



Responsible Editor: Rodrigo de Souza Gonçalves
Andrea de Oliveira Gonçalves
Associate Editor: Juliano Lima Soares
Evaluation Process: Double Blind Review pelo SEER/OJS

Lógicas Institucionais na Mensuração e na Gestão de Custos em Hospitais Acreditados

RESUMO

Objetivo: analisar qual a influência das lógicas institucionais na adoção das práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros.

Método: utiliza-se como estratégia o levantamento, por meio de questionário, em amostra que compreende 85 respostas, cuja análise de dados é feita por estatística descritiva e modelagem de equações estruturais.

Originalidade/Relevância: verificou-se que há poucos estudos *surveys* a respeito da temática. Na literatura nacional, há poucas pesquisas teórico-empíricas referentes ao tema de custos e ausência de orientação teórica nas já existentes (Ramalho, 2016), não se identificando estudos que abordam a contabilidade de custos à luz das lógicas institucionais.

Resultados: as motivações que levam a fazer a mensuração e a gestão de custos estão relacionadas às lógicas profissionais (que envolvem qualidade e excelência do serviço prestado), de mercado (que necessitam de sustentabilidade financeira), burocráticas (que estabelecem padrões e protocolos) e de comunidade (considerando-se acessibilidade e transparência). A análise estatística aponta que a lógica de mercado influencia a adoção de mais práticas de custos que as demais, seguida da lógica de comunidade.

Contribuições teóricas/metodológicas: considerando-se que as lógicas concorrentes, ao atuarem no mesmo campo, contribuem para a gestão como um todo e atendem à demanda por qualidade, acessibilidade e redução de custos, este estudo contribui para o entendimento acerca do que pode estar influenciando, ou não, a utilização das práticas de mensuração e gestão de custos, que são importantes mecanismos de controle e gerenciamento de hospitais.

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

Beatriz Negrelli da Silva

Universidade Estadual de Maringá, Paraná,
Brasil
beatriznegrelli@hotmail.com

Katia Abbas

Universidade Estadual de Maringá, Paraná,
Brasil
katia_abbas@yahoo.com.br

João Marcelo Crubellate

Universidade Estadual de Maringá, Paraná,
Brasil
jmcrubellate@uem.br

Recebido: julho 15, 2021

Revisado: outubro 26, 2021

Aceito: novembro 08, 2021

Publicado: dezembro 30, 2021



How to Cite (APA)

Silva, B. N., Abbas, K., & Crubellate, J. M. (2021). Lógicas institucionais na mensuração e na gestão de custos em hospitais acreditados. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 24(3), 349-369. http://dx.doi.org/10.51341/1984-3925_2021v24n3a6

1 INTRODUÇÃO

As lógicas institucionais visam moldar os meios para se alcançar as metas estabelecidas pelas organizações (Martin, Bushfield, Siebert, & Howieson, 2021) e, portanto, direcionam, motivam e legitimam o comportamento dos atores no campo, justificando suas ações (Scott Ruef, Mendel, & Caronna, 2000). Ao tentar compreender o comportamento do indivíduo e da organização no contexto social (Friedland & Alford, 1991), pode-se verificar a ligação entre as lógicas institucionais e as práticas organizacionais, que auxiliam na compreensão de como algumas práticas são produzidas, reproduzidas, modificadas e extintas (Silva, 2016).

O contexto dos hospitais brasileiros, que não difere do norte-americano, segundo Ferreira e Ryngelblum (2020), passou por diversas transformações ao longo do tempo. As mudanças nas formas de pagamentos, a competição por pacientes e o aumento das privatizações levaram à inserção de práticas de negócios, o que fez crescer a orientação de mercado, e, por conseguinte, os contratos e os comportamentos dessas organizações passaram a ter um caráter mais comercial (Scott *et al.*, 2000). As diferentes mudanças no campo da saúde, segundo Arndt e Bigelow (2006), ocorrem por meio da “reinstucionalização”, ou seja, da saída de uma lógica institucional e da entrada de outra.

Quanto mais complexo é o contexto organizacional, maior é a sua pluralidade e, conseqüentemente, mais distintas são as lógicas que o influenciam (Goodrick & Reay, 2011; Raynard, 2016; Araújo, 2017). O campo de saúde, portanto, engloba múltiplas lógicas institucionais em razão dos diversos atores do campo e de seus conflitos de interesses, priorizando ora uma lógica, ora outra (Ferreira & Ryngelblum, 2020), e dos seus serviços, que incorporam uma gama de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, além da relação com os componentes sociais, culturais e educacionais (Santos, Martins, & Leal, 2013; Martins, Portulhak, & Voese, 2015).

Essa complexidade obriga os hospitais a trabalhar em um contexto de custos elevados e escassos, em que não se pode comprometer a qualidade dos serviços prestados (Dallora & Forster, 2008; Santos, Martins, & Leal, 2013; Neder, 2015). Assim, os hospitais enfrentam dois paradigmas que aumentam a preocupação com o controle de seus custos: o aparecimento de novas tecnologias, que acarreta o aumento de custos, e o oferecimento de serviços com a qualidade desejada (Xavier & Rodrigues, 2012).

Segundo Silva (2016), o aumento da qualidade e a eficiência nos serviços de saúde podem ser obtidos por meio da acreditação hospitalar, que é um selo de qualidade, como forma de atestar e legitimar os serviços oferecidos pelos hospitais. Nesse sentido, a melhor gestão dos recursos é um dos benefícios que a acreditação hospitalar pode gerar (Viana, Sette, Rezende, Botelho, & Poles, 2011).

Os hospitais enfrentam dificuldades para controlar e conter os próprios custos devido às mudanças ocorridas com a introdução de técnicas modernas de medicina, que, por consequência, geram aumento dos gastos (Neriz, Núñez, & Ramis, 2014), além da constante pressão por qualidade (Dallora & Forster, 2008; Neder, 2015), que demanda a adoção de técnicas de gerenciamento de custos avançadas (Popesko, 2013) para apoio ao controle gerencial, à tomada de decisão, à eficiência e à transparência hospitalar (Mercier & Naro, 2014).

Sob esse enfoque, o objetivo deste estudo, ao se observar a relação entre a gestão de custos hospitalares, as lógicas institucionais e a acreditação hospitalar, é analisar qual a influência das lógicas institucionais na adoção das práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros.

Na literatura nacional, há ausência de orientação teórica nas pesquisas existentes acerca do tema (Bitti, Aquino, & Cardoso, 2011; Ramalho, 2016), o que indica a relevância de se realizar estudos concernentes às práticas de contabilidade gerencial com foco na teoria (Berry, Coad, Harris, Otley, & Stringer, 2009). Assim, este estudo contribui para a área ao identificar e analisar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas à luz das lógicas institucionais, cujos principais precursores são Friedland e Alford (1991), Thornton e Ocasio (1999) e Scott *et al.* (2000), com utilização, ainda, de estudos nacionais, como o de Silva (2016). Desse modo, pode-se proporcionar o enriquecimento da teoria, identificando as lógicas institucionais no contexto da gestão de custo hospitalar e como elas podem influenciar a utilização das práticas de custos para mensuração, controle e tomada de decisão gerencial.

A gestão de custos é imprescindível para a sobrevivência dos hospitais (Abbas & Leoncine, 2014), de forma que é pertinente a discussão a respeito da utilização das práticas de mensuração e gestão de custos nos hospitais, pontuando-se as principais, e de suas motivações e relações com as lógicas institucionais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Gestão de custos e acreditação hospitalar

As peculiaridades que envolvem a área hospitalar exigem um sistema de gestão de custos para gerenciar os resultados e a tomada de decisão (Cardoso, Souza, Reis, & Palha, 2020). Fatores como o aumento da faixa etária da população revelam a necessidade de aplicação de novas tecnologias, que geram o consequente aumento dos custos envolvidos nos cuidados com a saúde e a necessidade de contenção desses custos (Neriz *et al.*, 2014). As considerações acerca do aumento dos custos são importantes “dentro de um sistema cujo subfinanciamento tem sido apontado como causa principal da falta de oferta de serviços com qualidade à população” (Blanski, 2015, p. 17).

A respeito da qualidade, Bandeira e Bandeira (2021) ressaltam que as certificações de qualidade devem, além de auxiliar na captação de recursos, propiciar o alcance da excelência. Portanto é essencial a qualidade do serviço hospitalar (Nascimento, Gravena, & Machinski Junior, 2020). Alguns hospitais recorrem a selos de qualificação, como a acreditação hospitalar, um sistema de avaliação e certificação da qualidade de serviços de saúde voluntário, periódico e reservado, sob a responsabilidade da Organização Nacional de Acreditação (ONA, 2018). No Brasil, a ONA é a entidade não governamental e sem fins lucrativos que certifica os hospitais que apresentam os requisitos de qualidade e segurança pertinentes aos serviços de saúde, e a acreditação é subdividida em três níveis, conforme a Tabela 1.

Tabela 1

Níveis de acreditação conforme a ONA

Níveis de acreditação	Certificação	Foco
Nível 1	Acreditado	Segurança do paciente, considerando-se aspectos estruturais e assistenciais.
Nível 2	Acreditado Pleno	Além dos requisitos de segurança, apresenta um processo de gestão integrada entre as atividades.
Nível 3	Acreditado com Excelência	Junção dos níveis 1 e 2, em que se demonstra uma cultura organizacional de melhoria contínua com maturidade institucional.

Fonte: adaptado de Organização Nacional de Acreditação (ONA, 2018).

O manual da ONA (2018) aponta que deve ser utilizado pelo hospital um modelo de gestão e indica, entre seus requisitos, a política de gestão de custos, do que se conclui que os hospitais acreditados devem realizar o gerenciamento dos custos. Sob essa perspectiva, Cardoso e Martins (2012, p. 60) discorrem que “a acreditação hospitalar influencia na melhoria dos custos das organizações de saúde”, e apontam que as informações de custos podem ajudar os gestores no controle dos gastos para a melhoria da qualidade e do desempenho hospitalar.

Diante disso, denota-se a necessidade de estudos que explorem os fatores relacionados à utilização dos métodos de gestão e mensuração de custos em hospitais, não se limitando à viabilidade da aplicação de determinada prática em um hospital.

2.2 Lógicas institucionais no contexto hospitalar

Os trabalhos de Friedland e Alford (1991), Thornton e Ocasio (1999) e Scott *et al.* (2000) trouxeram as lógicas institucionais para dar sentido às instituições, focando além do isomorfismo institucional, ao tratar as heterogeneidades das organizações. Teixeira (2012, p. 2) afirma que as lógicas institucionais vêm tornando-se uma vertente central para os pesquisadores da teoria institucional, porém “não se opondo, mas complementando as visões anteriores de mudança, como, por exemplo, o isomorfismo e o empreendedorismo institucional”, e analisando as fontes de heterogeneidade a partir das contradições entre as lógicas institucionais.

As lógicas institucionais podem ser entendidas como práticas materiais e simbólicas construídas para constituir princípios organizacionais e individuais (Friedland & Alford, 1991). De modo semelhante, Scott *et al.* (2000) referem-se às lógicas institucionais como crenças associadas às práticas que predominam em um campo da organização e que fornecem princípios organizacionais que apoiam as práticas guiadas pelos participantes. Esses autores destacam que os atores/participantes do campo organizacional podem ser definidos como os criadores das lógicas, haja vista que participam e recebem demandas do ambiente institucional em que atuam.

A Tabela 2 apresenta as lógicas institucionais, listadas pelos autores da temática.

Tabela 2

Lógicas institucionais

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

Fonte: adaptado de Friedland e Alford (1991), Thornton, Ocasio, e Lounsbury (2012), Friedland, Mohr, Roose, e Gardinali (2014), Silva (2016).

Os estudos empíricos em lógicas institucionais concentram-se na atenção de tomadores de decisão a problemas e soluções que são consoantes com as lógicas dominantes (Lounsbury, 2007; Picheth, 2016). Segundo Silva (2016, p. 29), “de fato, lógicas

institucionais têm influência e impacto direto nas práticas que são produzidas e reproduzidas pelas organizações”.

Scott *et al.* (2000) discorrem acerca das lógicas institucionais no campo da saúde norte-americana, no estado da Califórnia, a fim de entender as mudanças ocorridas nesse setor, com destaque, inicialmente, para a lógica profissional, depois a do Estado burocrático e, por fim, a de mercado, indicando a necessidade de gerenciamento desse setor. Nesse sentido, Reay e Hinings (2009) investigaram um campo organizacional por meio da análise de lógicas institucionais na área de tratamento de saúde, em Alberta, no Canadá, no ano de 1994, quando o governo introduziu uma nova lógica de cuidados de saúde, vista como um negócio, com o objetivo de aumentar a eficiência, fazendo-se mais com menos.

Outros estudos citam lógicas institucionais como a de mercado, a profissional e a burocrática como as mais presentes no âmbito hospitalar (Scott *et al.*, 2000; Reay & Hinings, 2009; Baly, Kletz, & Sardas, 2015; Blomgren & Waks, 2015). Essas lógicas são as mesmas estabelecidas em estudos nacionais, a exemplo de Silva (2016) e de Araújo (2016), o qual também adicionou a lógica de comunidade em seu estudo. Nos resultados dos estudos que abordam a temática, tornam-se evidentes as pluralidades das lógicas institucionais, ou seja, mesmo havendo uma dominante, elas podem coexistir em um mesmo ambiente organizacional. As lógicas institucionais existem em vários contextos e são moldadas por condições locais e respectivas culturas, e cada sistema pode ter número, tipo e interação de lógicas diferentes (Gümüşay, Claus, & Amis, 2020).

Por isso, saliente-se que as lógicas institucionais não são substituídas, mas operam simultaneamente, mesmo que às vezes alguma prevaleça à outra, ou seja, pode haver indícios de uma, mesmo que a outra seja dominante (Scott *et al.*, 2000; Silva, 2016). Do mesmo modo, Reay e Hinings (2009) concluem que os interesses dos atores podem estar ligados a lógicas institucionais distintas, com a coexistência dessas, sustentadas pelos acordos estabelecidos.

Dunn e Jones (2010) citam ser inapropriado estabelecer uma única lógica em um ambiente pluralista como os hospitais. Isso indica que uma lógica pode fortalecer outra, assim como pode haver relações aditivas em que uma única atividade pode ser influenciada por mais de uma lógica (Waldorff, Reay, & Goodrick, 2013). Essas descobertas destacam a possibilidade de hibridação de lógicas plurais em práticas de trabalho (Baly *et al.*, 2015).

Desse modo, observa-se a estreita relação entre as lógicas institucionais e as práticas organizacionais e, assim, pode-se considerar as lógicas institucionais pertinentes para dar suporte à utilização, ou não, das práticas de mensuração e gestão de custos.

2.3 Hipóteses de pesquisa

Scott *et al.* (2000) discorreram acerca das mudanças, no campo de saúde norte-americano, decorrentes das lógicas institucionais e apontaram que, com a crescente competição por pacientes, os hospitais iniciaram práticas de gestão, como *marketing*, análise de custo-benefício, planejamento estratégico, identificação e gerenciamento dos centros de custo (Scott *et al.*, 2000). Diversos autores, tanto no contexto internacional como nacional, indicam que a lógica de mercado, ou capitalista, tem como pressuposto a maior preocupação com o gerenciamento de custos, ao buscar a redução de custos e o aumento do lucro (Scott *et al.*, 2000; Blomgren & Waks, 2015; Silva, 2016; Araújo, 2016). Ademais, o processo de acreditação leva à necessidade de investimentos para a reestruturação de departamentos, recursos humanos e financeiros (Bandeira & Bandeira, 2021). Assim, sugere-se a hipótese: H1 – A lógica de mercado tem influência positiva na adoção das práticas de gestão e mensuração de custos.

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

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

Borgert, Alves e Schultz (2010) evidenciam que um dos principais fatores que dificulta a implantação de um sistema de custos é a inexistência de protocolos, o que vai de encontro à lógica burocrática, que visa estabelecer protocolos e padronizações, conforme evidenciado no contexto hospitalar, no estudo de Silva (2016), por exemplo. Os protocolos são apontados como necessários para se coletar informações (Borgert *et al.*, 2010), mas, como destaca Yereli (2009), a dificuldade em contabilizar os custos hospitalares está na falta de dados necessários para isso. Portanto, sugere-se a seguinte hipótese:

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

Embora os hospitais sejam pressionados a gerenciar melhor seus recursos, o contexto histórico nacional aponta que, principalmente os públicos e os filantrópicos, possuem um papel assistencialista, ou seja, um viés voltado à comunidade e à equidade. Contudo, a norma NBC T 16.11 impõe aos órgãos públicos a utilização de um sistema de custos e, mesmo assim, muitos ainda não a adotaram, como evidenciado por Cardoso e Martins (2012), cujo estudo ocorreu em hospitais acreditados, e por Martins *et al.* (2015), que estudaram hospitais universitários federais. Nesse sentido, estabelece-se a hipótese a seguir:

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

Desse modo, a Figura 1 representa as relações presentes nas hipóteses.

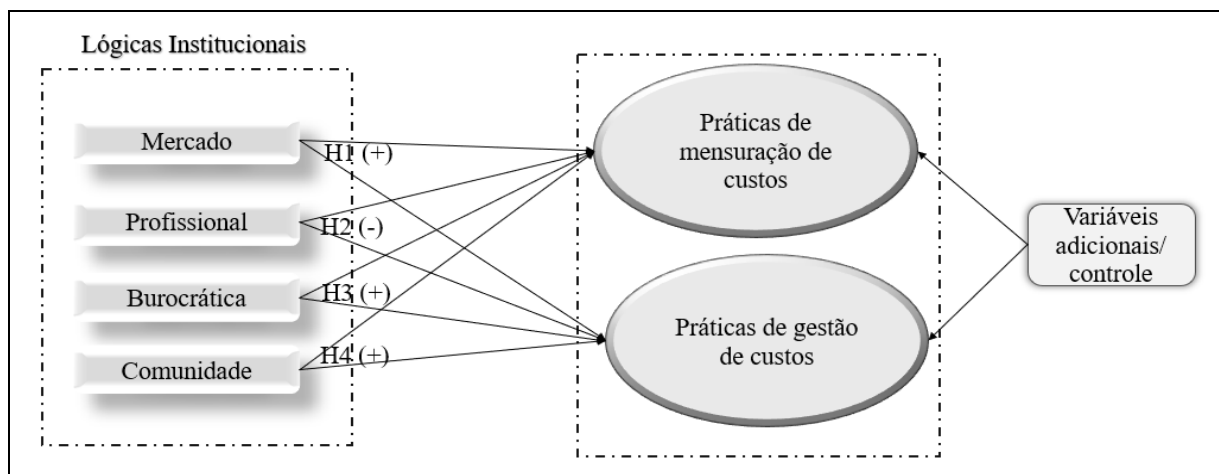


Figura 1. Relações das hipóteses

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo possui abordagem quantitativa, com finalidade aplicada (Gil, 1999). Quanto ao objetivo deste estudo, considera-se uma pesquisa descritiva por buscar descrever as “características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (Gil, 1999, p. 44). No que tange a sua estratégia, trata-se de pesquisa de levantamento, a qual tem, como técnica para a coleta de dados, um questionário com questões estruturadas com o intuito de se conhecer opiniões (Gil, 1999).

3.1 População e amostra

A população deste estudo é constituída de hospitais acreditados no Brasil pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), que conta com 263 hospitais (ONA, 2017), sendo necessário, para significância da pesquisa a 5% ou 10%, um número de resposta de 157 ou 71, respectivamente (conforme a Figura 2).

O tamanho da amostra foi calculado por meio da equação:

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

em que:

n = número de indivíduos da amostra;

N = tamanho da população;

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

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

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

Assim, utilizando-se do recurso da planilha *excel* para o cálculo, a Figura 2 apresenta o cálculo amostral para o estudo.

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

Figura 2. Cálculo amostral

3.2 Instrumento e coleta de dados

Em momento anterior à investigação propriamente dita, foi realizado um estudo-piloto em um hospital privado em fase de acreditação, localizado no estado do Paraná, a fim de verificar a consistência e a coerência das lógicas institucionais estudadas, além da relação entre lógicas institucionais, práticas de custos e acreditação hospitalar. Por meio de uma entrevista com o diretor financeiro, ficaram evidenciadas as lógicas de mercado, profissional e

burocrática. A lógica de mercado é evidente ao se considerar a melhoria no gerenciamento, na negociação com planos de saúde e na melhoria da remuneração do hospital; a profissional, ao visar à qualidade e à eficiência dos serviços e ao se fazer o gerenciamento; e a burocrática, ao se adotar protocolos para reunir as informações úteis aos relatórios de custos. Não ficaram tão evidentes a lógica de comunidade e outras apresentadas pela literatura, porém a de comunidade ainda continuará integrando esta pesquisa, dado que a entrevista-piloto se deu em hospital privado, diferente do que pode haver em um hospital público ou filantrópico. Bossy, Knutsen, Rogers e Foss (2016) afirmam que as organizações privadas sem fins lucrativos tendem a enfatizar a comunidade e a responsabilidade moral.

Com o fim de validar e verificar a consistência do questionário, foi aplicado um pré-teste com cinco hospitais, no qual as questões mostraram-se consistentes. Foi aferido, também, o teste de confiabilidade de alfa de Cronbach de 0,89, o que mostra que os dados são confiáveis (o valor mínimo aceitável é 0,70). Portanto o questionário mostrou-se válido para a aplicação oficial da pesquisa.

Para a coleta de dados, realizou-se contato com os hospitais da amostra por ligação telefônica, com o objetivo de verificar os respondentes aptos ao questionário. Em seguida, utilizando-se o recurso *Google Forms*, foi encaminhado o questionário por *e-mail* aos respondentes. A coleta de dados foi realizada no período de dezembro de 2017 a maio de 2018, obtendo-se 85 respostas válidas.

O questionário, dividido em 4 blocos, apresenta 38 questões, da seguinte forma: (i) referentes às práticas de gestão e mensuração de custos (questões 1, 2 e 5), conforme listados na Tabela 3; (ii) destinadas a identificar as lógicas institucionais presentes (questão 6) e a relação com a adoção das práticas de custos; (iii) relativas às características do hospital e do respondente (questões de 22 a 38); (iv) auxiliares acerca do uso de práticas de mensuração e gestão custos, lógicas e acreditação (questões 3 e 4 e de 7 a 21).

3.3 Análise dos dados

De início, com as informações do questionário, foi realizada uma análise descritiva. Para testar as hipóteses estabelecidas, foi utilizada a modelagem de equações estruturais, com o auxílio do programa SmartPLS 3. A modelagem de equações estruturais é “uma combinação clássica de análise fatorial – que define um modelo de medida que operacionaliza variáveis latentes ou construtos – e de regressão linear – que estabelece, no modelo estrutural, a relação entre diferentes variáveis sob estudo” (Marôco, 2010, p. 3). As lógicas foram medidas por intermédio de diversas variáveis observáveis, sendo necessário efetuar a análise fatorial, transformando itens que explicam a mesma coisa em único fator (Hair Jr. *et al.*, 2009), verificar o quanto as variáveis observáveis representam as lógicas institucionais e, na sequência, analisar sua relação com as práticas de mensuração e gestão de custos (conforme apresentadas na Tabela 3, a seguir, que expõe, também, as medidas das variáveis).

Para mensurar as variáveis (práticas de mensuração de custos, práticas de gestão de custos e lógicas institucionais), após a realização da equação estrutural, fez-se uma questão para indicar o grau de adoção de cada uma das práticas de mensuração e outra para indicar o grau de adoção de cada uma das práticas de gestão de custos, visando medir, também, o seu grau de institucionalização nas organizações e o nível de adoção (de não adota até adoção plena). Em relação às lógicas institucionais, foi realizada uma questão abordando cada aspecto estabelecido para cada lógica, em que o respondente deveria assinalar o grau do motivo de utilizar as práticas de mensuração e gestão de custos.

Tabela 3
Construtos e variáveis da pesquisa

Construtos de 1. ^a ordem	Construtos de 2. ^a ordem	Variáveis	Referências-base	Medidas das variáveis	Questões
Gestão e mensuração de custos	Práticas de mensuração de custos	Custeio por absorção (parcial e integral/pleno)		Escala de 5 pontos: (1) não há planos para adoção; (2) avaliou e descartou; (3) em avaliação; (4) adoção inicial; (5) adoção plena	1
		Custeio variável			
	Práticas de gestão de custos	Método das seções homogêneas (RKW)			
		Custeio com base em atividades (ABC)	Abbas (2001); Matos (2005); Saraiva (2006); Popesko (2013); Martins <i>et al.</i> (2015)		
Lógicas institucionais	Lógica de mercado (capitalista)	Reduzir custos; Obter maior lucro; Estar à frente da concorrência; Não utilizar uma prática por considerar um custo alto	Scott <i>et al.</i> (2000); Blomgren e Waks (2015); Silva (2016); Araújo (2016)		
	Lógica profissional	Eficiência operacional (serviços); Qualidade dos serviços; Profissionalização (cursos)	Scott <i>et al.</i> (2000); Koelewijn <i>et al.</i> (2012); Blomgren e Waks (2015); Silva (2016); Araújo (2016)	Escala <i>likert</i> de 5 pontos: (1) discordo totalmente; (2) discordo; (3) indiferente; (4) concordo; (5) concordo totalmente.	6
	Lógica de Estado (burocrática)	Estabelecimento de protocolos; Padronização de custos e serviços; Exigências externas	Scott <i>et al.</i> (2000); Blomgren e Waks (2015); Silva (2016); Araújo (2016)		
	Lógica de comunidade	Preços justos/acessíveis; Atendimento acessível; Transparência	Baly <i>et al.</i> (2015); Araújo (2016)		

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Estatística descritiva

No Brasil, à exceção dos estados de Acre, Rondônia, Roraima e Tocantins, na região Norte, todos os demais possuem hospitais acreditados pela ONA, e o estado de São Paulo possui o maior número de hospitais acreditados. Nesta pesquisa, foram obtidas respostas de 18 estados, com a seguinte distribuição: 18 respostas da região Sul, 51 da região Sudeste, 6 da região Centro-Oeste, 2 da região Norte e 8 do Nordeste. O total foi de 85 respostas válidas, que representam quase 32% da população do estudo.

Em relação às características dos hospitais, 62,4% são “hospitais gerais”, 55% são de natureza privada e 54,1% são os sem fins lucrativos. A maioria dos hospitais é de médio porte (acima de 50 leitos) e de grande porte (acima de 150 leitos). Portanto 75% dos hospitais, aproximadamente, têm mais de 100 leitos e 4 desses possuem mais de 400 leitos. A respeito

do comando do hospital, observou-se que quase 75% dos hospitais apresentam administração profissionalizada, ao passo que 15% têm o comando dirigido pelos próprios médicos.

A maioria dos respondentes possui formação em administração e contabilidade, e apenas 3 respondentes indicaram especializações na área de gestão e controladoria. Os cargos ocupados por eles são de assistentes e analistas (contábeis e(ou) de custos), de gerentes ou gestores (financeiros ou administrativos), de controladores, coordenadores e supervisores (contábeis, financeiros ou de custos), contadores e diretores financeiros.

Para atender ao objetivo deste estudo, e por meio da estatística descritiva, inicialmente, foram identificadas as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais acreditados e o seu grau de adoção. A Tabela 4 apresenta as frequências (NP e 1 = Não há planos para adoção; AD e 2 = Avaliou e descartou; EA e 3 = Em avaliação; AI e 4 = Adoção inicial; AP e 5 = Adoção plena) e as médias das práticas de mensuração de custos (Painel A) e de gestão de custos (Painel B).

Tabela 4

Painel A – práticas de mensuração de custos

Práticas de mensuração	Frequência absoluta					Média	Desvio-padrão
	NP (1)	AD (2)	EA (3)	AI (4)	AP (5)		
Absorção parcial	30 35,3%	14 16,5%	5 5,9%	12 14,1%	24 28,2%	85 100%	2,84 0,804
Absorção integral/pleno	2 2,4%	3 3,5%	1 1,2%	6 7,1%	73 85,9%	85 100%	4,71 1,675
Método das seções homogêneas	46 54,1%	10 11,8%	6 7,1%	5 5,9%	18 21,2%	85 100%	2,28 1,683
Custeio variável	13 17,6%	0 0%	1 1,2%	16 21,2%	55 58,8%	85 100%	4,18 1,424
Custeio com base em atividades	37 43,5%	11 12,9%	15 17,6%	7 8,2%	15 17,6%	85 100%	2,44 1,539

Painel B – práticas de gestão de custos

Margem de contribuição	7 8,2%	1 1,2%	8 9,4%	14 16,5%	55 64,7%	85 100%	4,28 1,211
Ponto de equilíbrio	11 12,9%	1 1,2%	14 16,5%	17 20%	42 49,4%	85 100%	3,92 1,373
Margem de segurança	20 23,5%	4 4,7%	22 25,9%	12 14,1%	27 31,8%	85 100%	3,26 1,536
Grau de alavancagem operacional	30 35,3%	3 3,5%	23 27,1%	15 17,6%	14 16,5%	85 100%	2,76 1,501
Custeio-padrão	19 22,4%	7 8,2%	4 4,7%	19 22,4%	36 42,4%	85 100%	3,54 1,622
Custeio-alvo	41 48,2%	4 4,7%	14 16,5%	13 15,3%	13 15,3%	85 100%	2,45 1,570
Orçamento	9 10,6%	1 1,2%	9 10,6%	17 20%	49 57,6%	85 100%	4,13 1,298

O método de mensuração mais utilizado, por 93% dos hospitais respondentes, foi o custeio por absorção integral/pleno, o que mostra que esse já está incorporado na rotina do hospital. Quanto ao custeio por absorção parcial, apenas 28,2% dos hospitais fazem a adoção plena do método. O menos utilizado é o custeio com base em atividades (ABC).

No que se refere às práticas de gestão, as mais utilizadas são a margem de contribuição (MC) e o ponto de equilíbrio (PE), com utilização plena por 64,7% e 49,4% dos hospitais, respectivamente, o que pode ser devido ao fato de tais práticas serem mais conhecidas e disseminadas no campo empresarial.

No próximo tópico, aborda-se a análise do modelo de equações estruturais, no qual foram inseridas as variáveis de controle, que também visam dar suporte à explicação da utilização das práticas. Entre essas variáveis, incluem-se as que se referem às escolhas de determinadas práticas (recomendadas pela literatura, recomendadas por consultorias externas, exigências externas, utilizadas em outros hospitais e exigências fiscais).

4.2 Análise do modelo de equações estruturais

A princípio, os dados foram submetidos a teste de normalidade, em que, segundo Marôco (2010), o limite máximo para as medidas de assimetria e curtose são, respectivamente, 3 e 10. Todos os itens atenderam a essa condição. Posteriormente, foi analisada a adequação do modelo de moderação, verificando-se a validade convergente e a discriminante. A validade convergente é analisada pelos seguintes indicadores: cargas fatoriais, variância média extraída, ou *average variance extracted* (AVE), e confiabilidade composta, ou *composite reliability* (CR) (Hair, Anderson, Tatham, & Black, 2009).

As cargas fatoriais indicam o quanto a variável observável representa a variável latente (lógicas), e devem apresentar valor superior a 0,5 (Hair Jr. et al., 2009; Marôco, 2010). Desse modo, conforme os itens que representam cada lógica institucional, como consta na Tabela 3, excluiu-se do fator lógica de mercado a variável “investimento alto”, que apresentou carga fatorial de apenas 0,203, ou seja, esse modelo não apresentou, junto às demais variáveis, a lógica de mercado, devido ao baixo grau de concordância entre os respondentes para se fazer a gestão de custos. Da lógica profissional, tiveram de ser excluídas as variáveis (a) “O hospital prioriza mais a qualidade que o custo” (-0,502), (b) “Tem receio em reduzir a qualidade ao focar na redução de custos e limitar o modo como o serviço é prestado” (-0,500) e (c) “O hospital promove/incentiva cursos para melhoria dos serviços” (0,425). Da lógica burocrática, excluiu-se a variável que indica se o hospital “Tem dificuldade em coletar dados para elaborar informações de custos” (-0,247). Quanto à lógica de comunidade, não foi necessário excluir qualquer variável. Após essas exclusões, o modelo apresentou a adequação necessária, conforme mostrado na Tabela 5. Nessa tabela, não foram expostas as cargas das práticas de custos e variáveis de controle, porque essas são representadas por apenas um fator, apresentando valor igual a 1.

Tabela 5

Cargas fatoriais das variáveis latentes

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

A variância média extraída (AVE) consiste em uma “medida de convergência em um conjunto de itens que representa um construto latente” (Hair et al., 2009, p. 589), sendo que

valor superior a 0,5 representa uma convergência adequada. A confiabilidade (CR) é uma medida de consistência interna das variáveis medidas que representa um construto latente, sendo considerado confiável o valor superior a 0,7 (Hair Jr. *et al.*, 2009), como o alfa de Cronbach. Todos esses dados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6

Validade convergente

Construtos latentes	AVE	CR	Alfa de Cronbach	R ²
Mercado	0,61	0,87	0,79	-
Profissional	0,91	0,95	0,90	-
Burocrática	0,71	0,88	0,80	-
Comunidade	0,68	0,87	0,77	-
Custeio por absorção integral/pleno	-	-	-	0,24
Custeio por absorção parcial	-	-	-	0,18
Método das seções homogêneas	-	-	-	0,10
Custeio com base em atividades	-	-	-	0,17
Custeio variável	-	-	-	0,35
Margem de contribuição	-	-	-	0,33
Ponto de equilíbrio	-	-	-	0,24
Margem de segurança	-	-	-	0,32
Grau de alavancagem operacional	-	-	-	0,30
Custeio-padrão	-	-	-	0,14
Custeio-alvo	-	-	-	0,22
Orçamento	-	-	-	0,34
Valores de referência	> 0,5	> 0,7	> 0,7	2% (pequeno), 13% (médio) e 26% (grande)

Conforme a Tabela 6, o modelo apresentou adequação necessária. Em razão de as práticas de custos apresentarem apenas um fator, a AVE e os índices de validade do modelo (CR e alfa de Cronbach) foram iguais a 1.

Na sequência, de acordo com a Tabela 7, foi verificada a validade discriminante, consistente em verificar o quanto o construto é distinto dos demais, a qual não deve apresentar forte correlação com os outros construtos, não devendo o valor da correlação ser maior que a raiz quadrada de AVE (Hair Jr. *et al.*, 2009).

Tabela 7

Validade discriminante

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

Observa-se, na Tabela 7, que as variáveis latentes atenderam à condição de validade discriminante, com as raízes das AVEs (em destaque) superiores às correlações entre os construtos. Assim, o modelo atendeu a todos os critérios de validade e se pode dar sequência à análise estrutural.

Além disso, verificou-se o índice de raiz padronizada do resíduo médio (*standardized root mean square residual* – SRMR), um critério de ajuste que analisa a diferença entre as correlações observadas e esperadas, considerando-se valores menores que 0,1 como bons para o modelo (SmartPLS, 2016), sendo considerado melhor ajuste quanto menor for esse valor (Hair Jr. *et al.*, 2009). O SRMR obtido foi de 0,065 e o estimado foi de 0,092, e ambos atendem aos critérios.

A validade preditiva (Q^2) não foi analisada, já que, como as variáveis latentes apresentaram-se apenas como independentes no modelo, não foram gerados os valores referentes ao Q^2 para tais variáveis. No que concerne ao tamanho do efeito (f^2), as variáveis obtiveram o tamanho do efeito com grande capacidade de utilidade do modelo, com valores superiores a 35%, sendo 0,370 para lógica de mercado, 0,556 para lógica profissional, 0,380 para lógica burocrática e 0,350 para lógica de comunidade.

Buscou-se, posteriormente, evidenciar as medidas descritivas das variáveis latentes (Tabela 8), de acordo com as variáveis adequadas ao modelo, a fim de verificar, em média, qual apresentou maior predominância entre os hospitais da amostra. Araújo (2016, p. 38) afirmou ser “pertinente saber se uma lógica domina a atenção dos profissionais ou se múltiplas lógicas recebem relativamente igual atenção”. Ao se analisar cada resposta do banco de dados, notou-se que pelo menos 65% dos hospitais apresentaram as mesmas médias em diferentes lógicas, o que evidencia o hibridismo das lógicas institucionais na gestão de custos hospitalar. As lógicas mais predominantes, em média, foram a profissional (4,44), a burocrática (4,14) e a de mercado (4,13), e se pode considerar a burocrática como uma lógica complementar (não concorrente) às outras duas, pois auxilia na execução das demais.

Tabela 8

Descritivo das lógicas institucionais

Lógicas institucionais	Frequência absoluta					Total	Méd	DP
	1	2	3	4	5			
Lógica de mercado								
Obter maior lucro	6 7,1%	5 5,9%	14 16,5%	31 36,5%	29 34,1%	85 100%	3,85	1,170
Reduzir custos	0 -	1 1,2%	0 -	31 36,5%	53 62,4%	85 100%	4,60	0,561
Estar à frente da concorrência	4 4,7%	1 1,2%	20 23,5%	30 35,3%	30 35,3%	85 100%	3,95	1,034
Mais clientes (maior lucro) com menor custo	2 2,4%	3 3,5%	13 15,3%	33 38,8%	34 40%	85 100%	4,11	0,951
Lógica de profissional								
Maior qualidade e eficiência dos serviços prestados	1 1,2%	0 -	2 2,4%	33 38,8%	49 57,6%	85 100%	4,52	0,666
Mostrar qualidade e excelência dos serviços à população	1 1,2%	0 -	6 7,1%	39 45,9%	39 45,9%	85 100%	4,35	0,719
Lógica burocrática								
Padronizar preços e serviços	2 2,4%	4 4,7%	6 7,1%	38 44,7%	35 41,2%	85 100%	4,18	0,928
Cumprir/atender exigências normativas	3 3,5%	6 7,1%	23 27,1%	32 37,6%	21 24,7%	85 100%	3,73	1,028
Adotar protocolos para coletar e melhorar as informações de custos	2 2,4%	4 4,7%	2 2,4%	54 63,5%	23 27,1%	85 100%	4,08	0,834
Lógica de comunidade								
Proporcionar transparência ao usuário do serviço	1 1,2%	2 2,4%	12 14,1%	34 40%	36 42,4%	85 100%	4,20	0,856
Tornar o atendimento mais acessível ao usuário ao empenhar devidamente os custos	0 -	2 2,4%	8 9,4%	42 49,4%	33 38,8%	85 100%	4,25	0,722
Proporcionar um preço do serviço mais acessível aos pacientes	3 3,5%	3 3,5%	18 21,2%	30 35,3%	31 36,5%	85 100%	3,98	1,023

Após a validação do modelo de mensuração, foi utilizado o método *bootstrapping* para testar a influência entre as variáveis, ou seja, os coeficientes de caminho (relação de influência), com base no teste t de Student, cujo objetivo foi dar resposta às hipóteses

estabelecidas neste estudo. Devido ao tamanho da amostra, foram considerados significativos a 5% e a 10% de erro, conforme exposto na Tabela 9.

Tabela 9

Resultados dos testes de hipótese

Hipóteses (VI → VD)	t statistic	p-valor	Hipóteses
Lóg. comu → Grau de alavancagem operacional (GAO)	1,90	0,05*	H4
Lóg. comu → Margem de segurança (MS)	1,82	0,07**	
Lóg. comu → Ponto de equilíbrio (PE)	1,61	0,10**	
Lóg. merc → Custeio por absorção integral/pleno	1,66	0,09**	H1
Lóg. merc → Grau de alavancagem operacional (GAO)	2,37	0,02*	
Lóg. merc → Margem de contribuição (MC)	2,74	0,00*	
Lóg. merc → Orçamento	1,82	0,07**	

Nota. *significante a 5%; **significante a 10%.

Dos dados apresentados na Tabela 9, verificou-se que a lógica de mercado teve influência significativa na adoção do custeio por absorção integral/total ($p = 0,09$), ou seja, quanto mais presente essa lógica na instituição, mais adotam a prática a ela relacionada. A lógica institucional de mercado apresentou, também, influência positiva na adoção da margem de contribuição, do grau de alavancagem operacional e do orçamento. Desse modo, confirmou-se a hipótese 1 deste estudo.

A lógica de comunidade apresentou influência significativa e positiva na adoção de práticas como a margem de segurança ($p = 0,07$), o ponto de equilíbrio ($p = 0,10$) e o grau de alavancagem operacional ($p = 0,05$), esta também influenciada pela lógica de mercado. Desse modo, confirmou-se a hipótese 4 deste estudo.

A lógica burocrática e a lógica profissional não mostraram influência significativa (positiva ou negativa), estatisticamente, em nenhuma prática específica. Contudo, percebe-se que a lógica burocrática auxilia na execução das demais lógicas por meio de adoção de protocolos, padronização e organização dos serviços. Portanto não se confirmaram as hipóteses 2 e 3 deste estudo.

Por fim, a Tabela 10 demonstra a influência das demais variáveis (de controle) inseridas no modelo, com o intuito de complementar os resultados trazidos pela relação com as lógicas institucionais, ou seja, para indicar se a utilização das práticas é, também, influenciada pela recomendação da literatura, por consultorias externas, por exigências externas, por exigência do fisco/legal e pela utilização em outros hospitais.

Tabela 10

Resultados dos testes com as variáveis de controle

Variáveis de controle (VC → VD)	t statistic	p-valor
Consultorias externas → Custeio com base em atividades (ABC)	1,80	0,07**
Consultorias externas → Custeio por absorção parcial	2,64	0,00*
Consultorias externas → Margem de segurança	3,42	0,00*
Exigências externas → Custeio por absorção integral/pleno	3,01	0,00*
Exigências externas → Grau de alavancagem operacional (GAO)	1,79	0,07**
Exigências externas → Orçamento	2,46	0,01*
Exigência do fisco/legal → Custeio por absorção integral/pleno	2,02	0,04*
Exigência do fisco/legal → Grau de alavancagem operacional (GAO)	1,84	0,07**
Utilização em outros hospitais → Custeio com base em atividades (ABC)	1,96	0,05*
Utilização em outros hospitais → Custeio-alvo	2,16	0,03*
Utilização em outros hospitais → Custeio-padrão	1,76	0,07**
Utilização em outros hospitais → Grau de alavancagem operacional (GAO)	1,99	0,04*
Utilização em outros hospitais → Margem de segurança (MS)	2,56	0,01*

Nota. *significante a 5%; **significante a 10%.

Pela Tabela 10, verificou-se que, exceto a variável “recomendação pela literatura”, as demais variáveis de controle exercem influência positiva na adoção de alguma prática de mensuração ou de gestão de custos. Observa-se a coerência dos resultados, visto a influência das exigências do fisco na adoção do custeio por absorção e a influência das exigências externas, por exemplo, na prática do orçamento, que, por sua vez, é útil para as negociações entre o hospital e as operadoras de planos de saúde. Já o custeio com base em atividades, indicado como uma das práticas menos utilizadas, quando adotado, é por influência de consultorias externas ou por sua utilização em outros hospitais. As consultorias também se mostraram influentes no uso da margem de segurança e do custeio por absorção parcial.

4.3 Discussão dos resultados

Pelos resultados do estudo, verificou-se um hibridismo na gestão de custos hospitalar, devido à coexistência das lógicas institucionais, mesmo que em intensidades diferentes. A gestão está ligada ao funcionamento e à missão do hospital, que busca excelência em seus serviços, ao oferecer serviços de qualidade e acessíveis à população (profissional e comunidade) e ao garantir a sua sobrevivência financeira (mercado). Isso faz retomar a relação do ambiente complexo e altamente institucionalizado dos hospitais, e leva à maior pluralidade de lógicas institucionais (Goodrick & Reay, 2011; Raynard, 2016), que podem coexistir por um longo período (Lounsbury, 2007), visto que os diversos atores podem priorizar uma lógica institucional conforme os seus interesses (Ferreira & Ryngeblum, 2020).

A excelência e a qualidade dos serviços remetem às melhorias, que resultam na acreditação hospitalar, a qual apresenta um forte viés da lógica profissional e da de mercado, esta em relação ao controle de custos, muito altos, para adequações hospitalares aos critérios da acreditação. Desse modo, confirma-se o estudo de Arndt e Bigelow (2006), que aponta que as demandas conflitantes exigidas dos hospitais, para melhorar o acesso, introduzir novas tecnologias e serviços e conter custos, conduzem à lógica da eficiência, que, por sua vez, é um problema nos hospitais.

Ao analisar a relação de influência das lógicas institucionais na adoção de práticas de mensuração e gestão de custos (Tabela 9), observou-se que a lógica de mercado influenciou a adoção de um maior número de práticas, confirmando os estudos que indicam que o uso da lógica de mercado leva à maior adoção de práticas, almejando gerenciar e reduzir custos e aumentar o lucro (Araújo, 2016; Arndt & Bigelow, 2006; Blomgren & Waks, 2015; Scott *et al.*, 2000; Silva, 2016). A lógica de mercado teve influência significativa na adoção do custeio por absorção integral/total, que é a prática mais utilizada pelos hospitais e disseminada nas organizações devido a sua coerência com a legislação fiscal, constatando-se que “as lógicas institucionais unem práticas e entendimentos culturais” (Thornton *et al.*, 2012, p. 9). Ainda, influenciou a adoção de práticas de gestão, como a margem de contribuição, o grau de alavancagem operacional e o orçamento, o que é coerente, em vista das vantagens dessas práticas para o gerenciamento e a avaliação de resultados (Matos, 2005).

A lógica de comunidade, a seu tempo, influenciou a adoção da margem de segurança, o ponto de equilíbrio e o grau de alavancagem operacional, sendo esta em comum com a lógica de mercado, o que confirma que uma única tarefa pode refletir a influência de mais de uma lógica (Waldorff *et al.*, 2013). Ademais, esse resultado revela a preocupação das instituições com o público que atendem, considerando-se, para uma melhor gestão, a transparência com seus usuários, os preços e a acessibilidade no atendimento. Verifica-se que a competitividade gera a necessidade de maior transparência por parte das organizações e de melhor disseminação das informações relacionadas aos custos (Sousa, Gil, & Santana, 2015).

Desse modo, observou-se que as lógicas institucionais nas práticas de mensuração e de gestão de custos em hospitais não se preocupam somente com os pressupostos de mercado, mas também em manter a qualidade da instituição e a boa relação com o público envolvido, o que está em consonância com o estudo de Reay e Hinings (2009), ao confirmar que se podem sustentar lógicas coexistentes e concorrentes em um mesmo campo organizacional, gerenciando a rivalidade entre elas e se engajando para obter resultados mutuamente desejáveis.

A coexistência de outra lógica institucional com maior intensidade, como a de mercado ou a de comunidade, segundo os pressupostos estabelecidos nesta pesquisa, influencia mais a adoção de determinadas práticas. Essa constatação corrobora os resultados de Silva (2016), no sentido de que “diferentes lógicas dominantes podem causar respostas estratégicas distintas”, de Scott *et al.* (2000), para quem os atores do campo organizacional usam as lógicas conforme os problemas e o modo como vão solucioná-los, e de Gümüşay *et al.* (2020), no sentido de que as lógicas institucionais são moldadas pelas condições locais e respectivas culturas.

Por fim, com as variáveis de controle incluídas na modelagem (Tabela 10), verificou-se que, embora os achados da estatística descritiva corroborem a pesquisa de Abbas, Marques, Tonin e Sasso (2015), que aponta que o método mais utilizado em hospitais paranaenses é o custeio por absorção integral/pleno, as pesquisas enfatizam as vantagens do custeio ABC, quando essa prática é utilizada, o que se deve a fatores semelhantes aos citados por Aillón (2013), como consultorias externas ou utilização em outros hospitais, e isso pode indicar o seu uso por pressão normativa ou mimética. Além disso, denota-se que a influência das exigências legais/fiscais no uso do custeio por absorção pode dar indícios de uma lógica institucional de Estado e de uma pressão coercitiva.

Constatou-se que alguns fatores externos à organização conduzem à adoção de determinadas práticas, a indicar possíveis pressões isomórficas e relações indiretas que essas variáveis de controle podem ter com as lógicas institucionais, no sentido de que os hospitais cuja lógica de mercado é mais predominante tendem a atender mais as exigências externas e a adotar práticas como custeio por absorção integral e orçamento.

O fato de os hospitais serem organizações altamente institucionalizadas e que sofrem pressões de diversos atores explica os resultados encontrados e coincidem com as conclusões de Teixeira (2012) de não se excluir as questões de homogeneidade (vindas do isomorfismo institucional), mas, sim, de complementá-las pela discussão das heterogeneidades por meio das lógicas institucionais conflitantes do campo organizacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo, que era o de analisar a influência das lógicas institucionais na adoção das práticas de mensuração e de gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros, foi atingido. Constatou-se, quanto às práticas de mensuração e de gestão de custos, que o custeio por absorção integral/pleno é o mais utilizado pelos hospitais para a mensuração de custos, enquanto a margem de contribuição é a mais adotada para a gestão de custos.

Verificou-se que, na gestão de custos dos hospitais, há a presença das múltiplas lógicas institucionais pesquisadas (de mercado, profissional, burocrática e de comunidade). Em geral, as motivações para as práticas de mensuração e de gestão de custos estão relacionadas à lógica profissional (que envolve a qualidade e a excelência do serviço prestado), em conformidade com a missão dos hospitais, à lógica de mercado (visto que o hospital, também, é uma empresa e necessita de sustentabilidade financeira), à lógica burocrática (que auxilia nas demais lógicas, estabelecendo padrões e protocolos) e à lógica de

comunidade (considerando-se a acessibilidade e a transparência), o que remete, também, à missão dos hospitais como fornecedores de serviços de saúde à sociedade.

Nas relações de influência estatística das lógicas institucionais na adoção de determinadas práticas de custos, verificou-se que há influência significativa maior da lógica de mercado e da lógica de comunidade, nesta ordem, e que as lógicas burocrática e profissional não apresentaram influências significativas na adoção das práticas. Portanto foram confirmadas apenas as hipóteses de pesquisa H₁ e H₄.

A lógica profissional é considerada a mais presente, o que pode ser justificado por estar ligada à missão dos hospitais e aos objetivos da acreditação hospitalar, considerando-se que essa lógica tem, entre seus objetivos, o alcance da qualidade e da excelência nos serviços prestados. Contudo, não apresentou influência estatisticamente significativa nas práticas de mensuração e de gestão de custos, pois pode coexistir outra lógica institucional, como a de mercado ou a de comunidade, com maior intensidade, o que, de acordo com os pressupostos estabelecidos nesta pesquisa, faz influenciar mais a adoção de determinada prática.

Esses achados permitem concluir, em consonância com Lounsbury (2007), Picheth (2016) e Scott *et al.* (2000), que os tomadores de decisão utilizam as lógicas dominantes conforme os problemas que enfrentam e a maneira como irão solucioná-los. Visto que a maioria dos hospitais é dirigida por profissionais com habilidades distintas, porém complementares (saúde e financeiro), havendo esse gerenciamento do conflito de interesses das lógicas, conclui-se que não são apenas os pressupostos de mercado que levam à adoção de práticas, mas o interesse do hospital de atingir sua missão social ao oferecer serviços de saúde de qualidade, com acessibilidade e transparência, e sua missão como empresa, que necessita de sustentabilidade financeira.

Por fim, considerando-se os resultados e as limitações desta pesquisa, sugere-se, para estudos futuros, explorar mais as lógicas institucionais nesse campo, complementando-se este estudo e(ou) descobrindo novas lógicas e, se possível, utilizando, em conjunto, outras metodologias de pesquisa, a fim de robustecer a análise. Sugere-se, ainda, investigar se há diferença quanto às regiões geográficas onde se localizam os hospitais, já que, em cada região, pode haver pressões externas e aspectos políticos e culturais distintos.

REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina], Florianópolis, SC, Brasil.
- Abbas, K., & Leoncine, M. (2014). Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 11(1), 1-11.
- Abbas, K., Marques, K. C. M., Tonin, J. M. F., Sasso, M., & Leoncine, M. (2015). Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais? *ABCustos*, 10(1), 73-93. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v10i1.306>
- Aillón, H. S. (2013). *A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Araújo, L. G. (2017). *Lógicas institucionais e respostas estratégicas em organizações híbridas: o caso das empresas juniores*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.

- Araújo, Z. C. D. (2016). *As múltiplas lógicas institucionais atuantes na atual reforma do HC UFPE*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Arndt, M., & Bigelow, B. (2006). Toward the creation of an institutional logic for the management of hospitals: efficiency in the early nineteen hundreds. *Medical Care Research and Review*, 63(3), 369-394. <https://doi.org/10.1177/1077558706287044>
- Baly, O., Kletz, F., & Sardas, J. C. (2015). *Designs of an organizational response to institutional complexity in healthcare: A focus group and statistical study of management control in French hospitals*. Recuperado em 09 de julho de 2016, em <https://hal-mines-paristech.archives-ouvertes.fr/hal-01127785>
- Bandeira, J. A. Á., & Bandeira, M. Á. (2021). Gestão Hospitalar: os desafios na implementação com qualidade. *Revista Científica do UBM*, 103-114.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recente literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 6-24.
- Blanski, M. B. S. (2015). *Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná*. Dissertação de mestrado, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Blomgren, M., & Waks, C. (2015). Coping with contradictions: hybrid professionals managing institutional complexity. *Journal of Professions and Organization*, 2(1), 78-102. <https://doi.org/10.1093/jpo/jou010>
- Borgert, A., Alves, R. V., & Schultz, C. A. (2010). Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14), 97-120.
- Bossy, D., Knutsen, I. R., Rogers, A., & Foss, C. (2016). Institutional logic in self-management support: coexistence and diversity. *Health & social care in the community*, 24(6), 191-200.
- Cardoso, S. M., & Martins, V. F. (2012). Sistemas de custos estão presentes nos hospitais brasileiros que passaram pelo processo de acreditação hospitalar? *Revista GeTeC*, 1(2), 59-78.
- Cardoso, A. A. B., Souza, L. M., Reis, A. O., & Palha, V. M. (2020). Gestão de custos em organizações hospitalares: sistemática por centro de custos. *Semina: Ciências Sociais e Humanas*, 41(1), 123-138.
- Dallora, M. E. L., & Forster, A. C. (2008). A importância da gestão de custos em hospitais de ensino-considerações teóricas. *Medicina (Ribeirão Preto. Online)*, 41(2), 135-142. <https://doi.org/10.11606/issn.2176-7262.v41i2p135-142>
- Dunn, M. B., & Jones, C. (2010). Institutional logics and institutional pluralism: The contestation of care and science logics in medical education, 1967–2005. *Administrative Science Quarterly*, 55(1), 114-149. <https://doi.org/10.2189/asqu.2010.55.1.114>
- Ferreira, V. C., & Ryngeblum, A. L. (2020). A relação entre lógicas institucionais e práticas estratégicas organizacionais: o papel da agência nacional de saúde suplementar na regulação dos reajustes do setor. *Brazilian Journal of Development*, 6(7), 42217-42236.
- Friedland, R., & R. R. Alford. (1991). *Bringing society back in: symbols, practices, and institutional contradictions*. In the new institutionalism in organizational analysis, edited by W. W. Powell and P. J. DiMaggio, 232-63. Chicago: University of Chicago Press.

- Friedland, R., Mohr, J. W., Roose, H., & Gardinali, P. (2014). The institutional logics of love: measuring intimate life. *Theory and Society*, 43(3-4), 333-370. <https://doi.org/10.1007/s11186-014-9223-6>
- Gil, A. C. (1999). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4a Ed.) São Paulo: Atlas.
- Goodrick, E., & Reay, T. (2011). Constellations of institutional logics: Changes in the professional work of pharmacists. *Work and Occupations*, 38(3), 372-416. <https://doi.org/10.1177/0730888411406824>
- Gümüşay, A. A., Claus, L., & Amis, J. (2020). Engaging with grand challenges: An institutional logics perspective. *Organization Theory*, 1(3), 2631787720960487.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C (2009). *Análise multivariada de dados*. São Paulo: Bookman.
- Koelewijn, W. T., Ehrenhard, M. L., Groen, A. J., & van Harten, W. H. (2012). Intra-organizational dynamics as drivers of entrepreneurship among physicians and managers in hospitals of western countries. *Social Science & Medicine*, 75, 785-800. <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2012.03.055>
- Levine, D. M., Berenson, M. L., & Stephan, D. (2000). *Estatística: teoria e aplicações usando Microsoft Excel Português*. São Paulo: LTC.
- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal*, 50, 289–307. <https://doi.org/10.5465/amj.2007.24634436>
- Marôco, J. (2010). *Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software e aplicações*. ReportNumber: Pêro Pinheiro.
- Martin, G., Bushfield, S., Siebert, S., & Howieson, B. (2021). Changing logics in healthcare and their effects on the identity motives and identity work of doctors. *Organization Studies*, 42(9), 1477-1499.
- Martins, D. B., Portulhak, H., & Voese, S. B. (2015). Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 12(3), 59-75. <https://doi.org/10.21450/rahis.v12i3.2461>
- Matos, A. J. (2005). *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análises e tomada de decisão*. (3a Ed.) São Paulo: editora STS.
- Mercier, G., & Naro, G. (2014). *Costing hospital surgery services: the method matters*. *PloS one*, 9(5), e97290. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0097290>
- Nascimento, J. C. M., Gravena, A. A. F., & Machinski Junior, M. (2020). Acreditação hospitalar como ferramenta para a gestão da qualidade no brasil: características, avanços e desafios. *RAHIS-Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 17(4), 1-10.
- Neder, A. L. G. (2015). *Melhores práticas de gestão na cadeia de suprimentos: um estudo de caso em uma rede de hospitais privados*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Neriz, L., Núñez, A., & Ramis, F. (2014). A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. *BMC Health Services Research*, 14(1), 542. <https://doi.org/10.1186/s12913-014-0542-0>
- Organização Nacional de Acreditação (ONA). (2017). *Mapa de Acreditações*. Recuperado em: 10 de Outubro de 2017, de <https://www.ona.org.br/mapa-de-acreditacoes>.
- Organização Nacional de Acreditação (ONA). (2018). *Manual das organizações prestadoras de serviços de saúde*. Brasília: ONA.
- Picheth, S. (2016). *Lógicas institucionais e estrutura discursiva: um estudo no maternati – grupo de gestantes e mães*. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

- Popesko, B. (2013). Specifics of the activity-based costing applications in hospital management. *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health*, 5(3), 179-186.
- Ramalho, L. D. F. (2016). *Estudo sobre sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs em operação no Brasil: um enfoque da nova teoria institucional*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Raynard, M. (2016). Deconstructing complexity: configurations of institutional complexity and structural hybridity. *Strategic Organization*, n. Special Issue, 1–26. <https://doi.org/10.1177/1476127016634639>
- Reay, T., & Hinings, C. R. (2009). Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organization studies*, 30(6), 629-652. <https://doi.org/10.1177/0170840609104803>
- Santos, M. E., Martins, V. F., & Leal, E. A. (2013). Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: um estudo na cidade de Uberlândia MG. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 10(1), 3-17. <https://doi.org/10.21450/rahis.v10i1.1771>
- Saraiva, M. (2006). *Investigação da mensuração de custos na formação dos preços dos serviços hospitalares: um foco na diária hospitalar*. Dissertação de mestrado, UNB, UFPB, UFPE, UFRN. Natal, RN.
- Scott, W. R., Ruef, M., Mendel, P. J., & Caronna, C.A. (2000). *Institutional change and healthcare organizations: from professional dominance to managed care*. University of Chicago Press.
- Silva, T. M. R. D. (2016). *Lógicas institucionais e as respostas estratégicas diante da prática de acreditação hospitalar nos hospitais do Estado do Rio de Janeiro*. Dissertação de mestrado, Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Sousa, C. M. M. G., Gil, E. P., & Santana, L. C. (2015). Custeio por absorção como instrumento de informação gerencial no ramo hospitalar. Caderno de Administração. *Revista da Faculdade de Administração da FEA*, 9(1), 73-84.
- Teixeira, M. G. (2012). *A influência do hibridismo de lógicas institucionais no processo decisório de adoção de prática de governança corporativa: o caso Cooperativa Veiling Holambra*. Tese de doutorado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (1999). Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: Executive succession in the higher education publishing industry, 1958-1990 1. *American Journal of Sociology*, 105 (3), 801-843.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). *The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure, and process*. Oxford University Press on Demand.
- Viana, M. F., Sette, R. S., Rezende, D. C., Botelho, D., & Poles, K. (2011). Processo de acreditação: uma análise de organizações hospitalares. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 3(6),35-45. <https://doi.org/10.21450/rahis.v0i6.1116>
- Waldorff, S. B., Reay, T., & Goodrick, E. (2013). A tale of two countries: how different of logics impact action. In *Institutional logics in action, Part A*, Emerald Group Publishing Limited, 99-129.
- Xavier, F. J. L. J., & Rodrigues, R. A. (2012). Gerenciamento de custos hospitalares: um estudo de caso em uma instituição. *Anais de Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 9.
- Yereli, A. N. (2009). Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital. *AORN Journal*, 89(3), 573-591. <https://doi.org/10.1016/j.aorn.2008.09.002>

Institutional Logic in Measurement and Cost Management in Accredited Hospitals

ABSTRACT

Objective: analyze the influence of institutional logic in adopting measurement and cost management practices in accredited Brazilian hospitals.

Method: uses as a strategy the survey, through a questionnaire. The sample comprised 85 responses, and it used descriptive statistics and structural equation modeling performing data analysis.

Originality/Relevance: there were few survey studies on the subject. Still, there is little theoretical-empirical research on costs in the national literature and the lack of theoretical guidance in existing ones (Ramalho, 2016), with no studies that address cost accounting from the perspective of institutional logic.

Results: the motivations that lead to cost measurement and management are related to professional issues (involving quality and excellence in the service provided), market (requiring financial sustainability), bureaucratic (setting standards and protocols), and community (considering accessibility and transparency). The statistical analysis points out that the market logic influences the adoption of more cost practices than the others, followed by the community logic.

Theoretical/Methodological contributions: considering that concurrent logics, acting in the same field, contribute to the management as a whole, meeting the demand for quality, accessibility, and cost reduction, this study contributes to the understanding of what may be influencing or not the use of measurement and cost management practices, which are essential for the control and management of hospitals.

Keywords: Costs; Cost management in hospitals; Institutional logic; Hospital accreditation.

Beatriz Negrelli da Silva 

Universidade Estadual de Maringá, Paraná,
Brasil
beatriznegrelli@hotmail.com

Katia Abbas 

Universidade Estadual de Maringá, Paraná,
Brasil
katia_abbas@yahoo.com.br

João Marcelo Crubellate 

Universidade Estadual de Maringá, Paraná,
Brasil
jmcrubellate@uem.br

Received: July 15, 2021

Revised: October 26, 2021

Accepted: November 08, 2021

Published: December 30, 2021

