o mesmo tem sido ajustado durante os anos seguintes à sua implantação, para dar suporte às demandas dos gestores, bem como às demandas do controle corporativo. Diante disso, estabeleceu-se o quarto pressuposto teórico a ser testado no estudo:

P4 – A repetição constante e o reconhecimento das regras e rotinas do sistema informacional de custos no hospital evidenciam a etapa de reprodução.

O quarto e último processo é a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas a partir do comportamento dos atores individuais. Essa etapa envolve a maneira inquestionável de fazer as coisas, ou seja, se, ao longo do tempo, as rotinas emergentes se tornarem amplamente aceitas na organização, de modo que se tornem a forma verdadeira de controle de gestão, então podem ser ditas institucionalizadas.

Roberts e Scapens (1990) em seu estudo confirmaram que por meio dos processos de incorporação e reprodução, as rotinas contábeis evoluíram à medida que os gerentes encontraram maneiras aceitáveis de trabalhar mutuamente.

As evidências encontradas no estudo de Lavarda, Feliu e Palanca (2009) mostra que a informação gerada pelo sistema implantado é utilizada na tomada de decisões, em sua vida de rotina, indicando institucionalização, como descrito por Burns e Scapens (2000).

De acordo com os dados obtidos em um estudo de caso, os autores Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) perceberam a institucionalização do novo sistema ao observar que o antigo sistema de contabilidade gerencial havia sido completamente desativado, evitando-se repetição dos antigos hábitos e facilitando a construção de novos hábitos desejados, ainda, o novo sistema foi materializado por hábitos formalizados, incorporando comportamentos desejados e procedimentos guiados por regras, principalmente na avaliação dos gestores, unidades organizacionais, produtos e clientes.

Com base nas características relacionadas à institucionalização da mudança, tem-se a seguinte proposição de pesquisa:

P5 – As novas regras e rotinas do sistema informacional de custos no Hospital já são inquestionáveis (pressuposições assumidas), portanto, a mudança institucional se encontra institucionalizada.

Burns e Scapens (2000) afirmam que dependendo do grau, a institucionalização pode acontecer de maneira cerimonial ou instrumental. Essa dicotomia oferece um ponto de partida conceitual para pesquisar a natureza institucionalizada da contabilidade gerencial nas organizações e a incorporação das dimensões do poder nos processos de mudança.

De um lado, Burns e Scapens (2000) afirmam que o comportamento cerimonial emerge de um sistema de valores que restringe o processo de mudança institucional e, por isso, está associado a uma mudança do tipo regressiva. Quando as rotinas de contabilidade gerencial de uma organização são em grande parte cerimoniais, elas preservam os poderes de interesses específicos e potencialmente dificultam o desenvolvimento de novas atividades organizacionais, incluindo a introdução de novas tecnologias, a aplicação de novas técnicas de produção e a realização de pesquisa e desenvolvimento. Logo, o cerimonialismo é uma característica a que qualquer instituição está exposta, os padrões cerimoniais são ilimitados, pois aceitam toda sorte de argumentos, desde que esquematizados de maneira plausível (Böck & Almeida, 2016).

De outro lado, Burns e Scapens (2000) explicam que o comportamento instrumental surge de um sistema de valores que aplica os melhores conhecimentos e tecnologia disponíveis aos problemas e busca melhorar as relações, estando associada à mudança progressiva. Valores instrumentais são inerentes ao processo de investigação científica e inovações tecnológicas, e assim, funcionam como padrão, pelo qual, comportamento pode ser correlacionado com a dinâmica da mudança institucional (Bush, 1983).

No contexto da contabilidade gerencial, o comportamento de uso de uma ferramenta pode ser considerada cerimonial quando ela atende a aspectos de funcionalidade técnica, mas não induz o gestor a agir com base nas informações por ela disponibilizadas. Por outro lado, o comportamento do uso de uma ferramenta pode ser instrumental quando, além de atender os aspectos de funcionalidade técnica, promove a ação social, ou seja, o gestor toma decisões com base nas informações geradas por ela e com isso auxilia na promoção da mudança.

Nesse contexto, como intuito de verificar características que demonstrem um comportamento cerimonial ou instrumental, segue a composição da última proposição da pesquisa.

P6 – A mudança institucional foi motivada pela contratação de consultorias e o incentivo a colaboradores na participação de cursos de capacitações e especializações, de forma continuada, com temas relacionados a artefatos gerenciais de gestão de custos.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esse capítulo detalha como o trabalho foi realizado, para que os objetivos fossem alcançados. Primeiramente é apresentado seu delineamento, seguido do caso estudado, constructo da pesquisa, procedimentos de coleta de dados, análise dos dados e por fim, limitações da pesquisa.

3.1 Delineamento da pesquisa

A presente pesquisa se propôs a investigar e descrever o processo de institucionalização do SIC e o tratamento de desperdícios de uma entidade hospitalar, portanto, se enquadra em uma pesquisa descritiva. Beuren (2009) aponta a pesquisa descritiva como intermediária, ou seja, ela está entre a pesquisa exploratória e explicativa, não sendo tão preliminar como a primeira nem tão profunda como a segunda. Seu objetivo principal de acordo com Gil (2009), é a descrição das características de determinada população, fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis, sendo sua característica mais importante a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa apresenta características quali-quantitativas. A metodologia quali-quantitativa envolve a coleta de dados associadas a duas formas de dados, envolvendo formas múltiplas de análise. Esse tipo de metodologia engloba quatro decisões que definirão a estratégia da pesquisa, sendo elas: sequência de implementação da coleta de dados; prioridade à coleta e à análise dos dados; estágio de integração de dados e por último, identificação da existência de uma perspectiva teórica global no estudo (Creswell, 2010).

Sendo assim, a implementação dos dados do estudo se inicia com a coleta de dados qualitativos, para se explorar o tema com os participantes em campo, posteriormente, os quantitativos, repetindo a mesma ordem na análise dos dados, finalizando com a interpretação conjunta da análise, tendo como perspectiva teórica para orientar a pesquisa, a teoria institucional, mais especificamente a vertente da velha economia institucional, sob a ótica de Burns e Scapens (2000).

Quanto a abordagem qualitativa, foi realizada com base em entrevistas e análise documental. Segundo Denzin e Lincoln (2006), a pesquisa qualitativa é uma atividade que localiza o

observador no mundo, ela consiste em um conjunto de práticas materiais e interpretativas que dão visibilidade a ela, sendo assim, essas práticas transformam o mundo em uma série de representações. Morgan e Smircich (1980) partilham do mesmo pensamento e complementam que essa abordagem tem o ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumento fundamental, nessa abordagem, valoriza-se o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo estudada.

Em relação a abordagem quantitativa, realizou-se a partir de pesquisa de levantamento, Creswell (2010) explica que ela possibilita, a partir da análise de uma amostra, uma descrição numérica de tendências, atitudes ou opiniões de uma população.

A pesquisas ainda, é classificada pelos procedimentos adotados na coleta de dados, essa fase da pesquisa é chamada de delineamento, a qual refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados. A pesquisa se delineou para o estudo de caso, que segundo Yin (2003) é o tipo de pesquisa que baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, também se beneficia do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados.

3.2 O caso estudado

A organização escolhida para a realização da pesquisa empírica foi o Hospital Ministro Costa Cavalcanti - HMCC, localizado na cidade de Foz do Iguaçu – PR. O principal fator que levou à escolha dessa instituição de saúde foi o fato de que, o hospital realizou um processo de implementação de um sistema de custos no ano de 2008, causando uma mudança em seus sistemas de contabilidade gerencial. Fator indispensável para a realização da pesquisa.

A seleção da entidade objeto desse estudo de caso foi realizada de forma intencional, por opção da pesquisadora, uma vez que, a administração da organização possibilitou a realização deste trabalho de pesquisa, demonstrando estar aberta à investigação de natureza científica.

O Hospital HMCC foi fundado em 1979 com o objetivo de atender seus trabalhadores durante a construção da usina hidrelétrica Itaipu Binacional, porém com o passar do tempo, o hospital expandiu e se tornou referência em saúde para Foz do Iguaçu e região. O hospital tem como missão praticar ações de atenção à saúde, na região da trílice fronteira, com ética, qualidade e compromisso socioambiental.

O HMCC conta com 60% dos seus atendimentos destinados a pacientes do Sistema Único de Saúde – SUS e possui o apoio da Itaipu Binacional e do Estado do Paraná para manter o atendimento desses pacientes. Sendo assim, por se tratar de uma instituição filantrópica que recebe recursos públicos, o HMCC publica mensalmente sua prestação de contas em seu portal de transparência, as informações divulgadas contemplam, cópia do estatuto social atualizado, termo de posse da atual diretoria, cópia integral do documento celebrado com o Poder Executivo, demonstrativo de transferências realizadas, relatórios de prestação de contas, demonstrações contábeis, balanço patrimonial, notas explicativas, entre outros.

O HMCC também conta com um selo de qualidade para a área de saúde, reconhecido pelo Ministério da Saúde do Brasil. Este selo, chamado de Acreditação Hospitalar, possui três níveis, em 2014 o hospital conquistou o nível máximo, mostrando o compromisso do hospital em relação à segurança, padronização de procedimentos, programas de capacitação e qualidade dos serviços, além da formulação de indicadores para a tomada de decisões.

A estrutura do HMCC contempla 24 mil metros quadrados, com 202 leitos, desde pronto atendimento até serviços de alta complexidade aos pacientes. Dentre os vários serviços oferecidos, o hospital se tornou referência nos serviços de alta complexidade, como a cirurgia cardiovascular e o tratamento contra o câncer, outra referência do HMCC é o centro de atendimento à saúde materno infantil que concentra o Centro Obstétrico e a UTI Neonatal com uma equipe médica especializada e dedicada 24 horas aos cuidados com gestantes e recém-nascidos.

Ao todo o HMCC possui aproximadamente 1000 colaboradores, desses, cerca de 300 médicos compõe o Corpo Clínico, atendendo os pacientes em mais de 40 especialidades. Devido a ampla complexidade do hospital, existem várias camadas hierárquicas e subdivisões que representam a abrangência dos serviços prestados. O organograma fornecido pelo Recursos Humanos do hospital é apresentado na Figura 05.

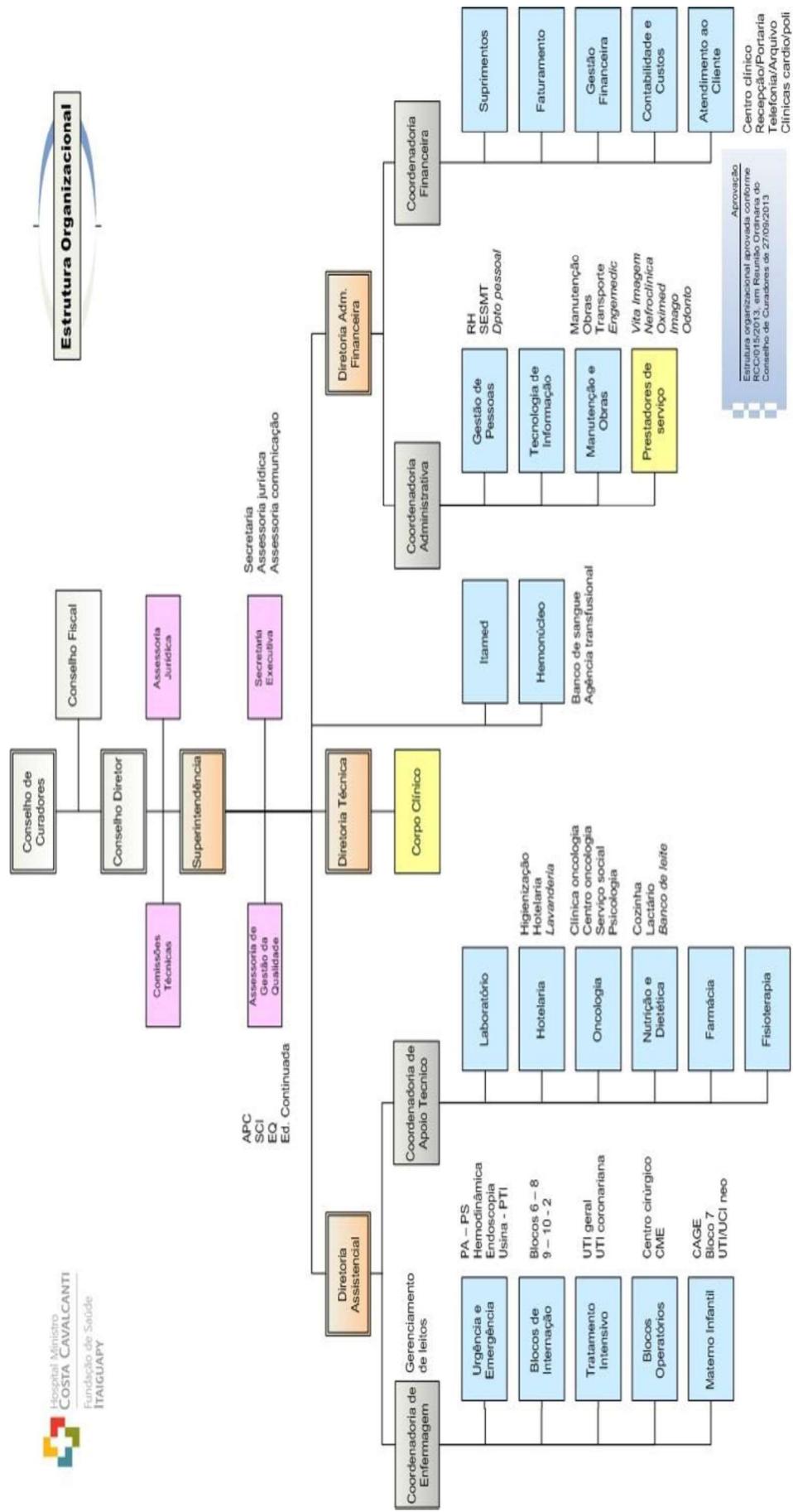


Figura 5. Organograma do HMCC
Fonte: Hospital Ministro Costa Cavalcanti (2017).

A pesquisa contou com a participação de vários níveis hierárquicos e diversas subdivisões. Atingindo desde a Assessoria de Gestão de qualidade, passando pelas coordenadorias, gerencias, até chegar nos supervisores.

3.3 Constructo da pesquisa

Os construtos foram extraídos da teoria institucional, mais especificamente, da mudança institucional e processo de institucionalização sob a ótica de Burns e Scapens (2000), de onde foram identificados também, os componentes e indicadores de cada etapa do modelo proposto pelos autores.

Primeiramente, foi investigado o funcionamento do Sistemas de Custos e a existência do tratamento de desperdícios no Hospital Ministro Costa Cavalcanti, posteriormente foi seguido as etapas do processo de institucionalização propostos por Burns e Scapens (2000), partindo da codificação, depois incorporação e reprodução, e finalizando com a institucionalização, tanto no SIC quanto nos desperdícios. O Quadro 04 a seguir apresenta a organização do constructo da pesquisa.

Objetivo: a. Contextualizar o funcionamento do Sistema Informacional de Custos no Hospital.				
Dimensão	Categoria	Conceito	Coleta de dados	Autores
Ambiente institucional	Práticas de gestão de custos	Para explicar os processos de mudança atual, é necessário olhar para o contexto específico da organização e explorar seu ambiente institucional (Burns e Scapens, 2000).	- Anexo A: 13, 15, 17 e 18 - Relatórios	Burns; Scapens (2000);
Objetivo: b. Identificar a prática de tratamento de desperdícios no Hospital.				
Dimensão	Categoria	Conceito	Coleta de dados	Autores
Ambiente institucional	Práticas de tratamento de desperdícios	Para explicar os processos de mudança atual, é necessário olhar para o contexto específico da organização e explorar seu ambiente institucional (Burns e Scapens, 2000).	- Anexo A: 19, 20, 21 e 22 - Relatórios	Burns; Scapens (2000);
Objetivo: c. Identificar a codificação dos princípios institucionais idealizados em regras e rotinas.				
Dimensão	Categoria	Conceito	Coleta de dados	Autores
Mudança Institucional	Codificação	Ocorrência da codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas. Ou seja, o processo de codificação é orientado pela arquitetura do conjunto de princípios desejados, sendo esses detalhados e especificados em rotinas e regras. (Burns e Scapens, 2000; Guerreiro, Pereira e Frezatti, 2008).	- Anexo A: 10 a 16 - Anexo B: 10 a 13 - Anexo C: 1 a 6 - Relatórios	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Reis (2008); Marassi, Wrubel & Rosa (2014); Fiirst (2016)

(continua)

(continuação)

Objetivo: d. Descrever como os colaboradores participam do processo de gestão de custos e tratamento de desperdícios				
Dimensão	Categoria	Conceito	Coleta de dados	Autores
Processo de Institucionalização	Incorporação	Envolve os atores incorporando as rotinas e regras codificadas. Este processo pode envolver escolha consciente, mas geralmente será mais resultado de monitoramento reflexivo e a aplicação de conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas (Burns e Scapens, 2000).	Anexo A: 23 a 30 Anexo B: 14 a 17 Anexo C: 7 a 11	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Marassi, Wrubel & Rosa (2014);
	Reprodução	Ocorre à medida que o comportamento repetido leva a uma reprodução das rotinas. Essa reprodução pode envolver mudanças conscientes ou inconscientes (Burns e Scapens, 2000).	Anexo A: 31 a 33 Anexo B: 18 a 21 Anexo C: 12 a 18 Relatórios	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Reis (2008); Marassi, Wrubel & Rosa (2014); Fiirst (2016)
Objetivo: e. Identificar a institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdícios no Hospital.				
Dimensão	Categoria	Conceito	Coleta de dados	Autores
Processo de Institucionalização	Institucionalização	Institucionalização de regras e rotinas que foram reproduzidas através do comportamento dos atores individuais, onde os padrões de comportamento atuais sejam desassociados de suas circunstâncias históricas. Ou seja, as regras e rotinas tornam-se simplesmente como as coisas são, isto é, as instituições.	Anexo A: 34 a 37 Anexo B: 22 a 25 Anexo C: 19 a 25	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Reis (2008); Marassi, Wrubel & Rosa (2014); Fiirst (2016)

Quadro 4. Constructo da Pesquisa.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

No Quadro 04 é apresentado o constructo da pesquisa, demonstrando como foram analisadas as informações relacionadas ao processo de mudança e institucionalização do Hospital. Os constructos estão organizados conforme os objetivos específicos da pesquisa, a primeira parte teve como enfoque a história e contextualização da organização e seu sistema informacional de custos, contemplando o primeiro e segundo objetivo. Burns e Scapens (2000) afirmam ser o primeiro passo para o entendimento do processo de institucionalização a compreensão completa do contexto atual da organização, especialmente suas rotinas e instituições, envolvendo conhecimento dos sistemas formais juntamente com a compreensão dos hábitos dos membros da organização e dos pressupostos fundamentais que são assumidos na prática diária.

A partir do terceiro objetivo específico, o foco é na compreensão do processo de institucionalização nas mudanças organizacionais, a Velha Economia Institucional fornece *insights* para a compreensão sobre os processos de mudança na contabilidade gerencial. A mudança é dependente do caminho, sujeita a critérios satisfatórios e a uma mistura de forças

aleatórias, sistemáticas e inerciais. A extensão e o tipo de mudança podem ser influenciados pela resistência organizacional na promulgação de regras e rotinas, particularmente se desafiarem significados e valores existentes (Soin, Seal & Cullen, 2002).

Burns e Scapens (2000) afirmam que se, ao longo do tempo, as rotinas emergentes se tornarem amplamente aceitas na organização de tal forma que se tornem a forma inquestionável de controle gerencial, então elas podem ser consideradas institucionalizadas.

3.4 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas (Marconi & Lakatos, 2011). As evidências para um estudo de caso podem vir de fontes distintas: documentos, registros em arquivo, entrevistas, levantamento, observação direta, observação participante e artefatos físicos (Yin, 2003).

Portanto, o presente estudo irá contar com três dessas fontes de evidência, sendo elas: documentos, entrevistas e levantamento. Documentos e entrevistas representam a parte qualitativa do estudo, já o levantamento, a partir da aplicação de questionários, compõe a parte quantitativa. O uso de várias fontes de evidências nos estudos de caso segundo Yin (2003), tem como vantagem principal o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação, utilizando um processo de triangulação, consequentemente, qualquer descoberta ou conclusão será muito mais convincente se tiver base em várias fontes distintas de informação, obedecendo a um estilo corroborativo de pesquisa.

Nesse contexto, a análise dessas evidências será feita por meio de triangulação, conforme ilustrado na Figura 06 a seguir:



Figura 6. Triangulação e Análise dos Dados.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

3.5 Instrumento de pesquisa qualitativo

O principal instrumento utilizado para a coleta de dados foi a entrevista semiestruturada. Estudos de entrevistas qualitativas segundo Weiss (1994), fornecem descrições de fenômenos que não poderiam ter sido aprendidos de nenhuma outra maneira. A entrevista é um construto comunicativo, funciona como uma forma de produção e interpretação da informação por meio da análise dos discursos dos entrevistados, sendo seus resultados avaliados e validados enquanto formação discursiva, a função intersubjetiva da entrevista coloca o entrevistador como participante e construtor das formações discursivas na conversação (Godoy, 2010).

Na entrevista qualitativa, os entrevistados são vistos como formadores de significados e não condutores passivos para revisar informações de uma caixa de respostas existente, o objetivo da maioria das entrevistas qualitativas é formar interpretações, não fatos ou leis da conversa dos entrevistados (Warren, 2002).

A presente pesquisa conta com 9 entrevistas semi-estruturadas, Marconi e Lakatos (2011) definem a entrevista semiestruturada como uma entrevista assistemática, antropológica e livre, em que o entrevistador tem liberdade para desenvolver uma interação durante a entrevista que considere adequada. Os autores salientam que é necessário que o pesquisador siga um roteiro de perguntas relacionadas ao problema a ser estudado e possua a discricionariiedade de acrescentar indagações que considera necessária no momento da entrevista.

O instrumento de pesquisa foi construído com base no modelo de Burns e Scapens (2000), também foram utilizadas questões dos estudos de: Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Reis (2008); Rocha e Guerreiro (2010); Marassi, Wrubel e Rosa (2014); Fiirst (2016). Todos os roteiros utilizados foram retirados de estudos que estudaram a mudança institucional e o processo de institucionalização sob a ótica de Burns e Scapens, com exceção do estudo de Fiirst (2016) que também trata da mudança institucional, porém sob a ótica de outros modelos, desse estudo em específico, somente foram utilizadas questões relacionadas à contextualização do conhecimento e opinião dos colaboradores em relação a custos, assim como a contextualização do sistema informacional de custos no hospital.

As entrevistas foram realizadas *in loco* no Hospital Ministro Costa Cavalcanti, na cidade de Foz do Iguaçu – PR, durante o mês de junho de 2017, onde foram realizadas 9 entrevistas. Todas as entrevistas foram agendadas pelo departamento de Recursos Humanos do hospital. Os respondentes foram comunicados previamente sobre o escopo do estudo.

Primeiramente foi aplicado o roteiro de entrevista encontrado no Apêndice A que corresponde aos colaboradores que participaram ativamente da implementação do sistema de custos. O primeiro entrevistado foi o gerente responsável pela Contabilidade e Custos do hospital, a partir de seu relato, foram selecionados mais três colaboradores. O roteiro de entrevista encontrado no Apêndice B foi adaptado para os coordenadores de outras divisões e para dois gerentes de unidades significativas para o hospital, o setor do materno infantil, que possui a menor receita, devido ao grande número de atendimentos SUS e o setor dos Blocos operatórios (centro cirúrgico), que mostra um cenário contrário ao anterior, representando a maior receita do hospital.

O Quadro 05 descreve os cargos dos entrevistados e o tempo de duração das entrevistas realizadas, assim como o roteiro utilizado na entrevista.

Apêndice A			Apêndice B		
Cód.	Cargo	Duração	Cód.	Cargo	Duração
GCC	Gestor de Contabilidade e Custos	52m:18s	CE	Coordenadora de Enfermagem	31m:09s
CF	Coordenador Financeiro	43m:36s	CAT	Coordenadora de Apoio Técnico	30m:03s
AC	Analista de Custos	47m:24s	CA	Coordenadora Administrativa	38m:29s
AGQ	Assessora de Gestão de Qualidade	41m:48s	GBO	Gerente Blocos Operatórios	21m:39s
-	-	-	GMI	Gerente do Materno Infantil	22m:36s

Quadro 5. Cargos dos entrevistados

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os cargos foram descritos em códigos para a realização da análise das entrevistas. Para gravar as entrevistas que foram posteriormente transcritas, utilizou-se um aparelho gravador mp3 e também um aparelho celular. O tempo médio de cada entrevista do roteiro referente ao Apêndice A foi de 46 minutos, já as entrevistas referentes ao Apêndice B duraram em média 28 minutos. A diferença de tempo ocorre devido ao fato de o apêndice B conter um número inferior de perguntas, pois os mesmos não participaram ativamente da implantação do sistema.

A análise das entrevistas seguiu o formato do *framework* referente ao modelo de Burns e Scapens (2000), representados no constructo da pesquisa.

3.5.1 Documentos

A coleta de dados por meio da pesquisa documental utiliza informações que não receberam tratamento analítico, essas informações podem ser coletadas no momento em que os fatos ocorrem, ou posteriormente (Beuren, 2009).

As fontes documentais conseguem proporcionar dados em quantidade e qualidade suficiente em um estudo, ainda, em muitos casos só se torna possível realizar uma investigação social por meio de documentos (Gil, 2009). O autor considera documentos não apenas os escritos utilizados para esclarecer determinada indagação, mas qualquer objeto que possa contribuir para a investigação de determinado fato ou fenômeno.

As evidências encontradas a partir de documentos podem assumir muitas formas e deve ser o objeto de planos explícitos da coleta de dados, podem ser utilizados desde memorandos até relatórios administrativos internos, dependendo da necessidade de cada pesquisador (Yin, 2003). O autor ainda afirma que os documentos devem ser cuidadosamente utilizados e não se deve tomá-los como registros literais de eventos que ocorreram. Para os estudos de caso, seu uso mais importante é corroborar e valorizar as evidências oriundas de outras fontes.

Decorrente das entrevistas realizadas, foram solicitadas cópias de documentos internos e também coletados algumas telas disponíveis no sistema, mostrando as funções, relatórios, rateio, apuração de custos, entre outros. Algumas evidências foram disponibilizadas somente *in loco*, estas foram registradas em notas de campo para serem utilizadas no estudo. Os documentos possibilitaram confirmar os achados ou constatar divergências, cooperando com a triangulação dos dados. O Quadro 06 apresenta a relação de documentos coletados, assim como um *link* de acesso aos mesmos.

Todos os documentos listados se encontram no acesso ao *link* disponibilizado no Quadro 06. Os anexos A ao J representam os lançamentos dentro do sistema de custos do HMCC, os documentos contam com as telas do sistema, que descrevem os processos de cadastro, geração de tabelas e relatórios, distribuição de custos, geração de valores de procedimentos e materiais, entre outros. Esses documentos são referentes somente ao trabalho da Analista de Custos, conforme constatado em entrevista.

Os documentos referentes aos anexos K ao O correspondem com as informações que o sistema gera. Os anexos K e L descrevem os componentes de custos de procedimentos e exames, enquanto o anexo M descreve o rateio da água por centros de custos. O anexo N mostra um dos relatórios enviados mensalmente para os gerentes, muito citado durante as

entrevistas, o anexo O mostra o resultado final de um atendimento, considerando receitas, despesas e custos.

Referência	Código	Descrição	
Anexo A	DOC-01	Cadastro de Custos	https://drive.google.com/drive/folders/0ByIvu-JhB_-BUzJMNv95Q0xFX1E?usp=sharing
Anexo B	DOC-02	Geração da tabela de custo mensal	
Anexo C	DOC-03	Apuração de custos	
Anexo D	DOC-04	Capacidade de produção	
Anexo E	DOC-05	Orçamento do mês	
Anexo F	DOC-06	Custos procedimento e materiais	
Anexo G	DOC-07	Resultado centro de controle	
Anexo H	DOC-08	Fechamento custos mês	
Anexo I	DOC-09	Ficha técnica	
Anexo J	DOC-10	Apuração de custo	
Anexo K	PDF-01	Ficha técnica produto/serviço	
Anexo L	PDF-02	Ficha técnica exame	
Anexo M	PDF-03	Rateio	
Anexo N	PDF-04	Relatório Gerencial	
Anexo O	PDF-05	Relatório do resultado por atendimento	
Anexo P	OUTROS DOC-01	Projeto Gestão por Competências	
Apêndice E	NC-01	Nota de Campo (administrativo)	
Apêndice F	NC-02	Nota de Campo (assistencial)	

Quadro 6. Relação de Documentos.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Durante as entrevistas foram observados vários relatos sobre a implantação da Gestão de Competências e sua ligação com a gestão de custos, para uma melhor compreensão do tema, foi solicitado uma contextualização para o Recursos Humanos, a descrição do mesmo se encontra no anexo P.

As notas de campo elaboradas correspondem aos apêndices E e F, elas evidenciam as observações realizadas no mês de Maio de 2017, e estão relacionadas as visitas nas instalações do hospital, a fim de coletar os dados necessários à viabilização da pesquisa.

3.6 Análise qualitativa dos dados

A pesquisa qualitativa demanda que os pesquisadores utilizem de práticas interpretativas interligadas com o objetivo de compreender melhor o assunto que está ao seu alcance, não privilegia nenhuma única prática metodológica, tampouco possui um conjunto distinto de métodos ou práticas que seja inteiramente seu, portanto, os pesquisadores utilizam diversos tipos de análise, como a semiótica, da narrativa, do conteúdo, do discurso, de arquivos e fonêmica e até mesmo as estatísticas (Denzin & Lincoln, 2006).

Gil (2009) explica que a exploração do material constitui, geralmente, uma fase longa e fastidiosa que tem como objetivo administrar sistematicamente as decisões tomadas via pré-análise. O tratamento dos dados, a inferência e a interpretação, por fim, objetivam tornar os dados válidos e significativos.

Nesse contexto, a análise dos dados será feita a partir da análise de conteúdo, segundo Bardin (2010), a análise de conteúdo é um método empírico que depende do tipo de interpretação que se tem como objetivo, sendo um conjunto de técnicas de análises descritivas e sistemáticas, adaptável ao campo de aplicação, com a finalidade de interpretação que admita inferência a respeito do conteúdo da mensagem. O autor ainda afirma, o desenvolvimento dessa análise ocorre em três etapas, começando com uma pré-análise, depois ocorre a exploração do material e por último o tratamento dos dados, inferência e interpretação. Creswell (2010) propôs uma trajetória para analisar os trabalhos qualitativos, conforme ilustrado pela Figura 07 a seguir.

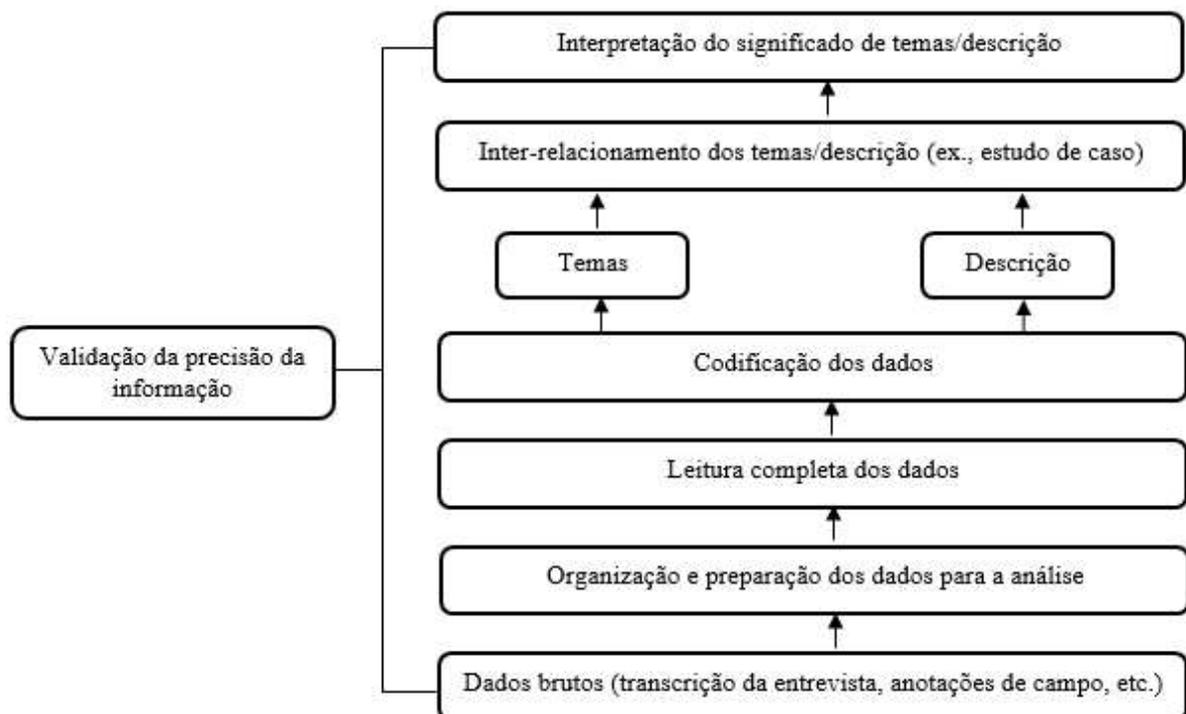


Figura 7. Trajetória para análise de dados qualitativos.

Fonte: Creswell (2010, p. 218).

Para codificação do material coletado e início do processo de análise, utilizou-se o *software* Atlas.ti®, a partir deste recurso foi elaborado figuras dos trechos das entrevistas para uma melhor visualização do conteúdo. O agrupamento dos dados foi realizado de acordo com as categorias do constructo da pesquisa.

A codificação foi feita primeiramente pela leitura, frase a frase das transcrições das entrevistas, agrupando os textos nas figuras expostas no capítulo 4, tanto para o sistema de custos quanto para o tratamento de desperdícios, posteriormente, para sustentar a análise, foi utilizado o *software* Nvivo® para gerar as nuvens de palavras de cada categoria.

3.7 Instrumento de pesquisa quantitativo (*Survey*)

Survey é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, as quais devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. Como qualquer outro instrumento de coleta, os questionários possuem algumas vantagens e desvantagens. Entre as vantagens se encontram: obtenção de respostas que materialmente seriam inacessíveis; maior uniformidade na avaliação, devido a natureza impessoal do instrumento e maior segurança, pelo fato de as respostas não possuírem identificação. Já entre as desvantagens: impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas; exigência de um universo mais homogêneo, entre outros (Marconi & Lakatos, 2011).

Nos dados quantitativos os números mensurados são usados diretamente para representar as propriedades de algo (Hair Jr *et al.*, 2005). No caso dessa pesquisa, as categorias que representam as etapas do processo de institucionalização são: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

Deste modo, a terceira etapa de coleta da pesquisa se deu por meio de um *survey* junto a gerentes e supervisores do Hospital Ministro Costa Cavalcanti. Os questionários buscaram captar a percepção dos respondentes quanto as características qualitativas da mudança institucional e o processo de institucionalização. Portanto, o questionário foi dividido de acordo com o constructo da pesquisa, contemplando todos os objetivos específicos do estudo. O instrumento contou com os mesmos autores base da entrevista, com o objetivo de confirmar as informações coletadas durante as mesmas.

O instrumento para aplicação da *survey* foi ancorado em escala *Lickert* de 5 pontos e foi composto por 31 questões. No Quadro 07 é exposto o número de questões de cada fase do processo de institucionalização, de acordo com o modelo de Burns e Scapens (2000), assim como os autores bases das questões.

Constructo	Categoria	Nº de Questões	Autores
Mudança Institucional	Codificação	6	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Reis (2008); Marassi, Wrubel & Rosa (2014); Fiirst (2016)
Processo de Institucionalização	Incorporação	6	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Marassi, Wrubel & Rosa (2014);
	Reprodução	7	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Reis (2008); Marassi, Wrubel & Rosa (2014); Fiirst (2016)
	Institucionalização	12	Burns; Scapens (2000); Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); Rocha e Guerreiro (2010); Reis (2008); Marassi, Wrubel & Rosa (2014); Fiirst (2016)

Quadro 7. Instrumento de pesquisa para *survey*.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os construtos (ou conceitos) foram extraídos da Teoria Institucional, sob o enfoque de Burns e Scapens (2000) de onde foram identificados também, os componentes e indicadores conforme o constructo da pesquisa apresentado no tópico 3.3.

3.7.1 População e amostra

O Hospital Ministro Costa Cavalcanti se divide em três grandes áreas, a assistencial, técnica e administrativa, com o objetivo de abranger não só os participantes ativos da mudança institucional e coordenadores, foram aplicados questionários aos gerentes e supervisores de todas as áreas. O quadro de gestores e supervisores do hospital é composto por 23 gerentes e 107 supervisores, porém 3 gerentes foram retirados da população desse instrumento de coleta, por terem participado das entrevistas.

A amostragem da pesquisa é não probabilística, por conveniência. Na amostragem não probabilística não se sabe qual é a probabilidade de um elemento da população ser escolhido. No método de amostragem por conveniência a seleção da amostra é feita de acordo com a disponibilidade dos respondentes.

Portanto, os questionários foram disponibilizados por e-mail e o setor de recursos humanos encaminhou a todos os gerentes e supervisores, resultando em 26 respondentes. Para alcançar um maior número de participantes, os questionários foram aplicados *in loco*, mas primeiramente, houve o envio de um informativo emitido pela área de Recursos Humanos do HMCC aos gerentes e supervisores, no dia anterior a coleta, para solicitar a participação,

também foram entregues questionários em todas as áreas do hospital, somando 26 respondentes. Após as duas etapas de coleta, a pesquisa contou com 52 questionários respondidos.

3.8 Análise de dados quantitativos

Como são registrados diretamente com números, os dados quantitativos estão em uma forma que se presta para análise estatística (Hair Jr *et al.*, 2005). Portanto, após a tabulação dos dados coletados foi realizado o tratamento estatístico dos dados coletados com o *software Statistical Package for the Social Sciences 21* (SPSS).

As relações propostas no modelo teórico foram analisadas por meio de análise de estatísticas descritivas e de frequência, encontrado com detalhe no capítulo 4 desta dissertação.

Após a análise dos dados quantitativos, os resultados obtidos foram analisados em conjunto com os dados qualitativos para abranger as análises dos resultados e permitir maior compreensão sobre o contexto em que os resultados foram gerados.

3.9 Limitações dos métodos e técnicas de pesquisa

A limitação desta pesquisa reside no sentido de que, os resultados obtidos no caso estudado não se aplicam a outros contextos. Por se tratar de um estudo de caso, a pesquisa compreende o estudo profundo do hospital em seu contexto próprio, conseqüentemente, as análises ficam limitadas ao hospital estudado, impossibilitando a generalização dos resultados para outros hospitais.

Por fim, existem limitações em relação aos instrumentos de coleta de dados, pois todas as fontes de evidência podem sofrer algum tipo de influência por parte do pesquisador, e em alguns casos, como na entrevista, o próprio entrevistado pode prejudicar a pesquisa respondendo de maneira tendenciosa ou ocultando fatos essenciais para o estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Etapa qualitativa

Esta etapa foi realizada inicialmente com o propósito de contextualizar o funcionamento do Sistema Informacional de Custos no Hospital e identificar a prática de tratamento de desperdícios, assim como caracterizar e analisar o processo de institucionalização dos mesmos. As informações obtidas e os resultados são apresentados como forma de contextualizar os achados da etapa qualitativa subsequente e fundamentar as discussões sobre os resultados.

4.1.1 Perfil dos Entrevistados

A etapa qualitativa se realizou por meio da aplicação de entrevistas semiestruturadas, obtidas no *framework* de Burns e Scapens (2000) a fim de analisar o processo de institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdícios no Hospital Ministro Costa Cavalcanti com base na percepção dos colaboradores.

Para descrever o perfil dos 9 colaboradores entrevistados foram levantadas as funções, tempo no cargo, tempo no hospital, formação acadêmica e se possui experiência profissional em custos. O Quadro 08 evidencia o perfil dos entrevistados.

Cargo	Tempo na Empresa	Tempo no Cargo	Formação Acadêmica	Experiência profissional em Custos
Analista de Custos	16 anos	10 anos	Contabilidade	Não
Assessora de Gestão de Qualidade	14 anos	4 anos	Administração	Não
Coordenador Financeiro	23 anos	8 anos	Contabilidade	Sim
Coordenadora Administrativa	13 anos	10 meses	Administração	Não
Coordenadora de Apoio Técnico	5 anos	5 anos	Administração	Sim
Coordenadora de Enfermagem	17 anos	10 anos	Enfermagem	Não
Gestor de Contabilidade e Custos	20 anos	9 anos	Contabilidade	Sim
Gerente Blocos Operatórios	5 anos	3 anos	Enfermagem	Não
Gerente Materno Infantil	7 anos	3 anos	Enfermagem	Não

Quadro 8. Perfil dos Entrevistados

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nota-se no Quadro 08 que o tempo na empresa varia entre 5 e 23 anos, uma diferença ampla, porém, nenhum entrevistado entrou recentemente no quadro de funcionários do hospital, tornando todos aptos e com conhecimento necessário para responder as questões da entrevista. Em relação ao tempo no cargo a variação vai de 10 meses a 10 anos, apesar de a Coordenadora Administrativa estar no cargo atual há menos de um ano, ela já passou por duas gerências durante os 13 anos trabalhados no hospital, o restante dos coordenadores estão há mais de 5 anos no cargo, sendo a Coordenadora de Apoio Técnico a única que já entrou exercendo o cargo atual no hospital, porém, a mesma afirmou que já possuía experiência com administração hospitalar, tendo sido diretora de um hospital de pequeno porte em sua cidade natal. A diferença entre o tempo de trabalho no hospital sugere que os gestores iniciaram suas carreiras atuando na operação, conhecendo a rotina e as características das atividades de seus subordinados, em relatos na entrevista, com exceção a Coordenadora de Apoio Técnico, todos passaram por mais de um cargo no hospital e foram realocados na entidade, subindo na hierarquia ao longo dos anos.

As áreas de formação acadêmica se dividem em Contabilidade, Administração e Enfermagem. Em sua maioria, os entrevistados possuem pós-graduação ou MBA em gestão hospitalar, empresarial e estratégica da saúde, e também em outras áreas mais específicas da atuação de cada um.

Quanto a experiência profissional com gestão de custos, dos 9 entrevistados somente 3 já haviam trabalhado com custos previamente a ocupação do cargo no hospital. No entanto, nenhum dos entrevistados afirmou ter um contato profundo com a gestão de custos, apenas um contato mais raso no assunto, constando-se que a implementação do sistema informacional de custos na organização que fez com que os colaboradores ampliassem seus conhecimentos na área.

4.1.2 Percepção dos entrevistados sobre gestão de custos e tratamento de desperdícios na área da saúde

Com o objetivo de contextualizar a percepção dos respondentes em relação a gestão de custos e tratamento de desperdícios na área da saúde e, conseqüentemente, dentro do hospital, procedeu-se alguns questionamentos em relação ao conhecimento sobre custos, a importância da gestão de custos e tratamento de desperdícios e por último, a contribuição da gestão de ambos para a entidade hospitalar estudada. Alguns fragmentos das entrevistas realizadas em relação a gestão de custos são apresentados na Figura 08.

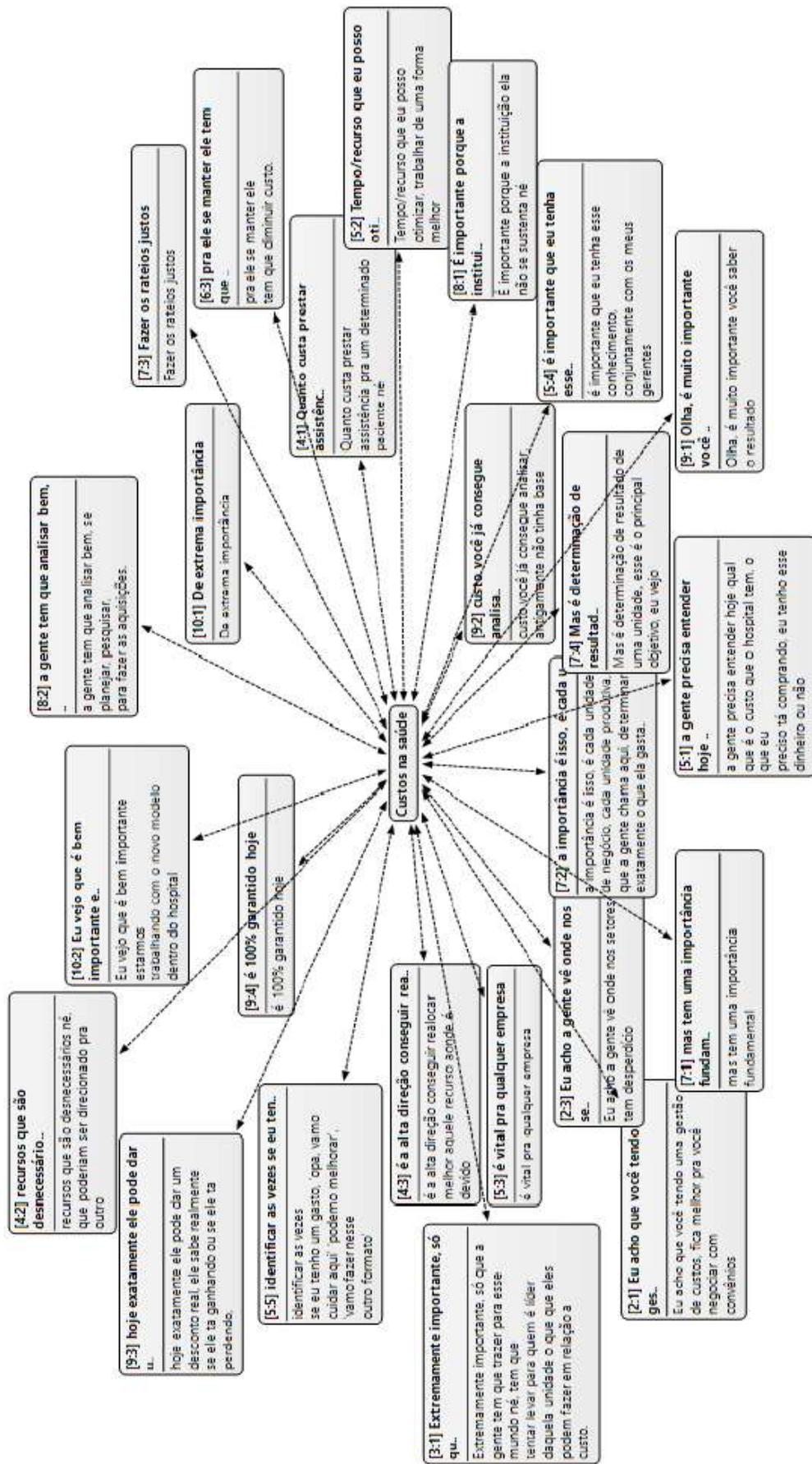


Figura 8. Percepção dos entrevistados sobre Gestão de Custos
Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A partir dos relatos encontrados nas entrevistas, é possível observar a presença do tema em diferentes setores do hospital. Fato que pode ser constatado nos anexos Q e R que tratam das notas de campo, em que foi relatado o conhecimento pelo menos da existência de um sistema de custos no hospital, porém, nas visitas feitas foi observado a divergência do grau de conhecimento sobre o sistema informacional de custos entre os setores e cargos hierárquicos. Entre entrevistas e relatórios emitidos pelo sistema (anexo N), as informações de custos estão presentes em todas as gerências, foi unânime a constatação da emissão mensal de um relatório de custos, assim como o apoio da coordenação e direção do hospital para uma maior compreensão e utilização dos mesmos.

Segundo as informações coletadas, a grande maioria dos gestores demonstraram uma preocupação para que as informações geradas pelos relatórios de custos sejam utilizadas para fins de redução de custos e desperdícios de material, clínico, horas extras e retrabalhos. Existe também uma expectativa em relação a ligação dessas ações com a manutenção do nível de acreditação que o hospital possui e com a Gestão de Competências.

Como pode-se constatar a partir de trechos de frases apresentadas na Figura 08, a percepção dos entrevistados a respeito do tema é convergente, no que se refere a importância da gestão de custos e suas potenciais contribuições para a melhoria da gestão do hospital. Ainda, para validar essa evidência, apresenta-se trechos de algumas falas das entrevistas realizadas (Quadro 9).

Nessas falas, fica demonstrado que a adoção da gestão de custos vem ao encontro das necessidades dos colaboradores do hospital, tanto na parte de negociação, quanto na parte de controle e redução de custos em cada gerência, conseqüentemente melhorar a realização dos gastos do hospital, mantendo a qualidade dos serviços prestados. No entanto, apesar dos entrevistados perceberem a importância da gestão de custos, os gestores não possuem experiência profissional com a gestão de custos e muitos afirmaram que gostariam de ter um maior conhecimento relacionado a essa ferramenta de controle gerencial.

Importância e Contribuição da Gestão de Custos no ambiente hospitalar	
Entrevistado 1	“Eu acho que você tendo uma gestão de custos, fica melhor pra você negociar com convênios, porque você sabe quanto custa um paciente teu pra você poder negociar com o convenio né. Então eu acho essencial, até pra uma tomada de decisão né.”
Entrevistado 2	“A gente precisa entender hoje qual que é o custo que o hospital tem, o que eu preciso tá comprando, eu tenho esse dinheiro ou não, é vital pra qualquer empresa, que essa área de custos esteja muito aberta com as interações, porque se não é a minha área direta mas eu tenho que interagir, mas assim, é importante que eu tenha esse conhecimento, conjuntamente com os meus gerentes.”
Entrevistado 3	“É importante pra gente saber o que a gente gasta e o que a gente não gasta, pra nós é muito fácil pedir, e a gente não tem noção do que essa parte da contabilidade por trás né, é uma coisa totalmente diferente da nossa. É importante pra gente organizar e fazer a redução de custos também, que é um dos objetivos do hospital, pra ele se manter ele tem que diminuir custo.”
Entrevistado 4	“A importância é cada unidade de negócio, cada unidade produtiva, que a gente chama aqui, determinar exatamente o que ela gasta, fazer os rateios justos. Mas é determinação de resultado de uma unidade, esse é o principal objetivo, eu vejo.”
Entrevistado 5	“É importante porque a instituição ela não se sustenta né, se você tiver um gasto maior do que você, e muita gente pede muita coisa, e se você for comprar tudo que todo mundo tá pedindo, você também não consegue, então a minha visão assim é em relação a isso, a gente tem que analisar bem, se planejar, pesquisar, para fazer as aquisições”.
Entrevistado 6	“Olha, é muito importante você saber o resultado, quando um paciente particular, quando pede um desconto, nós geramos um custo e passamos pro diretor, ele já sabe se ele pode dar 10%, 20% de desconto, ele já sabe se ele pode dar um desconto na parte médica ou na parte hospitalar, aí com o custo você já consegue analisar, antigamente não tinha base”.
Entrevistado 7	“De extrema importância, tanto que quando vamos conversar alguma situação com os enfermeiros é difícil eles entenderem essa situação, pois oferecemos um serviço sem pensar no custo disso. Mas existe a possibilidade de oferecermos o mesmo serviço, com qualidade, mas diminuindo os custos. Eu vejo que é bem importante estarmos trabalhando com o novo modelo dentro do hospital, que é a gestão por competência, e dentro da gestão vamos trabalhar custos com os supervisores, os resultados do setor e pedir para eles trazerem ações e sugestões de melhorias”.

Quadro 9. Resumo dos relatos sobre a contabilidade de custos – importância e contribuições. Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Em relação ao tratamento de desperdícios, a preocupação e ação em relação ao tema não foi identificada por todos os entrevistados, situação convergente com as observações registradas nas notas de campo, nas quais em alguns setores foi registrado que possuem ações e discussões e em outros não. Em seus relatos, os entrevistados vincularam a importância dos mesmos com a redução de custos.

A Figura 09 evidencia uma síntese das principais palavras reproduzidas pelos coordenadores e gestores durante as entrevistas realizadas nesta etapa da pesquisa. As informações destacadas em formato de nuvem de palavra, correspondem as respostas obtidas nos questionamentos relacionados a importância e contribuição do SIC e tratamento de desperdícios, para tal, as palavras “custos” e “desperdícios” não foram incluídas, na Figura 09 a seguir, o tamanho da palavra é proporcional a quantidade de vezes que apareceu no texto, o que foi possível identificar com o auxílio do *Software NVIVO®*.

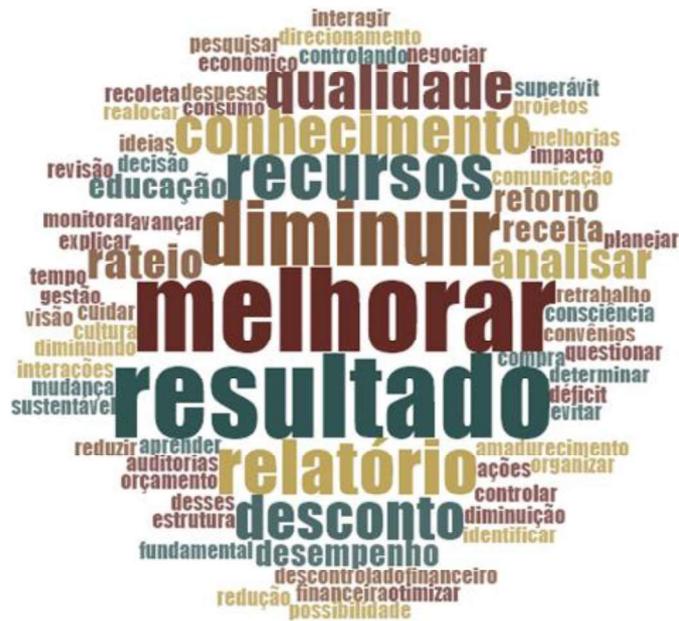


Figura 9. Nuvem de Palavras - Gestão de Custos e Tratamento de Desperdícios.
Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Na nuvem de palavras é possível observar que os custos e desperdícios fazem parte do contexto hospitalar. As palavras que se manifestaram com maior frequência foram: melhorar, resultado, relatório, conhecimento, qualidade, recursos e desconto. Os termos mais citados mostram a necessidade da informação de custos na entidade, os respondentes reconhecem a utilidade das informações de custos e também do tratamento de desperdícios. Por meio dessa análise consolidada exposta na Figura 09, também é verificada as percepções do entrevistados sobre as potenciais contribuições que o sistema informacional de custos e a gestão de desperdícios podem proporcionar, estão relacionadas ao controle das informações para gastos, receitas e possíveis descontos ofertados aos pacientes, um maior conhecimento sobre o próprio setor e conseqüentemente, a possibilidade de aperfeiçoar seu desempenho, o tratamento das informações fornecidas nos relatórios, por conseguinte, melhorar o resultado final da organização. Estes achados corroboram com as assertivas da rede semântica, apresentadas na Figura 08.

Em síntese, os resultados revelam que a percepção da importância e necessidade da informação de custos e o tratamento de desperdícios é presente no caso analisado, sendo relatada pelos coordenadores e gestores entrevistados.

4.1.3 Contextualização do funcionamento do Sistema Informacional de Custos no Hospital.

Seguindo o estudo de Burns e Scapens (2000), o primeiro passo para alcançar a compreensão do processo de institucionalização é a contextualização do ambiente atual da organização, suas rotinas e instituições, assim como conhecimento dos sistemas formais juntamente com a compreensão dos hábitos dos membros do hospital.

Primeiramente, o Sistema de Informação de Custos (SIC) deve ser compreendido no contexto desse trabalho como uma “instituição”, devido os conceitos da Teoria Institucional. O Hospital Ministro Costa Cavalcanti iniciou a discussão sobre a implementação do SIC em 2008, por meio da equipe de Contabilidade, os responsáveis eram o Gerente de Contabilidade e a Analista de Custos, contando com o auxílio do Coordenador Financeiro e da Assistente de Gestão de Qualidade. Os mesmos relataram alguns motivos que levaram a implementação dessa instituição no hospital, evidenciado no Quadro 10.

Contexto da implementação do Sistema Informacional de Custos	
Entrevistado 1	“Surgiu a partir do momento que, a visão é clara que tinha desperdício ne, só tinha que achar um meio de controlar isso, e como controlar isso, tem que mostrar, e pelo custo eu consigo mostrar. Porque em todo lugar que você vai você escuta sobre redução de custos.”
Entrevistado 2	“É, na época não se tinha assim, um controle exato. Então o hospital tem várias engrenagens ligadas né e cada uma tem a sua função. Então a própria questão de planejamento estratégico. Então a necessidade ela veio junto com as outras necessidades que o hospital tinha de mostrar né. A gente tinha que trabalhar em cima de algo mais sintético, ou melhor, mais analítico, mais a fundo.”
Entrevistado 3	“Então, a gente precisou separar bastante porque a Itaipu exige isso né, porque além da melhoria que você tem dentro do hospital, a gente tem uma prestação de contar pra fazer pra eles.”
Entrevistado 4	“A gente precisava trazer esse olhar para a instituição, se o objetivo da instituição no planejamento estratégico é ser autossustentável financeiramente, a gente não pode só ficar tentando captar recurso. se a gente quer ser autossustentável financeiramente a gente tem que ter ações, essa cultura para o olhar de custos, foi ai que a gente entendeu que era necessário ter essa mudança, foi através do planejamento estratégico.”

Quadro 10. Resumo dos Relatos Sobre a Contextualização da Mudança Institucional.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Pode-se notar que os relatos estão ligados as necessidades percebidas no hospital, começando pela prestação de contas a Itaipu Binacional e ao Governo do Paraná, ambos repassam verba ao hospital e exigem transparência das contas do HMCC, fato que foi confirmado no site da entidade em um campo somente para isso. Dentre os fatores internos e de gerencia, foram percebidos a preocupação com a redução de custos, controle de compras e gastos por setor, assim como planejamento estratégico.

Na época, não existia o cargo de Analista de Custos, o mesmo foi criado com o intuito da organização ter um responsável pela gestão de custos. Primeiramente foi escolhido um colaborador do setor de Contabilidade para o cargo, porém o mesmo não se adequou as demandas do hospital e foi desligado da entidade. Logo em seguida, outra pessoa da Contabilidade foi designada e continua esse trabalho até o presente momento.

A Analista de Custos é responsável por importar da contabilidade todo o processo de custos e todos os lançamentos referentes aos centros de custos, o sistema é integrado, portanto todos os lançamentos dos outros setores, solicitações, compras, utilização de material, entre outros, vão automaticamente para o sistema de custos. Cabe também a responsável pelo setor, auxiliar outros colaboradores em relação a explanação das informações de custos, além da emissão de relatórios mensais para os gerentes e direção do hospital. Foi constatado no sistema as informações que alimentam os relatórios, os critérios de rateios, apuração de procedimentos e exames, assim como os relatórios disponibilizados mensalmente, essas evidências se encontram nos Anexos B até o O com as telas do sistema referente aos itens disponibilizados pela Analista de Custos, a mesma compartilhou somente alguns exemplos para uma melhor visualização.

Os relatórios foram criados com o intuito de proporcionar análises aos gerentes, porém, durante entrevistas, não foi constatado que as informações geradas pelo sistema estavam sendo utilizadas pelos mesmos.

Os relatos dos outros entrevistados, gerentes e coordenadores que fazem parte do processo de custos, mas não participaram ativamente da implementação, mostram que a preocupação com o SIC somente aconteceu a partir de 2013/2014, devido a outros fatores além dos citados anteriormente. Os trechos que evidenciam o período de utilização, assim como os fatores que influenciaram a utilização das informações de custos estão apresentados a seguir (Quadro 11). Analisando a perspectiva dos outros respondentes, foi detectado que apesar de o SIC ter sido implementado em 2008, o uso de suas informações começou a ser ativamente utilizadas de 2 a 3 anos atrás. Os entrevistados apresentaram alguns fatores externos que ocasionaram essa mudança de comportamento nas rotinas do hospital, a recessão econômica que atingiu o país em 2015, assim como uma crise local, ocasionando do município de Foz do Iguaçu não realizar o repasse de verba, fazendo com que os coordenadores criassem medidas de redução de custos e desperdícios, a partir de reuniões com seus gerentes, atualmente esse repasse não é mais feito pela prefeitura e sim pelo Governo do Paraná.

Contexto da utilização das informações de custos	
Entrevistado 1	“A gente teve períodos aqui, dois, três anos atrás que a prefeitura ficou nos devendo um certo valor e foi um fator, e foi um valor impactante, a gente teve uma gestão com muita dificuldade no município. Uma outra questão, a própria crise no país, que a gente tá aí a dois anos e meio, então isso reflete muito. E a última questão que eu passei aqui, é a própria negociação com as operadoras, é cada operadora funciona no formato e muitas vezes um procedimento nosso pode ser mais caro que a tabela vai pagar, então tem que ter uma negociação próxima muito afiada ali, se não no final das contas a gente tem nossa mão de obra, a gente tá prestando serviço, fazendo os procedimentos, e que retorno é esse que o plano de saúde tá nos trazendo.”
Entrevistado 2	“Se eu não aumento a receita eu tenho que diminuir custos. O cenário hoje pra qualquer hospital no Brasil não é um cenário bom, e a gente está em um hospital filantrópico, então 60% dos nossos atendimentos é SUS [...] O segundo fator foi nivelar conhecimento, todo mundo ter um mínimo de conhecimento, ninguém vai ser especialista em custo porque pra isso tem um setor próprio, mas diante desse relatório que eu tenho né e dentro da minha área, o que eu posso fazer?”
Entrevistado 3	“A situação de crise né no Brasil, e crise na região de Foz do Iguaçu também né, que a gente ficou um bom tempo sem adquirir quase nada, porque a prefeitura devia muito dinheiro para nós e a gente tava com ameaça de falência né, então a gente teve que se reorganizar aí na questão dos custos [...] Há uns dois anos começou a ser discutido mais né, após a reunião gerencial tinha uma reunião além da gerencial, que o faturamento vinha e mostrava os custos como que funcionava, para introduzir mais a gente nesse mundo, para fazer a gente pensar mais nesse outro lado.”
Entrevistado 4	“A mais ou menos uns 2 anos que começamos a trabalhar com isso [...] A própria missão do hospital já traz uma questão financeira, para conseguirmos trabalhar com a questão financeira e fora isso, ainda temos esses projetos como a Gestão por competência. ”

Quadro 11. Resumo dos relatos sobre a contextualização da utilização das informações de custos.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Outras duas justificativas estão vinculadas a outros controles na entidade, primeiro o nível de acreditação hospitalar, em que uma instituição credenciada avalia os padrões de qualidade e segurança nos hospitais e demais instituições de saúde, portanto, todos os anos de quatro em quatro meses, o HMCC passa por manutenções, a instituição acreditadora visita o hospital para avaliar e re-certificar, existindo a possibilidade da entidade perder níveis e ser rebaixada. O hospital possui o nível mais alto de acreditação e, conta atualmente com ações específicas para a área hospitalar, para identificar se o que está sendo realizado, está sendo feito com qualidade ou não. Tais informações foram confirmadas no site da entidade, assim como em documentos disponibilizados *in loco*, registrados em nota de campo (anexo Q) e é salientado no relatório emitido pela auditoria da gestão de qualidade e ações de diminuição de desperdícios por parte do hospital.

O segundo controle apontado como um dos motivos da utilização das informações de custos foi a implementação da Gestão de Competências que está ocorrendo no HMCC, no qual a proposta conta com o trabalho de custos com os supervisores, análise de resultados do setor e propostas de ações de melhorias. O Anexo B corrobora com tais relatos, o documento

disponibilizado pelo departamento de Recursos Humanos descreve a existência das competências por líderes, assim como indicadores e planos de ação para cada setor.

Nesse contexto de demanda de uma maior atenção à diminuição de custos, vem a preocupação com os desperdícios, durante as entrevistas os temas foram mencionados em conjunto. A contextualização do tratamento de desperdícios é apresentada a seguir.

4.1.4 Identificação da prática de tratamento de desperdícios no Hospital.

A fim de se identificar a existência do tratamento de desperdícios no hospital, procedeu-se alguns questionamentos. Foi percebido a atenção aos desperdícios de diversas maneiras, várias ações foram citadas durante as entrevistas, da mesma forma que alguns entrevistados não souberam responder sobre o assunto. A Figura 10 apresenta trechos em que fica comprovado a presença do tema no hospital, apresentado a seguir.

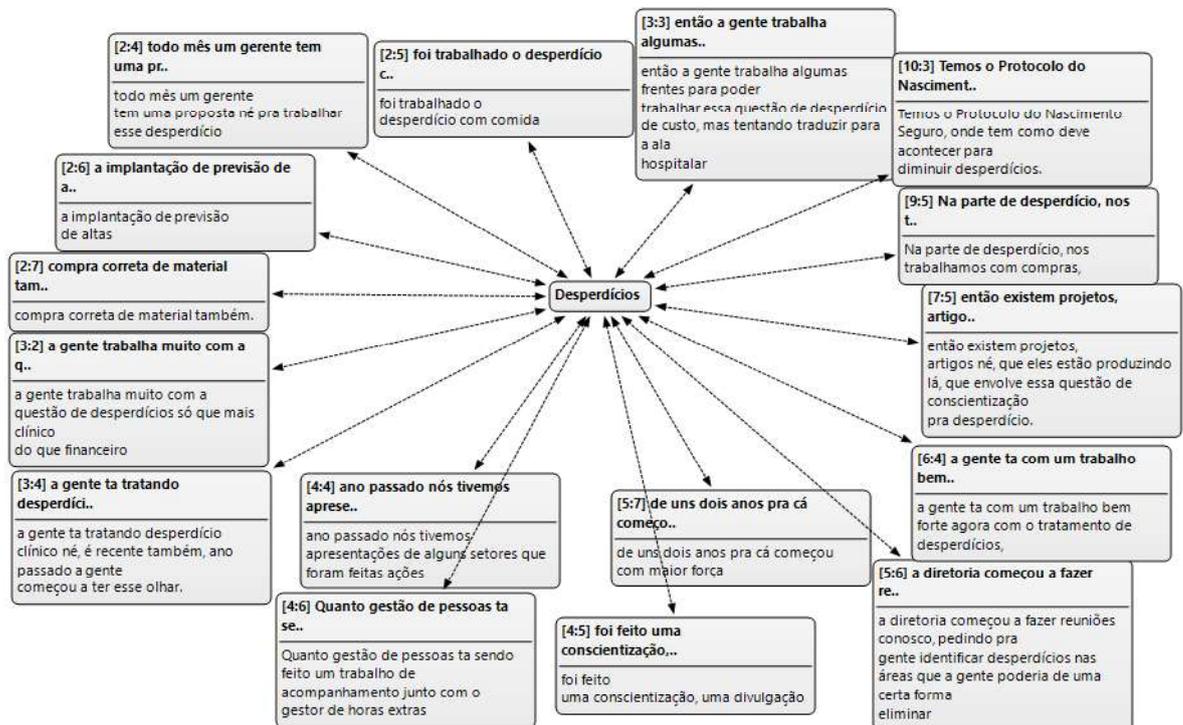


Figura 10. Práticas de tratamento de desperdícios – Percepção dos respondentes.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De maneira geral, a preocupação com desperdícios envolve diversos setores do hospital, cada gerente trabalhando da maneira que acredita ser a melhor, em nenhum relato foi informado

uma padronização sobre o tratamento de desperdícios no hospital como um todo, mas sim, a existência de reuniões gerenciais mensais, com propostas de ações para redução ou eliminação de desperdícios. O tratamento de desperdícios não sofreu um processo de implementação como o SIC, ele partiu de necessidades citadas no tópico anterior, nascendo em diferentes períodos para cada departamento, assim como seu nível de intensidade, foram relatados desde pequenas ações, como reutilização de copo plástico, até práticas com grande impacto financeiro no hospital. Existem também, atividades vinculadas a uma pós-graduação em gestão da saúde, ofertada pelo hospital aos gerentes, na qual os mesmos elaboram projetos que visem diminuir e eliminar desperdícios. Os tipos de desperdícios citados foram: clínicos, compras, medicação, pessoal, internação de pacientes, alimentação, entre outros. A partir da análise semântica é possível observar que a discussão do tema está presente constantemente nas rotinas do hospital, existindo informações de movimentos de alguns anos atrás, assim como procedimentos atuais e também projetos que serão executados. Para uma melhor retratação das medidas tomadas em relação ao tratamento de desperdícios, o Quadro 12 apresenta o resumo dos relatos de algumas ações que foram citadas durante as entrevistas.

Contexto do Tratamento de Desperdícios	
Entrevistado 1	“Agora, na comissão de sustentabilidade ambiental, que foi trabalhado o desperdício com comida, então pro funcionário se conscientizar, se servir uma vez, porque às vezes se serve demais e não gosta e joga fora [...] outro exemplo, a implantação de previsão de altas, a gente deixa de fazer comida, às vezes o paciente vai embora antes do almoço, então se desperdiça aquela comida sabe, porque depois que saiu da cozinha, essa comida não pode mais voltar pra cozinha.”
Entrevistado 2	“Eu lembro que a contabilidade na época lançou lá uma campanha que era pra desligar luz, computador, ar condicionado, parece tão pouco né, mas se você for pensar no tamanho que é esse hospital. Então eram campanhas pequenas né, e que assim foi feita uma conscientização, uma divulgação.”
Entrevistado 3	“Uma gerente nossa da farmácia, tinha identificado que um determinado item, uma pomada, no momento que a gente dispensava pro paciente, obviamente se eu dispensei o tubo, eu vou cobrar pelo tubo [...] a gente identificou o parâmetro no sistema, pra corrigir, então ao invés de colocar o tubo com suas grama totais, a gente conseguiu converter só aquilo que seria utilizado, só o que seria prescrito, pra gente poder cobrar de forma correta [...] então a gente teve no primeiro mês, 24 mil de diferença num único item.”
Entrevistado 4	“A gente ta controlando agora o numero de inserção de cateter periférico que a gente insere no paciente, quanto mais a gente insere sem justificativas, mais o convênio glosa, mais o hospital perde, então a gente está melhorando os relatórios pra que a gente melhore o faturamento desses equipamentos.”
Entrevistado 5	“Temos o Protocolo do Nascimento Seguro, onde tem como deve acontecer para diminuir desperdícios. Desde prevenção a quedas, por exemplo, até diminuir casos de infecção”.

Quadro 12. Resumo dos Relatos Sobre a existência do Tratamento de Desperdícios.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

No decorrer das entrevistas, foi declarado que essas ações surgiram das reuniões gerenciais, aos coordenadores e gerentes são solicitados para apresentar relatórios de melhoria,

mostrando atividades que foram feitas na unidade e que resultaram em um impacto positivo. Em alguns setores, como do Apoio Técnico, foi descrito um forte acompanhamento do assunto, algo que segundo os entrevistados, nunca foi tão intenso como no presente.

As informações constatadas na Figura 10 e no Quadro 12 foram evidenciadas durante as visitas ao HMCC, tanto na área administrativa quanto na área assistencial, os Anexo Q e R, referente as Nota de Campo 01 e 02 (2017) apresentam as seguintes considerações:

“[...] existindo vários projetos paralelos em diversos setores do hospital, porém, não no hospital como um todo.”

“[...]foi apresentado um relatório recebido da auditoria da gestão de qualidade, onde os mesmos exigiam ações de diminuição de desperdícios por parte do hospital.”

“Outro fator observado que auxilia a discussão e ações em relação a gestão de custos e tratamento de desperdícios é o MBA em gestão hospitalar, oferecido pelo hospital, onde vários gerentes estão cursando, dentro desse MBA existem matérias que também exigem projetos de redução de custos e desperdícios, alguns já aprovados pela diretoria, porém nenhum concluído, tais informações foram confirmadas com o setor de RH, posterior as visitas.”

“Foi apresentado pela coordenadora do apoio técnico, e-mails originados da diretoria, demandando ações de diminuição de desperdícios.”

Nesse cenário, fica evidenciado as discussões, práticas e projetos referentes ao tratamento de desperdícios, onde, dentro da entidade estudada, os trabalhos estão sendo desenvolvidos gradativamente, se expandindo nos setores, pois alguns ainda não aderiram tal cultura. Deste modo, entende-se que as evidências levantadas na identificação das práticas de tratamento de desperdícios, assim como a contextualização do SIC, descrita no tópico anterior, auxiliam na compreensão do processo de institucionalização dos mesmos, as etapas desse processo estão expostas nos próximos tópicos de análise.

4.1.5 Processo de Codificação

Seguindo o modelo teórico proposto por Burns e Scapens (2000), a análise do processo de institucionalização conta com a codificação como primeira etapa, tal estágio é orientado pela arquitetura do conjunto de princípios desejados, sendo esses detalhados e especificados em

rotinas e regras. Nessa etapa pode haver alguma objetividade nas regras especificadas nos manuais de procedimento, mas nem todas as regras serão explicitadas dessa maneira.

Para tanto, com base na fundamentação teórica elaborada para este estudo, estabeleceram-se alguns questionamentos realizados aos gestores entrevistados, com vistas a identificar as características do modelo do SIC.

Refletindo e aceitando a necessidade de um controle de custos, a diretoria do HMCC enviou alguns colaboradores do departamento de contabilidade para um curso na Universidade Estadual de Santa Catarina – UDESC, ocorrendo também visitas a outros hospitais que já haviam implementado um sistema informacional de custos. A partir do conhecimento adquirido, foi decidido implantar dentro do sistema do hospital o método de custeio RKW, também conhecido como custeio por centro de custos, sendo alegado em entrevistas, ser esse o método que melhor se adaptava as rotinas do hospital. O método escolhido foi adequado ao modelo de custos existente no sistema em que já utilizavam (Tazy). No período anterior a implementação do sistema, existia uma apuração de custos geral, em que já haviam alguns centros de custos, mas somente com fins de prestação de contas para a Itaipu Binacional, as informações eram geradas em planilhas do *Excel*®, não havendo integração com o sistema utilizado nos diversos setores do hospital.

As informações obtidas a partir das entrevistas demonstram que, os principais objetivos da implementação do sistema informacional de custos foram:

- a) Integrar as informações de todos os setores no sistema;
- b) Promover um controle exato de exames, procedimentos e serviços prestados pelo hospital;
- c) Gerar indicadores para futuras análises;
- d) Apresentar resultado por unidade;
- e) Melhorar a transparência das informações.

No momento de criar o modelo do SIC foram utilizadas as informações pertinentes das planilhas existentes, após a inclusão desses dados foram criados centros de custos, rateios, fichas técnicas dos serviços oferecidos, entre outros. Para todos os itens houve observação do funcionamento do hospital e consulta a colaboradores responsáveis pelos setores, para um maior entendimento e formação de critérios mais adequados. As informações que alimentam o sistema geram relatórios por centro de controle, por atendimento e gerencial. Esses relatórios são encaminhados para a Diretoria e Gerencia para posteriores reuniões, em que são decididas estratégias de redução de custos. As características encontradas no hospital vão ao encontro do estudo de Reis (2008), no qual o autor explica que uma das características do estágio da

codificação é ocorrência do emprego de novos relatórios e dos indicadores no processo de gestão.

Ainda, corroborando com os relatos das entrevistas, os procedimentos do modelo implementado foram apresentados *in loco*, pela Analista de Custos, posteriormente a mesma disponibilizou algumas telas do sistema, evidenciadas no Anexo B até o Anexo M.

A Figura 11 apresenta uma síntese dos relatos sobre a codificação do SIC.

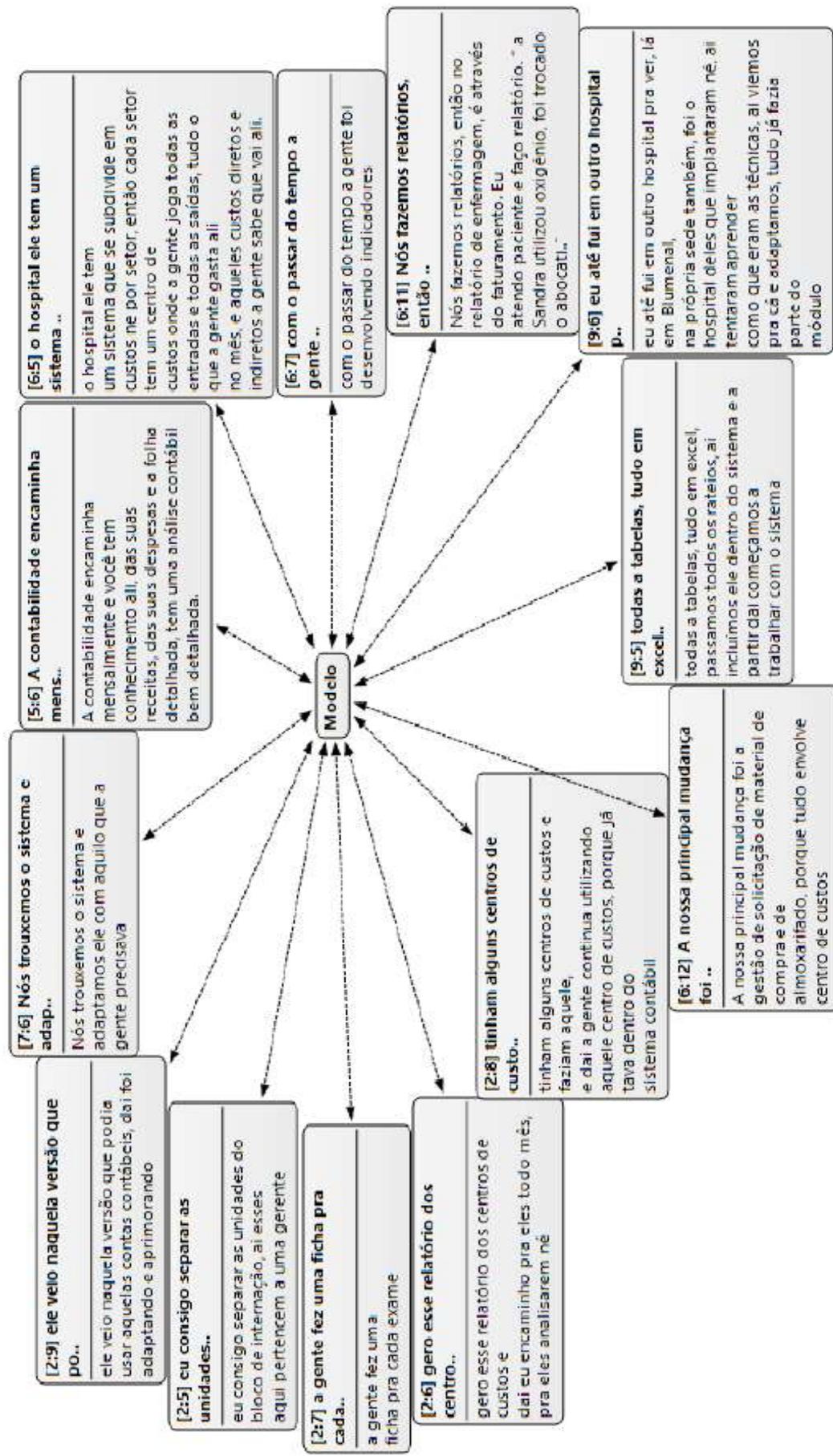


Figura 11. Codificação do Modelo de Custos - Percepção dos respondentes
Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os relatos mostram a mudança na contabilidade gerencial do hospital, com as novas regras e rotinas do SIC, sendo observada uma mudança intencional e consciente, na qual o conjunto de novos princípios institucionais desejados foram definidos pela contabilidade e posteriormente, passados aos gerentes e demais envolvidos. Quanto ao tratamento de desperdícios, não foi identificado evidências no processo de codificação, como descrito no tópico anterior, as mudanças acontecem de acordo com os gerentes, em momentos diversos, a partir de projetos e ações, não tendo sido relatado nenhum modelo de implementação do mesmo. Burns e Scapens (2000) explicam que a medida que as regras são introduzidas e implementadas, novas rotinas surgirão, podendo ser a realidade do tratamento de desperdícios, visto que, já foi reconhecido sua presença na entidade, porém não seguindo as características da primeira etapa do processo, tal fato será evidenciado nos próximos estágios da institucionalização.

A Figura 12 apresenta uma síntese das palavras mais citadas na análise sobre a etapa de codificação.

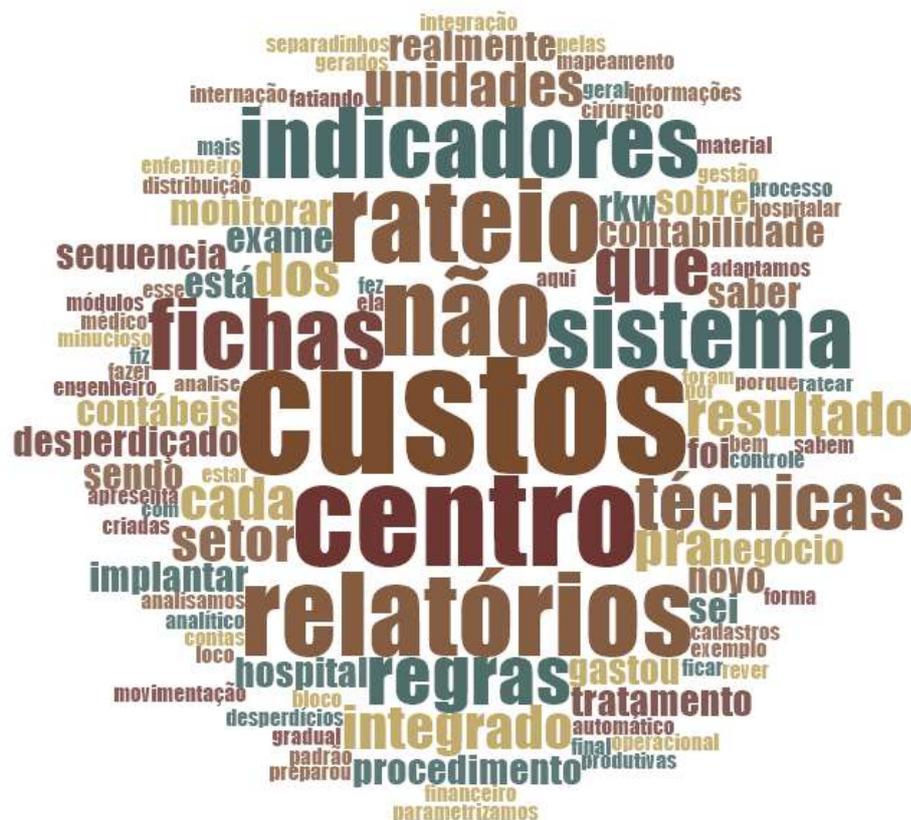


Figura 12. Nuvem de Palavras – Processo de Codificação.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Complementarmente a rede semântica (Figura 11), a Figura 12 revela as palavras que aparecem com maior frequência nas respostas sobre a codificação do SIC, sendo elas: *centro de custos, indicadores, rateio, relatórios, sistema e fichas*, o que corrobora com as inferências já realizadas. Em síntese, revelam o conjunto de novos princípios institucionais, caracterizando o início da mudança institucional.

4.1.6 *Processo de Incorporação*

O estágio de incorporação envolve os atores representando as rotinas e regras que codificam os princípios institucionais desejados pela organização, é nesta etapa que ocorre a maior possibilidade de resistência. Atendendo ao quarto objetivo específico estabelecido para a realização desta pesquisa, verificou-se a ocorrência da incorporação das mudanças codificadas, assim como o monitoramento e capacitação dos atores envolvidos no processo.

A incorporação nas novas regras e rotinas do SIC no hospital, aconteceu em duas etapas, atingindo dois grupos diferentes, primeiramente os colaboradores da Contabilidade, em que foram realizados cursos e treinamentos voltados para o método de custeio, alimentação das informações do sistema, critérios de rateio, apuração de custos, entre outros. Após a conclusão dessa etapa, foi realizado um treinamento com um segundo grupo, os gerentes, primeiramente informando os novos lançamentos no sistema, como pedidos do setor, relatórios de faturamento, compras, manutenção, ou seja, as informações que compõe os relatórios de custos, o maior treinamento foi em relação a utilização dos relatórios, pois foi relatado a dificuldade que os setores assistenciais encontravam em compreender tais dados. Além dos treinamentos, a Analista de Custos sempre está a disposição para o sanamento de dúvidas.

O monitoramento do lançamento dos diversos departamentos ocorre pelo sistema, pois como ele é integrado, tudo que é lançado vai automaticamente para a contabilidade de custos, os relatos em entrevistas mostram que em alguns momentos são feitos lançamentos em centro de custos equivocados, mas a responsável por custos analisa e questiona os setores quando tal situação acontece. Já o acompanhamento da utilização das informações de custos ocorre por meio de reuniões gerenciais, nas quais os gerentes apresentam ações de redução de custos e também de tratamento de desperdícios. Nesse contexto, a Figura 13 apresenta os relatos do processo de Incorporação no hospital.

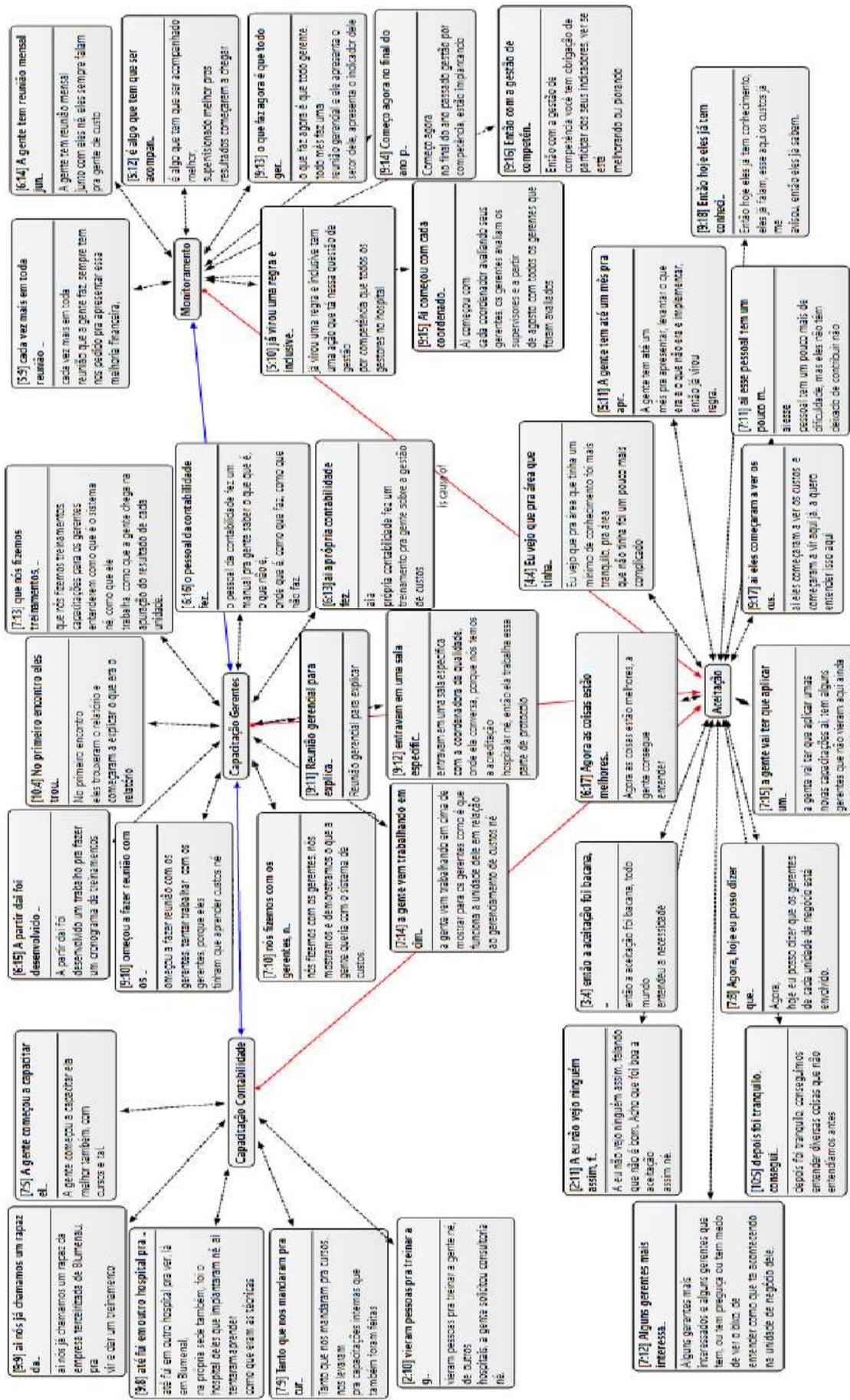


Figura 13. Incorporação do Modelo de Custos - Percepção dos respondentes
 Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Por meio da análise semântica apresentada na Figura 13, é possível observar uma preocupação do hospital com a capacitação dos envolvidos no SIC, para que os colaboradores consigam atingir os objetivos da organização. Segundo Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), uma forte ação de treinamento nos conceitos e indicadores de um novo sistema de contabilidade gerencial auxilia na aceitação das mudanças.

Ainda, Burns e Scapens (2000) afirmam que o processo de incorporação pode envolver uma escolha consciente, mas também pode ser objeto da monitoração. Fato evidenciado durante as entrevistas e também durante as visitas feitas ao hospital, registradas em Notas de Campo (Anexo Q e R), em que os gerentes são submetidos a reuniões gerenciais mensais para discussão de seus resultados. Os relatos das entrevistas também mostram que houve a aceitação das mudanças no hospital, no qual foi observado sua relação com a compreensão das informações disponibilizadas nos relatórios, principalmente por parte da área assistencial. Foram identificadas também algumas dificuldades que surgiram e que ainda existem em relação ao SIC. O Quadro 13 apresenta um resumo dos relatos dos respondentes em relação as dificuldades na aceitação da mudança.

Contexto da aceitação da Mudança Institucional	
Entrevistado 1	“Desafiadora, porque cada setor trabalha numa frente [...] então cada setor se viu nessa informação e tentou trabalhar nessa informação.”
Entrevistado 2	“Eu acho que a contabilidade teve que ter um pouquinho de paciência pra explicar uma, duas três vezes, e talvez ainda não tenha ficado claro [...] pode ser capacitado? Pode, mas não tem formação pra isso, então assim, eu vejo que pra eles é bem difícil.”
Entrevistado 3	“Têm ainda um pouco mais de resistência com o pessoal da área técnica, por exemplo, uma enfermeira que é gerente de um setor, ela tem aquele conhecimento técnico, mas quando se volta para números, para a contabilidade, para a gestão financeira, aí esse pessoal tem um pouco mais de dificuldade, mas eles não têm deixado de contribuir não.”

Quadro 13. Resumo dos relatos sobre as dificuldades no processo de Incorporação.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Durante as entrevistas e também visitas ao hospital, os fatores evidenciados em relação a resistência a mudança, foram relacionados a dificuldade de compreensão das informações contidas nos relatórios mensais, alguns entrevistados citaram a necessidade de atualização dos treinamentos, porém nenhum respondente relatou a não utilização dos relatórios, apesar dos obstáculos encontrados, todos tentam compreender o que é disponibilizado. O tratamento de desperdícios varia muito de acordo com o setor e o período, porém em todos os relatos foi citada sua relação com as ações de redução de custos, mostrando que durante as reuniões as discussões também abordam o tema.

Durante as entrevistas e observações feitas nas visitas ao hospital, foi constatado uma divergência nas repetições relacionadas ao SIC, primeiro em relação aos setores e segundo, referente a alimentação do sistema e análise dos relatórios.

Os relatos dos entrevistados mostram que os lançamentos para os centros de custos são reproduzidos nas rotinas do hospital de maneira natural e contínua, todos os lançamentos são via sistema, assim como todos os setores estão integrados. O Quadro 14 retrata as narrações dos entrevistados em relação as mudanças de lançamento dentro do sistema do hospital, que geram as informações para apuração de custos e relatórios.

Contexto da Reprodução do SIC	
Entrevistado 1	“Eu arrumo os lançamentos diariamente, porque as vezes eles lançam no centro de custo errado, ai eu tenho que arrumar isso diariamente né, pra depois no final do mês, eu importar e estar tudo certinho.”
Entrevistado 2	“A gente criou uma tabela, e todos os dias é alimentada essa planilha e depois disponibilizado pra Sandra, ai ela faz o rateio [...] a gente foi construindo, passado um tempo e com bastante trabalho, eu consegui treinar esses coletadores a eles mesmos alimentarem essa planilha no sistema [...].”
Entrevistado 3	“Nós fazemos relatórios, então o relatório de enfermagem, é através do faturamento. Eu atendo paciente e faço relatório (“utilizou oxigênio, foi trocado o abocati”) ai o faturamento pega essa conta e vai lançando no prontuário do paciente e fecha a conta, quando ele fecha a conta ele dispara pra cobrança, dai é nessa hora da cobrança que vai no sistema de custos”.
	“A nossa principal mudança foi a gestão de solicitação de material de compra e de almoxarifado, porque tudo envolve centro de custos [...] agora a gente pede tudo via custos, a gente consegue acompanhar as solicitações que a gente faz, o almoxarifado a gente faz também tudo via sistema.”
Entrevistado 4	“Então, a gente envia né os custos, e o que a gente gasta, a distribuição dos materiais dos setores, quantas cirurgias realizadas.”
Entrevistado 5	“Até coisas simples como material do setor começaram a ser colocados nos relatórios.”

Quadro 14. Resumo dos relatos sobre a reprodução dos lançamentos no SIC.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

É possível concluir, a partir do Quadro 14, que as informações detalhadas dos procedimentos realizados no hospital estão sendo feitas nos diversos setores da entidade, retratando a presença das informações de custos nas rotinas dos colaboradores. O monitoramento dessas práticas é feito pela própria Analista de Custos, fazendo, por exemplo, a conferência das Notas Fiscais emitidas com as solicitações de compra ou manutenção, assegurando a veracidade das informações geradas nos relatórios repassados aos gerentes. A segunda etapa do SIC, apresentou uma realidade discordante com a primeira.

Quando se trata da utilização das informações geradas pelo relatório mensal, o cenário é ambíguo, apresentando a repetição parcial das rotinas no hospital, algumas divisões mostram discussões e ações constantes, enquanto outras ainda encontram dificuldade para realização do mesmo. A Figura 15 apresentada a seguir comprova esse contexto.

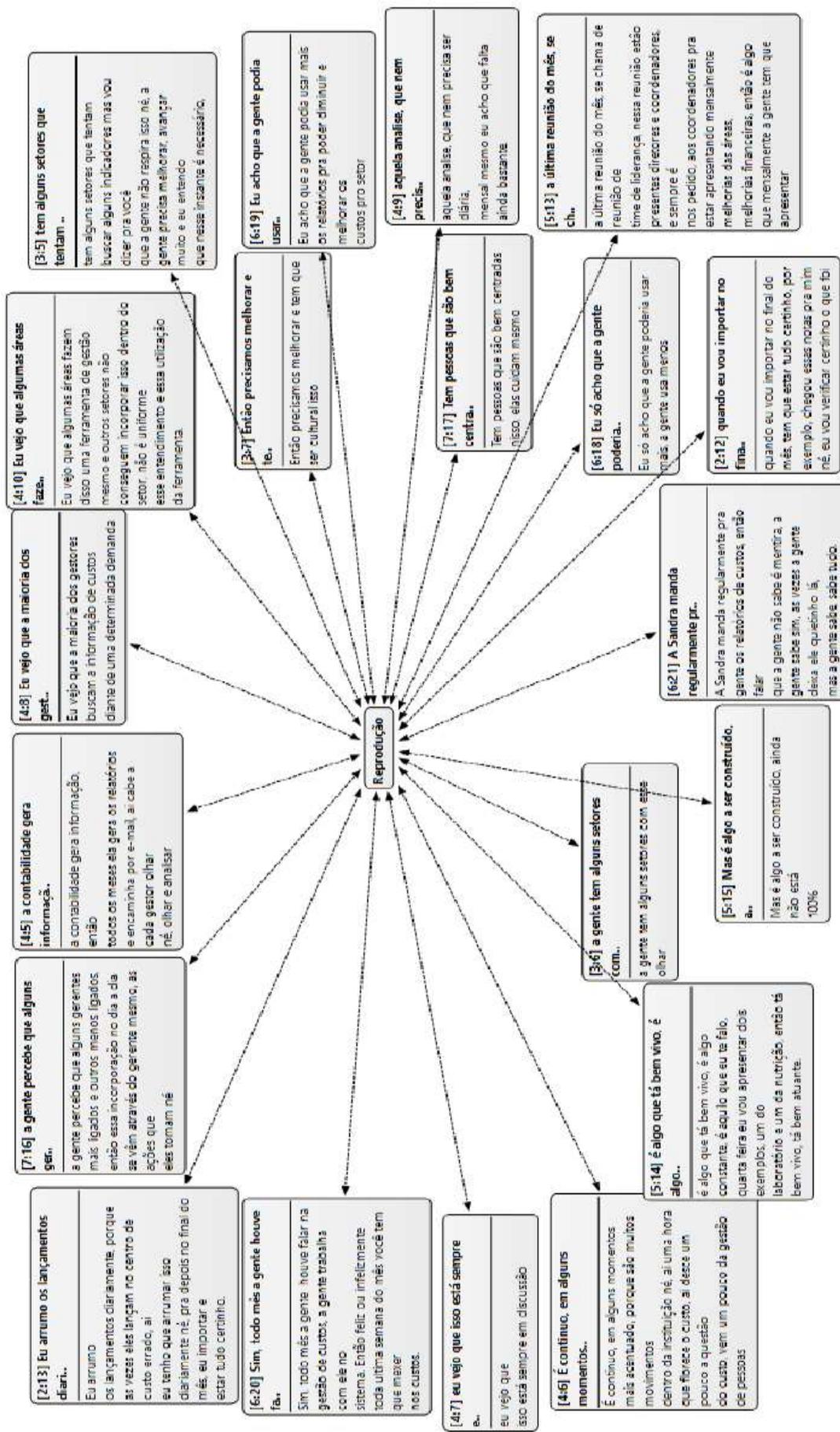


Figura 15. Reprodução do SIC - Percepção dos respondentes.
Fonte: Elaborado pela autora (2017).

As palavras que surgem com maior frequência na Figura 16 e que se destacam com exemplos para corroborarem com os resultados levantados são: *custos, análise, conhecimento, melhorar, processo, relatórios, controle, mensal*. Em síntese, observa-se que o sistema de informação de custos é reproduzido no hospital, porém precisa ser melhorado, conforme evidenciado na análise semântica (Figura 15), a contextualização dessa etapa auxilia na compreensão do último estágio do modelo de Burns e Scapens, apresentado na sequência.

4.1.8 Institucionalização

Atendendo ao último objetivo específico estabelecido para a realização desta pesquisa, verificou-se a ocorrência da institucionalização ou não da mudança institucional relacionada a implementação do Sistema Informacional de Custos e também do tratamento de desperdícios no Hospital Ministro Costa Cavalcanti.

Segundo Burns e Scapens (2000), essa etapa envolve a maneira inquestionável de fazer as coisas, nesse contexto, elaborou-se a Figura 17 em formato de redes semânticas, demonstrando os relatos sobre a existência ou não de resistência sobre os usos das informações de custos no processo de gestão do hospital com a finalidade de confirmar as evidências constatadas no Processo de Reprodução.

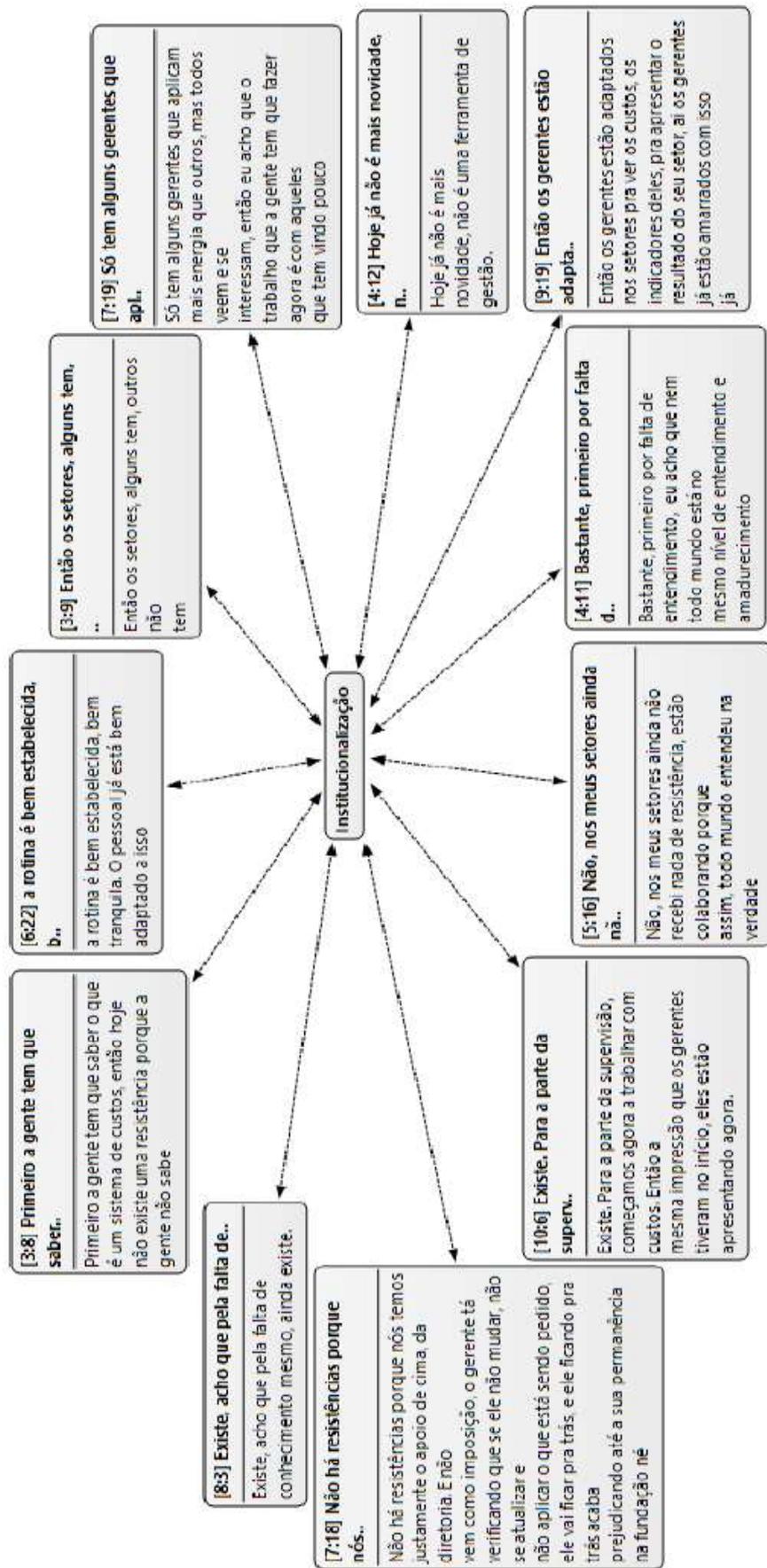


Figura 17. Resistência do uso das informações de custos - Percepção dos respondentes.
Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Com base na Figura 17 e nas constatações apresentadas no tópico anterior da análise, é possível verificar que a implementação do Sistema Informacional de Custos, em seus controles gerenciais, ainda não se encontra institucionalizado, estando o artefato de gestão em processo de institucionalização.

Ainda, por meio de notas de campo (anexos Q e R), foi possível observar que o Sistema de Informação de Custos não faz parte da rotina em todas as unidades do hospital, pois essa prática de gestão não está sendo reproduzida em todo contexto organizacional. Portanto, pautado em Burns e Scapens (2002), pode-se verificar que a institucionalização do SIC ainda não aconteceu no Hospital estudado.

No caso analisado, os relatos encontrados sugerem que problemas de comunicação, conhecimento específico e capacitação dos atores envolvidos no processo de gestão de custos, dificultaram o processo de reprodução e conseqüentemente, a institucionalização da mudança. Porém, foram identificados mediante das entrevistas, documentos e visitas ao hospital, algumas mudanças que impactam positivamente no processo de institucionalização, sendo elas a capacitação dos gerentes por meio do MBA em Gestão Hospitalar, que encontra-se em andamento, a implantação da Gestão de Competências, que trabalha com indicadores que visam reduzir custos, tal controle está na primeira fase de implantação, descrito no anexo P. Ainda, foram citados também, consultorias externas em alguns setores, assim como as auditorias de manutenção do nível de acreditação hospitalar.

Assim, acredita-se que o desenvolvimento de novos treinamentos, integração entre as áreas administrativas e assistenciais, assim como o monitoramento das atividades relacionadas a gestão de custos, podem contribuir para a identificação de alternativas que possam proporcionar o êxito da mudança, não só em alguns setores, mas no hospital como um todo, por consequência, tornar o SIC institucionalizado.

A Figura 18, elaborada em forma de nuvem de palavras, contribui para a finalização da análise do processo de institucionalização.

São apresentadas informações acerca do cargo, o tempo de atuação na sua respectiva função, a execução de outro cargo dentro da instituição e formação acadêmica.

A seguir é exposta a Tabela 01, em que estão apresentadas as frequências e percentuais que descrevem os perfis destes respondentes.

Tabela 1
Perfil dos Respondentes

Cargo	N	(%)	Outra função na instituição	N	(%)
Gerente	17	32,70%	Sim	26	50%
Supervisor	35	67,30%	Não	26	50%
Escolaridade	N	(%)	Tempo de Atuação	N	(%)
Ensino Médio Completo	1	1,90%	Até 11 meses	9	17,30%
Superior	21	40,40%	Entre 1 e 5 anos	24	46,15%
Especialização (<i>lato sensu</i>)	29	55,80%	Entre 6 e 10 anos	7	13,45%
Mestrado (<i>stricto sensu</i>)	1	1,90%	Mais de 10 anos	12	23,10%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A predominância dos respondentes corresponde aos supervisores, porém considerando que o número total de supervisores na entidade soma 107, enquanto os gerentes são 20, a representação dos gerentes é bem mais expressiva, o número de respondentes da gerencia corresponde a 85% do total de colaboradores que ocupam o cargo no hospital, já os supervisores representam apenas 33%.

Com relação a escolaridade dos respondentes identifica-se que 57% concluíram cursos de pós-graduação (*lato sensu* e *stricto sensu*) e 40% cursaram o nível superior, apenas um respondente apresenta somente o ensino médio completo. Neste prisma, pode-se considerar que o a gerencia e supervisão do hospital está composta por profissionais capacitados para desempenharem suas funções.

O tempo de atuação nas funções de gestão e supervisão, indicam que mais de 80% atua há mais de um ano nos cargos, mais de 30% há mais de cinco anos e mais de 20% há mais de 10 anos. Durante o período trabalhado na instituição, 50% dos respondentes já exerceu outra função no hospital e a outra metade já entrou na organização ocupando o cargo que exerce atualmente.

Esta perspectiva do perfil apresentada, quanto às funções e quanto ao tempo de atuação nas mesmas, indica que os gerentes e supervisores possuem larga experiência em suas atividades, o que os qualifica como respondentes adequados e atribui relevância e confiabilidade às repostas dadas ao instrumento de coleta e aos resultados extraídos da pesquisa.

4.2.2 Estatística descritiva das variáveis

Com relação às análises descritivas das variáveis, evidencia-se na Tabela 2, com informações sobre mínimo, máximo, média, mediana, desvio padrão, variância, assimetria e curtose, de modo a sintetizá-las.

Tabela 2
Estatística Descritiva das Variáveis

Variável	Mín	Máx	Média	Mediana	Desvio Padrão	Variância	Assimetria	Curtose	
Codificação	Cod1	1.00	5.00	3.1154	3.0000	1.23119	1.516	-.293	-.649
	Cod2	1.00	5.00	2.8269	2.5000	1.54312	2.381	.235	-1.464
	Cod3	1.00	5.00	3.7308	4.0000	1.17349	1.377	-.584	-.331
	Cod4	1.00	5.00	3.5385	4.0000	1.27512	1.626	-.709	-.210
	Cod5	1.00	5.00	2.8654	3.0000	1.26845	1.609	-.097	-.963
	Cod6	1.00	5.00	3.3654	4.0000	1.17204	1.374	-.764	-.238
Incorporação	Inc1	1.00	5.00	3.2692	3.0000	1.08674	1.181	-.471	.001
	Inc2	1.00	5.00	3.1154	3.0000	1.24702	1.555	-.226	-.671
	Inc3	1.00	5.00	3.3654	3.0000	.99072	.982	-.554	.262
	Inc4	1.00	5.00	3.2692	3.0000	1.15666	1.338	-.555	-.333
	Inc5	1.00	5.00	3.4423	4.0000	1.09210	1.193	-.598	.059
	Inc6	1.00	5.00	2.7885	3.0000	1.12610	1.268	-.249	-.733
Reprodução	Rep1	1.00	5.00	3.2500	3.0000	.94713	.897	-.531	.920
	Rep2	1.00	5.00	3.2500	3.0000	1.00733	1.015	-.292	-.057
	Rep3	1.00	5.00	3.0000	3.0000	1.18818	1.412	-.146	-.529
	Rep4	1.00	5.00	2.7692	3.0000	1.19829	1.436	.253	-.744
	Rep5	1.00	5.00	2.7308	3.0000	1.01199	1.024	-.134	-.626
	Rep6	1.00	5.00	3.7692	4.0000	1.00226	1.005	-.849	.724
	Rep7	1.00	5.00	3.4231	4.0000	1.07277	1.151	-.536	-.217
Institucionalização	Inst1	1.00	5.00	3.0962	3.0000	1.07118	1.147	.001	-.643
	Inst2	1.00	5.00	3.1154	3.0000	1.07838	1.163	-.433	-.126
	Inst3	1.00	5.00	2.5192	3.0000	1.03829	1.078	.220	-.239
	Inst4	1.00	5.00	2.9038	3.0000	1.03393	1.069	.088	-.062
	Inst5	1.00	5.00	2.4808	3.0000	.99981	1.000	-.006	-.489
	Inst6	1.00	5.00	3.4423	3.5000	1.24323	1.546	-.341	-.828
	Inst7	1.00	5.00	3.1731	3.0000	.96449	.930	-.634	.173
	Inst8	1.00	5.00	3.3654	3.5000	.97073	.942	-.674	.386
	Inst9	1.00	5.00	2.9038	3.0000	1.03393	1.069	-.133	-.151
	Inst10	1.00	5.00	3.0385	3.0000	.88476	.783	.100	.383
	Inst11	1.00	5.00	3.1923	3.0000	.97092	.943	-.537	.335
	Inst12	1.00	5.00	3.1154	3.0000	1.13161	1.281	-.150	-.848

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Na Tabela 02, observa-se que os números mínimo e máximo das respostas das 31 questões, que representam às 4 etapas do processo de institucionalização, são respectivamente 0 e 5, valores que os respondentes escolheram a partir de uma escala. A maior média foi observada no estágio de reprodução, questão 06, com um valor de 3.7692, enquanto a menor se encontra na 05 da etapa de institucionalização com 2.4808. A mediana não mostrou nenhuma questão equivalente a 5.0000, o valor mais alto foi 4.0000, encontrado em várias questões, porém não em todos os estágios da institucionalização, na última etapa não consta nenhuma acima de 3.5000 em relação ao menor valor, foi identificado na segunda questão do processo de codificação, equivalente a 2.5000. De forma geral, o desvio padrão demonstra que as respostas não se afastaram muito da média, predominando o maior desvio, 1% em várias questões.

Quanto à curtose, 23 das 31 questões apresentaram curtose negativa, o que indica que os valores não estão concentrados em torno da média e, conseqüentemente, há muita variação nestas, realidade observada em todas as etapas do processo de institucionalização.

4.2.3 Confiabilidade do instrumento de coleta

Para estimar a confiabilidade do questionário aplicado no estudo foi utilizado o critério de avaliação *Alfa de Cronbach*, o alfa mede a correlação entre respostas em um questionário com base na análise do perfil das respostas dadas pelos respondentes, quanto mais elevada a contagem, maior a confiabilidade da escala. Isto posto, um valor de pelo menos 0,7 reflete uma fidedignidade aceitável (Da Hora, Monteiro & Arica, 2010). A Tabela 03 mostra a confiabilidade das respostas dos gerentes, supervisores e a junção dos dois grupos.

Tabela 3
Confiabilidade do Instrumento de Coleta

Respondentes	Alfa de Cronbach
Gerentes	0.939
Supervisores	0.947
Geral	0.945

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com a observação do indicador de confiabilidade do questionário, todos os coeficientes obtidos foram satisfatórios, pois o menor valor foi de 0.939, apresentando alto grau de confiabilidade.

4.2.4 Análise dos estágios do processo de institucionalização - Gerentes

Com o intuito de contribuir com a análise qualitativa da pesquisa, são apresentadas as respostas dos questionários aplicados aos Gerentes do HMCC. A Tabela 04 apresenta a porcentagem das respostas, fragmentada pelas questões aplicadas. Devido ao fato da divergência no número de questões para cada etapa do processo de institucionalização, foi realizado um cálculo de proporção, portanto, as fases possuem o mesmo peso.

Tabela 4
Respostas dos Gerentes expressas em porcentagem por questão

Questões		1	2	3	4	5	%
Codificação Gerentes	Cod1	5.9	5.9	29.4	41.2	17.6	100.0
	Cod2	35.3	17.6	17.6	5.9	23.5	100.0
	Cod3	0	0	23.5	23.5	52.9	100.0
	Cod4	11.8	0	35.3	17.6	35.3	100.0
	Cod5	29.4	17.6	23.5	17.6	11.8	100.0
	Cod6	0.0	11.8	11.8	58.8	17.6	100.0
	Média	13.7	8.8	23.5	27.5	26.5	100.0
	Desv.P	15.1881	8.10826	8.318903	19.21168	15.22609	
Prop. 0,25	3.4313725	2.2058824	5.8823529	6.8627451	6.6176471	25	
Questões		1	2	3	4	5	%
Incorporação Gerentes	Inc1	5.9	11.8	35.3	29.4	17.6	100.0
	Inc2	23.5	5.9	35.3	11.8	23.5	100.0
	Inc3	5.9	17.6	29.4	35.3	11.8	100.0
	Inc4	5.9	17.6	17.6	41.2	17.6	100.0
	Inc5	5.9	5.9	23.5	35.3	29.4	100.0
	Inc6	23.5	11.8	47.1	11.8	5.9	100.0
	Média	11.8	11.8	31.4	27.5	17.6	100.0
	Desv.P	9.112902	5.261336	10.30111	12.70733	8.318903	
Prop. 0,25	2.941176	2.941176	7.843137	6.862745	4.411764	25	
Questões		1	2	3	4	5	%
Reprodução Gerentes	Rep1	5.9	0	52.9	29.4	11.8	100.0
	Rep2	5.9	5.9	23.5	52.9	11.8	100.0
	Rep3	5.9	17.6	35.3	17.6	23.5	100.0
	Rep4	5.9	17.6	29.4	23.5	23.5	100.0
	Rep5	0.0	35.3	35.3	23.5	5.9	100.0
	Rep6	5.9	0.0	17.6	52.9	23.5	100.0
	Rep7	0.0	11.8	23.5	35.3	29.4	100.0
	Média	4.2	12.6	31.1	33.6	18.5	100.0
Desv.P	2.870294	12.4453	11.62380	14.29395	8.61088		
Prop. 0,25	1.050420	3.151260	7.773109	8.403363	4.621848	25	

(continua)

		(continuação)					
Questões		1	2	3	4	5	%
Institucionalização Gerentes	Inst1	0	29.4	35.3	17.6	17.6	100.0
	Inst2	17.6	11.8	29.4	41.2	0.0	100.0
	Inst3	35.3	11.8	41.2	11.8	0.0	100.0
	Inst4	11.8	29.4	29.4	11.8	17.6	100.0
	Inst5	29.4	17.6	47.1	0.0	5.9	100.0
	Inst6	0.0	17.6	11.8	29.4	41.2	100.0
	Inst7	0.0	11.8	35.3	47.1	5.9	100.0
	Inst8	0.0	5.9	29.4	58.8	5.9	100.0
	Inst9	0.0	23.5	47.1	23.5	5.9	100.0
	Inst10	0.0	17.6	52.9	17.6	11.8	100.0
	Inst11	5.9	11.8	29.4	47.1	5.9	100.0
	Inst12	0.0	17.6	35.3	23.5	23.5	100.0
	Média	8.333333	17.15686	35.29411	27.45098	11.76470	100
	Desv.P	12.65565	7.294778	10.93318	17.61732	11.76470	
Prop. 0,25	2.083333	4.289215	8.823529	6.862745	2.941176	25	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Na etapa de Codificação, das 6 questões, somente duas apresentaram as respostas 1 e 2 com uma média superior as respostas 4 e 5. Tais questões se referem a formalização das responsabilidades, regras e rotinas em manuais. A média do restante das respostas, somaram mais de 50% nos itens concordo e concordo totalmente. Tais dados mostram que existiu o processo de codificação no hospital no nível hierárquico de gerentes, corroborando com os achados das entrevistas.

No que tange a incorporação das regras e rotinas, os dados mostram que o segundo estágio também ocorreu no hospital, pois nenhuma das questões apresentou a maior média nas respostas 1 e 2, somente a questão referente a mensuração da eficácia do setor, ser mensurada predominantemente com base no seu resultado de custos apresentou como maior porcentagem a resposta 3, mostrando a indecisão dos respondentes em relação a esse item.

Na fase de reprodução, as questões ligadas aos elementos facilitadores para o processo de repetição das rotinas de custos, e a compreensão, aceitação e utilização de todos os colaboradores do setor em relação aos os conceitos para avaliação de receitas e custos, apresentaram o maior valor na resposta 3, mostrando a incerteza dos respondentes. A questão referente a reprodução contínua das rotinas relacionadas ao sistema de informação dentro das atividades do setor, apresentou uma média de 35,3% para a resposta 3 e 41,1% para as respostas 4 e 5, mostrando uma divisão de opinião entre os respondentes. As outras questões apresentaram a maior porcentagem na somatória das respostas 4 e 5. Tal resultado evidencia os achados das entrevistas, em que foi identificado reprodução em diversos setores, mas não no hospital como um todo.

As questões relacionadas com a institucionalização, evidenciam que o SIC ainda não foi institucionalizado, das 12 perguntas 2 não foram assinaladas na resposta 5 por nenhum gerente, e 5 questões ficaram com apenas 5,9% na opção 5, portanto, mais da metade das questões demonstraram tal realidade.

Para sintetizar o conteúdo analisado, a Tabela 05 apresenta os dados das respostas agrupados por etapa de institucionalização.

Tabela 5

Porcentagem das respostas dos Gerentes em cada etapa por categoria de concordância

	Não concordo	Indeciso	Concordo	%
Codificação Gerentes	5.637254902	5.882353	13.48039216	25
Incorporação Gerentes	5.882352941	7.843137	11.2745098	25
Reprodução Gerentes	4.201680672	7.773109	13.02521008	25
Institucionalização Gerentes	6.37254902	8.823529	9.803921569	25

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A Tabela 05 indica que os gerentes concordam que estágios Codificação, Incorporação e Reprodução existem no hospital, sendo 13,5%, 11,35% e 13,02%, respectivamente. A Institucionalização ficou bem dividida entre os indecisos e os que concordam que o SIC está institucionalizado. A percepção dos Gerentes, corroboram com a análise das entrevistas, em que o SIC também não se encontra institucionalizado.

4.2.5 *Análise dos estágios do processo de institucionalização – Supervisores*

Com o propósito de evidenciar o processo de institucionalização a nível de supervisão e comparar os resultados com a percepção dos gerentes, a Tabela 06 apresenta a percentagem das respostas fragmentada pelas questões aplicadas aos supervisores.

A concentração da média no estágio de codificação se encontra nas respostas 3, fato que mostra a indecisão dos supervisores, outra conclusão é a falta de conhecimento dos mesmos, que faz com que respondam na opção neutra.

Igualmente a codificação, a incorporação apresentou a maior média na resposta 3, sendo a resposta 5 a que apresentou a menor percentagem, mostrando que além de indecisos, os supervisores não concordam com a existência da incorporação no hospital.

Tabela 6
Respostas dos Supervisores expressas em porcentagem por questão

Questões	1	2	3	4	5	%	
Codificação Supervisores	Cod1	20.0	11.4	40.0	17.1	11.4	100.0
	Cod2	22.9	25.7	11.4	17.1	22.9	100.0
	Cod3	8.6	8.6	37.1	20.0	25.7	100.0
	Cod4	14.3	0.0	31.4	31.4	22.9	100.0
	Cod5	17.1	11.4	37.1	25.7	8.6	100.0
	Cod6	17.1	8.6	25.7	40.0	8.6	100.0
	Média	16.7	11.0	30.5	25.2	16.7	100.0
	Desv.P	4.9211469	8.3625339	10.639421	9.1100602	7.9624971	
	Prop. 0,25	4.1666667	2.7380952	7.6190476	6.3095238	4.1666667	25
Questões	1	2	3	4	5	%	
Incorporação Supervisores	Inc1	11.4	5.7	42.9	31.4	8.6	100.0
	Inc2	11.4	11.4	40.0	25.7	11.4	100.0
	Inc3	5.7	5.7	40.0	40.0	8.6	100.0
	Inc4	14.3	5.7	37.1	34.3	8.6	100.0
	Inc5	8.6	8.6	37.1	37.1	8.6	100.0
	Inc6	17.1	14.3	37.1	28.6	2.9	100.0
	Média	11.4	8.6	39.0	32.9	8.1	100.0
	Desv.P	4.0406102	3.6140316	2.3328474	5.3452248	2.8091202	
	Prop. 0,25	2.8571429	2.1428571	9.7619048	8.2142857	2.0238095	25
Questões	1	2	3	4	5	%	
Reprodução Supervisores	Rep1	8.6	5.7	51.4	28.6	5.7	100.0
	Rep2	5.7	17.1	48.6	20.0	8.6	100.0
	Rep3	20.0	8.6	45.7	20.0	5.7	100.0
	Rep4	20.0	34.3	28.6	14.3	2.9	100.0
	Rep5	20.0	20.0	40.0	20.0	0.0	100.0
	Rep6	2.9	8.6	25.7	40.0	22.9	100.0
	Rep7	8.6	14.3	28.6	42.9	5.7	100.0
	Média	12.2	15.5	38.4	26.5	7.3	100.0
	Desv.P	7.5076896	9.739064	10.672253	11.030482	7.3507171	
Prop. 0,25	3.0612245	3.877551	9.5918367	6.6326531	1.8367347	25	
Questões	1	2	3	4	5	%	
Institucionalização Supervisores	Inst1	8.6	22.9	31.4	31.4	5.7	100.0
	Inst2	8.6	8.6	48.6	22.9	11.4	100.0
	Inst3	11.4	34.3	40.0	8.6	5.7	100.0
	Inst4	8.6	17.1	54.3	17.1	2.9	100.0
	Inst5	17.1	25.7	42.9	14.3	0.0	100.0
	Inst6	11.4	14.3	34.3	22.9	17.1	100.0
	Inst7	11.4	11.4	42.9	31.4	2.9	100.0
	Inst8	8.6	11.4	37.1	34.3	8.6	100.0
	Inst9	17.1	14.3	45.7	17.1	5.7	100.0
	Inst10	5.7	20.0	51.4	20.0	2.9	100.0
	Inst11	8.6	8.6	51.4	25.7	5.7	100.0
	Inst12	11.4	28.6	20.0	37.1	2.9	100.0
	Média	10.7	18.1	41.7	23.6	6.0	100.0
Desv.P	3.4726602	8.2927273	9.856735	8.7109851	4.6324392		
Prop. 0,25	2.6785714	4.5238095	10.416667	5.8928571	1.4880952	25	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A fase de reprodução apresentou, das 7 questões, uma resposta com a maior porcentagem na resposta 2, mostrando a discordância com a questão que trata da utilização rotineira dos relatórios fornecidos pelo sistema de custos para o processo de tomada de decisão. Duas questões apresentaram maior média na resposta 4, mostrando a concordância com a

reprodução, tratando do comportamento repetitivo que conduz à reprodução de rotinas e também em relação ao tratamento de desperdícios na rotina diária do setor, sendo essa a primeira vez que uma questão voltada ao desperdício se destaca das demais, mostrando a existência de tratamento de desperdícios nas rotinas dos supervisores. As 4 questões restantes apresentam a mesma realidade das fases anteriores, a resposta 3 foi a que apresentou maior porcentagem.

Novamente, os supervisores se mostraram indecisos e assinalaram a resposta 3 para a maioria das questões. A resposta 5 foi a que apresentou os menores percentuais, observando que os respondentes não concordam que o SIC foi institucionalizado a nível de supervisão.

O resumo das informações descritas é apresentado na Tabela 07.

Tabela 7

Porcentagem das respostas dos Supervisores em cada etapa por categoria de concordância

	Não concordo	Indeciso	Concordo	%
Codificação Supervisores	6.904761905	7.619048	10.47619048	25
Incorporação Supervisores	5	9.761905	10.23809524	25
Reprodução Supervisores	6.93877551	9.591837	8.469387755	25
Institucionalização Supervisores	7.202380952	10.41667	7.380952381	25

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os resultados encontrados no processo de institucionalização sob a ótica dos supervisores, apresenta indecisão em todos os estágios, apresentando valores parecidos com as questões que tem concordância com a existência das etapas do processo. Os valores mostram que não existe a institucionalização do SIC a nível de supervisão, tal resultado, corrobora com alguns relatos das entrevistas.

“Hoje a gestão de custos está parado em um nível de gerentes. Então eles esta: diretor – coordenador – gerencia, então a gente ta levando ele pra supervisão, um nível abaixo”.

“Para a parte da supervisão, começamos agora a trabalhar com custos. Então a mesma impressão que os gerentes tiveram no início, eles estão apresentando agora [...]”

Diante do exposto é possível afirmar que o Sistema Informacional de Custos segue uma hierarquia no hospital, no qual o processo de institucionalização está presente no nível de gerencia e não no nível de supervisão.

4.2.6 *Análise dos estágios do processo de institucionalização – Geral*

Para obter uma visão geral dos resultados obtidos através dos questionários, também foram analisadas as respostas unindo a gerência e supervisão. A Tabela 08 apresenta os dados gerais do questionário.

Tabela 8
Resposta Geral expressas em porcentagem por questão

Questões		1	2	3	4	5	%
Codificação Geral	Cod1	15.4	9.6	36.5	25.0	13.5	100.0
	Cod2	26.9	23.1	13.5	13.5	23.1	100.0
	Cod3	5.8	5.8	32.7	21.2	34.6	100.0
	Cod4	13.5	0	32.7	26.9	26.9	100.0
	Cod5	21.2	13.5	32.7	23.1	9.6	100.0
	Cod6	11.5	9.6	21.2	46.2	11.5	100.0
	Média	15.7	10.3	28.2	26.0	19.9	100.0
	Desv.P	7.4397647	7.7561454	8.9100258	10.92944	9.9307265	
Prop. 0,25	3.9262821	2.5641026	7.0512821	6.4903846	4.9679487	25	
Questões		1	2	3	4	5	%
Incorporação Geral	Incl	9.6	7.7	40.4	30.8	11.5	100.0
	Inc2	15.4	9.6	38.5	21.2	15.4	100.0
	Inc3	5.8	9.6	36.5	38.5	9.6	100.0
	Inc4	11.5	9.6	30.8	36.5	11.5	100.0
	Inc5	7.7	7.7	32.7	36.5	15.4	100.0
	Inc6	19.2	13.5	40.4	23.1	3.8	100.0
	Média	11.5	9.6	36.5	31.1	11.2	100.0
	Desv.P	5.0147711	2.1066252	4.0338802	7.4397647	4.285773	
Prop. 0,25	2.8846154	2.4038462	9.1346154	7.7724359	2.8044872	25	
Questões		1	2	3	4	5	%
Reprodução Geral	Rep1	7.7	3.8	51.9	28.8	7.7	100.0
	Rep2	5.8	13.5	40.4	30.8	9.6	100.0
	Rep3	15.4	11.5	42.3	19.2	11.5	100.0
	Rep4	15.4	28.8	28.8	17.3	9.6	100.0
	Rep5	13.5	25.0	38.5	21.2	1.9	100.0
	Rep6	3.8	5.8	23.1	44.2	23.1	100.0
	Rep7	5.8	13.5	26.9	40.4	13.5	100.0
	Média	9.6	14.6	36.0	28.8	11.0	100.0
Desv.P	4.9653633	9.2798603	10.158646	10.474445	6.4467824		
Prop. 0,25	2.4038462	3.6401099	8.9972527	7.2115385	2.7472527	25	
Questões		1	2	3	4	5	%
Institucionalização Geral	Inst1	5.8	25.0	32.7	26.9	9.6	100.0
	Inst2	11.5	9.6	42.3	28.8	7.7	100.0
	Inst3	19.2	26.9	40.4	9.6	3.8	100.0
	Inst4	9.6	21.2	46.2	15.4	7.7	100.0
	Inst5	21.2	23.1	44.2	9.6	1.9	100.0
	Inst6	7.7	15.4	26.9	25.0	25.0	100.0
	Inst7	7.7	11.5	40.4	36.5	3.8	100.0
	Inst8	5.8	9.6	34.6	42.3	7.7	100.0
	Inst9	11.5	17.3	46.2	19.2	5.8	100.0
	Inst10	3.8	19.2	51.9	19.2	5.8	100.0
	Inst11	7.7	9.6	44.2	32.7	5.8	100.0
	Inst12	7.7	25.0	25.0	32.7	9.6	100.0
Média	9.9	17.8	39.6	24.8	7.9	100.0	
Desv.P	5.3036706	6.5664252	8.177789	10.451685	5.8822458		
Prop. 0,25	2.4839744	4.4471154	9.8958333	6.2099359	1.963141	25	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

No processo de codificação, a média de % das respostas se concentrou na soma das respostas 4 e 5 que mostram a concordância com a primeira etapa de institucionalização. Todas as respostas referentes a incorporação apresentaram os maiores valores na opção 3, mostrando a indecisão dos respondentes. No estágio de reprodução, as duas questões que não apresentaram maior média na indecisão, foram as duas questões citadas na análise da supervisão, repetindo o resultado. A institucionalização do SIC também apresentou destaque para as respostas 3, os menores valores foram identificados na resposta 5, mostrando que em um geral os respondentes não concordam com essa etapa do processo. A seguir, a Tabela 09 demonstra os dados resumidos desse tópico de análise.

Tabela 9
Porcentagem Geral em cada etapa por categoria de concordância

	Não concordo	Indeciso	Concordo	%
Codificação Geral	6.490384615	7.051282	11.45833333	25
Incorporação Geral	5.288461538	9.134615	10.57692308	25
Reprodução Geral	6.043956044	8.997253	9.958791209	25
Institucionalização Geral	6.931089744	9.895833	8.173076923	25

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Devido a influência das respostas dos supervisores é possível observar que as respostas se encontram bem divididas entre discordo, indeciso e concordo. Nesse cenário, as informações utilizadas para a análise final do estudo serão referentes as respostas dos gerentes, de modo que mostre a validação ou não das proposições teóricas de acordo com esse nível hierárquico do hospital.

4.3 Análise das proposições teóricas da pesquisa

A análise das proposições da pesquisa segue exatamente as ações dos objetivos específicos, testando-se primeiramente a existência de um Sistema Informacional de custos, a seguir pelo processo de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização, inferindo-se por fim, as características cerimoniais e instrumentais da institucionalização da mudança.

A primeira proposição elaborada para o estudo prescreve: P1. O sistema informacional de custos e o tratamento de desperdícios estão apoiados em um modelo dinâmico de estruturação social, constituindo-se de regras e rotinas estáveis que moldam as instituições que regem sua atividade organizacional. Com o suporte das evidências expostas nesta pesquisa, as

características descritas sobre o SIC e tratamento de desperdícios é possível aceitar a primeira proposição teórica elaborada para o estudo.

Alinhado com o sugerido por Burns e Scapens (2000), verificou-se que no hospital os sistemas e práticas contábeis de gestão constituem regras e rotinas estáveis. Estes resultados convergem aos achados de outros estudos (Camacho; Rocha, 2008; Sacramento; Palmisano, 2006; Lima; Castilho; Gonçalves, 2014) que também encontraram tais características nas entidades estudadas, sustentando o pressuposto teórico.

A segunda proposição testada nesta pesquisa versa: P2. O alinhamento do modelo do sistema informacional de custos com os princípios institucionais do hospital, na etapa de codificação, não está apresentando contradições em relação às rotinas e regras existentes e está contribuindo para o processo de institucionalização. As evidências levantadas para essa proposição no item codificação foram claras, no sentido que as novas práticas foram adaptadas as práticas anteriores, assim como o sistema conseguiu cumprir com seu objetivo de melhorar a informação, auxiliar na gestão conforme as necessidades dos setores.

Assim, com base nas evidências do estudo, a segunda proposição teórica elaborada para o estudo também é aceita. Estes resultados convergem aos achados de outros estudos (Rocha; Guerreiro, 2010; Burns; Scapens, 2000), nos quais sugerem que o novo modelo deve apresentar compatibilidade em relação às rotinas e regras existentes, assim como o modelo deve atender às expectativas dos usuários.

A terceira proposição elaborada para o estudo prevê: P3. No hospital pesquisado existe o monitoramento e capacitação dos atores envolvidos no processo de incorporação para diminuir a resistência à mudança no sistema de custos. As evidências coletadas no caso estudado, mostraram medidas de capacitação aos colaboradores envolvidos, a partir de treinamento interno e externo (Pós-graduação), além de reuniões para acompanhar o gerenciamento das informações. Ainda, os Gerentes concordaram com a existência da incorporação no hospital. Sendo assim, os achados dessa pesquisa mostram que é possível confirmar essa proposição teórica.

Estes resultados permitem refutar ainda a quarta proposição teórica elaborada para o estudo, que versa: P4. A repetição constante e o reconhecimento das regras e rotinas do sistema informacional de custos no hospital evidenciam a etapa de reprodução. Os achados da pesquisa tanto na análise qualitativa quanto na análise quantitativa, revelaram que a etapa de reprodução foi evidenciada atrás da repetição constante das regras e rotinas, porém não no hospital como um todo, primeiramente a gestão informacional de custos não acontece no nível hierárquico de supervisão para baixo, segundo, no nível de gerência não são todos os setores

que cumprem com tais comportamentos. Portanto, limitado a algumas unidades do hospital, não é possível se confirmar esta proposição teórica de pesquisa.

A quinta proposição elaborada para o estudo prevê: P5. As novas regras e rotinas do sistema informacional de custos no Hospital já são inquestionáveis (pressuposições assumidas), portanto, a mudança institucional se encontra institucionalizada. As evidências levantadas para essa proposição, foram claras, no sentido que existem questionamentos sobre as informações de custos, falta de conhecimento e em alguns casos falta de motivação. Como relatado na proposição anterior, existem setores que não apresentam características contrárias a institucionalização, porém, não é possível generalizar a institucionalização do SIC. Tais resultados vão divergem de estudos que apresentaram a institucionalização da mudança, (Roberts; Scapens, 1990; Guerreiro; Pereira; Frezatti, 2008; Lavarda, Feliu; Palanca, 2009) que encontraram a ferramenta implantada sendo utilizada para tomada de decisão na gerencia como um todo. Sendo assim, não existe a confirmação desta proposição teórica.

A última proposição da pesquisa versa: P6. A mudança institucional foi motivada pela contratação de consultorias e o incentivo a colaboradores na participação de cursos de capacitações e especializações, de forma continuada, com temas relacionados a artefatos gerenciais de gestão de custos. Como a última proposição do estudo está relacionada a institucionalização cerimonial ou instrumental, e o caso estudado não foi institucionalizado, não é possível aceitar a proposição teórica. Porém, cabe ressaltar as evidências que mostram o caminho que o hospital está traçando para alcançar a institucionalização, o hospital contrata consultorias para determinadas demandas internas, conta nível de acreditação, está implantando Gestão de Competências, ofertando Pós-graduação em Gestão Hospitalar, todas essas campanhas estão voltadas de certa maneira, com a utilização das informações de custos para a tomada de decisão de forma continua e inquestionável.

Em síntese, os achados desta pesquisa forneceram evidências que sugerem que o Sistema de Custos foi codificado e incorporado no hospital, se encontra no estágio de reprodução para alguns setores e cargos na entidade, sendo identificado a necessidade de maior capacitação e motivação para alguns gerentes, conseqüentemente a institucionalização ainda não ocorreu no Hospital Ministro Costa Cavalcanti.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar o processo de institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdícios no Hospital Ministro Costa Cavalcanti. A partir da investigação por meio de um estudo de caso, de natureza descritiva e abordagem qualitativa a partir de entrevistas, documentos e observações, e quantitativa a partir de um *survey*. Com base nas diferentes fontes de coleta de dados utilizadas na pesquisa, procurou-se proceder a triangulação dos dados, com vistas a aumentar a confiabilidade das inferências realizadas sobre os resultados da pesquisa.

Foi investigada primeiramente a existência de um Sistema Informacional de Custos e tratamento de desperdícios, assim como sua contextualização, em que se identificou a presença do SIC desde 2008, porém a utilização das informações geradas por essa ferramenta só foram observadas nos últimos anos, devido a vários fatores externos que fizeram com que o hospital retomasse a discussão de custos entre seus diretores, coordenadores e gerentes, a partir dessa preocupação com a gestão de custos, se iniciou a discussão sobre desperdícios, sendo esse tratado juntamente com as práticas de redução de custos, mas não foi observado características de modelo de implantação do mesmo, são ações em alguns departamentos, o tema está se vinculando com outras ferramentas além do SIC, a gestão de competências, assim como as auditorias feitas pela instituição de acreditação hospitalar, são exemplos identificados na coleta de dados qualitativa, portanto, em relação ao tratamento de desperdícios, conclui-se que está em processo inicial, de inserção de mudança, não sendo identificado nos processos de institucionalização.

Já o SIC apresentou características compatíveis com o processo de institucionalização, podendo ser analisado pelo modelo proposto por Burns e Scapens (2000). O primeiro processo, a codificação, foi realizado de acordo com a descrição dos autores, contou com definição de objetivos, diretrizes e atores envolvidos no processo. Seguindo a hierarquia da organização, o SIC começou com o incentivo dos Diretores, envolvendo coordenadores e todos os gerentes do hospital. A codificação não contou com planejamento e projetos escritos em manuais como sugere os autores, mas os mesmos afirmaram que nem sempre essa é uma característica presente em todas as organizações. A análise quantitativa confirmou os achados qualitativos, concluindo-se que o SIC passou pelo processo de codificação e o mesmo foi alinhado com os princípios institucionais do hospital.

A etapa de incorporação somente ocorreu efetivamente a partir de 2013, foi quando foram feitas campanhas de treinamento para os gerentes, para que os mesmos utilizassem as informações repassadas mensalmente através de relatórios. Por meio de análise quantitativa e qualitativa é possível concluir que essa etapa do processo também ocorreu na entidade estudada. Atualmente, sendo identificada a incompreensão e dificuldade dos atores envolvidos, foi promovida uma oportunidade de capacitação, uma pós-graduação em gestão hospitalar ofertada aos gerentes, porém, não são todos que participam. Existe a preocupação da coordenação com mais capacitação, pois, ainda existem setores que demonstram a falta de conhecimento para realizar a gestão de custos. Fato que refletiu na etapa de reprodução, em que foi detectado que não são todos os setores que reproduzem as regras e rotinas de forma contínua, realidade que foi causada pela dificuldade que os gestores possuem em interpretar as informações de custos repassadas, assim como uma melhora no monitoramento e motivação para que a reprodução seja efetiva em todos os setores da organização.

Em consequência da reprodução não ocorrer no hospital como um todo, não é possível a institucionalização do SIC, pode existir a institucionalização em alguns setores, mais tais fatos precisam ser investigados separadamente por setor, o que não foi o foco deste estudo.

De um modo geral, a organização mostra capacidade para institucionalizar o SIC, porém as organizações hospitalares são organizações complexas, e no caso do hospital estudado, uma organização de grande porte que conta com mais de mil funcionários, sendo a institucionalização um grande desafio para os coordenadores com seus gerentes. O hospital está no caminho para alcançar primeiramente, a reprodução em todas as unidades e posteriormente, a institucionalização das regras e rotinas. A análise do caso evidencia que o processo de mudança da contabilidade gerencial atendeu às premissas da teoria institucional, se tratando dos processos de codificação e incorporação, quanto a reprodução e institucionalização, o estudo mostra algumas características que causaram tal realidade. Assim, contribuindo para a compreensão do processo de institucionalização.

O modelo teórico de Burns e Scapens (2000) foi capaz de subsidiar a compreensão do processo de institucionalização, corroborando com o estudo de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) que confirmaram que o modelo facilita análises operacionais do processo de institucionalização.

Deve ser observado que a metodologia baseada em estudo de caso único, não permite a generalização dos resultados observados para outras organizações da área da saúde. Apesar dessas limitações metodológicas, o estudo traz contribuições efetivas indicando que o modelo utilizado proporciona uma estrutura conceitual adequada para avaliação da eficácia da

institucionalização de processos de mudanças em contabilidade gerencial, mais específico desse estudo, para o Sistema Informacional de Custos.

Do ponto de vista prático, a compreensão desse processo relacionado ao SIC em hospitais, pode contribuir fortemente para o sucesso do processo de introdução de novos conceitos e instrumentos gerenciais no ambiente da saúde.

O estudo aponta para o ambiente da pesquisa em contabilidade, uma visão teórica diferenciada, o que permite uma compreensão mais adequada dos fenômenos de mudança e institucionalização de sistemas de contabilidade gerencial, a partir da estrutura conceitual proposta por Burns e Scapens (2000).

Como sugestão de estudos futuros, recomenda-se que seja explorada a institucionalização do SIC sob a ótica de outros modelos, também em conjunto com alguma teoria com o foco no comportamento humano. Além disso, o estudo pode ser desenvolvido em outras entidades hospitalares, a fim de que possam fornecer uma maior compreensão sobre o tema.

6 REFERÊNCIAS

- Abbas, K., & Leoncine, M. (2014). cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. *RAHIS*, 11(1).
- Angonese, R., Lavarda, R. A. B., & Lavarda, C. E. F. (2013). O processo de implementação da estratégia: um estudo segundo os modelos de Hart (1992). *Revista Gestão & Tecnologia*, 13(1), 51-77.
- Barche, C. K., & de Almeida, C. (2015). Adoção de recursos tecnológicos inovativos na educação: um estudo sob a ótica da teoria institucional/Adoption of Innovative Technological Resources in Education: a study from the perspective of institutional theory. *RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(1), 103-120.
- Bardin, L. (2010). *Análise de conteúdo*. (7a ed.) Lisboa (Portugal).
- Barley, S. R. and Tolbert, P. S., (1997). Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, 18(1), 93-117.
- Bastos, A. V., Loiola, E., Queiroz, N., & Silva, T. D. (2004). Conceito e perspectivas de estudo das organizações. *Psicologia, organizações e trabalho no Brasil*. Porto Alegre: Artmed, 63-90.
- Benson, J. K. (1977). Innovation and crisis in organizational analysis. *The Sociological Quarterly*, 18(1), 3-16.
- Beuren, I. M. (2009). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Bush, P. D. (1983). An exploration of the structural characteristics of Veblen-Ayres-Foster defined institutional domain. *Journal of Economic Issues*, 27(1), 35-66.
- Camacho, R., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 19(47).
- Capponi, N. F. (2015). *Sistemas de custos em organizações hospitalares: estudo de casos no município de Cascavel/PR*. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Silva, S. M. G. (2012). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 10(03).
- Castro, L.C. (2002). *O custo do desperdício de materiais de consumo em um centro cirúrgico*. (Tese de Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *economica*, 4(16), 386-405.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Michelman, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 65-80.
- Creswell, J. W. (2010). *Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto*. São Paulo: Artmed.
- da Da Hora H. R. M., Monteiro, G. T. R., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2), 85-103.
- Dall'Asta, D. (2006). *Modelo para avaliação do impacto econômico dos desperdícios no investimento das empresas*. (Tese de Doutorado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2006). *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens*. São Paulo: Artmed.
- Fachin, R. C., & Mendonça, J. R. C. (2003). O conceito de profissionalização e da teoria institucional. *Organizações, instituições e poder no Brasil*. FGV, 19-41.
- Falk, J. A. (2011). *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*.
- Fiirst, C. (2016). *Contradições, práxis e forças externas que impulsionaram a gênese da mudança institucional para implantação do sistema de informação de custos em um município brasileiro*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- França Versiani, Â., Loureiro Rezende, S. F., & Pereira, A. C. (2016). Contribuições da Teoria Institucional para a Análise da Gestão de Escolas: Um Estudo de Caso de Escola Pública Brasileira bem Sucedida nos Índices de Desempenho da Educação Básica. *REAd-Revista Eletrônica de Administração*, 22(1).
- Frezatti, F.; Rocha, W.; Nascimento, A. R.; Junqueira, E. (2009) *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2009). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6a ed.) São Paulo: Atlas.
- Godoy, A. S. (2010). *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos*. (2a ed). São Paulo: Saraiva.
- 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.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2006). Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(3), 196-228.

- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-62.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 783.
- Hair Jr., J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Herbert, I. P., & Seal, W. B. (2012). Shared services as a new organisational form: Some implications for management accounting. *The British Accounting Review*, 44(2), 83-97.
- Hornngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. (12a ed). São Paulo: Person education.
- Hornngren, C. T.; Foster, G. (1987). *Cost accounting: a Managerial Enphasis*. (6th ed). New Jersey: Prantice-Hall.
- Exame Abril. Entenda como a crise impacta a saúde. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/entenda-como-a-crise-impacta-a-saude/>>. Acesso em: 10 abril 2017.
- Jacques, E. J. (2002). Desenvolvimento de um sistema de custos integrado aos protocolos médicos para unidades hospitalares de tratamento intensivo. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Johnson, M. (2012). A study of e-market adoption barriers in the local government sector. *Journal of Enterprise Information Management*, 25(6), 509-536.
- Lavarda, C. E. F., Feliu, V. M. R., & Palanca, M. B. (2009). La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(51), 101-115.
- Leal, E. A. (2006). Análise de custos no setor hospitalar-utilização da metodologia Activity Based Costing–ABC: O Caso das Cirurgias Cardíacas no Hospital Universitário de Uberlândia. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Lima, A. F. C., Castilho, V., & Gonçalves, J. R. (2014). Atitudes de profissionais de enfermagem frente ao custo da assistência a pacientes de alta dependência. *Revista Eletrônica de Enfermagem*, 16(4), 720-7.
- Liszbinski, B. B., Kronbauer, C. A., Macagnan, C. B., & Patias, T. Z. (2014). Conformidade no reconhecimento de ativos intangíveis: um estudo na perspectiva da teoria institucional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(24), 85-106.
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455-477.
- Major, M. J.; Ribeiro, J. (2009). *A teoria institucional na investigação em Contabilidade. Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar.

- Marassi, R. B., Wrubel, F., & da Rosa, F. S. (2014). Analysis of Institutional Artifact Cost in Management Control in a Textile Company. *Revista Sociedade*, 9(2), 058-079.
- Marconi, M. D. A., & Lakatos, E. M. (2011). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas.
- Martins, D. B., Portulhak, H., Voese, S. B.(2015). Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. *RAHIS*, (12), 3.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Modell, S., Jacobs, K., & Wiesel, F. (2007). A process (re) turn?: Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government. *Management Accounting Research*, 18(4), 453-475.
- Morgan, G., & Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of management review*, 5(4), 491-500.
- Motke, F. D., da Silva Ravello, F., & Rodrigues, G. O. (2016). Teoria Institucional: um estudo bibliométrico da última década na web of science. *Contextus-Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 14(2), 63-86.
- Neto, A. R., & de Freitas, L. S. (2012). Análise do Processo de Adaptação Estratégica de uma Empresa Produtora de Cachaça á Luz da Teoria Institucional e da Visão Baseada em Recursos. *REAd/Porto Alegre–Edição*, 211-241.
- Nor-Aziah, A. K., & Scapens, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), 209-247.
- North, Douglass C. (1992). *Transaction Costs, Institutions, and Economic Performance*. San Francisco: ICS Press.
- Nunes, N. F., Crispim, I. M. M., de Rezende, L. M., & Da Silva, A. V. (2015). Gestão da informação por meio da bibliometria: um levantamento sobre teoria institucional nos artigos do EnEO. *Revista Eletrônica Gestão e Serviços*, 6(2), 1260-1288.
- Pamplona, E. D. O. (1997). *Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos (Tese de Doutorado)*. Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, SP, Brasil.
- Pereira, M. F. A. (2012). A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. *Revista Organizações em Contexto-online*, 8(16), 275-295.
- Reis, L. G. D. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional (Tese de Doutorado)*. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Ritchie, W. J., Young, G., Shahzad, A. M., Kolodinsky, R. W., & Melnyk, S. A. (2015). The influence of plural organizational forms on beliefs and outcomes related to new product adoption. *Management Decision*, 53(7), 1619-1641.
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability—understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, organizations and society*, 10(4), 443-456.
- Rocha, W., & Guerreiro, R. (2010). Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos-um enfoque institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8).
- Rodrigues, J. L. K., de Assis Coelho, F., do Nascimento, J. J., & Florençano, J. C. S. (2016). Gestão hospitalar: Economias de escala geradas por inovação tecnológica em um hospital na região metropolitana do vale do paraíba. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 6(2), 99-112.
- Romão, K. S. S. (2014) *Gestão de Custos Hospitalares em Hospitais Privados de São Paulo* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Ryan, B., Scapens, R. W. e Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas e contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management accounting research*, 5(3-4), 301-321.
- Seo, M. G., & Creed, W. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of management review*, 27(2), 222-247.
- Silva, M. Z. D. (2006). *Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Silva, O. R., Sacramento, F., & Palmisano, A. (2006). Desperdícios em instituições hospitalares: um estudo exploratório. XIII Simpósio de Engenharia de Produção- Empreendedorismo e Sustentabilidade nos Sistemas Produtivos, (6-8) São Paulo.
- Silva, R. N. S., & Lins, L. D. S. (2013). *Gestão de custos: contabilidade, controle e análise*. São Paulo: Atlas.
- Siti-Nabiha, A. K., & Scapens, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44-73.
- Skousen, K. F.; Langenderfer, H. Q; Albrecht, W. S. (1986) *Financial accounting*. (3rd ed). New York: Worth Publishers,

- Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249-271.
- Souza, A. A. D. (2013). *Gestão financeira e de custos em hospitais*. São Paulo: Editora Atlas.
- Spedding, T. A., & Sun, G. Q. (1999). Application of discrete event simulation to the activity based costing of manufacturing systems. *International journal of production economics*, 58(3), 289-301.
- Stark, J. A. (2007) *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pearson.
- Tolbert, P. S.; Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. *Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. (1a ed). São Paulo: Atlas.
- Warren, C. A. (2002). Qualitative interviewing. *Handbook of interview research: Context and method*.
- Weiss, R. S. (1994). *Learning from strangers. The Art and Method of Qualitative Interview Studies*. New York.
- Williamson, O. E. (1991). Comparative economic organization: The analysis of discrete structural alternatives. *Administrative science quarterly*, 269-296.
- Yin Robert, K. (2003). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.
- Zuccolotto, R., Silva, G. M., & Emmendoerfer, M. L. (2010). Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 7(3), 233-246.

APÊNDICES

- APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS ATORES DA MUDANÇA
- INSTITUCIONAL
- APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS COORDENADORES E
GERENTES
- APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO PARA OS GERENTES E SUPERVISORES

APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS ATORES DA MUDANÇA INSTITUCIONAL

Identificação dos respondentes

- 1) Qual seu cargo e sua função no Hospital?
- 2) Há quanto tempo você ocupa o cargo atual no Hospital? Já exerceu outra função na instituição?
- 3) Qual a sua formação acadêmica (graduação e especializações)?
- 4) Quais são suas principais atribuições no hospital atualmente?

Conhecimento em Gestão de Custos

- 5) Qual o seu conhecimento em relação à gestão de custos?
- 6) Já trabalhou com gestão de custos antes? (Se sim) Foi em empresa da área da saúde?
- 7) Na sua visão, qual a importância da gestão de custos aplicada a área da saúde?
- 8) Caso a resposta for que é importante, questionar: Como a gestão de custos pode contribuir na melhoria da gestão do hospital? E em relação ao tratamento de desperdícios?
- 9) Caso a resposta for negativa, questionar: Na sua visão a gestão de custos é desnecessária na gestão hospitalar?

Mudança Institucional e Contextualização do Sistema de Custos

- 10) Como surgiu a necessidade de mudança nos controles de custos do hospital?
Como foi estruturado processo histórico que motivou o hospital a implementar o sistema de controle de custos?
- 11) No período anterior a implementação do sistema de controle de custos, como era realizado este controle gerencial no hospital?
- 12) Quem foram os responsáveis e envolvidos na implementação do sistema de custos?
- 13) E atualmente, quem são os responsáveis e envolvidos na gestão de custos?
- 14) Houve apoio organizacional para a implementação do sistema de custos?
- 15) Qual é o método de custeio implementado e como ocorreu a escolha desse método de apuração de custos?

- 16) Foi utilizado algum modelo ou exemplo de outra instituição fora da organização como exemplo para propor as mudanças (exemplo: normalmente fora da organização, tais como práticas utilizadas em empresas pesquisadas (melhores práticas), opiniões de consultores, recomendações de associações profissionais e ainda por grupos que exerçam algum tipo de poder sobre o time do projeto)
- 17) Comente sobre o funcionamento do sistema de custos atualmente.
- 18) Quais são os relatórios emitidos pelo sistema de custos? Quem são os usuários desse sistema?
- 19) Quando foi implementado o sistema de custos? Na época, houve a discussão sobre o tratamento de desperdícios como ferramenta dentro desse sistema?
- 20) Se sim, comente como foi essa discussão e como foi sua implantação. Se não, em algum momento posterior houve discussão?
- 21) No sistema de custos atual há controles que visem eliminar os desperdícios existentes nas diversas áreas?
- 22) Se sim, como funciona o envolvimento dos funcionários na gestão de desperdícios?

Processo de Institucionalização

- 23) Foi criado um manual de instrução indicando as regras e rotinas ou ele foi adaptado as atuais regras e rotinas?
- 24) Comente sobre como foi a aceitação das propostas de mudanças pelos membros da organização
- 25) Quais foram as principais dificuldades e facilidades envolvidas na proposta de mudanças?
- 26) Como ocorre a participação dos funcionários envolvidos na gestão de custos?
- 27) Qual foi a última mudança ocorrida nos processos de custos da empresa? Quando foi?
- 28) A empresa está em algum processo de mudanças? Comente.
- 29) Existe uma orientação normativa no sentido da utilização do sistema de custos?
- 30) O sistema de custos é efetivamente compreendido pelas pessoas?
- 31) Existem elementos facilitadores para o processo de repetição do modelo proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos?
- 32) Atualmente, há um processo de gestão de custos estruturado, com as etapas de planejamento, execução e controle?
- 33) O atual sistema de controle de custos faz parte das rotinas diárias do hospital?

- 34) Como é possível perceber que o sistema de controle de custos faz parte das rotinas diárias do hospital (ou seja, que ele foi institucionalizado)?
- 35) Caso as informações geradas pelo sistema não estejam sendo totalmente utilizadas, o que falta para que as informações geradas façam parte do processo decisório dos gestores?
- 36) O sistema de controle de custos foi adotado e está sendo utilizado por todos os usuários do hospital? Na sua percepção qual a intensidade deste uso?
- 37) Há resistências ainda sobre o uso de informações de custos no processo de gestão do hospital? Quais?

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS COORDENADORES E GERENTES

Identificação dos respondentes

- 1) Qual seu cargo e sua função no Hospital?
- 2) Há quanto tempo você ocupa o cargo atual no Hospital? Já exerceu outra função na instituição?
- 3) Qual a sua formação acadêmica (graduação e especializações)?
- 4) Quais são suas principais atribuições no hospital atualmente?

Conhecimento em Gestão de Custos

- 5) Qual o seu conhecimento em relação à gestão de custos?
- 6) Já trabalhou com gestão de custos antes? (Se sim) Foi em empresa da área da saúde?
- 7) Na sua visão, qual a importância da gestão de custos aplicada a área da saúde?
- 8) Caso a resposta for que é importante, questionar: Como a gestão de custos pode contribuir na melhoria da gestão do hospital? E em relação ao tratamento de desperdícios?
- 9) Caso a resposta for negativa, questionar: Na sua visão a gestão de custos é desnecessária na gestão hospitalar?

Mudança Institucional

- 10) Quais foram os principais motivos que levaram a implementação de mudanças?
- 11) No período anterior a implementação do sistema de controle de custos, como era realizado este controle gerencial no seu setor?
- 12) Como foi construído o processo de planejamento/projeto/proposta de mudanças? Como foi sua participação?
- 13) No sistema de custos há controles que visem eliminar os desperdícios existentes no seu setor?

Processo de Institucionalização

- 14) Foi criado um manual de instrução indicando as regras e rotinas ou ele foi adaptado as atuais regras e rotinas?
- 15) Qual foi a aceitação das propostas de mudanças?
- 16) Existiam ou existem situações que incomodam no sistema de custos e que necessitariam de mudanças?
- 17) Mencione quais são as principais mudanças na sua rotina que a mudança no sistemas de custos implementou.
- 18) Existem elementos facilitadores para o processo de repetição do modelo, proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos?
- 19) Quais são as principais dificuldades encontradas por sua área no processo de mudanças?
- 20) Atualmente, há um processo de gestão de custos estruturado, com as etapas de planejamento, execução e controle?
- 21) Os comportamentos relacionados ao sistema de informação de custo estão sendo reproduzido continuamente dentro das atividades do seu setor?
- 22) O atual sistema de controle de custos faz parte das rotinas diárias do seu setor? E quanto ao tratamento de desperdícios?
- 23) Se sim, como é possível perceber que o sistema de controle de custos faz parte das rotinas diárias do seu setor?
- 24) O sistema de controle de custos foi adotado e está sendo utilizado por todos os usuários do seu setor? Na sua percepção qual a intensidade deste uso?
- 25) Há resistências ainda sobre o uso de informações de custos no processo de gestão do seu setor? Quais?

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO PARA OS GERENTES E SUPERVISORES

Prezado colaborador (a), este questionário refere-se à pesquisa de dissertação desenvolvida por Keila Priscila dos Santos, mestranda do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná –Unioeste, sob orientação do Professor Dr. Denis Dall’Asta. Os dados coletados são sigilosos e serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos.

Identificação dos respondentes

1) Qual seu cargo e sua função no Hospital?

2) Há quanto tempo você ocupa o cargo atual no Hospital? Já exerceu outra função na instituição?

3) Qual a sua formação acadêmica (graduação e especializações)?

4) Quais são suas principais atribuições no hospital atualmente?

A partir desta questão, favor assinalar o seu grau de concordância com as afirmativas descritas abaixo:

Legenda: 1 Discordo totalmente, 5 Concordo totalmente.						
Codificação						
1	Na empresa, os gerentes e supervisores recebem treinamento sobre o tratamento de custos.	1	2	3	4	5
2	O processo das atividades sob minha responsabilidade do sistema de custos está devidamente formalizado em manuais.	1	2	3	4	5
3	A estratégia do meu setor deve estar direcionada à racionalização dos custos.	1	2	3	4	5
4	No sistema de custos há controles que visem eliminar os desperdícios	1	2	3	4	5
5	Há regras e rotinas expressas em manuais direcionadas à concretização do gerenciamento de custos.	1	2	3	4	5
6	Há uma padronização nas informações de custos fornecidas pelo sistema do hospital					
Incorporação						
7	As mudanças propostas pelo sistema de custos foram aceitas pelos colaboradores do meu setor.	1	2	3	4	5
8	Há um processo de gestão de custos estruturado, com as etapas de	1	2	3	4	5

	planejamento, execução e controle.					
Legenda: 1 Discordo totalmente, 5 Concordo totalmente.						
9	Os relatórios fornecidos pelo hospital para o meu setor atendem às necessidades dos usuários.	1	2	3	4	5
10	O sistema de custos foi incorporado nas atividades de trabalho do meu setor.	1	2	3	4	5
11	O tratamento de desperdícios foi incorporado nas atividades de trabalho do meu setor.	1	2	3	4	5
12	A eficácia do meu setor deve ser mensurada predominantemente com base no seu resultado de custos.	1	2	3	4	5
Reprodução						
13	Existem elementos facilitadores para o processo de repetição das rotinas de custos, proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos.	1	2	3	4	5
14	Existe dificuldade na execução do gerenciamento de custos.	1	2	3	4	5
15	As rotinas relacionadas ao sistema de informação de custo estão sendo reproduzidos continuamente dentro das atividades do meu setor.	1	2	3	4	5
16	Utilizo rotineiramente, para o processo de tomada de decisão, os relatórios fornecidos pelo sistema de custos.	1	2	3	4	5
17	Os conceitos para avaliação de receitas e custos são compreendidos, aceitos e utilizados por todos os colaboradores do meu setor.	1	2	3	4	5
18	O comportamento repetitivo conduz à reprodução de rotinas.	1	2	3	4	5
19	O tratamento de desperdícios faz parte da rotina diária do meu setor	1	2	3	4	5
Institucionalização						
20	O sistema de custos implementado no hospital, já virou uma rotina comum no meu setor.	1	2	3	4	5
21	O sistema de custos é utilizado em todos os setores do hospital.	1	2	3	4	5
22	Existe resistência no tratamento de desperdícios no meu setor.	1	2	3	4	5
23	O sistema de controle de custos foi adotado e está sendo utilizado por todos os usuários do meu setor.	1	2	3	4	5
24	Há resistências sobre o uso de informações de custos no processo de gestão do meu setor.	1	2	3	4	5
25	As informações geradas pelo sistema de custos são muito uteis na tomada de decisão entre o meu nível de gestão.	1	2	3	4	5
26	As informações geradas pelo sistema de custos são usadas em todos os níveis de gestão.	1	2	3	4	5
27	As informações geradas pelo sistema de custos são usadas para atender as necessidades de controle da organização	1	2	3	4	5
28	A constituição do sistema de custos permite que funcionários de outros hospitais possam utilizá-lo com facilidade.	1	2	3	4	5
29	O sistema informacional atual foi integrado com o já existente obedecendo mantendo a geração de informações de costume.	1	2	3	4	5
30	As informações geradas pelo sistema de custos estão sendo utilizadas para promover ações inovadoras na gestão do meu setor.	1	2	3	4	5
31	O sistema de custos gerou mudanças culturais nas rotinas do meu setor.	1	2	3	4	5