

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS  
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS  
MESTRADO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

USO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL:  
COMPARATIVO ENTRE OS HOSPITAIS ACREDITADOS NO BRASIL  
COM OS NÃO ACREDITADOS DA CIDADE DE MANAUS (AM).

REDVÂNIA VIEIRA XAVIER

Manaus (AM)

Abril/2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS  
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS  
MESTRADO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Redvânia Vieira Xavier

USO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL:  
COMPARATIVO ENTRE OS HOSPITAIS ACREDITADOS NO BRASIL  
COM OS NÃO ACREDITADOS DA CIDADE DE MANAUS (AM).

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação “Stricto Sensu” em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Estudos Sociais da Universidade Federal do Amazonas, como requisito para obtenção do título de mestre em contabilidade e controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho

Manaus (AM)

Abril/2014

Ficha Catalográfica  
(Catalogação realizada pela Biblioteca Central da UFAM)

Xavier, Redvânia Vieira

*X3u*

Uso de artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM) / Redvânia Vieira Xavier. – Manaus, 2014.

114f. il. color.

Dissertação (mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Federal do Amazonas.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho

1. Contabilidade gerencial 2. Contabilidade pública 3. Contabilidade hospitalar I. Carmo Filho, Manoel Martins (Orient.) II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

CDU 2007 657.47(811.3)(043.3)

REDVÂNIA VIEIRA XAVIER

USO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL:  
COMPARATIVO ENTRE OS HOSPITAIS ACREDITADOS NO BRASIL  
COM OS NÃO ACREDITADOS DA CIDADE DE MANAUS (AM).

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho, Presidente.  
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Daniel Reis Armond de Melo – Membro.  
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Alexandre Almir Ferreira Rivas - Membro.  
Universidade Federal do Amazonas

À Deus.

À minha Mãe, Raimunda Vieira, e  
ao meu Pai, Valter Vieira.

Ao meu marido, Mcllyndon Xavier, pelo incentivo e apoio,  
e ao meu querido filho, Lucas Teles, por ser minha motivação.

## **AGRADECIMENTOS**

À Universidade Federal do Amazonas que me proporcionou mais um passo na minha vida pela busca do saber.

Ao Professor Manoel Martins do Carmo Filho, meu orientador, pela sua dedicação incondicional e gratuita, guiando-me durante toda a minha jornada de trabalho.

Aos meus amigos e colegas de mestrado, Carla Tamer, Roberta Said, Jonathan Galdino e Neuzaí Barbosa que me apoiaram e me tiraram dúvidas no decorrer do curso.

À minha querida irmã, Rita Cintia P. Vieira, que me induziu aos estudos numa época tão difícil da minha vida.

À Professora Ilse Beuren, que contribuiu muito com suas sugestões, me mostrando o caminho que eu deveria seguir.

À Rute França pelo aceite da participação como membro externo da banca e pelo apoio.

Aos Professores Daniel Reis Armond de Melo e Alexandre Rivas pelo aceite da participação da Banca e pelas contribuições dadas a minha pesquisa.

Aos hospitais pesquisados que aceitaram participar do estudo e possibilitaram a realização da minha pesquisa.

E, finalmente, ficam registrados os meus sinceros e profundos agradecimentos a todos aqueles que auxiliaram de alguma forma na conclusão deste estudo.

“Sim, todo amor é sagrado  
e o fruto do trabalho  
é mais que sagrado [...].”

*Beto Guedes e Ronaldo Bastos*

## RESUMO

Os artefatos de contabilidade são os instrumentos utilizados para controlar o desempenho de uma organização. Esses instrumentos são geralmente manuseados pelo setor de controladoria, que auxilia o gestor nas tomadas de decisões. A acreditação hospitalar é uma certificação hospitalar que visa a melhoria da qualidade no serviços de saúde. Porém não sabemos se existe diferença no uso dos artefatos de contabilidade gerencial nas entidades hospitalares acreditadas e nas não acreditadas. Tentando responder ao problema de pesquisa, a pesquisa tem como objetivo geral: Avaliar os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados no Brasil e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM). E como objetivos específicos: 1. Identificar quais os artefatos de contabilidade gerencial são usados nos hospitais acreditados no Brasil e nos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM). 2. Comparar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial em hospitais com acreditação com hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM). 3. Apontar se existe diferença entre o uso dos artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados do Brasil com os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM). Este estudo é uma pesquisa descritiva, quantitativa, realizada por meio de levantamento (*survey*). O método estatístico utilizado na pesquisa foi a estatística descritiva e o teste do qui-quadrado de Pearson. Em relação aos artefatos de contabilidade gerencial, a pesquisa utilizou como amostra para coleta de dados os artefatos encontrados no estudo “Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil” (BEUREN; ERFURTH, 2010). A população da pesquisa é de 17 hospitais, sendo 12 acreditados e 5 não acreditados. As diferenças relevantes foram encontradas nos seguintes artefatos: *Balanced Scorecard* (0,0147), custeio baseado em atividade (0,0476), custeio padrão (0,0476), JIT (0,01968) e descentralização (0,03577). A pesquisa afirma que dentre os cinco artefatos citados, somente no *Balanced Scorecard* que os hospitais acreditados pela JCI/CBA manifestaram uma diferença significativa, totalmente oposto ao resultado apresentado pelas entidades não acreditadas da cidade de Manaus (AM). Por fim, a pesquisa conclui que existe diferença no uso dos artefatos de contabilidade entre as entidades hospitalares acreditadas e as não acreditadas, dando ênfase no artefato “*Balanced Scorecard* (BSC)”.

Palavras-Chaves: Artefatos. Contabilidade gerencial. Acreditação. Hospitais. Controladoria.

## ABSTRACT

Artifacts accounting tools are used to track the performance of an organization. These instruments are generally handled in the controller's sector, which assists managers in making decisions. The hospital is an accredited hospital accreditation aimed at improving quality in healthcare. But we do not know whether there are differences in the use of management accounting articles in accredited hospitals and non- accredited entities. Trying to answer the research problem , the research has as a general objective: To evaluate the management accounting articles in accredited hospitals in Brazil and not accredited in Manaus (AM). And how specific objectives: 1. Identify which artifacts are used in management accounting accredited hospitals in Brazil and in hospitals not accredited in Manaus (AM). 2. Compare the use of artifacts of managerial accounting in hospitals with accredited hospitals not accredited with the city of Manaus (AM). 3. Point if there is difference between the use of management accounting articles in accredited hospitals in Brazil with non-accredited hospitals of the city of Manaus (AM). This study is a descriptive, quantitative research, conducted through survey (survey). The statistical method used in the research was descriptive statistics and chi - square test. Regarding artifacts managerial accounting, the research used as a sample for data collection, the artifacts found in the study "Research in management accounting based on the future held in Brazil" (BEUREN; ERFURTH, 2010). The research population is 17 hospitals, 12 accredited and 5 non-accredited. Relevant differences were found in the following articles: Balanced Scorecard (0.0147), activity-based costing (0.0476), Standard costing (0.0476), JIT (0.01968) and decentralization (0.03577). The research states that among the five artifacts cited , only the Balanced Scorecard that hospitals accredited by JCI/ CBA showed a significant, totally opposite to the result presented by entities not accredited in Manaus (AM) difference. Finally, the research concludes that there is a difference in the use of artifacts of accounts between hospital accredited and non accredited entities, emphasizing the artifact "Balanced Scorecard (BSC)".

Key-Words : Artifacts. Managerial Accounting. Accreditation. Hospitals. Comptroller .

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Ranking das 10 cidades mais populosas.....	23
Quadro 2 – População do Brasil por região.....	23
Quadro 3 – Ranking do PIB no Brasil.....	23
Quadro 4 – Acreditação por região – ONA.....	24
Quadro 5 – Os Interessados e as Vantagens da Acreditação.....	28
Quadro 6 – Níveis de acreditação.....	31
Quadro 7 – Funções da acreditação internacional.....	33
Quadro 8 – Acreditação X ISO 9001/2000.....	35
Quadro 9 – Evolução dos estágios e artefatos de contabilidade gerencial.....	37
Quadro 10 – Artefatos tradicionais e modernos.....	37
Quadro 11 – Grau de utilização dos Artefatos.....	38
Quadro 12 – Artefatos de contabilidade gerencial do futuro.....	39

## **LISTAS DE FIGURAS**

Figura 1 – Contabilidade Gerencial na Singapura, Malásia, China e Índia.....	40
Figura 2 – Artefatos EUA.....	41

## LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Porte dos hospitais acreditados no Brasil pela JCI/CBA.....	57
Gráfico 2: Comparação - Porte X Acreditação.....	57
Gráfico 3: Grau de instrução.....	59
Gráfico 4: Formação acadêmica.....	61
Gráfico 5: Diferencial dos hospitais.....	64
Gráfico 6: Controladoria nos hospitais.....	66
Gráfico 7: Custo mensal com acreditação hospitalar.....	69
Gráfico 8: Custo mensal com os artefatos.....	70
Gráfico 9: Manuseio dos artefatos.....	73
Gráfico 10: Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais acreditados.....	75
Gráfico 11: Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais não acreditados.....	77
Gráfico 12: Comparativo dos artefatos.....	79

## LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 – Certificações Nacionais e Internacionais.....	52
Tabela 2 – Hospitais com acreditação internacional da Região Sul. ....	52
Tabela 3 – Hospitais com acreditação internacional da Região Sudeste.....	53
Tabela 4 – Hospitais com acreditação internacional da Região Nordeste.....	53
Tabela 5 – Hospitais de Manaus (AM). ....	54
Tabela 6 – Porte das Instituições Hospitalares. ....	54
Tabela 7 – Porte dos hospitais entrevistados.....	56
Tabela 8 – Teste qui-quadrado - Porte X Acreditação.....	58
Tabela 9 – Porte X Controladoria. ....	58
Tabela 10 – Teste qui-quadrado – Porte X Controladoria.....	58
Tabela 11– Grau de instrução dos respondentes.....	59
Tabela 12– Formação acadêmica.....	60
Tabela 13– Implantação da acreditação.....	61
Tabela 14 – Implantação X Acreditação.....	62
Tabela 15 – Tempo de aquisição.....	62
Tabela 16 – Diferencial por ser acreditado.....	63
Tabela 17 – Diferenciais da acreditação hospitalar.....	63
Tabela 18 – Controles de gestão.....	65
Tabela 19 – Controladoria.....	65
Tabela 20 – Controladoria X acreditação.....	66
Tabela 21 – Teste qui-quadrado (Controladoria X acreditação).....	67
Tabela 22 –Influência no processo decisório.....	67
Tabela 23 – Papel da controladoria.....	68
Tabela 24 – Manutenção da certificação.....	68
Tabela 25 – Custos com os artefatos.....	70
Tabela 26 – Custos.....	71
Tabela 27 – Controladoria X Custos.....	72
Tabela 28 – Qui- quadrado (Controladoria X Custos).....	72
Tabela 29 – Elaboração dos artefatos.....	73
Tabela 30 – Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais acreditados.....	74
Tabela 31 – Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais não acreditados.....	76

Tabela 32 – Comparativo dos artefatos de contabilidade gerencial.....	78
Tabela 33 – Acreditação X Valor presente.....	80
Tabela 34 – Qui-quadrado - Acreditação X Valor presente.....	81
Tabela 35 – Acreditação X Gestão baseada em valor (VBM).....	81
Tabela 36 – Qui-quadrado - Acreditação X Gestão baseada em valor (VBM).....	81
Tabela 37 – Acreditação X Custo variável.....	82
Tabela 38 – Qui-quadrado - Acreditação X Custo variável.....	82
Tabela 39 – Acreditação X Preço de transferência.....	83
Tabela 40 – Qui-quadrado - Acreditação X Preço de transferência.....	83
Tabela 41 – Acreditação X Retorno de investimento.....	84
Tabela 42 – Qui-quadrado - Acreditação X Retorno de investimento.....	84
Tabela 43 – Acreditação X Orçamento.....	85
Tabela 44 – Qui-quadrado - Acreditação X Orçamento.....	85
Tabela 45 – Acreditação X Simulação.....	85
Tabela 46 – Qui-quadrado - Acreditação X Simulação.....	86
Tabela 47 – Acreditação X BSC.....	86
Tabela 48 – Qui-quadrado - Acreditação X BSC.....	87
Tabela 49 – Acreditação X Custeio ABC.....	87
Tabela 50 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio ABC.....	88
Tabela 51 – Acreditação X Custeio padrão.....	88
Tabela 52 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio padrão.....	89
Tabela 53 – Acreditação X Moeda constante.....	89
Tabela 54 – Qui-quadrado - Acreditação X Moeda constante.....	89
Tabela 55 – Qui-quadrado - Acreditação X <i>Benchmarking</i> .....	90
Tabela 56 – Qui-quadrado - Acreditação X <i>Benchmarking</i> .....	90
Tabela 57 – Acreditação X Custeio meta.....	91
Tabela 58 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio meta.....	91
Tabela 59 – Acreditação X Gestão baseada em atividades.....	91
Tabela 60 – Qui-quadrado - Acreditação X Gestão baseada em atividades.....	92
Tabela 61 – Acreditação X EVA.....	92
Tabela 62 – Qui-quadrado - Acreditação X EVA.....	92
Tabela 63 – Acreditação X JIT.....	93
Tabela 64 – Qui-quadrado - Acreditação X JIT.....	93

Tabela 65 – Acreditação X Custeio por absorção.....	94
Tabela 66 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio por absorção.....	94
Tabela 67 – Acreditação X Descentralização.....	94
Tabela 68 – Qui-quadrado - Acreditação X Descentralização.....	95
Tabela 69 – Acreditação X <i>Kaizen</i> .....	95
Tabela 70 – Qui-quadrado - Acreditação X <i>Kaizen</i> .....	95
Tabela 71 – Acreditação X GECON.....	96
Tabela 72 – Qui-quadrado - Acreditação X GECON.....	96
Tabela 73 – Acreditação X Planejamento estratégico.....	97
Tabela 74 – Acreditação X Teoria das restrições.....	97

## **LISTAS DE APÊNDICES**

Apêndice 1 – Questionário de pesquisa <i>survey</i> .....	110
---	-----

## LISTAS DE ABREVEATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividade  
ABM – Gestão Baseada em Atividade  
AM – Amazonas  
BA – Bahia  
BSC – *Balanced Scorecard*  
CBA – Consórcio Brasileiro de Acreditação  
CCHSA – *Canadian Council on Health Services*  
CE – Ceará  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
DF- Distrito Federal  
EUA – Estados Unidos da América  
EVA – Economic Value added  
IFAC – *International Federation of Accountants*  
IMAP 1 – *International Management Accounting Practice 1*  
IQG – Instituto Qualisa de Gestão  
ISO – *International Standards Organization*  
JCI – *Joint Commission on Accreditation of Hospitals*  
JIT – *Just In Time*  
MBA– *Master in Business Administration*  
MG – Minas Gerais  
MS – Ministério da Saúde  
ONA – Organização Nacional de Acreditação  
OTS's – Organizações do Terceiro Setor  
PE – Pernambuco  
PR – Paraná  
RJ – Rio de Janeiro  
ROI – Retorno de Investimento  
RS – Rio Grande do Sul  
SP – São Paulo  
UF – Unidade Federativa  
VBM – Gestão Baseada em valor

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>20</b>
<b>1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....</b>	<b>21</b>
<b>1.2 OBJETIVOS.....</b>	<b>22</b>
<b>1.2.1 Objetivo geral.....</b>	<b>22</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>22</b>
<b>1.3 JUSTIFICATIVA.....</b>	<b>22</b>
<b>1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....</b>	<b>25</b>
<b>1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....</b>	<b>25</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>26</b>
<b>2.1 Gestão hospitalar .....</b>	<b>26</b>
2.1.1 Gestão da qualidade em saúde .....	27
<b>2.2 Acreditação no Brasil e no mundo .....</b>	<b>28</b>
2.2.1 Modelos de certificações de acreditação hospitalar .....	30
2.2.1.1 Programa Brasileiro de Acreditação Hospitalar .....	31
2.2.1.2 Programa do Consórcio Brasileiro de Acreditação CBA/JCI .....	32
2.2.1.3 Programa Canadense de Acreditação (CCHSA) .....	34
2.2.2 Manual da acreditação hospitalar X ISO 9001/2000 .....	34
<b>2.3 Os artefatos de contabilidade gerencial .....</b>	<b>35</b>
2.3.1 Valor presente .....	41
2.3.2 Gestão baseada em valor (VBM) .....	41
2.3.3 Custeio variável .....	42
2.3.4 Preço de transferência .....	42
2.3.5 Retorno sobre investimento (ROI) .....	42
2.3.6 Orçamento .....	43
2.3.7 Simulação .....	43
2.3.8 Planejamento estratégico.....	43
2.3.9 Balanced scorecard (BSC) .....	43
2.3.10 Custeio baseado em atividade (ABC) .....	43
2.3.11 Custeio padrão .....	44
2.3.12 Moeda constante .....	44
2.3.13 Benchmarking .....	44

2.3.14 Custeio meta .....	44
2.3.15 Gestão baseada em atividade (ABM) .....	44
2.3.16 EVA (Economic value added) .....	45
2.3.17 JIT (Just in time) .....	45
2.3.18 Custeio por absorção .....	45
2.3.19 Descentralização .....	45
2.3.20 Kaizen .....	46
2.3.21 Teoria das restrições .....	46
2.3.22 Gestão econômica (GECON) .....	46
<b>2.4 Controladoria nas instituições hospitalares .....</b>	<b>47</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>51</b>
3.1 Métodos e tipos de pesquisa .....	51
3.2 Universo, local e amostra .....	52
3.3 Tratamento e análise de dados .....	55
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>56</b>
<b>4.1 Informações dos hospitais / Perfil dos respondentes .....</b>	<b>56</b>
4.1.1 Análise do porte das entidades hospitalares .....	56
4.1.2 Grau de instrução dos respondentes .....	59
4.1.3 Formação acadêmica dos respondentes .....	60
<b>4.2 Acreditação hospitalar .....</b>	<b>61</b>
4.2.1 Implantação da acreditação hospitalar .....	61
4.2.2 Tempo necessário para adquirir a certificação .....	62
4.2.3 Diferencial por ser acreditado .....	63
4.2.4 Controles de gestão nos hospitais acreditados .....	65
<b>4.3 Controladoria .....</b>	<b>65</b>
4.3.1 Controladoria nas entidades hospitalares .....	65
4.3.2 Influência da controladoria .....	67
4.3.3 O papel da controladoria nos hospitais .....	67
4.4 Custos Hospitalares .....	68
4.4.1 Manutenção da certificação hospitalar .....	68
4.4.2 Custo com os artefatos de contabilidade gerencial .....	69
4.5 Artefatos de contabilidade gerencial .....	72
4.5.1 Responsáveis pelos artefatos de contabilidade gerencial .....	72

4.5.2 Ranking dos artefatos de contabilidade gerencial .....	74
4.5.3 Comparação dos artefatos .....	78
4.5.3.1 Acreditação X Valor presente .....	80
4.5.3.2 Acreditação X Gestão baseada em valor (VBM) .....	81
4.5.3.3 Acreditação X Custeio variável .....	82
4.5.3.4 Acreditação X Preço de transferência .....	83
4.5.3.5 Acreditação X Retorno sobre investimento (ROI) .....	84
4.5.3.6 Acreditação X Orçamento .....	84
4.5.3.7 Acreditação X Simulação .....	85
4.5.3.8 Acreditação X Balanced scorecard (BSC) .....	86
4.5.3.9 Acreditação X Custeio baseado em atividade (ABC) .....	87
4.5.3.10 Acreditação X Custeio padrão .....	88
4.5.3.11 Acreditação X Moeda constante .....	89
4.5.3.12 Acreditação X Benchmarking .....	90
4.5.3.13 Acreditação X Custeio meta .....	90
4.5.3.14 Acreditação X Gestão baseada em atividade (ABM) .....	91
4.5.3.15 Acreditação X EVA (Economic value added) .....	92
4.5.3.16 Acreditação X JIT (Just in time) .....	93
4.5.3.17 Acreditação X Custeio por absorção .....	93
4.5.3.18 Acreditação X Descentralização .....	94
4.5.3.19 Acreditação X Kaizen .....	95
4.5.3.20 Acreditação X Gestão econômica (GECON) .....	96
4.5.3.21 Acreditação X Planejamento estratégico .....	96
4.5.3.22 Acreditação X Teoria das restrições .....	97
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>98</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>101</b>
<b>APÊNDICE 1.....</b>	<b>110</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A acreditação hospitalar é um instrumento que já vem sendo utilizado mundialmente, em alguns países de forma voluntária e em outros de forma obrigatória. É uma chance dos hospitais em aperfeiçoar a qualidade do atendimento ao paciente, pois é primordial que exista mudança na cultura dessas instituições hospitalares para aquiescência do sucesso e do processo (DUARTE; SILVINO, 2010).

Serviços com custos elevados, serviços que não alcançam os resultados esperados e serviços inacessíveis são exemplos dos impactos causados pela escassez de qualidade nos serviços de saúde (MANZO, et. al, 2012).

De acordo com a Organização Nacional de Acreditação – ONA (2010), a Acreditação é um sistema de avaliação e certificação da qualidade de serviços de saúde, que é voluntário, periódico e reservado. Conforme a ONA (2010), nacionalmente e internacionalmente a Acreditação é uma ação dirigida por uma organização ou agência não governamental responsável pelo crescimento e implantação da sua metodologia.

Para Novaes (2007) a acreditação é um processo dinâmico que anda em constante crescimento. Para o autor a acreditação é um mecanismo que aprimora artefatos de avaliação para o aperfeiçoamento contínuo da qualidade do atendimento ao paciente e do desempenho organizacional. Os elementos que compõe o sistema de qualidade em saúde são ligados entre si, sendo todos tratados com a mesma importância. O sucesso da qualidade em saúde requer, acima de tudo, planejamento, controle e avaliação. (NOVAES, 2007; ALMEIDA, 2009).

Com a finalidade de aperfeiçoar a gestão das organizações, vem nascendo diversas técnicas de contabilidade gerencial (GRANLUND & LUKKA, 1998), porém mesmo existindo demanda para esta gama de controles, pesquisas certificam que as empresas pouco implantam os artefatos de contabilidade gerencial. (GUERREIRO *et al.* 2004; SOUZA *et al.* 2003; GRANLUND, 2001; HANSEN *et al.* 2003; FREZATTI, 2005 , DIETSCHI e NASCIMENTO, 2006).

A controladoria conforme Oliveira e Silva (2011), é o setor responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma empresa, com ou sem fins lucrativos, ou seja, é o setor que gerencia os artefatos de contabilidade gerencial.

A controladoria vem dominando cada vez mais um papel importante nas organizações, ajudando sempre de forma resolutiva no processo de tomada de decisão. Mas, ainda existem dúvidas em relação ao seu conceito e seus métodos administrativos. Talvez esse possa ser um dos factíveis motivos das empresas deixarem de inserir a controladoria como suporte na organização. A procura por estudos envolvendo esse tema vem crescendo cada vez mais no dias atuais no Brasil (LOURENSI; BEUREN, 2011).

Em relação aos hospitais, segundo Costenaro e Brondani (2005), o controller de uma instituição hospitalar, deve estar ciente das diversas atividades desenvolvidas dentro de um hospital, além de conhecer profundamente os serviços de controladoria, pois nestas atividades estão inclusas várias gerências e seus respectivos serviços como por exemplo: setor de contas (faturamento), financeiro, compras, setor de nutrição e dietética, farmácia, bloco cirúrgico e outros.

Os artefatos de contabilidade são os instrumentos utilizados para controlar o desempenho de uma organização. Esses instrumentos são geralmente manuseados pelo setor de controladoria. De forma abrangente a acreditação hospitalar avalia a qualidade dos serviços hospitalares no Brasil e no mundo. Porém, atualmente existem poucas pesquisas argumentando sobre os benefícios trazidos após a certificação hospitalar. Existem ainda várias dúvidas acerca da certificação nas organizações hospitalares não acreditadas.

## **1.1 Problema de pesquisa**

Por consequência do panorama apresentado acima, tem-se o seguinte problema de pesquisa: Os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pelos hospitais acreditados são diferenciados dos hospitais que não possuem acreditação hospitalar?

Para responder o problema de pesquisa foram elaborados o objetivo geral e os específicos, a saber:

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

- Analisar os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados do Brasil e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM).

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Identificar quais os artefatos de contabilidade gerencial são usados nos hospitais acreditados no Brasil e nos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).
- Comparar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial em hospitais com acreditação com hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).
- Apontar se existe diferença entre o uso dos artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados do Brasil com os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).

## **1.3 Justificativa**

A pesquisa justifica-se, pois, a mesma propõe analisar os artefatos utilizados por hospitais acreditados pela JCI/CBA, identificando qual é o grau de utilização dos artefatos de contabilidade gerencial em relação aos hospitais não acreditados, comparando especificamente com os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).

Os estudos realizados no âmbito nacional contribuem para retratar a posição dos artefatos de contabilidade gerencial no Brasil. O presente estudo além de averiguar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial no Brasil, visa identificar a situação do uso local, ou seja, se o uso dos artefatos na cidade de Manaus (AM) refletem a mesma tendência dos dados nacionais.

A cidade de Manaus, situada no Estado do Amazonas, foi escolhida para amostra pois, conforme quadro 1, a cidade de Manaus (AM) é a 7<sup>a</sup> colocada no ranking das 10 cidades mais populosas do Brasil:

<b>Ranking das 10 Cidades mais populosas do Brasil</b>			
<b>Seq.</b>	<b>UF</b>	<b>Cidade</b>	<b>População estimada</b>
1	SP	São Paulo	11.821.873
2	RJ	Rio de Janeiro	6.429.923
3	BA	Salvador	2.883.682
4	DF	Brasília	2.789.761
5	CE	Fortaleza	2.551.806
6	MG	Belo Horizonte	2.479.165
7	AM	Manaus	1.982.177
8	PR	Curitiba	1.848.946
9	PE	Recife	1.599.513
10	RS	Porto Alegre	1.467.816

Quadro 1: Ranking das 10 cidades mais populosas.

Fonte: Elaborado pela autora pelos dados da Estimativa IBGE (2013).

A cidade da amostra está localizada na região norte, que conforme quadro 2, é a 4<sup>o</sup> região mais populosa do Brasil:

<b>Seq.</b>	<b>Região</b>	<b>População</b>	<b>%</b>
1	Região Sudeste	84.465.570	42,02
2	Região Nordeste	55.794.707	27,75
3	Região Sul	28.795.762	14,32
4	Região Norte	16.983.484	8,45
5	Região Centro-Oeste	14.993.191	7,46
<b>Total</b>		<b>201.032.714</b>	<b>100,00</b>

Quadro 2: População do Brasil por região.

Fonte: Elaborado pela autora pelos dados da Estimativa IBGE (2013).

Em relação a riqueza, a cidade de Manaus (AM) é a 6<sup>a</sup>. (sexta) cidade com maior Produto Interno Bruto no Brasil (PIB), veja no quadro 3, o ranking dos PIBs por cidade:

<b>10 maiores PIBs do país em 2011 (em R\$ mil, por cidade)</b>			
<b>Seq.</b>	<b>Estado</b>	<b>Cidade</b>	<b>PIB</b>
1	SP	São Paulo	477.005.597
2	RJ	Rio de Janeiro	209.366.429
3	DF	Brasília	164.482.129
4	PR	Curitiba	58.082.416
5	MG	Belo Horizonte	54.996.326
6	AM	Manaus	51.025.146
7	RS	Porto Alegre	45.506.017
8	SP	Guarulhos	43.476.753
9	CE	Fortaleza	42.010.111
10	SP	Campinas	40.525.214

Quadro 3: Ranking do PIB no Brasil.

Fonte: Adaptado pela autora pelos dados da Estimativa IBGE (2011).

Com base nos dados dos quadros 1, 2 e 3 percebe-se a importância e representatividade da cidade de Manaus (AM), nos aspectos econômicos e sociais para todo o estado do Amazonas, servindo esta como referência para a região norte.

Porém em relação a certificação, de acordo com o quadro 1, a região norte é a região que menos possui hospitais com acreditação nacional (ONA, 2014) e nenhuma acreditação internacional até a data da pesquisa (JCI/CBA, 2014).

<b>Acreditação por região - ONA</b>	
<b>Região</b>	<b>Quantidade</b>
Sudeste	144
Sul	30
Nordeste	17
Centro-Oeste	11
Norte	7
<b>Total</b>	<b>209</b>

Quadro 4: Acreditação por região – ONA.

Fonte: Elaborada pela autora pelos dados da ONA (2014).

Conforme o site da ONA (2014), o Estado do Pará já possui alguns hospitais com acreditação plena e alguns com acreditação de excelência (último nível nacional), já no Estado do Amazonas somente 2 (dois) hospitais adquiriram acreditação recentemente (primeiro nível nacional).

A cidade de Manaus (AM) possui uma população significativa para o Brasil e é uma das cidades de maior renda per capita conforme demonstrado no ranking acima, e aparentemente não está investindo em qualidade no atendimento ao paciente, uma vez que possui apenas dois hospitais que adquiriram o certificado de acreditação hospitalar, certificado este que visa desde a melhoria na estrutura para atender com qualidade o paciente, até o controle dos resultados das entidades hospitalares.

A pesquisa contribui para a literatura por duas razões. Primeira, evidencia-se por meio de estatística quais os artefatos de contabilidade gerencial são aceitos pelos hospitais da amostra da pesquisa. Segunda, considerando a escassez de estudos empíricos na área hospitalar. Sendo assim, os hospitais não acreditados, que necessitam de informações acerca do assunto terão a possibilidade de saber se realmente a acreditação hospitalar é um benefício para as instituições.

## 1.4 Delimitação do estudo

A pesquisa analisará somente os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pelos hospitais acreditados do Brasil, da administração privada, que possui acreditação internacional pela agência Joint Commission on Accreditation of Hospitals e os hospitais privados não acreditados da cidade de Manaus (AM) que estão cadastrados no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES, 2014). Como a amostra é não-probabilística o resultado da pesquisa limita-se nas respostas recebidas pelo questionário do *Google Docs*®.

## 1.5 Estrutura do trabalho

A presente dissertação está estruturada em cinco capítulos, descritos a seguir:

O primeiro capítulo, consiste na introdução da pesquisa, apresentação do problema de pesquisa, objetivos (geral e específicos), a justificativa e a delimitação do estudo.

O segundo capítulo apresenta o referencial teórico, abordando os seguintes temas:

- 2.1 Gestão hospitalar;
- 2.2 Acreditação no Brasil e no mundo;
- 2.3 Os artefatos de contabilidade gerencial; e
- 2.4 Controladoria nas instituições hospitalares;

O terceiro capítulo aborda a metodologia, citando os métodos e tipo de pesquisa, procedimentos, universo, local, amostra e o tratamentos dos dados, ou seja, todas as etapas metodológicas para a execução da pesquisa. A metodologia utilizada na condução do trabalho serviu como base para a execução da análise dos resultados.

O quarto capítulo apresenta a análise dos resultados, procurando-se alinhar o arcabouço teórico, revisado no capítulo dois, com os resultados obtidos das respostas dos questionários aplicados nos hospitais acreditados do Brasil e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM).

O capítulo cinco aborda as conclusões da pesquisa e as recomendações para trabalhos futuros.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Gestão Hospitalar

A diferenciação é a melhor estratégia para conseguir benefícios quando se fala em relação ao mercado de entidades hospitalares, para isso a entidade necessita saber qual de suas atividades é o seu ponto forte no que se refere à qualidade dos atendimentos, porém existem outras estratégias que a aplicabilidade vai depender de cada gestor hospitalar, pois esse precisaria ter a percepção do que é o melhor para o hospital e para a sociedade (ARTMANN; RIVERA, 2003).

Conforme Lino et al. (2008), para que o gestor da entidade hospitalar seja um administrador de sucesso precisa saber trabalhar com uma gama de diversidades, como pessoas, dinheiro, tecnologia, processos e entre outras atribuições que faz parte da rotina de um gestor hospitalar. As entidades hospitalares dispõem de infraestrutura de instalações, equipamentos, instrumentos, e múltiplos clientes internos e externos que se reportam ao administrador para encontrar as soluções para seus problemas.

Em consoante, Malagon-Lodono (2000) informa que a organização hospitalar é um centro de serviços onde são empregados empenhos técnicos, de pesquisa e de gestão por uma variedade de profissionais. A gestão dessas entidades tem função vital para o sucesso da empresa. Esse gestor coordena todos os recursos diversificados e típicos de uma entidade hospitalar.

As entidades hospitalares devido sua complexidade necessitam de monitoramento gerencial severo, pois precisam de dados verídicos para assessorar a tomada de decisão. A medida que os hospitais internacionais estão tomando para o melhoramento da gestão é a implantação do gerenciamento de controle de custos, garantindo com isso a continuação das instituições de saúde (BARCELLOS, 2005).

Do ponto de vista de Azevedo (1993) a organização hospitalar é uma instituição complexa, pois além dos seus vários atributos que se diferencia das demais instituições, possui um grupo de trabalho multidisciplinar capaz de levar assistência à saúde nos seus diversos níveis utilizando tecnologia de primeira linha. Essas organizações possuem também local de ensino-aprendizagem onde se aprende e produz com a prática.

No que se refere a qualidade nos serviços hospitalares, Barcellos (2005) afirma que a

maioria dos programas de qualidade que existe atualmente deixam a desejar, pois não desenvolveram as ações de melhorias adaptadas ao controle de custo hospitalar. A autora informa que autores renomados e empresas diretamente ligadas com os programas de qualidade total ou melhoria contínua utilizam fortemente a nomenclatura “adequação ao uso”. Esta expressão significa que os hospitais precisam reconhecer que o mercado está ficando mais exigente e que os hospitais precisam se adequar aos processos padronizados da certificação da qualidade. Em contra partida Guimarães Júnior (2005) explica que para justificar a implantação do sistema de qualidade, o programa tem por obrigatoriedade trazer retorno dos investimentos para a empresa.

Para Berwick (1994) existe nos hospitais uma grande relutância aos programas voltados para a qualidade. Os médicos, que geralmente são os gestores deste seguimento, justificam que estão preocupados com a contenção de custos, porém na visão do autor o medo deles seria justamente uma possível avaliação da qualidade do seu trabalho, pois eles não gostam de serem vistoriados, além da questão financeira que também é um fator que não motiva a classe médica, e os hospitais para se adequarem aos programas de qualidade, necessitam investir na sua estrutura física.

### 2.1.1 Gestão da qualidade em saúde

Os instrumentos voltados à melhoria da qualidade da saúde, além da garantia da assistência, é uma ferramenta de gestão de suma importância para a organização hospitalar (LABBADIA et al., 2004).

Propondo a melhoria da qualidade da assistência, as entidades de saúde vem sofrendo grandes mudanças, que vão das novas formas de reorganização aos avanços tecnológicos (MATOS et al., 2006).

Segundo Mezomo (2001) o diferencial dos hospitais está centralizado na qualidade do pessoal e no comportamento dos seus recursos humanos. Se os profissionais não estiverem envolvidos a estrutura e a tecnologia não farão diferença significativa. Somente através do esforço humano, que é o grande responsável pelo método do trabalho, a qualidade do serviço hospitalar será melhorada totalmente. Logo, percebe-se a importância da gestão da qualidade nos hospitais (BONATO, 2007).

Neves Junior (2004) afirma que a gestão da qualidade visa um diferencial competitivo nas organizações hospitalares, que vem se tornando algo essencial para a continuação das

instituições. A gestão da qualidade estabelece um conjunto de normas, avaliações e controles fundamentais que fortalecem as entidades de saúde como um todo.

Para conseguir um melhor atendimento para os clientes, os hospitais deveriam investir na educação continuada de todos os profissionais e na mudança cultural da organização. A qualidade é um processo de transformação do desempenho dos recursos humanos para melhorar os procedimentos e os resultados das instituições (NETO; BITTAR 2004).

Para entender um pouco mais sobre o assunto da certificação da qualidade, ou seja, da certificação de acreditação hospitalar e dos programas de acreditação existentes no Brasil e no mundo, o tópico a seguir abordará o assunto com mais detalhamento.

## 2.2 Acreditação Hospitalar no Brasil e no mundo.

De acordo com a Organização Nacional de Acreditação – ONA (2010), a Acreditação é um sistema de avaliação e certificação da qualidade de serviços de saúde, que é voluntário, periódico e reservado. Conforme a ONA (2010), nacionalmente e internacionalmente a Acreditação é uma ação dirigida por uma organização ou agência não governamental responsável pelo crescimento e implantação da sua metodologia.

Sanchez (2003), informa que no século XX, a partir da década de 50, iniciou uma grande busca pela qualidade nos serviços hospitalares. Por conta disso, para aperfeiçoar o atendimento visando a qualidade dos serviços, em 1951, foi criado nos Estados Unidos da América a *Joint Commission on Accreditation of Hospitals*. Essa comissão foi criada para padronizar o atendimento, credibilidade e segurança dos pacientes.

A acreditação hospitalar não é obrigatória, porém é uma metodologia educativa que visa a melhoria contínua dos serviços de saúde. O Quadro 5 demonstra os interessados pelo processo de Acreditação e as principais vantagens de implantar esse processo:

<b>Interessados</b>	<b>Vantagens</b>
Organizações de saúde;	Segurança para os pacientes e profissionais;
Profissionais de saúde;	Qualidade da assistência;
Líderes e administradores;	Construção de equipe e melhoria contínua;
Sistemas compradores;	Útil instrumento de gerenciamento;
Governo;	Critérios e objetivos concretos adaptados à realidade brasileira;
Cidadão.	O caminho para a melhoria contínua.

Quadro 5 – Os Interessados e as Vantagens da Acreditação.

Fonte: Adaptado pelo autor com base nas informações da ONA (2010).

Segundo Rooney e Ostenber (1999), diferente das demais certificações tradicionais, o processo de acreditação hospitalar dispõe de uma interpelação educativa, reflexiva e prática, que conduz à padrões de excelência e desempenho. Além de reconhecido externamente a acreditação hospitalar transmite segurança, confiança e credibilidade pra todos os tipos de clientes e para a sociedade em geral (VIANA et al., 2011).

Antunes (2002) informa que os artefatos de avaliação da acreditação hospitalar são flexíveis, devido as diferenças regionais e a complexidade das organizações. Os artefatos são aplicados a qualquer tipo de instituição, seja ela pública ou privada. Baseados em indicadores assistenciais e gerenciais a acreditação atribui destaque aos processos e resultados conquistados.

Na pesquisa de Viana et al. (2011) em relação a acreditação hospitalar, confirma que as instituições já estão cientes da importância de ser um hospital acreditado. O autor informa que mesmo não possuindo acreditação, os hospitais já cogitam nas suas projeções futuras que tem como um dos seus objetivos adquirir a acreditação hospitalar.

Em contrapartida Rocha et al. (2011) afirma que os hospitais do Brasil na sua grande maioria estão sucateados e de qualidade questionável. Para o autor se as organizações de saúde resolvessem implantar as normas de acreditação, com certeza teriam uma melhor aparência para a sociedade em geral. Rocha et al (2011) fez uma pesquisa de campo nas cidades que onde vão ser realizados os jogos da copa de 2014 e constatou que presenciou um panorama desanimador, distante no previsto pelo Manual Brasileiro de Acreditação de 2010.

Na pesquisa de Viana et al. (2011) foi atestado que existem fortes diferenças entre as organizações acreditadas e as organizações sem acreditação hospitalar. Para o autor os hospitais que futuramente não estiverem com o diferencial de ser uma entidade acreditada, vão se torna retrógrados, sem perspectiva de sobrevivência no mercado. O autor informa que faltam estudos sobre as organizações que não possui acreditação, assim como também faltam estudos que evidencie a importância da acreditação para os hospitais, visto que é o processo que tem como missão garantir qualidade na prestação de serviços hospitalares e benefícios institucionais.

Rocha et. al. (2011), na sua pesquisa, constatou que situação dos hospitais situados nas sedes dos jogos da copa do mundo de 2014 é preocupante, pois estas cidades receberão um grande número de turistas e possivelmente existirão vários imprevistos com a saúde da sociedade. Destaca também que na época da pesquisa em Manaus não existe nenhum hospital

acreditado e que somente as cidades de São Paulo, Belo Horizonte e Rio de Janeiro estão se preparando para o evento, mas atualmente conforme a ONA (2013), em Manaus existe 2 (duas) instituições hospitalares que já possuem a certificação de acreditação hospitalar, no primeiro nível de atenção, ou seja, o nível acreditado.

De acordo com Novaes e Paganini (1994), a acreditação hospitalar é o método de avaliação dos recursos institucionais, periódico, voluntário, reservado e sigiloso, com o foco na garantia da qualidade assistencial.

Como fomentador da melhoria, o sucesso da acreditação depende da dedicação de todos os funcionários. O técnico em saúde que nunca trabalhou em um hospital acreditado sofre dificuldade em adapta-se com as normas e as cobranças surgidas com a certificação. Porém, posteriormente o profissional se beneficia com o aprendizado e com a experiência adquirida para e conseguiu se manter no mercado (MAZIERO; SPIRI, 2013). Todos ganham com a implantação da certificação, pois processos funcionando de forma contínua, a entidade ganha vantagem competitiva, reconhecimento do público e profissionais de destaque (GANTZ; SORENSON; HOWARD, 2003; GENTIL; SANNA, 2009).

O sucesso da acreditação hospitalar depende do compromisso e colaboração da entidade como um todo, principalmente do apoio das lideranças, pois para alcançar resultados de qualidade ao paciente, não depende somente das pessoas ligadas diretamente ao processo, mas, de todos os profissionais que trabalham desde a crença comum, ao planejamento estratégico (GANTZ; SORENSON; HOWARD, 2003).

### 2.2.1 Modelos de certificações de acreditação hospitalar

Existem diversos métodos de avaliação da qualidade em saúde, nesta seção, são abordados três modelos de certificação de acreditação hospitalar, que podem ser utilizadas no Brasil (LIMA; ERDMANN, 2006; BONATTO, 2008; SCHIESARI, 2003): ONA (Organização Nacional de Acreditação), JCI (Joint Commission International) e a Accreditation Canada International ou Sistema Canadense de Acreditação conhecida como Canadian Council on Health Services Accreditation (CCHSA).

### 2.2.1.1 Programa Brasileiro de Acreditação Hospitalar

Com o aval do Ministério da Saúde, foi criado o Manual Brasileiro de Acreditação. Este manual fornece os procedimentos para obter a acreditação hospitalar e avalia todos os serviços de um hospital geral. Existem três níveis de métodos esperados, onde o primeiro nível é chamado de Exigências Mínimas, e está relacionado ao exercício profissional e as características para a prestação de serviço. O segundo nível, são os padrões de qualidade no atendimento. E o terceiro nível são padrões de excelência, que busca identificar os hospitais que praticam a melhoria contínua dos atendimentos (ONA, 2010).

A acreditação tem como objetivo conquistar o melhor para o paciente, para a instituição e os demais envolvidos no processo (ONA, 2010). O manual brasileiro de acreditação hospitalar examina todos os serviços hospitalares. Atualmente no Brasil existe três níveis de atenção, práticas ou métodos esperados (ONA 2010), relacionados de acordo com o quadro 6:

Níveis de acreditação	Certificação
Nível 1	Acreditado
Nível 2	Acreditado pleno
Nível 3	Acreditado com excelência

Quadro 6 – Níveis de acreditação

Fonte: Adaptado pelo autor com base nas informações da ONA (2010).

#### 2.2.1.1.1 Acreditado

No nível 1, conhecido como o primeiro passo, as exigências são pequenas, pois estão relacionadas ao exercício profissional e ao atributo fundamental para a prestação da assistência médico-hospitalar. Seguindo todos os critérios exigidos neste nível a organização recebe o selo de Acreditado (ROCHA et. al., 2011).

#### 2.2.1.1.2 Acreditado pleno

Em se tratando do nível 2, além de realizar as exigências do nível 1, o foco neste momento é os padrões de qualidade no atendimento ao paciente. A regra agora é adotar

práticas saudáveis no atendimento médico-hospitalar. Cumprindo os critérios exigidos pela ONA é expedido o selo de Acreditado pleno (ROCHA et. al., 2011).

#### 2.2.1.1.3 Acreditado com excelência

No último nível de acreditação pela ONA, nível 3, conhecido como padrões de excelência, visa identificar os hospitais que desempenham diariamente a melhoria contínua dos atendimentos ao paciente. Nesta situação é concedido o selo de Acreditado com excelência (ROCHA et. al., 2011). As organizações que estão num maior grau de padronização são capazes de solicitar o selo internacional de qualidade emitido pela Joint Commission on Accreditation of Hospitals (JCI), no Brasil representada pelo Consórcio Brasileiro de Acreditação (CBA), pois os padrões de avaliação são parecidos, porém as exigências são diferenciadas, a acreditação internacional é mais rigorosa (JCI/CBA, 2003).

#### 2.2.1.2 Programa do Consórcio Brasileiro de Acreditação – CBA/JCI

Em 1951 foi fundada a Joint Commission on Accreditation of Hospitals (JCI), a maior agência acreditadora dos Estados Unidos, em parceria com o Colégio Americano de Médicos, a Associação Médica Americana, a Associação Americana de Hospitais e a Associação Médica Canadense. A JCI possui vários representantes em todos os países, no Brasil é representada pelo Consórcio Brasileiro de Acreditação (CBA).

As creditações internacionais como a JCI emitem os Manuais Internacionais de Acreditação (SANCHEZ, 2003). Os manuais de acreditação internacionais da JCI possui onze capítulos que determinam as funções a serem seguidas. Estas funções estão divididas em dois grandes grupos que são: as relacionadas aos cuidados prestados aos pacientes e as relativas à gerência da organização (JCI/CBA, 2010). O quadro 7 especifica as funções dos dois grandes grupos (JCI/CBA, 2010):

<b>Funções da acreditação internacional</b>	
<b>Relacionadas aos cuidados prestados aos pacientes</b>	<b>Relativas à gerência da organização</b>
Metas Internacionais de Segurança ao Paciente (IPSG)	Melhoria da Qualidade e Segurança do Paciente (QSP)
Acesso e Continuidade do Cuidado (ACC)	Prevenção e Controle de Infecções ( PCI)
Direitos dos Pacientes e Familiares (PFR)	Governo, Liderança e Direção ( GLD)
Avaliação do Paciente (AOP)	Gerenciamento e Segurança das Instalações (FMS)
Cuidados ao Paciente (COP)	Educação e Qualificação de Profissionais (SQE)
Anestesia e Cirurgia (ASC)	
Gerenciamento e Uso de Medicamentos (MMU)	Gerenciamento da Comunicação e Informações (MCI)
Educação dos Pacientes e Familiares (PFE)	

Quadro 7 – Funções da acreditação internacional.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas informações do Manual da JCI/CBA (2010).

Conforme demonstrado no quadro 7, uma das funções relativa a gerência da organização é a função Gerenciamento da Comunicação e Informações (MCI). De acordo o Manual da JCB/CBA, na seção desta função é abordada os seguintes assuntos (JCI/CBA, 2010) :

1. Comunicação com a comunidade;
2. Comunicação com pacientes e familiares;
3. Comunicação entre profissionais dentro e fora da instituição;
4. Liderança e planejamento;
5. Prontuário clínico do Paciente; e
6. Dados e informações agregadas.

Percebe-se que a função de Gerenciamento da comunicação e Informações (MCI) está relacionada diretamente aos artefatos de contabilidade gerencial, uma vez que quem gerencia as informações das entidades é o setor de controladoria. Observando os assuntos dessa função, imagina-se no primeiro momento, que devido todas as exigências da agência acreditadora, que os artefatos de contabilidade da organização que possui a acreditação internacional tem um diferencial a mais em relação a organização não acreditada.

No assunto “Liderança e planejamento” desta função o manual da JCI/CBA (2010), informa que a capacidade de captar e fornecer informações requer um planejamento eficaz. O

plano deve ser abrangente e incluir todos as divisões e serviços da instituição. Para os elementos de mensuração o manual esclarece que o planejamento deve ser adequado ao tamanho e complexidade da instituição (JCI/CBA, 2010).

Outro assunto pertinente aos artefato desta função é o “dados e informações agregadas”. Nesta seção o manual orienta a instituição a fazer a coleta e analisar os dados agregados para apoiar o cuidado ao paciente e a gestão da instituição. Estes dados além de proporcionar um perfil da instituição, permitem a comparação do seu desempenho com o de outras instituições. No que se refere aos elementos de mensuração o manual sugere que as instituições que busquem a literatura científica e gerencial, na internet e em materiais impressos (JCI/CBA, 2010).

#### 2.2.1.3 Programa Canadense de Acreditação - *Canadian Council on Health Services* (CCHSA)

O modelo canadense, desenvolvido pelo *Canadian Council on Health Services Accreditation* (CCHSA) conhecido como *Accreditation Canada International*, já está no mercado há mais de 50 anos e é um dos líderes mundiais de acreditação. No Brasil a acreditação canadense atua desde o ano de 2000 e é representada pelo Instituto Qualisa de Gestão (IQG). O modelo canadense pode ser equiparado ao modelo ISO, mas, voltado especificamente para área da saúde (DA SILVA, 2008; BONATTO, 2008).

O modelo canadense apoia o uso de indicadores de desempenho, incorporado no aspecto de melhoria, como instrumento que serve para monitorar, avaliar e melhorar a qualidade do cuidado ao paciente. Porém, o foco do modelo canadense não é o indicador, mas no resultado das informações geradas pelos indicadores para melhorar o atendimento aos clientes. Para este modelo de acreditação, as entidades de saúde estão livres para determinar seus objetivos e metas de desempenho (CARÂP; CREPALDI; NAVARRO, 2003).

#### 2.2.2 Manual da acreditação hospitalar X ISO 9001/2000

A Organização Internacional para Normatização (ISO) foi estabelecida em 1947, sua sede fica localizada em Genebra, na Suíça. A Associação Brasileira de Normas Técnicas

(ABNT) é a entidade que representa a ISO no Brasil (COUTO ; PEDROSA, 2007).

Não obstante o modelo ISO não seja um modelo peculiar da área da saúde, está sendo muito aplicado nas entidades hospitalares. As complicações encontradas para execução deste modelo nas entidades hospitalares são: a tradução dos termos que não estão direcionados para a saúde e a relutância dos profissionais com relação a padronização dos processos (MALIK, 2005).

Antunes (2002) elabora uma análise comparativa entre o Manual das organizações prestadoras de serviços hospitalares e a ISO 9001/2001 (International Standards Organization ou Organização Internacional de Normalização). O autor encontra várias diferenças e semelhanças no resultado da sua pesquisa e informa que uma das principais diferenças entre a ISO 9001/2001 e o Manual das organizações prestadoras de serviços hospitalares é que enquanto a primeira a estrutura é a abordagem de processos, a segunda está estruturada por setores do hospital. O quadro 8 demonstra um resumo das diferenças destacadas na pesquisa de Antunes (2002):

Itens	NBR ISO 90001/2001	Manual das O. P.S. Hospitalares
Estrutura	Processos;	Setores;
Modelo de Sistemas	Sistema de Gestão da Qualidade e Sistemas para desenvolvimento de novos serviços;	Sistema de Garantia da Qualidade para boas práticas de assistência ao paciente;
Manuais exigidos	Manual da Qualidade;	Não exige;
Definição de Políticas	Voltada para qualidade;	Não exige;
Objetivos	Voltados para qualidade;	Não exige;
Requisitos exigidos	Aquisição e avaliação de fornecedores; e verificação do produto adquirido.	Específico para hospitais; legais, questões básicas de higiene e segurança
Controles obrigatórios	Medição e monitoramento dos produtos (calibração);	Medição e monitoramento do produto; controle de produto não-conforme; ações corretivas; e ações preventivas (por setor).

Quadro 8 – Acreditação X ISO 9001/2000.

Fonte: Adaptado pelo autor com base nas informações de Antunes (2002).

### 2.3 Os artefatos de contabilidade gerencial

Os instrumentos utilizados de forma rotineira nas empresas para adquirir informações aos clientes internos e que também buscam a institucionalização da contabilidade gerencial são denominados de artefatos de contabilidade gerencial (SCOTT, 2011). Conforme o autor

os artefatos são utilizados de acordo com a cultura e o aprendizado adquirido pela empresa.

Para conseguir eficácia condução dos negócios, as empresas necessitam de informações produzidas pela contabilidade gerencial que com a ajuda dos seus diversos artefatos colaboram para a tomada de decisão (SOUZA *et al.*, 2003).

As técnicas de planejamento e controle de gestão que abrangem métodos de mensuração, concentração e disseminação de informações monetárias e não-monetárias acerca do ponto de vista das dimensões de desempenho da organização, são as peculiaridades que representam os artefatos de contabilidade gerencial (OYADOMARI; NETO; LOPES, 2008).

Na mesma linha, Espejo *et al.* (2009) relata que os artefatos de contabilidade gerencial auxiliam como uma espécie de dinamizadores da obtenção das metas empresariais, visando probabilidades de resultados a longo prazo. Johnson e Kaplan (1996) enriquecem mais o texto descrevendo que o sistema de contabilidade gerencial atua como uma junção de comunicação vital e bidirecional entre aqueles que estruturam a entidade.

Em consoante, Isidoro *et al.* (2012) afirmam que é através dos artefatos de contabilidade gerencial que as informações internas e externas, que são indispensáveis para tomada de decisão, são adquiridas de forma tempestiva e com exatidão. Os autores realizaram uma pesquisa sobre os artefatos de contabilidade gerencial e o resultado da pesquisa confirma que o artefato mais utilizado pelas organizações é o planejamento estratégico e que os artefatos menos aderentes atualmente pelas empresas são o Gecon e EVA.

Para Monteiro e Barbosa (2011) o planejamento é a habilidade de organizar e prever os resultados de uma série de circunstâncias, agindo com antecedência para evitar futuros resultados indesejáveis.

Santos (2004) afirma que o planejamento estratégico que é visto como um instrumento geralmente aplicado em grandes empresas, pode também ser aplicado nas empresas de pequeno porte, bastando fazer uso de metodologias simples e adaptadas à realidade da organização.

A *International Federation of Accountants* (IFAC), por intermédio de um pronunciamento denominado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), definiu 04 (quatro) estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial. Soutes e De Zen (2005) relacionou os estágios e os artefatos que estão descritos no pronunciamento do IMAP 1 de acordo com o quadro 9:

<b>Evolução</b>	<b>Estágios</b>	<b>Artefatos</b>
1	Determinação dos custos e controle financeiro	1. Custeio por Absorção; 2. Custeio Variável; 3. Controle financeiro e operacional; 4. Orçamento Anual.
2	Informação para planejamento e controle gerencial	1. Custo Padrão; 2. Custo Baseado em Atividades (ABC); 3. Método de Custeamento RKW; 4. Orçamento de capital; 5. Descentralização.
3	Redução de perdas de recursos em processos organizacionais	1. Gestão Baseada em Atividades (ABM); 2. Centros de responsabilidade; 3. Preço de transferência; 4. Custo Meta; 5. Método de Custeio <i>Kaizen</i> ; 6. Custeio do ciclo de vida.
4	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	1. Planejamento estratégico; 2. Balanced Scorecard; 3. Método de avaliação de desempenho: EVA e MVA.

Quadro 9 – Evolução dos estágios e artefatos de contabilidade gerencial.

Fonte: Adaptado pelo autor de acordo com a relação de Soutes e De Zen (2005).

Costa (2010) e Macohon (2009) informam que a classificação dos estágios evolutivos e os artefatos definidos no pronunciamento do IMAP 1 demonstrados no quadro 9, colaborou fortemente para a expansão de vários seguimentos na área contábil.

Teixeira et al. (2011), considerou os artefatos como tradicionais os agrupados no 1º e 2º estágios, e como artefatos modernos os constantes no 3º e 4º estágios, seguindo a classificação elaborada por Sulaiman et al. (2004), veja os artefatos no quadro 10:

Ferramentas Tradicionais
1. Custeio por absorção 2. Custeio variável 3. Custeio padrão 4. Preço de transferência 5. Orçamento
Ferramentas Modernas
1. ABC 2. Custeio meta 3. Benchmarking 4. <i>Kaizen</i> 5. Teoria das restrições 6. Planejamento estratégico 7. ABM 8. EVA 9. <i>Balanced scorecard</i>

Quadro 10: Artefatos tradicionais e modernos.

Fonte: Teixeira et al. (2011).

Na pesquisa de Teixeira et al. (2011), o autor buscou identificar o grau de utilização dos artefatos de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. A pesquisa foi realizada no ano de 2008 e identificou que destacaram-se: a análise por centro de responsabilidade, custeio por absorção, orçamento anual e sistema de informação gerencial como os artefatos mais utilizados pelas empresas daquele estado. Em contrapartida o *Balanced Scorecard* (BSC), custeio ABC, custeio do ciclo de vida do produto, custeio *kaizen*, custeio RKW, EVA e análise da teoria das restrições foram os artefatos com os menores índice de uso, pois estes apresentaram grau de utilização abaixo de 20%. Observe o quadro 11:

<b>Ferramentas</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Análise da cadeia de valor	23%	14%
Análise da teoria das restrições	12%	8%
Análise por centro de responsabilidade	51%	74%
<i>Balanced scorecard</i>	11%	13%
<i>Benchmarking</i> (externo)	-	30%
<i>Benchmarking</i> (interno)	39%	29%
Custeio ABC	9%	8%
Custeio de ciclo de vida	13%	10%
Custeio <i>kaizen</i>	3%	-
Custeio meta	21%	11%
Custeio padrão	22%	31%
Custeio por absorção	55%	45%
Custeio RKW	3%	-
Custeio variável	28%	21%
Departamento específico de contabilidade gerencial	57%	71%
EVA	11%	10%
Orçamento anual	51%	75%
Orçamento de capital	38%	-
Planejamento estratégico	40%	71%
Ponto de equilíbrio	31%	40%
Preço de transferência	33%	44%
Sistema de informação gerencial	55%	82%

Quadro 11: Grau de utilização dos Artefatos.

Fonte: Teixeira et al. (2011).

Oliveira et al. (2011), realizaram um estudo de caso numa entidade filantrópica em Minas Gerais, para verificar o uso dos instrumentos da controladoria numa entidade hospitalar do terceiro setor. O resultado desta pesquisa informa que os destaques como os artefatos mais utilizados foram: a contabilidade financeira, os controles internos de custos, avaliação global e setorial dos resultados e controle patrimonial. A entidade investigada não faz uso do planejamento estratégico e controle orçamentário.

Em contrapartida, Beuren e Erfurth (2010) realizaram uma pesquisa em todo o Brasil, com uma população de 17 programas de pós-graduação, com mestrado acadêmico e/ou profissional em ciências contábeis, com o intuito de identificar quais os artefatos de contabilidade gerencial que possivelmente seriam os mais utilizados no futuro. Veja uma síntese do resultado da pesquisa dos autores evidenciada no quadro 12:

<b>Artefatos de contabilidade gerencial do futuro</b>	<b>N. de Observações</b>	<b>Percentual</b>
Valor presente	16	7,3%
Gestão baseada em valor (VBM)	14	6,4%
Custeio variável	13	5,9%
Preço de transferência	13	5,9%
Retorno sobre Investimento	13	5,9%
Orçamento	13	5,9%
Simulação	12	5,5%
Planejamento estratégico	12	5,5%
<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	11	5,0%
Custeio baseado em atividades (ABC)	10	4,5%
Custeio padrão	10	4,5%
Moeda constante	10	4,5%
<i>Benchmarking</i>	9	4,1%
Custeio meta	9	4,1%
Gestão baseada em atividade (ABM)	9	4,1%
EVA ( <i>Economic value added</i> )	8	3,6%
JIT ( <i>Just in time</i> )	8	3,6%
Custeio por absorção	7	3,2%
Descentralização	6	2,7%
<i>Kaizen</i>	6	2,7%
Teoria das restrições	5	2,3%
Gestão econômica (GECON)	6	2,7%
<b>Total</b>	<b>220</b>	<b>100,0%</b>

Quadro 12 – Artefatos de contabilidade gerencial do futuro.

Fonte: Resultado da pesquisa de Beuren e Erfurth (2010)

De acordo com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), os artefatos de contabilidade gerencial que se destacaram e que possivelmente seriam os mais utilizados no futuro são: Valor presente (7,3%), gestão baseada em valor (6,4%), custeio variável, Preço de transferência, retorno sobre o investimento e orçamento (5,9%) e simulação, planejamento estratégico e *Balanced Scorecard* ( 5%).

Soutes e De Zen (2005) realizaram também uma pesquisa no Brasil, perguntando aos alunos que estavam cursando MBA em controladoria no ano de 2004, quais eram os artefatos de contabilidade gerencial utilizados nas empresas dos entrevistados. Os resultados encontrados quanto aos artefatos utilizados como suporte à tomada de decisão mais utilizado, foram as previsões e simulações e em segundo lugar a análise do ponto de equilíbrio.

Na pesquisa de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), foi analisada a extensão do uso de técnicas tradicionais e modernas de contabilidade gerencial, em quatro países da Ásia (Singapura, Malásia, China e Índia), no resultado da pesquisa foram achados pouco uso das técnicas consideradas modernas nos países pesquisados. Os autores julgam como técnicas tradicionais os seguintes artefatos: custeio padrão e análise das variações, orçamento tradicional, ROI e análise de custo-volume-lucro (SOUTES, 2006). Observe a figura 1:

	Índia	Singapura		Malásia		China	
	Joshi (2001)	Ghosh <i>et al.</i> (1987)	Ghosh e Chan (1996)	Abdul Rahman <i>et al.</i> (1998)	Sulaiman <i>et al.</i> (2002)	Firth (1996)	
						Multinacionais	Estatais
Artefatos tradicionais	60	165	109	48	61	432	370
Custeio padrão	68%	47%	56%	49%	70%	94%	72%
Custo-Volume-Lucro	65%	55%	66%	0%	0%	0%	0%
ROI	100%	63%	56%	17%	0%	0%	0%
Orçamentos	100%	95%	98%	97%	98%		
Artefatos Contemporâneos							
TQM	0%	0%	48%	0%	52%	0%	0%
ABC	20%	0%	13%	4%	28%	2%	1%
Custeio Meta	35%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Balanced scorecard	40%		16%				

Figura 1: Contabilidade Gerencial na Singapura, Malásia, China e Índia.

Fonte: Soutes (2006) apud Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004)

Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram uma pesquisa na Austrália com 140 empresas de manufatura de grande porte, para conferir os benefícios e a qual era os destaques entre as práticas tradicionais e os mais modernas de contabilidade gerencial. Os resultados apuraram que no geral as tradicionais são mais utilizadas do que as modernas naquela época

(SOUTES, 2006).

Nos Estados Unidos, Hughes e Gjerde (2003) produziram uma pesquisa nas indústrias de todo o país e perceberam 130 respostas. A finalidade da pesquisa era identificar se existiam diferenças entre a aplicabilidade do artefatos de custeios e afirmar se existiam mecanismos melhores. As pesquisadoras concluíram que existiam poucas diferenças entre o uso dos custeios de absorção, ABC e custeio variável, porém o ABC e o variável supriam com sucesso as necessidades das indústrias (SOUTES, 2006). Veja os resultados na figura 2:

	<b>Número de usuários</b>	<b>%</b>
Usam somente sistemas de custos tradicionais	46	35%
Usam sistema ABC	11	8%
Usam ambos, sistemas tradicionais e ABC	39	30%
Usam Custeio variável	29	22%
Usam Teoria das Restrições	5	4%

Figura 2: Artefatos EÚA.

Fonte: Soutes (2006) apud Hughes e Gjerde (2003)

A pesquisa aborda a seguir, com base nos resultados da pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), evidenciados no quadro 12, alguns conceitos e definições dos artefatos apontados neste estudo.

### 2.3.1 Valor presente

Valor presente – Artefato que utiliza de uma fórmula matemático-financeira apropriada para precisar o valor presente de pagamentos futuros descontados a uma taxa de juros adequada, menos o custo do investimento inicial (VALERIANO, 2012).

### 2.3.2 Gestão baseada em valor (VBM)

A gestão baseada em valor, é uma metodologia de gestão integrada que possui o objetivo o aumento do valor dos acionistas. É um mecanismo que impõe planejamento, avaliação, compensação e comunicação organizacional (HAVE, et. al, 2003).

### 2.3.3 Custeio variável

Artefato classificado como tradicional, este acata como custo do produto apenas os custos variáveis incorridos. O custeio variável designar os produtos somente os custos variáveis, separando os custos fixos e destinando estes como despesas do período no resultado MARTINS (2003).

### 2.3.4. Preço de transferência

É um aglomerado de instrumentos e regras utilizados pela empresa para disseminar as receitas agrupadamente arrecadadas entre subunidades da empresa. É o método de distribuição das receitas geradas por dois ou mais centros de lucros. (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2002; ATKINSON, et al. 2000).

### 2.3.5 Retorno sobre investimento - *Return on Investment* (ROI)

É o artefato que associa o lucro operacional com o investimento da empresa, apresentando a taxa de retorno conquistada pela empresa para seus financiadores, tanto no capital próprio quanto no capital de terceiros (VALERIANO, 2012).

### 2.3.6 Orçamento

É a demonstração quantitativa de um plano de ação que auxiliar o gerenciamento e execução de um plano. É um artefato bastante relevante para o planejamento e controle das organizações a curto prazo. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001; SOUTES, 2006).

### 2.3.7 Simulação

Para Reginato (2010) a simulação é um método que facilita por meio de testes, aprender o desempenho de um sistema. O autor explica que a simulação é um procedimento que possibilita por intermédio de exames, analisar os resultados que poderão ser deparados no futuro em situações reais.

### 2.3.8 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico é o método que as empresas utilizam para escolherem os programas que irão praticar e a quantidade próxima de recursos que a empresa destinará para cada um desses programas em diversos anos posteriores (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

### 2.3.9 *Balanced scorecard* (BSC)

O *Balanced scorecard* (BSC) no início da sua geração foi definido como um método de mensuração de desempenho (KAPLAN ; NORTON, 1992; 1993). Em seguida, em meados do ano 2000, ficou estabelecido como um processo de gestão e estratégia (KAPLAN; NORTON, 2000). Este artefato é conhecido como artefato moderno. Tem como finalidade nivelar o planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa (KAPLAN; NORTON, 1997).

### 2.3.10 Custeio baseado em atividades (ABC)

Este artefato alicerçar que quem são os causadores dos consumos dos recursos são as atividades e não os produtos. Para o custeio baseado em atividades, de acordo com a solicitação e movimentação da atividade é que vão se produzindo os custos dos produtos (VALERIANO, 2012).

### 2.3.11 Custeio padrão

Artefato conhecido como tradicional, segundo Soutes (2006), este artefato não é um método de custeio, mas um mecanismo de custeio que possibilita a mensuração dos fatores envolvidos na produção. Conforme a autora, a finalidade do custo padrão é dar suporte para o controle dos custos da empresa.

### 2.3.12 Moeda constante

Aplicando nas demonstrações contábeis outra moeda que tem um nível de estabilidade monetária abundante, facilita seu uso ao longo do tempo, de maneira comparativa. A prática de utilizar as demonstrações contábeis em outras moedas, é considerada um artefato de contabilidade gerencial (PADOVEZE, 2009).

### 2.3.13 *Benchmarking*

É o confronto metódico dos processos e desempenhos das instituições para elaborar novos padrões ou melhorar processos existentes (HAVE, et. al, 2003).

### 2.3.14 Custeio meta

Segundo Hansen (2002) o custeio meta é um método de planejamento de resultados, com fundamento no gerenciamento de custos e preços, que se baseia em preços de venda definido pelo mercado e nas margens determinadas pela empresa.

### 2.3.15 Gestão baseada em atividade (ABM)

De acordo com Horngren et al. (2004) este artefato é caracterizado pelas decisões

estratégicas. O ABM sustenta-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para conseguir vantagens no mercado. Conforme o autor, este artefato é visto como uma espécie de custeio baseado em atividade nova versão.

#### 2.3.16 *Economic value added* (EVA)

O artefato “EVA” pode ser definido como um resultado operacional líquido depois dos impostos, menos os encargos do capital, ou seja é o lucro operacional anual após os impostos, menos o custo anual do capital total. Este artefato sem envolver o capital adicional, amplia os resultados operacionais da empresa. Promove um retorno justo para os investidores. (FARIA; COSTA 2005).

#### 2.3.17 *Just in time* (JIT)

A sistemática deste artefato funciona da seguinte forma: somente é dado sequencia na produção de um componente assim que a demanda da etapa posterior precisar deste produto, ou seja tudo é produzido na medida certa, só é produzido aquilo que é necessário (HORNGREN et al., 2000).

#### 2.3.18 Custeio por absorção

De acordo com Martins (2003), o custeio por absorção é o sistema originário da imposição dos princípios contábeis. Neste artefatos são considerados todos os gastos e custos derivados do trabalho operacional para todos os produtos ou serviços realizados.

#### 2.3.19 Descentralização

A finalidade deste artefato é segregar responsabilidades para todos os gerentes e

coordenadores da organização. Todos os líderes tem liberdade de decisão e poucas restrições na empresa (HORNGREN et al. (2004).

### 2.3.20 *Kaizen*

Trata-se de um artefato produzido no Japão, com o intuito de reduzir os custos no decorrer do ciclo de fabricação (ATKINSON, et al. 2000). Método contínuo e progressivo, onde todos os colaboradores precisam participar de todas as atividades da empresa (SOUTES, 2006).

### 2.3.21 Teoria das restrições

É o artefato que visa o aumento do lucros a partir do reconhecimento de restrições de rendimentos e aumento dos rendimentos (MAHER, 2001).

### 2.3.22 Gestão econômica (GECON)

Para Catelli (2001), o artefato GECON empenha-se em mostrar em termos econômico-financeiros, o que acontece de fato nas atividades operacionais da empresa. Segundo o autor, no pagamento dos valores investidos na empresa o GECON aplica o conceito de custo da oportunidade.

De acordo com Monteiro e Barbosa (2011) a Controladoria tem como principais instrumentos, o Processo de Gestão e os Sistemas de Informações, para dá o suporte ao acompanhamento dos resultados positivos nas empresas. Os autores informam que o primeiro está dividido por etapas como: planejamento, execução e controle. E o segundo serve como auxilio para o bom desempenho da gestão econômica. Para entendermos melhor sobre a controladoria o tópico a seguir aborda de forma extensiva o assunto.

## 2.4 Controladoria nas instituições hospitalares.

Para Tenório (2004), são instrumentos de controle e planejamento, o cronograma de atividades, orçamento e a avaliação de desempenho. Porém, para o autor não bastar ter somente os instrumentos, tem que fazer monitoramento das ações para atingir os resultados esperados, este monitoramento é geralmente realizado pelo setor de controladoria.

Segundo Beuren (2002) ainda não está definitivamente concluído o significado da expressão “controladoria” nas bibliografias, vários autores estão se empenhando em descrever. Para Oliveira (1998) o departamento responsável pelo sistema integrado de informações desde o projeto até a manutenção é a Controladoria, independente da organização de ter ou não finalidades lucrativas.

A Controladoria tem a tarefa de melhorar os resultados econômicos da empresa. Com intuito de otimizar os resultados, a controladoria é gestora do sistema de informações econômico-financeiro da organização. Na controladoria para cada planejamento tem um procedimento a ser seguido e executado, logo ela é responsável pelo monitoramento, orientação e avaliação das informações. Um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de administração e afins pode ser o conceito de controladoria (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A controladoria é um órgão administrativo que por intermédio de informações dá assessoria à gestão para a tomada de decisão. (BEUREN; SCHILINDWEIN; PASQUAL, 2007).

De acordo com Fietz, Costa e Beuren (2007), a controladoria vem expandindo seu ambiente cada vez mais nas empresas, devido as diversas mudanças que vem acontecendo no mercado, pois o gestor rotineiramente necessita tomar decisões de forma aceleradas e com precisão. Para os autores o principal objetivo da controladoria é fomentar a excelência da produtividade.

Borinelli (2006), informa que são diversas as funções da controladoria, como contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, de proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação. Para o autor, ainda no ponto de vista dos procedimentos, de responsabilidade da controladoria, cita as atividades de planejamento, orçamento, execução, medidas corretivas, etc.

Em relação ao planejamento, Peleias (2002) informa que a controlaria colabora com os administradores na verificação do impacto em diversos cenários, liberando as informações e os artefatos de contabilidade gerencial relevante à tomada de decisão, como também direciona o planejamento operacional, executa e controla todos os procedimentos padronizados a serem executados. A controladoria conforme o autor colabora também com a elaboração da análise de desempenho, definição de regras entre outros processo que visam o melhoramento do resultado da entidade.

As empresas, seja elas de grande, médio ou pequeno porte, tem seus gerentes, administradores e contadores, mas no caso da controladoria, mesmo sendo uma função de grande relevância, as figura do controller e do setor de controladoria, não são obrigatórias, as empresas são livres para decidir tê-las ou não. Não existe para a controladoria fiscalizadores, como o Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que regulamenta a auditoria, que determine os procedimentos que devem ser adotados. Cabe a empresa decidir se quer ou não os benefícios de ter a contabilidade gerencial, ou seja, a informação em tempo útil (GARRISON; NOREEN, 2001).

No resultado de uma pesquisa feita em Campinas, por Morgan e Benedicto (2009), sobre a Controladoria em OTSs (Organizações do Terceiro Setor), revelou que o número de funcionários especializados, recursos financeiros e ausência de sistemas informatizados são as principais dificuldades destas organizações para implementar os artefatos de contabilidade gerencial, além de outros problemas que também foram citados, como a falta de participação de todos e o interesse da Diretoria das OTSs.

Partindo da afirmação acima feita por Morgan e Benedicto (2009), podemos compreender alguns dos possíveis motivos que levam os hospitais não fazerem uso do sistema de Controladoria, mesmo sabendo de sua importância, pois quando se fala em OTSs também fala-se em hospitais, mais especificamente os hospitais sem fins lucrativos e os hospitais filantrópicos que hoje representam grande parte dos hospitais existentes no Brasil.

O termo hospital de acordo com a história vem do latim *hospitalis* que deriva de *hospes* que significa hóspede, viajante, estrangeiro entre outros. Com o intuito de conceder atendimento ético e de qualidade, os hospitais são organizações que fornecem serviços de assistência à saúde para a sociedade visando a tender as necessidades do paciente. O hospital tem a finalidade de propiciar ao público em geral assistência médica integral, curativa e preventiva (MIRSHAWKA, 1994).

Em se tratando de entidades hospitalares, Beulke e Bertó (2000), confirmam que o grau de satisfação dos clientes está relacionado à evolução de modelos gerenciais que proporcionem retorno sobre os resultados e uma estrutura simples, sendo esse o firmamento do sucesso dessas entidades, pois todas as organizações precisam de controle e equilíbrio para obterem resultados satisfatórios, logo subentende-se a importância da controladoria para estas organizações.

Nas instituições hospitalares as atividades de controladoria são de alta complexidade, pois muitos de seus diversos setores de atividades estão vinculados à prestação de serviços de outras organizações (convênios). É um grande desafio para o setor de controlaria, pois o gestor precisa ter bastante ponderação e habilidade, pois a preocupação não é tão somente com as receitas e despesas quando se está lidando com o atendimento à vida das pessoas que estão doentes e vulneráveis a qualquer situação. O setor de controladoria nas instituições hospitalares tem a obrigação de estar por dentro de todos os acontecimentos da organização (COSTENARO; BRONDANI, 2005).

Morgan e Benedicto (2009), na pesquisa feita nas OTSs, verificaram que 65% das empresas pesquisadas não possuem o setor de controladoria e o instrumento mais utilizados pelas OTSs é a Contabilidade Financeira. Constataram também que as atividades de controladoria são transferidas para as lideranças que sem tempo, recursos e conhecimento acabam não realizando o processo de maneira correta. Destacaram também que no geral os gestores das empresas pesquisadas conhecem os instrumentos de Controladoria, como o planejamento, sistema de informações, controles internos, orçamento e indicadores de desempenho.

Costenaro e Brondani (2005) resumem a atuação da controladoria no setor de contas de uma Instituição hospitalar, informando que diferente das outras organizações, o controller de um hospital além de acompanhar nesse caso o faturamento, ciente que o maior volume de clientes são oriundos de planos de saúde, devem analisar as concessões de créditos, pois ora elas podem favorecer a instituição e ora podem ser aplicações de riscos para o hospital, logo a importância de calcular nesses casos o custo da oportunidade para cada convênio, pois cada um possui uma particularidade diversificada, ou seja, cada convênio tem seu preço de taxas e diárias diferenciadas, entre outras situações.

De acordo com conclusão da pesquisa de Colauto e Beuren (2003) as organizações hospitalares poderiam adicionar valor à sua estrutura e aos clientes com o simples

monitoramento das ações e estratégias, ou seja, com o acompanhamento do sistema de controladoria. Os autores informam que a proporção que as pessoas se tornam especialistas naquilo que fazem num hospital, adquirem informações que se transformam em conhecimento e experiências que ajudam como uma espécie de instrumentos diferenciados para dar continuidade na empresa para poder conseguir se manter com êxito no mercado.

As organizações hospitalares segundo Abbas (2001) devido as exigências do mercado deveriam procurar dinamizar os modelos de eficiências dos seus recursos designados às atividades operacionais, porém grande parte dessas entidades ainda aplicam somente o sistema de contabilidade tradicional, ou seja, não fazem uso da contabilidade gerencial e nem do gerenciamento de custos para tomada de decisão.

Mas, para podermos nos certificar se realmente é isso que estar acontecendo nas entidades hospitalares, necessita-se pesquisar mais sobre o assunto e verificar se as mesmas estão cientes da importância de se ter a informação em tempo útil, ou seja, a importância de se ter o sistema de Controladoria dentro da sua empresa e quais seus benefícios, que de acordo com a Associação Nacional dos contadores dos Estados Unidos (1992), a contabilidade gerencial é de suma importância para as empresas, pois é o processo de identificação, mensuração, análise, interpretação dentre outros utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da empresa e para afirmar o uso adequado de seus recursos (FRANCIA, 1992).

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Métodos e tipos de pesquisa

Este estudo é uma pesquisa descritiva, quantitativa, realizada por meio de levantamento (survey). A pesquisa descritiva facilita o desenvolvimento de um grau de verificação que permite reconhecer as diversas formas dos fatos, sua disposição e distribuição (OLIVEIRA, 1997).

Na pesquisa survey normalmente o instrumento utilizado para obtenção de dados é o questionário (FINK, 1995). Nesta pesquisa para o levantamento dos dados e apuração dos resultados, será utilizado para os hospitais com ou sem acreditação, um questionário com perguntas fechadas, sendo utilizada em algumas das perguntas uma escala *likert* de cinco pontos, onde a primeira inicia-se com descordo totalmente e a última com concordo totalmente. O questionário está dividido em três etapas (apêndice 1), sendo que na primeira etapa pergunta sobre informações sobre o hospital/entrevistado, a segunda etapa sobre controladoria e a terceira etapa sobre custos.

Segundo Laitinen (2003) existem duas principais pesquisas adotadas em contabilidade gerencial: 1. Pesquisa em contabilidade gerencial com base na teoria; e 2. Pesquisa em contabilidade gerencial com base na prática. Este estudo investiga a contabilidade gerencial com base da segunda opção abordada pelo autor, pois investiga o uso da contabilidade gerencial nos hospitais acreditados do Brasil e nos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).

Esta pesquisa é de natureza exploratória, pois, teve o objetivo de se aprofundar mais no assunto em questão (VERGARA, 2011). A pesquisa trata de um assunto que ainda é pouco explorado e bastante inovador.

Foi adotada a amostragem não probabilística por acessibilidade, pois os elementos que compõe os dados da amostra da pesquisa, dependeu da disponibilidade dos respondentes representantes dos hospitais investigados.

### 3.2 Universo, local e amostra

A pesquisa primeiramente relaciona os artefatos de contabilidade gerencial que são investigados no estudo, e utiliza como amostra para coleta de dados os artefatos do quadro 12, ou seja, os artefatos encontrados no estudo “Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil” (BEUREN; ERFURTH, 2010).

Em seguida identifica os hospitais acreditados do Brasil, da administração privada, que possui acreditação internacional pela agência Joint Commission on Accreditation of Hospitals (JCI/CBA, 2014).

São acreditados atualmente no Brasil pela ONA 209 organizações hospitalares e 24 organizações pela JCI na modalidade hospital, como demonstrado na tabela 1:

CERTIFICAÇÃO	MODALIDADE	QUANTIDADE
ACREDITADO	HOSPITAL	63
ACREDITADO PLENO	HOSPITAL	58
ACREDITADO COM EXCELÊNCIA	HOSPITAL	88
ACREDITAÇÃO INTERNACIONAL	HOSPITAL	24
<b>TOTAL</b>		<b>233</b>

Tabela 1 – Certificações Nacionais e Internacionais.

Fonte: Adaptada pelo autor com base nas informações do site da ONA (2014) e JCI/CBA (2014).

Destes 24 hospitais acreditados no Brasil pela JCI/CBA, 3 são da administração pública e 21 da administração privada. Portanto, como o foco da pesquisa são os hospitais privados, e a amostra inicial será de 21 hospitais com acreditação internacional.

Foram elaboradas 3 tabelas divididas por região, para especificar a localização dos hospitais acreditados pela JCI/CBA.

Segundo a tabela 2, 4 hospitais acreditados pela JCI/CBA estão localizados na região sul.

Região Sul				
Seq.	Hospitais	Administração	Cidade/Estado	Região
1	S	Privada	Porto Alegre - RS	Sul
2	T	Privada	Porto Alegre - RS	Sul
3	U	Privada	Porto Alegre -RS	Sul
4	V	Privada	Porto Alegre -RS	Sul

Tabela 2 – Hospitais com acreditação internacional da Região Sul.

Fonte: Elaborada pela autora com base nas informações do site da JCI/CBA (2014).

De acordo com a tabela 3, 18 dos hospitais da amostra da pesquisa acreditados pela JCI/CBA, estão localizados na região sudeste.

<b>Região Sudeste</b>				
<b>Seq.</b>	<b>Hospitais</b>	<b>Administração</b>	<b>Cidade/Estado</b>	<b>Região</b>
1	A	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
2	B	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
3	C	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
4	D	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
5	E	Privada	Rio de Janeiro-RJ	Sudeste
6	F	Pública	Rio de Janeiro-RJ	Sudeste
7	G	Pública	São Paulo-SP	Sudeste
8	H	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
9	I	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
10	J	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
11	K	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
12	L	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
13	M	Privada	Rio de Janeiro-RJ	Sudeste
14	N	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
15	O	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
16	P	Pública	Rio de Janeiro-RJ	Sudeste
17	Q	Privada	São Paulo-SP	Sudeste
18	R	Privada	São Paulo-SP	Sudeste

Tabela 3 – Hospitais com acreditação internacional da Região Sudeste.

Fonte: Elaborada pela autora com base nas informações do site da JCI/CBA (2014).

Na tabela 4 verifique que 2 hospitais acreditados pela JCI/CBA, estão localizados na região nordeste.

<b>Região Nordeste</b>				
<b>Seq.</b>	<b>Hospitais</b>	<b>Administração</b>	<b>Cidade/Estado</b>	<b>Região</b>
1	Y	Privada	Recife - PE	Nordeste
2	Z	Privada	Recife - PE	Nordeste

Tabela 4 – Hospitais com acreditação internacional da Região Nordeste.

Fonte: Elaborada pela autora com base nas informações do site da JCI/CBA (2014).

Em relação aos hospitais não acreditados, conforme o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES (2013), na cidade de Manaus (AM), existem cadastrados atualmente na categoria Hospital Geral, 20 estabelecimentos de saúde, sendo estes 12 hospitais privados e 8 hospitais públicos. Sendo que dos 12 hospitais privados, 3 estão desativados e 2 estão acreditados pela ONA no nível 1, logo por estarem acreditados não

fazem parte da amostra, mesmo sendo acreditada por uma agência nacional. Como a pesquisa delimitou-se nos hospitais privados não acreditados, a amostra inicial foi de 7 para os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM), conforme evidenciado na tabela 5:

Quant.	Administração	Cidade/Estado	Status
3	Privada	Manaus - AM	Desativado
2	Privada	Manaus - AM	Acreditado
7	Privada	Manaus - AM	Ativo
8	Pública	Manaus - AM	Ativo
<b>20</b>	-	-	-

Tabela 5 – Hospitais de Manaus (AM).

Fonte: Elaborada pela autora com base nas informações do site do CNES.

A pesquisa enviou 28 questionários por e-mail para os hospitais da amostra, porém somente 17 questionários foram respondidos e validados. Portanto, a população da pesquisa é de 17 hospitais, sendo que 12 são os hospitais acreditados pela JCI/CBA e 5 são os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).

Na pesquisa foi analisado o porte dos hospitais acreditados do Brasil e dos hospitais sem acreditação da cidade de Manaus (AM). O Ministério da Saúde - MS classifica quanto ao porte dos hospitais, de acordo com sua categoria (SANTANA, 2001). Observe na tabela 6:

<b>CATEGORIA</b>	<b>LEITOS</b>
Pequeno porte	Até 50
Médio porte	51 a 150
Grande porte	151 a 300
Especiais	Acima de 500

Tabela 6 – Porte das Instituições Hospitalares.

Fonte: Adaptado pelo autor com base nas informações obtidas da pesquisa de SANTANA (2001).

A pesquisa também mostra algumas informações acessórias, oriundas da aplicação do questionário, que foram relevantes para o estudo, como: 1. O tempo médio para o hospital adquirir a certificação de acreditação hospitalar; 2. A média do custo para manter os hospitais com a certificação; 3. A média do custo com manutenção dos artefatos de contabilidade gerencial; e 4. Se para os hospitais acreditados e não acreditados a implantação da acreditação tem um custo alto.

### 3.3 Tratamento e análise de dados

Para realizar a identificação dos hospitais acreditados pela JCI/CBA (2014), foi acessado o site da empresa acreditadora para reconhecer quais hospitais possuem a certificação. Para encontrar a relação dos hospitais cadastrados na cidade de Manaus (AM), foi acessado o site do CNES (2014).

Em seguida, a pesquisa procurou nos sites de cada um dos hospitais da amostra, os e-mails e telefones dos responsáveis pela controladoria ou responsáveis pelo manuseio dos artefatos de contabilidade gerencial, para enviar o questionário formulado através do aplicativo “*Google Docs*®” (Link: [https://docs.google.com/forms/d/1Da4Zub94gnSI2-ixulPwKmO-TMm\\_DEUc6cupxtqptc/edit](https://docs.google.com/forms/d/1Da4Zub94gnSI2-ixulPwKmO-TMm_DEUc6cupxtqptc/edit)).

Após a identificação dos responsáveis pelos artefatos de contabilidade gerencial, foi aplicado o questionário por e-mail, para hospitais acreditados do Brasil e para os não acreditados da cidade de Manaus (AM).

Na sequência, a pesquisa coletou todas as respostas obtidas e validadas dos questionários do *Google Docs*®.

Diante dos dados coletados foi realizada a análise de estatística descritiva, utilizando como referência a mesma metodologia e os artefatos encontrados no resultado da pesquisa do artigo “Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil (BEUREN; ERFURTH, 2010)”, conforme demonstrado nas páginas 34 e 35 do referencial teórico desta pesquisa.

Para fortalecer os resultados da estatística descritiva e verificar a existência de diferenças significativas na utilização dos artefatos, na comparação dos dados, a pesquisa utilizou o método estatístico “Qui-quadrado de Pearson (Teste C2)”.

Para alcançar o resultado do qui-quadrado, a pesquisa usou o sistema de estatística “STATISTICA” que consiste num software para análise estatísticas e construção de tabelas.

O qui-quadrado foi aplicado com intuito de verificar se as variáveis são independentes. Caso o valor de significância seja inferior a 0,05, a hipótese de que as variáveis são independentes é rejeitada, caso contrário, resultando num valor superior a 0,05 significa que a hipótese 0 ( $H_0$ ) foi aceita. (FIELD, 2000; FÁVERO et al, 2007).

Por fim, após a comparação dos dados, a pesquisa evidenciou, através de tabelas e gráficos, as diferenças encontradas no uso dos artefatos pelos hospitais.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados e discutidos os resultados encontrados através das respostas obtidas pelos formulários eletrônicos. Nesta etapa da pesquisa são descritos os principais resultados vistos no estudo. O capítulo está organizado em cinco seções onde serão analisadas: (1) Informações dos hospitais pesquisados/ Perfil dos respondentes, (2) acreditação hospitalar, (3) controladoria, (4) custos e (5) artefatos de contabilidade gerencial.

### 4.1 Informações dos hospitais pesquisados / Perfil dos respondentes

#### 4.1.1 Análise do porte das entidades hospitalares

Para entender as peculiaridades observadas nos hospitais incumbidos da amostra da pesquisa, a tabela 7 demonstra quantos hospitais acreditados e não acreditados foram pesquisados, organizados pelo porte da entidade:

Porte	Respondentes				Total	%
	Acreditação		Acreditação			
	Sim	%	Não	%		
Grande (151 a 500 Leitos)	8	66,7%	0	0,0%	8	47,1%
Médio (51 a 150 Leitos)	4	33,3%	3	60,0%	7	41,2%
Pequeno ( Até 50 Leitos)	0	0,0%	2	40,0%	2	11,8%
Total	12	100,0%	5	100,0%	17	100,0%

Tabela 7 – Porte dos hospitais entrevistados.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Observa-se pela tabela 7 que 66% dos hospitais acreditados no Brasil pela JCI/CBA são de grande porte, ou seja, aqueles hospitais com até 500 leitos e que 33% são hospitais de médio porte. Em contrapartida, os hospitais entrevistados de Manaus (AM) que não possui acreditação, são hospitais de médio porte e pequeno porte, com até 150 leitos, estes perfazem o percentual de 60% e 40%, respectivamente. Sendo assim, pode-se afirmar que existe realmente preferência e maior interesse dos hospitais de médio e grande porte pela certificação hospitalar, ou seja, os hospitais de médio e grande porte estão buscando mais qualidade no atendimento ao paciente do que os hospitais de pequeno porte.

Para compreender melhor os achados desta pesquisa, foi elaborado o gráfico 1, onde demonstra de forma segregada as características em relação ao porte dos hospitais acreditados no Brasil pela JCI/CBA:

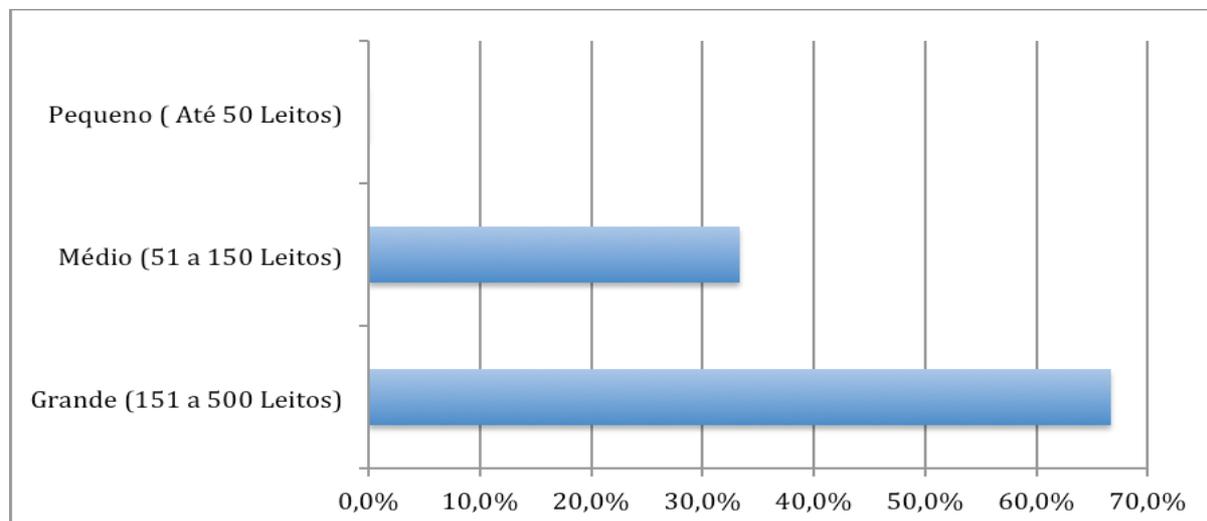


Gráfico 1: Porte dos hospitais acreditados no Brasil pela JCI/CBA.  
Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

A pesquisa conseguiu entrevistar 50% da amostra total dos hospitais acreditados pela JCI/CBA no Brasil e deste montante nota-se evidenciado no gráfico 1, que nenhuma das entidades hospitalares são de pequeno porte, percebe-se que sua maioria (66%) é composta pelos hospitais de grande porte. Ao compararmos com os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM), de acordo com o gráfico 2, encontra-se uma realidade totalmente diferente, pois, estes são na sua grande maioria hospitais de médio (60%) e pequeno porte (40%):

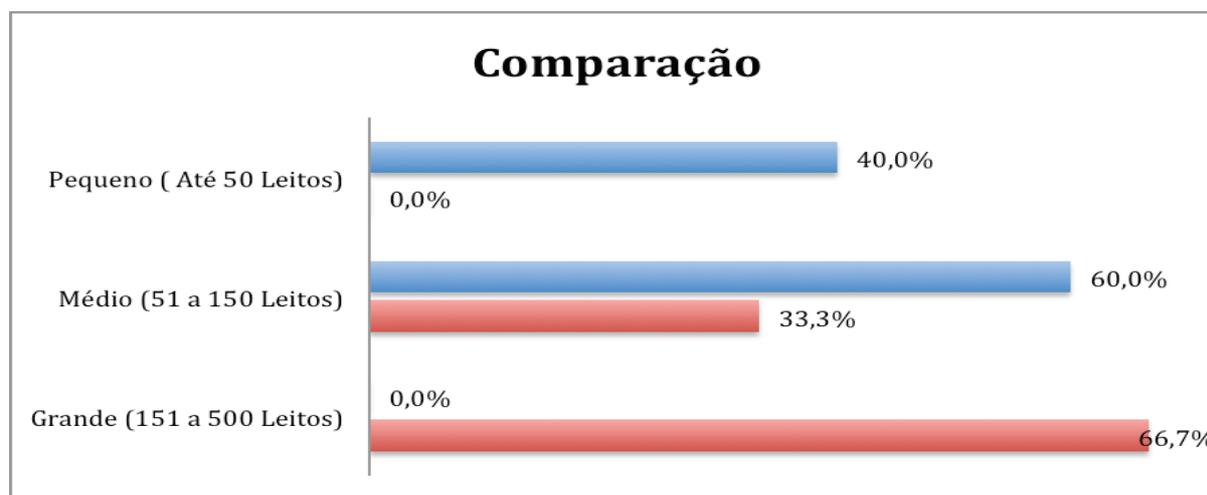


Gráfico 2: Comparação - Porte X Acreditação.  
Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Dando sequência à análise dos portes dos hospitais, a pesquisa comparou a partir do teste do qui-quadrado a hipótese de existir uma relação estatística entre o porte das entidades e acreditação hospitalar, observe a tabela 8:

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	8,742857	df=2	p= ,01263

Tabela 8 – Teste qui-quadrado - Porte X Acreditação.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 8, o teste estatístico de significância do qui-quadrado indica um p-value  $0,01263 < 0,05$ , ou seja, o resultado rejeita a hipótese nula, confirmando que existe uma relação forte entre o porte e a acreditação, em outras palavras, o teste afirma que existe uma maior procura pela acreditação hospitalar pelos hospitais de maior porte.

A pesquisa também fez uma análise estatística do qui-quadrado para verificar a hipótese de existir uma relação entre o porte dos hospitais e o uso da controladoria nestas entidades, para demonstrar a comparação foram elaboradas as tabelas 9 e 10:

Porte	Controladoria	%	Controladoria	%	Total
	Sim		Não		
Grande (151 a 500 Leitos)	8	57,14	0	0,00	8
Médio (51 a 150 Leitos)	6	42,86	1	33,33	7
Pequeno ( Até 50 Leitos)	0	0,00	2	66,67	2
Totals	14	100,00	3	100,00	17

Tabela 9– Porte X Controladoria.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Em consonância com a tabela 9, pela frequência absoluta dos respondentes, afirma-se que 14 dos total dos 17 hospitais entrevistados fazem uso da controladoria, sendo que do montante dos hospitais que utilizam a controladoria, 57,12% são hospitais de grande porte e 42, 86% são de médio porte, logo podemos afirmar pela análise de frequência que a controladoria é mais procurada pelos hospitais de grande e médio porte.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	11,10204	df=2	p=,00388

Tabela 10 – Teste qui-quadrado – Porte X Controladoria.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Conforme a tabela 10, com o resultado do teste do qui-quadrado, com uma significância de p-value de 0,00388, é descartada a hipótese nula, ou seja, fica comprovado estatisticamente que dependendo do porte da instituição hospitalar é que será utilizado o serviço de controladoria.

#### 4.1.2 Grau de instrução dos respondentes

Esta etapa consiste na análise do grau de instrução dos profissionais que responderam os questionários representando os hospitais pesquisados. A tabela 11 demonstra a qualificação dos respondentes:

Grau de Instrução	Respondentes	
	Nº	%
Especialista/MBA	10	58,8%
Graduação	4	23,5%
Mestre	3	17,6%
Doutor	0	0,0%
Outros	0	0,0%
Total	17	100,0%

Tabela 11– Grau de instrução dos respondentes.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

A tabela 11 evidencia que 58,8% dos respondentes são especialistas e/ou possuem MBA e que 23,5% possuem apenas a graduação e que 17,6% são mestres, nenhum dos respondentes são doutores e nenhum possui inferior a graduação.

Para um melhor entendimento e uma visualização mais apurada do grau de instrução dos respondentes foi elaborado o gráfico 3:

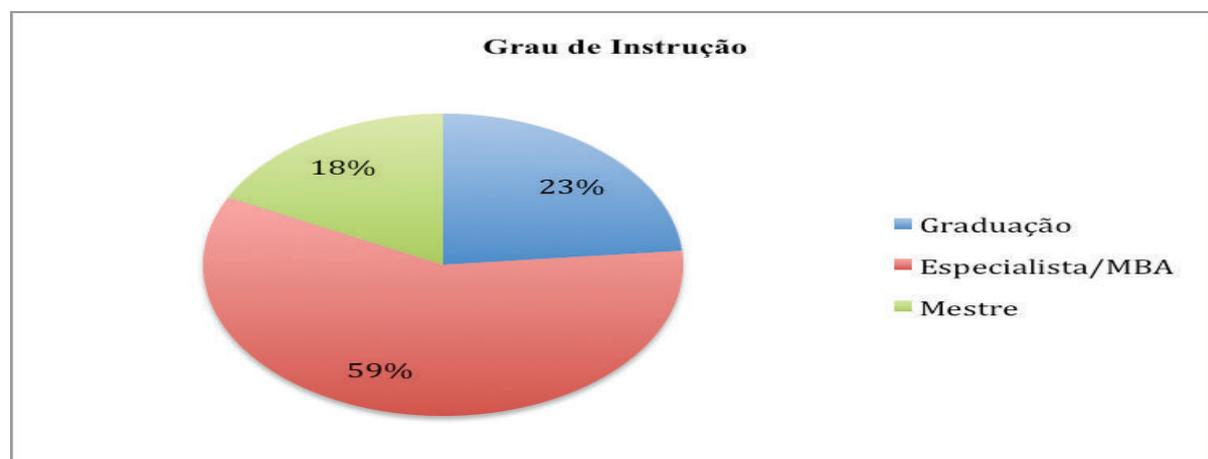


Gráfico 3: Grau de instrução.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Verifique que praticamente quase 60% dos respondentes são especialistas e ou possuem MBA, na sequencia de qualificação vem a graduação com quase 25% e por fim, quase 20% dos respondentes são mestres, concluindo assim que a grande maioria dos responsáveis pela controladoria e pelos artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais da amostra da pesquisa são especialistas e ou possuem MBA.

#### 4.1.3 Formação acadêmica dos respondentes

Em relação a formação acadêmica dos entrevistados, a pesquisa elaborou a tabela 12 que mostra a frequência absoluta e relativa da formação dos respondentes do estudo:

Formação Acadêmica	Respondentes	
	Nº	%
Administração	6	35,3%
Ciências contábeis	6	35,3%
Economia	2	11,8%
Engenharia elétrica	2	11,8%
Medicina	1	5,9%
Total	17	100,0%

Tabela 12– Formação acadêmica.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 12 a formação acadêmica dos respondentes corresponde a 35% com formação acadêmica em administração, 35% com formação em ciências contábeis, 11,% com graduação em economia, 11, 8% com formação em engenharia elétrica e 5,9% com formação em medicina.

A seguir o gráfico 4, que ilustra a formação acadêmica dos respondentes:

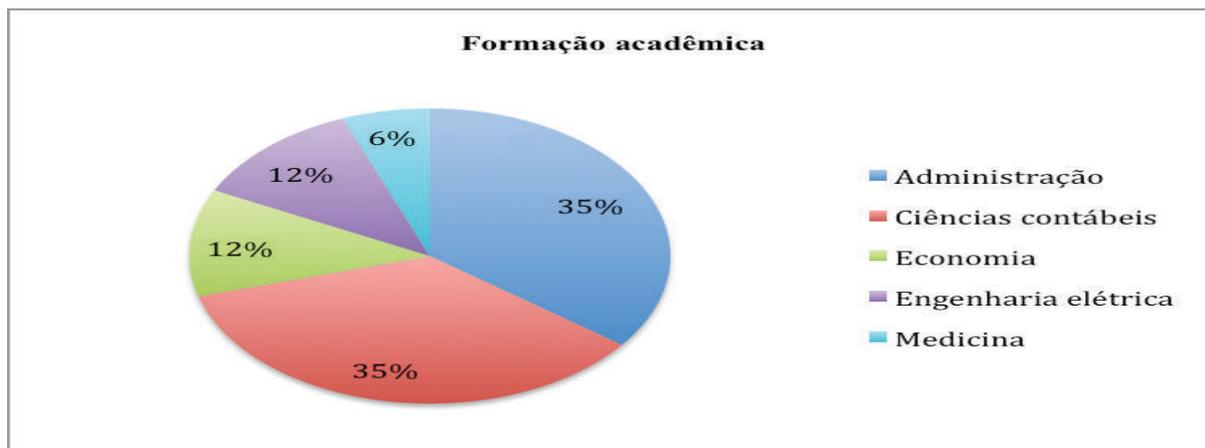


Gráfico 4: Formação acadêmica.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Com base no gráfico 4, podemos afirmar que a maioria dos respondentes responsáveis pelo setor de controladoria dos hospitais entrevistados são administradores e contadores, ambos com o percentual de 35% de frequência relativa.

## 4.2 Acreditação hospitalar

### 4.2.1 Implantação da acreditação hospitalar

Para saber se os responsáveis pela controladoria da entidade dos hospitais acreditados no Brasil pela JCI/CBA participaram do processo de implantação da acreditação hospitalar, a pesquisa realizou este questionamento aos respondentes, logo a partir das respostas obtidas, foi criada a tabela 13:

Implantação	Hospitais acreditados	
	Nº respondentes	%
Sim	10	83,3%
Não	2	16,7%
Total	12	100,0%

Tabela 13– Implantação da acreditação.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Percebe-se de acordo com a tabela 13 que 83,3% dos responsáveis pela controladoria dos hospitais acreditados participaram do processo de implantação da acreditação hospitalar, ou seja grande parte da população da amostra participou da implantação. Sendo assim,

afirma-se que o setor de controladoria estar ciente das regras exigidas pela certificação de acreditação hospitalar no Brasil.

A pesquisa com fez uma análise de frequência absoluta e relativa numa escala likert de cinco pontos que indagou para os respondentes, se na opinião deles a implantação da certificação hospitalar tem um custo alto. As respostas foram as seguintes:

Custo com implantação	Acreditação		Total	%
	Sim	Não		
Concordo parcialmente	7	4	11	64,71%
Concordo totalmente	3	1	4	23,53%
Descordo parcialmente	1	0	1	5,88%
Indiferente	1	0	1	5,88%
Total	12	5	17	100,00%

Tabela 14 – Implantação X Acreditação.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 14, fica demonstrado que 64,71% dos respondentes concordam parcialmente que a implantação da certificação possui um custo alto e na sequencia 23,53% dos respondentes concordam totalmente que este custo seja alto.

#### 4.2.2 Tempo necessário para adquirir a certificação

Baseado nas experiências dos respondentes que são os representantes dos hospitais acreditados pela JCI/CBA, a pesquisa indagou qual seria o tempo necessário para um hospital adquirir a certificação hospitalar atendendo todas as exigências do órgão certificador. Para identificar as respostas obtidas, foi elaborada a tabela 15:

Tempo	Hospitais acreditados	
	Nº respondentes	%
Não tenho experiência	2	16,7%
Acima de 12 meses	10	83,3%
Total	12	100,0%

Tabela 15 – Tempo de aquisição.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Conforme a tabela 15, cerca de 83,3% dos respondentes afirmaram que uma entidade hospitalar somente consegue adquirir uma certificação hospitalar num período superior a 12 meses, ou seja, o hospital para conseguir o certificado de acreditação tem se preparar para absolver todas as exigências e se adequar aos padrões exigidos pelo órgão certificador.

#### 4.2.3 Diferencial por ser acreditado

Na oportunidade a pesquisa perguntou para todos os respondentes da amostra, se na opinião deles um hospital possui um diferencial por ser acreditado. As respostas foram ilustradas na tabela 16:

Possui diferencial	Hospitais acreditados e não acreditados	
	Nº respondentes	%
Sim	17	100,0%
Não	0	0,0%
Total	17	100,0%

Tabela 16 – Diferencial por ser acreditado.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 16, as respostas “sim” para todos respondentes foram unânimes, todos os respondentes, representantes dos hospitais acreditados e dos não acreditados, tem a mesma opinião baseados na experiência no ramo hospitalar, para eles o hospital por ser acreditado possui um diferencial do mercado.

Em complemento a informação sobre o diferencial, a pesquisa questionou para os respondentes, qual seria esse diferencial dos hospitais que possuem a certificação de acreditação hospitalar, foram várias as respostas dados pelos representantes dos hospitais, que após organizadas, ficaram demonstradas na tabela 17:

Diferencial da acreditação hospitalar	Nº de observações	% Nº de obs.	% Nº de resp.
Segurança aos pacientes	7	28,00	41,18
Qualidade do serviço	6	24,00	35,29
Padronização dos processos	5	20,00	29,41
Credibilidade junto ao mercado	3	12,00	17,65
Transparência	3	12,00	17,65
Estrutura física	1	4,00	5,88
Total	25	100,00	-

Tabela 17 – Diferenciais da acreditação hospitalar.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Para os hospitais da amostra, de acordo com a tabela 17, os diferenciais de um hospital que possui o certificado de acreditação hospitalar são: Segurança aos pacientes, qualidade do serviço, padronização dos processos, credibilidade junto ao mercado, transparência e a estrutura física. Porém, no ranking dos diferenciais, o itens que mais se destacaram foram: “segurança aos pacientes” com 41,18% das respostas, “qualidade do serviço” com 35,29% e “padronização dos processos” com 29,41%.

Tanto os hospitais acreditados no Brasil pela JCI/CBA, quanto os sem acreditação da cidade de Manaus (AM), acreditam que a certificação hospitalar fornece maior segurança aos pacientes, veja o gráfico 5:

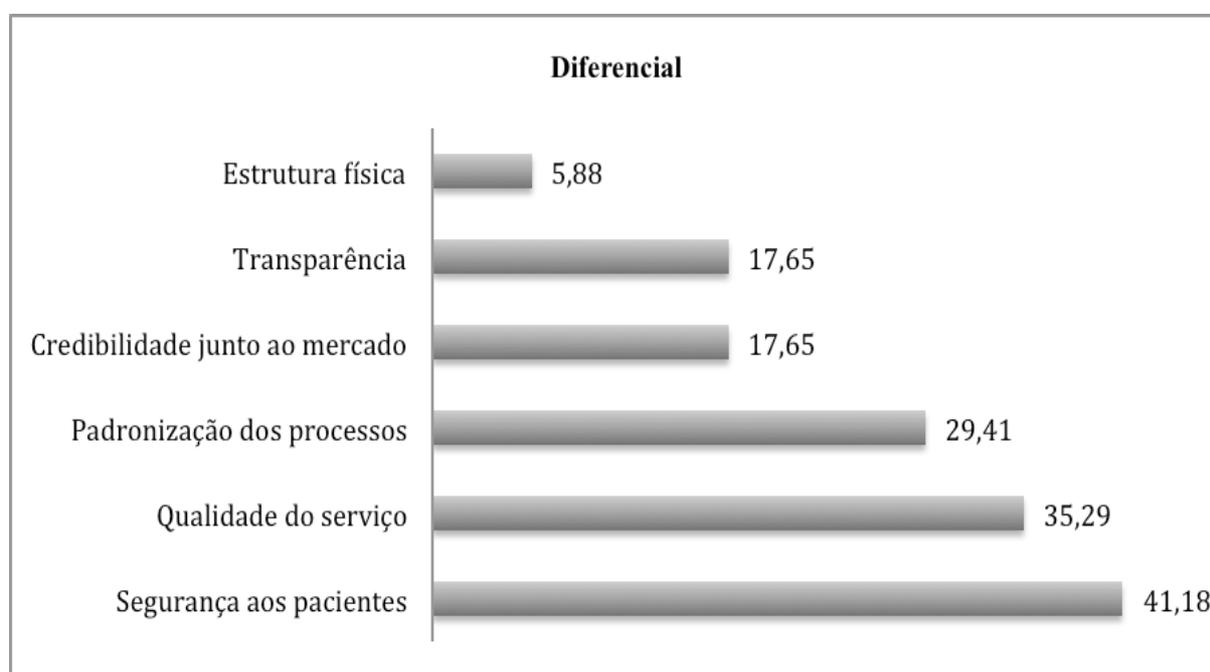


Gráfico 5: Diferencial dos hospitais.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Observa-se no gráfico 5 que são vários os benefícios que conforme os respondentes são trazidos pela aquisição do certificado de acreditação hospitalar, que vai da estrutura física do hospital à segurança aos pacientes. Este resultado corrobora com as informações da ONA (2010) que informa que a acreditação tem como objetivo conquistar o melhor para o paciente, para a instituição e os demais envolvidos no processo e com as afirmações de Rocha et. al (2011) pois, para o autor se as organizações de saúde resolvessem implantar as normas de acreditação, com certeza teriam uma melhor aparência para a sociedade em geral.

#### 4.2.4 Controles de gestão nos hospitais acreditados

As normas de acreditação hospitalar visam fortemente os controles de gestão, considerando o que reza os manuais de acreditação hospitalar, foi indagado para os respondentes que possuem acreditação hospitalar: Após a certificação, o hospital passou a utilizar melhores controles de gestão? Logo, as respostas foram as seguintes:

Melhores controles de gestão	Hospitais acreditados	
	Nº respondentes	%
Sim	10	83,3%
Não	2	16,7%
Total	12	100,0%

Tabela 18 – Controles de gestão.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

A tabela 18 evidencia que 83,3% dos respondentes afirmam que após a certificação os hospitais passaram a utilizar melhores controles de gestão, apenas 16,7% negaram a afirmação.

### 4.3 Controladoria

#### 4.3.1 Controladoria nas entidades hospitalares

Nesta etapa do estudo foram feitas análises nos hospitais acreditados pela JCI/CBA e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM) para identificar se os hospitais fazem uso da controladoria como ferramenta de gestão e para comparar se a controladoria tem alguma influência nos hospitais acreditados. Verifique na tabela 19:

A entidade possui o setor de controladoria?	Acreditados			
	Sim	%	Não	%
Sim	12	100,0%	2	40,0%
Não	0	0,0%	3	60,0%
Total	12	100,0%	5	100,0%

Tabela 19 – Controladoria.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Conforme a tabela 19, pela análise de frequência, 100% dos hospitais acreditados pela JCI/CBA fazem uso da controladoria, em contrapartida, os hospitais não acreditados além de não possuir certificação estão divididos, pois, 60% não utilizam e 40% fazem uso da controladoria.

Para um melhor entendimento e comparação foi elaborado o gráfico 6:

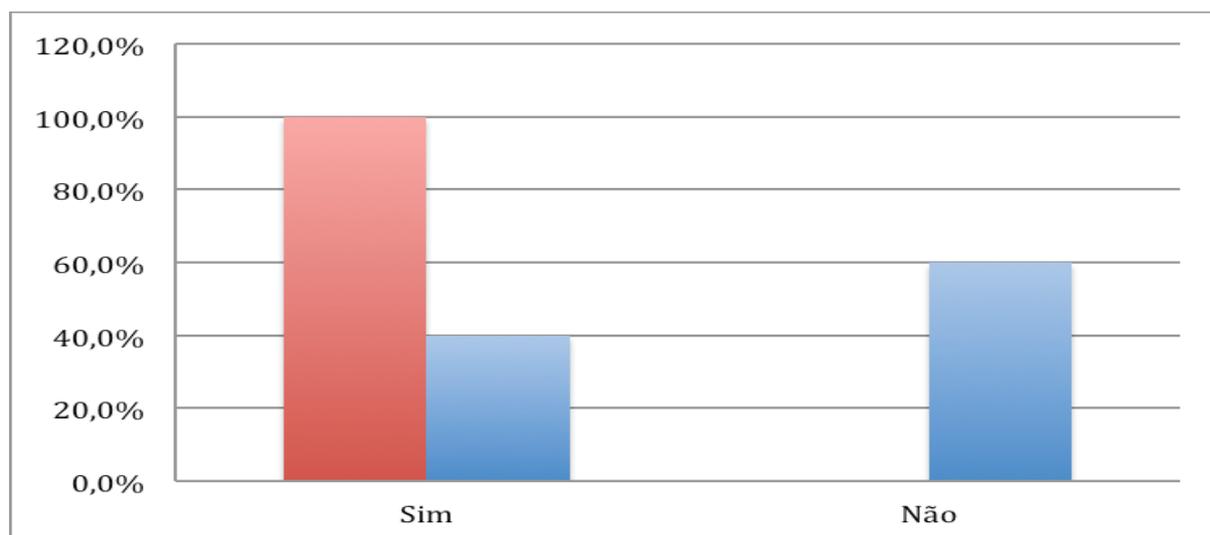


Gráfico 6: Controladoria nos hospitais.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

A partir da análise de frequência relativa, o gráfico 6 faz uma comparação com os hospitais acreditados e com os que não possuem certificação e fica claro que existe um maior aceite da controladoria como suporte a gestão pelos hospitais que adquiriram a certificação.

Para eliminar qualquer dúvida ainda existente sobre o uso da controladoria nos hospitais, a pesquisa realizou o teste do qui-quadrado para comparar a variável acreditação com a variável controladoria:

Acreditação	Controladoria		Total
	Sim	Não	
Sim	12	0	12
Não	2	3	5
Total	14	3	17

Tabela 20 – Controladoria X acreditação.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
		8,742857	df=1

Tabela 21 – Teste qui-quadrado (Controladoria X acreditação).

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Pode-se observar na tabela 20 e 21 que pelo teste estatístico do qui-quadrado as variáveis possuem um grau de significância bastante elevado com um p-value de 0,00311, rejeitando a hipótese de igualdade entre o uso da controladoria pelos hospitais acreditados e pelos hospitais sem acreditação, pois o p-value é  $<$  que 0,05, ou seja, o teste confirma que existe grande diferença entre a aceitação da controladoria pelas entidades acreditadas com as que não possuem acreditação.

#### 4.3.2 Influência da controladoria

A pesquisa através do questionário perguntou aos respondentes se o processo decisório era influenciado pela controladoria, para evidenciar as respostas foi elaborada a tabela 22:

Na sua entidade hospitalar, o processo decisório é influenciado pela controladoria?	Acreditados			
	Sim	%	Não	%
Sim	10	83,3%	2	40,0%
Não	2	16,7%	3	60,0%
Total	12	100,0%	5	100,0%

Tabela 22 –Influência no processo decisório.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Semelhante ao resultado anterior, a frequência relativa demonstrada na tabela 22, informa que para as entidades acreditadas a controladoria ajuda bastante no processo decisório, tendo uma influencia significativa para estes hospitais. Em contrapartida, para as entidades não acreditadas a realidade é diferente, pois em 60% destes hospitais a controladoria não influencia no processo decisório.

#### 4.3.3 O papel da controladoria nos hospitais

No que tange o papel da controladoria nos hospitais, a pesquisa procurou compreender a partir das respostas obtidas junto aos hospitais pesquisados, se realmente para o ramo hospitalar a controladoria exerce um papel importante, veja na tabela 23:

A controladoria exerce um papel importante na sua entidade?	Acreditados			
	Sim	%	Não	%
Sim	12	100,0%	2	40,0%
Não	0	0,0%	3	60,0%
Total	12	100,0%	5	100,0%

Tabela 23 – Papel da controladoria.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Com base na tabela 23 percebe-se que para as entidades que possuem o certificado de acreditação hospitalar, a controladoria é um setor de total importância, pois os respondentes afirmaram em 100% que valorizam esse serviço. Diferente dos não acreditados que na sua grande maioria, ou seja, 60% afirmaram que a controladoria não exerce um papel importante na sua entidade.

#### 4.4 Custos Hospitalares

##### 4.4.1 Manutenção da certificação hospitalar

Com a intenção de saber o custo médio mensal de manter um hospital com a certificação hospitalar, a pesquisa interpelou essa questão para os respondentes, as respostas foram as seguintes:

Em média quanto a entidade gasta por mês para manter o hospital com a acreditação?	Hospitais acreditados	
	Nº Respondentes	%
De 20.000,00 até 50.000,00	4	33,3%
De 10.000,00 até 20.000,00	3	25,0%
Acima de 100.000,00	3	25,0%
De 50.000,00 até 100.000,00	2	16,7%
Até 10.000,00	0	0,0%
Total	12	100,0%

Tabela 24 – Manutenção da certificação.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Conforme a tabela 24, dos hospitais que possuem acreditação, 33,3% afirmam que tem o custo médio por mês até R\$ 50.000,00, em seguida com 25% das respostas as entidades

afirmam que gastam até 20.000,00 e as outras 25% informaram que o custo é acima de 100.000,00.

O gráfico 7 evidencia o resultado de forma mais clara:

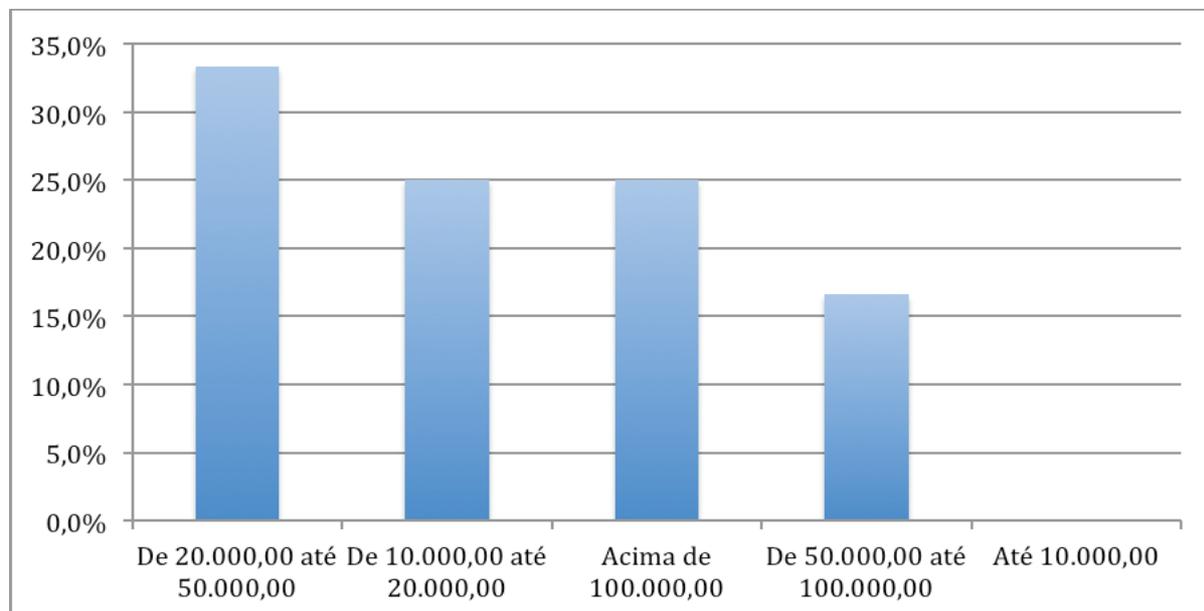


Gráfico 7: Custo mensal com acreditação hospitalar.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Verifique no gráfico 7 que a maioria dos respondentes (33,3%) afirmaram que o custo médio seria de R\$ 20.000,00 a R\$50.000,00.

#### 4.4.2 Custos com os artefatos de contabilidade gerencial

Os artefatos de contabilidade gerencial são um dos assuntos de grande relevância para a pesquisa, pois é a partir dos instrumentos que é montado os relatórios de gestão, pensando nos custos dos artefatos para as entidades hospitalares, foi perguntado para os hospitais como um todo, independente de possuir a certificação, quanto em média os hospitais gastam por mês com o custo da manutenção dos artefatos de contabilidade gerencial e foi identificado o seguinte:

Custo com os artefatos	Acreditado					
	Sim	%	Não	%	Total	% total
Até 10.000,00	2	16,7%	4	80,0%	6	35,3%
De 10.000,00 até 20.000,00	3	25,0%	1	20,0%	4	23,5%
De 20.000,00 até 50.000,00	3	25,0%	0	0,0%	3	17,6%
De 50.000,00 até 100.000,00	1	8,3%	0	0,0%	1	5,9%
Acima de 100.000,00	3	25,0%	0	0,0%	3	17,6%
Total	12	100,0%	5	100,0%	17	100,0%

Tabela 25 – Custos com os artefatos.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com a análise de frequência da tabela 25, a maioria dos respondentes que representam 35,3% afirmam que o custo com os artefatos de contabilidade gerencial é de até R\$ 10.000,00. A segunda resposta mais cotada foi o valor de até R\$ 20.000,00.

Veja no gráfico 8, como ficou o resultado pela análise de frequência:

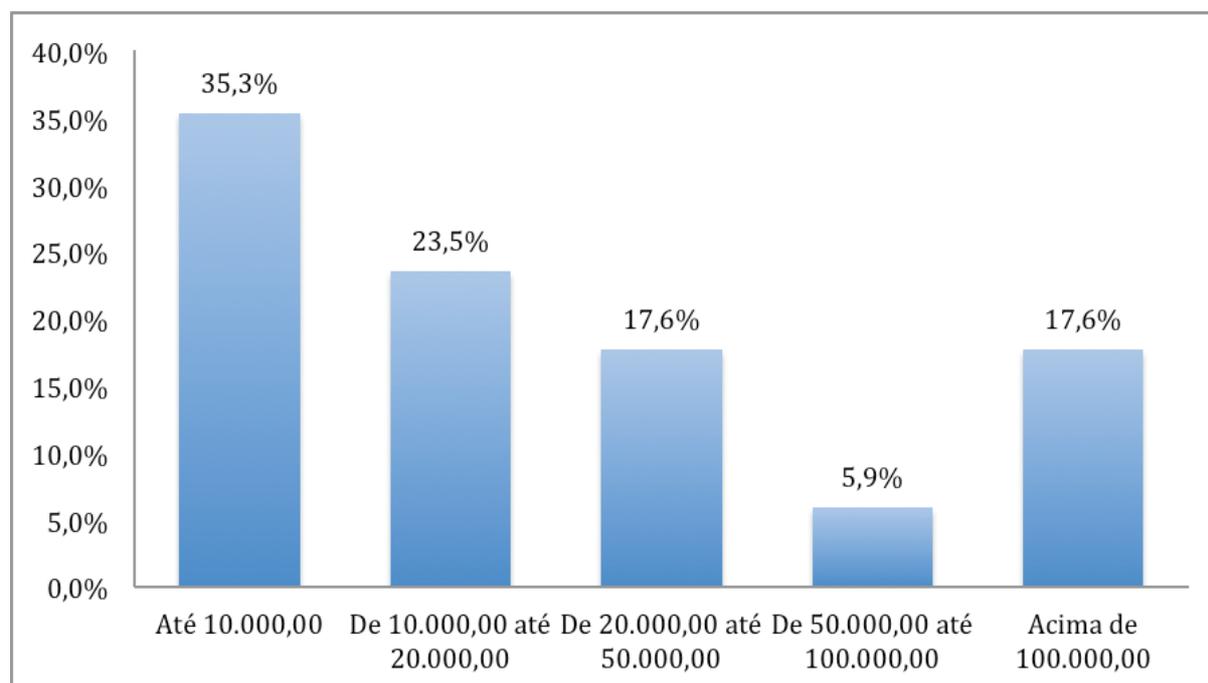


Gráfico 8: Custo mensal com os artefatos.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com o gráfico 8, a maioria dos respondentes garantem que gastam até R\$10.000,00 para manusear os artefatos de contabilidade gerencial mensalmente.

Para reforçar as afirmações dadas anteriormente sobre os custos, a pesquisa realizou a análise da média, mediana, moda e desvio padrão. Para esta análise foram consideradas todas as questões relativas aos custos dos hospitais com acreditação e com os artefatos de contabilidade gerencial. Observe a tabela 26:

Questões sobre os custos com a acreditação e com os artefatos	Média		Mediana		Moda	
	1	2	1	2	1	2
Em média quanto a entidade gasta por mês para manter o hospital com a acreditação?	3,42	-	3,00	-	3,00	-
Em média quanto a entidade gasta por mês com o custo da manutenção dos artefatos de contabilidade gerencial?	3,00	1,20	3,00	1,00	3,00	1,00
<b>Média, mediana, moda e desvio padrão dos custos com acreditação e com os artefatos</b>	<b>3,21</b>	<b>1,20</b>	<b>3,00</b>	<b>1,00</b>	<b>3,00</b>	<b>-</b>

Tabela 26 – Custos.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Ao analisar de forma geral a tabela 26 nota-se que para os hospitais com acreditação a média, mediana e moda dos custos com a certificação e com os artefatos de contabilidade gerencial é de R\$ 20.000,00 até R\$ 50.000,00 (3,21, 3,0 e 3,0) e para os hospitais não acreditados a média e mediana é de até R\$ 10.000,00 (1,20 e 1,0).

Analisando-se a média, mediana e moda de cada questão de forma específica, verifica-se que em relação a quanto a entidade gasta por mês para manter a acreditação hospitalar, o resultado não modifica-se do geral, ou seja, permanece com o custo de R\$ 20.000,00 até 50.000,00 (3,42; 3,0 e 3,0). Na outra questão que é perguntada sobre o custo mensal com os artefatos, a média, mediana e moda para os hospitais acreditados é também de R\$ 20.000,00 até R\$50.000,00, (3,0; 3,0 e 3,0). Em contrapartida o custo para os hospitais não acreditados é de até R\$ 10.000,00 (1,0; 1,0, e 1,0).

Para dar continuidade a investigação sobre os custos, a pesquisa continuou a análise dos dados utilizando o teste do qui-quadrado de Pearson. O teste foi utilizado para compreender se os custos com artefatos estavam influenciando no uso da controladoria nos hospitais acreditados e nos hospitais não acreditados. Para a análise dos custos pela estatística do qui-quadrado foram elaboradas as tabelas 27 e 28.

Controladoria	Custos com artefatos	Custos com artefatos	Custos com artefatos	Custos com artefatos	Custos com artefatos	Total
	De 20.000,00 até 50.000,00	De 10.000,00 até 20.000,00	Acima de 100.000,00	De 50.000,00 até 100.000,00	Até 10.000,00	
Sim	3	4	3	1	3	14
Não	0	0	0	0	3	3
Total	3	4	3	1	6	17

Tabela 27 – Controladoria X Custos.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
		6,678571	df=4

Tabela 28 – Qui- quadrado (Controladoria X Custos).

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Nota-se na tabela 28 que o p-value possui um resultado de 0,15388, que é um resultado maior que 0,05, logo significa que as variáveis aceitam a hipótese nula, ou seja, foi comprovado que os custos dos artefatos de contabilidade gerencial não estão relacionados com a utilização da controladoria. Na tabela 27 fica evidente que mesmo aqueles possuem menores custos com os artefatos, utilizam-se da controladoria, em resumo, não são os custos dos artefatos de contabilidade gerencial que atrapalham os hospitais de utilizarem a controladoria.

## 4.5 Artefatos de contabilidade gerencial

### 4.5.1 Responsáveis pelos artefatos de contabilidade gerencial

Nesta etapa a pesquisa realizou diversas análises nos hospitais acreditados e nos hospitais não acreditados para identificar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial. Inicialmente a pesquisa identificou quem são os responsáveis pela elaboração e monitoramento dos artefatos de contabilidade gerencial, veja na tabela 29:

No hospital, quem é o responsável pela elaboração e monitoramento dos artefatos de contabilidade gerencial?	Acreditados			
	Sim	%	Não	%
Controller	9	75,0%	1	20,0%
Coordenador contábil	1	8,3%	1	20,0%
Gerente financeiro	2	16,7%	2	40,0%
Diretoria	0	0,0%	1	20,0%
Total	12	100,0%	5	100,0%

Tabela 29 – Elaboração dos artefatos.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Conforme a tabela 29, informa que 75% dos respondentes dos hospitais acreditados afirmam que o responsável pelo elaboração e monitoramento do artefatos de contabilidade gerencial é o controller e nos hospitais não acreditados o responsável pelo manuseio é o gerente financeiro.

A pesquisa elaborou o gráfico 9 para realizar a comparação das respostas dos hospitais acreditados com as respostas dos hospitais não acreditados:

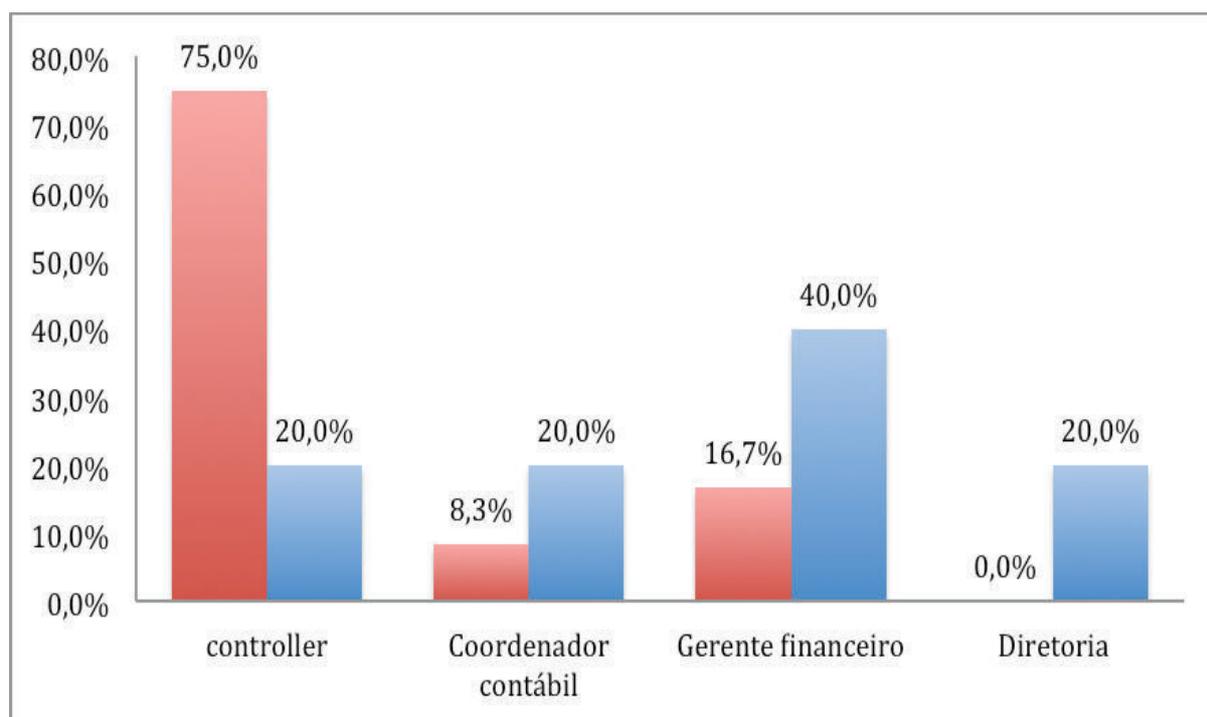


Gráfico 9: Manuseio dos artefatos.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Nota-se uma diferença significativa evidenciada no gráfico 9 entre os hospitais acreditados e não acreditados. Observa-se que nos hospitais acreditados quem geralmente é o responsável pela elaboração e monitoramento dos artefatos é o controller (75%), ou o gerente

financeiro (16,7%), ou o coordenador contábil (8,3%). Em contrapartida nos hospitais não acreditados, o responsável pode ser o gerente financeiro (40%), o controller (20%), o coordenador contábil (20%), ou a diretoria (20%).

#### 4.5.2 Ranking dos Artefatos de contabilidade gerencial

Para entender como funciona o uso dos artefatos nos hospitais acreditados pela JCI/CBA e nos hospitais não acreditados, a pesquisa elaborou dois ranking dos artefatos de contabilidade gerencial. O primeiro contempla os artefatos que são mais utilizados pelos hospitais acreditados, confira na tabela 30:

Ranking	Artefatos de Contabilidade gerencial	Hospitais acreditados	
		Frequência	
		Absoluta	%
1°	Orçamento	12	100,00%
1°	Planejamento estratégico	12	100,00%
2°	Custeio variável	11	91,70%
3°	Retorno sobre o investimento	10	83,30%
3°	Balanced Scorecard (BSC)	10	83,30%
4°	Simulação	9	75,00%
4°	Benchmarking	9	75,00%
5°	Valor presente	5	41,70%
5°	Custeio por absorção	5	41,70%
6°	Moeda constante	4	33,30%
7°	Gestão Baseada em Valor ( VBM)	3	25,00%
7°	Preço de transferência	3	25,00%
7°	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3	25,00%
7°	Custeio Padrão	3	25,00%
7°	Descentralização	3	25,00%
8°	Custeio meta (Target Costing)	2	16,70%
8°	Gestão Baseada em Atividades ( ABM)	2	16,70%
8°	EVA (Economic Value Added)	2	16,70%
8°	Kaizen	2	16,70%
9°	Gestão Econômica (GECON)	2	16,70%
10°	Outros	1	8,30%
11°	JIT (Just in Time)	0	0,00%
11°	Teoria das restrições	0	0,00%

Tabela 30 – Artefatos de contabilidade dos hospitais acreditados.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 30, ficaram em destaque no ranking dos artefatos de contabilidade gerencial, sendo os mais utilizados pelos hospitais acreditados: Orçamento e o planejamento estratégico, ambos com uma de frequência de 100%. Em segundo lugar, encontra-se o custeio variável com 91,70% de frequência e em terceiro lugar, o retorno de investimento e o BSC com 83,30%.

Observe o ranking no gráfico 10:

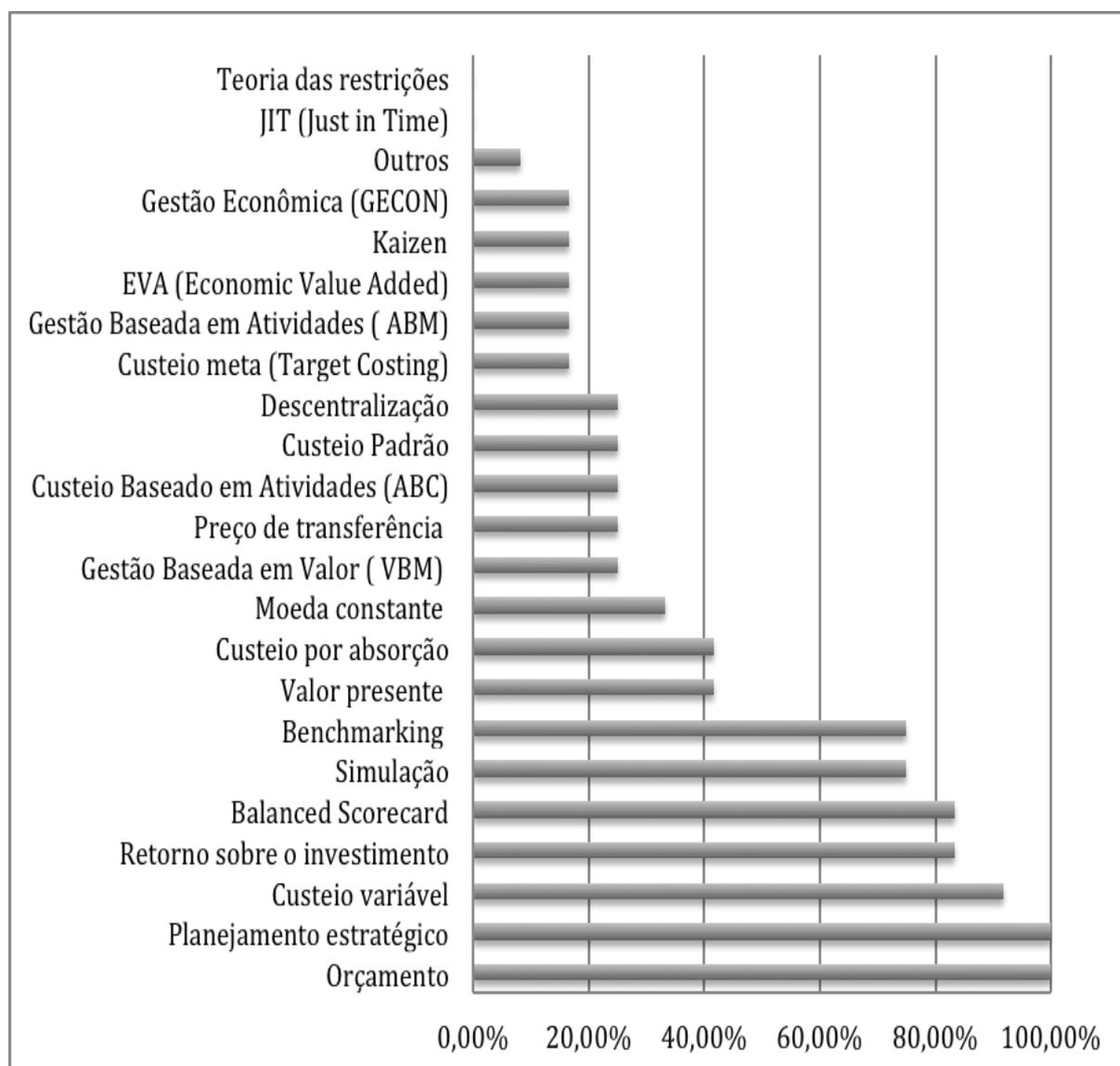


Gráfico 10: Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais acreditados.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Uma observação interessante é que no gráfico 10, fica visível que os hospitais acreditados não fazem uso do artefato “teorias das restrições e *Just in Time*” ambos não foram citados pelos respondentes.

O segundo ranking foi elaborado para evidenciar os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pelos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM):

Ranking	Artefatos de Contabilidade gerencial	Hospitais não acreditados	
		Frequência	
		Absoluta	%
1°	Planejamento estratégico	5	100,00%
1°	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	5	100,00%
1°	Custeio Padrão	5	100,00%
2°	Orçamento	4	80,00%
2°	Descentralização	4	80,00%
3°	Valor presente	3	60,00%
3°	Custeio variável	3	60,00%
3°	Simulação	3	60,00%
3°	Benchmarking	3	60,00%
4°	Retorno sobre o investimento	2	40,00%
4°	Custeio meta (Target Costing)	2	40,00%
4°	Gestão Baseada em Atividades ( ABM)	2	40,00%
4°	EVA (Economic Value Added)	2	40,00%
4°	JIT (Just in Time)	2	40,00%
4°	Custeio por absorção	2	40,00%
5°	Kaizen	1	20,00%
5°	Gestão Baseada em Valor ( VBM)	0	0,00%
5°	Preço de transferência	0	0,00%
5°	Balanced Scorecard (BSC)	0	0,00%
5°	Moeda constante	0	0,00%
5°	Teoria das restrições	0	0,00%
5°	Gestão Econômica (GECON)	0	0,00%
5°	Outros	0	0,00%

Tabela 31 – Artefatos de contabilidade dos hospitais não acreditados.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

No ranking dos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM) em destaques estão o planejamento estratégico (1º. lugar), custeio baseado em atividade (1º. lugar), custeio padrão (1º. lugar), orçamento (2º. lugar), descentralização (2º. lugar).

Para uma melhor visualização, veja o gráfico 11:

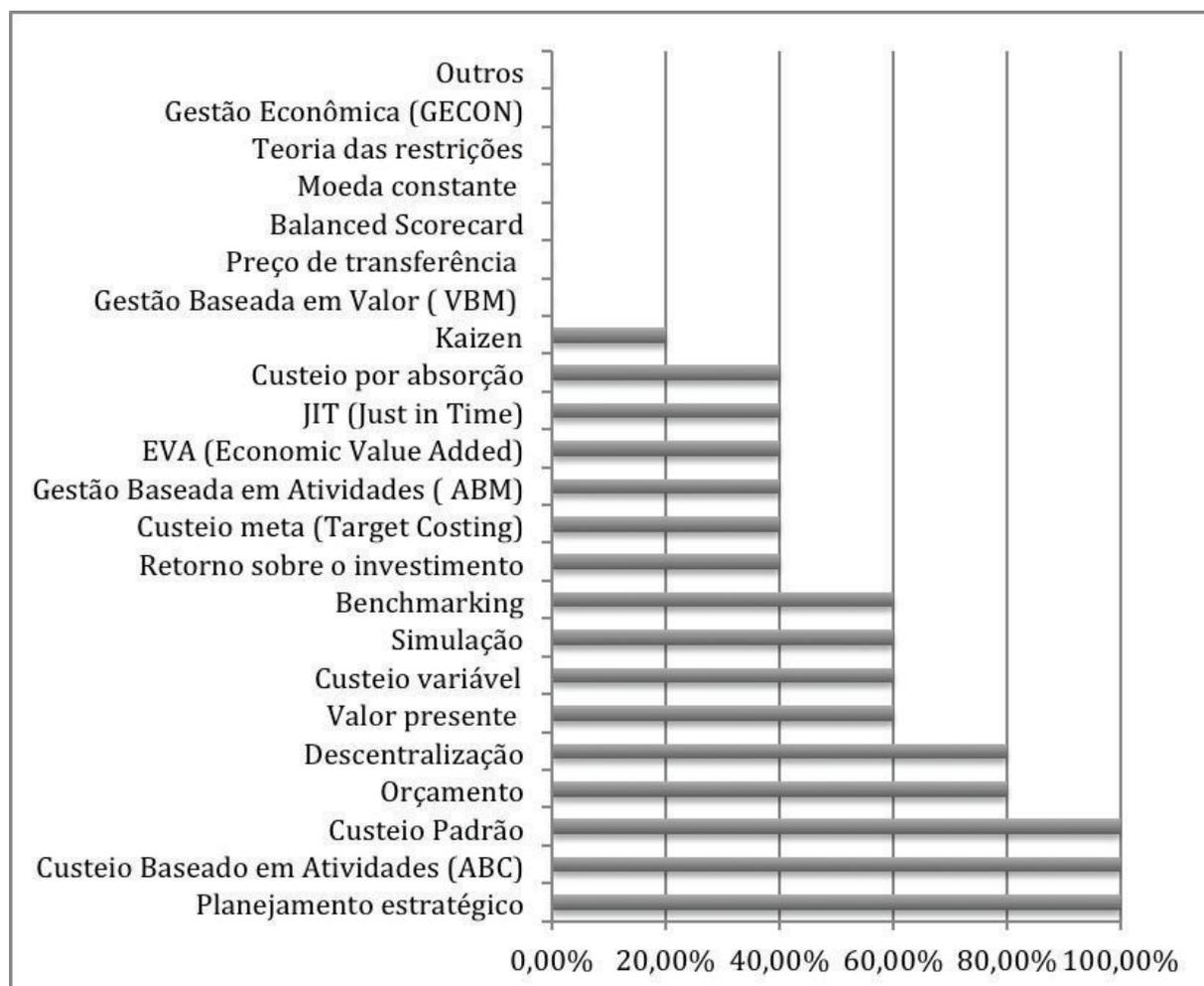


Gráfico 11: Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais não acreditados.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Em relação aos artefatos dos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM), percebe-se no gráfico 11 que 6 dos artefatos da lista padrão adotada pela pesquisa não são manuseados pelos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM), como o BSC, preço de transferência, gestão baseada em valor, e outros artefatos. Outra observação interessante é que os hospitais não acreditados fazem uso fortemente dos artefatos conhecidos como artefatos tradicionais, como por exemplo, o custeio padrão, custeio variável, orçamento, entre outros.

### 4.5.3 Comparação dos artefatos

Nesta fase foram elaboradas tabelas e gráficos para realizar a comparação do uso dos artefatos de contabilidade gerencial entre os hospitais acreditados do Brasil e os não acreditados da cidade de Manaus (AM), inicia-se pela análise de frequência absoluta e relativa com a tabela 32:

Artefatos de Contabilidade gerencial	Hospitais acreditados		Hospitais não acreditados	
	Frequência		Frequência	
	Absoluta	%	Absoluta	%
Valor presente	5	41,7%	3	60,0%
Gestão Baseada em Valor ( VBM)	3	25,0%	0	0,0%
Custeio variável	11	91,7%	3	60,0%
Preço de transferência	3	25,0%	0	0,0%
Retorno sobre o investimento	10	83,3%	2	40,0%
Orçamento	12	100,0%	4	80,0%
Simulação	9	75,0%	3	60,0%
Planejamento estratégico	12	100,0%	5	100,0%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	10	83,3%	0	0,0%
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3	25,0%	5	100,0%
Custeio Padrão	3	25,0%	5	100,0%
Moeda constante	4	33,3%	0	0,0%
Benchmarking	9	75,0%	3	60,0%
Custeio meta (Target Costing)	2	16,7%	2	40,0%
Gestão Baseada em Atividades ( ABM)	2	16,7%	2	40,0%
EVA (Economic Value Added)	2	16,7%	2	40,0%
JIT (Just in Time)	0	0,0%	2	40,0%
Custeio por absorção	5	41,7%	2	40,0%
Descentralização	3	25,0%	4	80,0%
Kaizen	2	16,7%	1	20,0%
Teoria das restrições	0	0,0%	0	0,0%
Gestão Econômica (GECON)	2	16,7%	0	0,0%
Outros	1	8,3%	0	0,0%

Tabela 32 – Comparativo dos artefatos de contabilidade gerencial.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 32 que os destaque vai para o planejamento estratégico que é artefato de contabilidade gerencial mais utilizado pelos hospitais pesquisados conforme a comparação. O orçamento também é bastante utilizado tanto pelos hospitais acreditados (100%) , quanto pelos não acreditados (80%). O artefato “teoria das restrições” chama atenção pois, não está sendo utilizado por nenhum hospital que faziam parte da amostra. Outro destaque é o *Balanced Scorecard* (BCS) que é destaque como 3°. colocado no ranking dos hospitais com acreditação (83.3%) e não está sendo utilizado pelas entidades sem acreditação na cidade de Manaus (AM). Os resultados encontrados corroboram com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), onde o planejamento estratégico, orçamento e o BSC também foram destaques entre os que serão utilizados no futuro. E em contradição com o resultado de Oliveira et. al (2011), que informa que no hospital investigado não se faz uso destes artefatos.

Veja a seguir a comparação dos artefatos no gráfico 12:

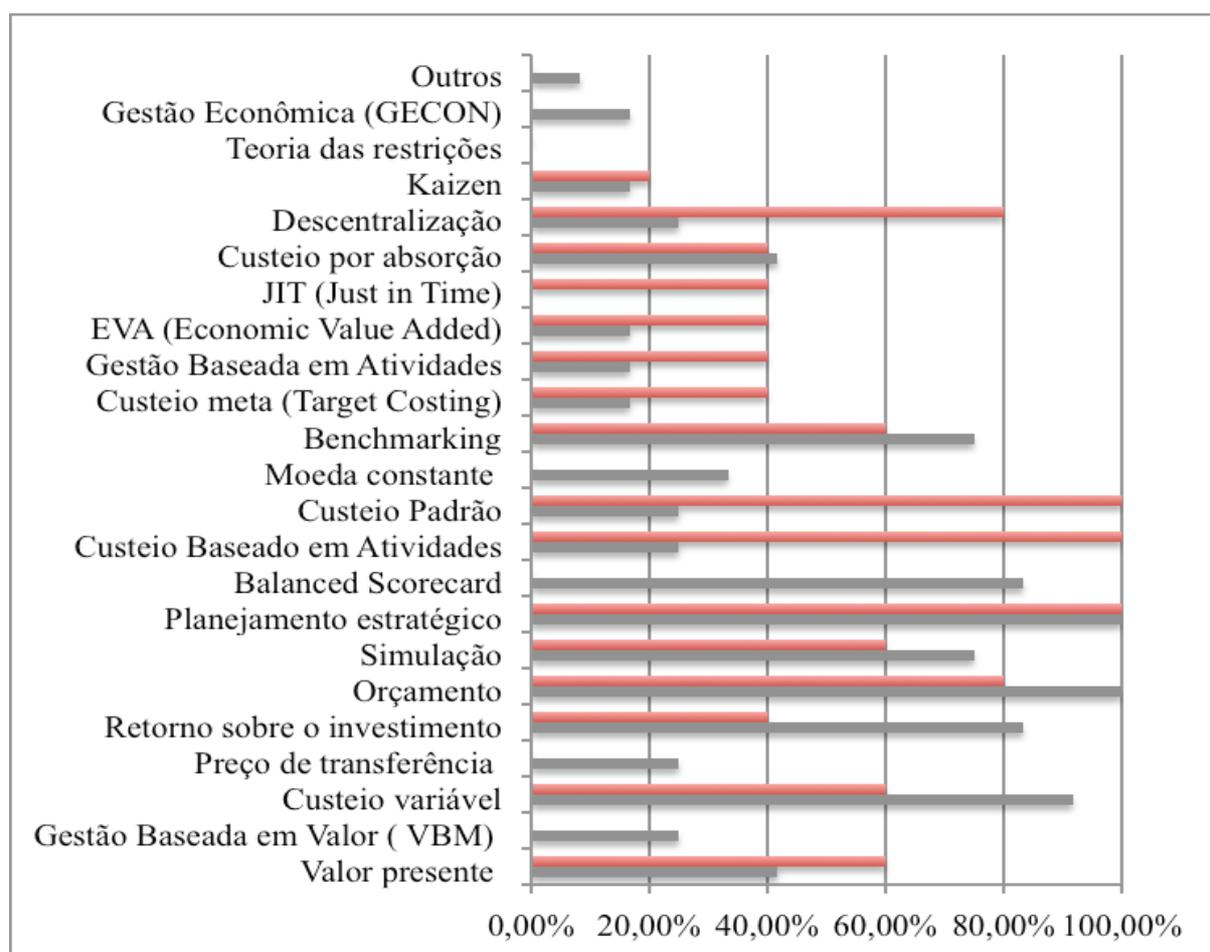


Gráfico 12: Comparativo dos artefatos.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Fazendo a análise pelo gráfico 12, nota-se que ficou em evidencia o artefato GECON sendo utilizado pelos hospitais acreditados pela JCI/CBA. Outro artefato que aparece em destaque no gráfico 12 é a descentralização que está sendo bastante utilizada pelos hospitais não acreditados (80%). Outro artefato bastante utilizado por todos os hospitais da amostra conforme o gráfico 12, é o Benchmarking. O único artefato que destaca-se na comparação da tabela 32 e na comparação do gráfico 12, que fica como sendo um dos mais utilizado pelos hospitais acreditados, porém nem citado pelos não acreditados, é o *Balanced Scorecard* (BSC). É interessante observar também que, os artefatos considerados como tradicionais (Teixeira et al, 2011), como orçamento, custeio padrão, custeio ABC e descentralização são fortemente utilizados pelos hospitais não acreditados de Manaus (AM).

Seguindo adiante na comparação, desta vez, além de utilizar a análise de frequência, para dar suporte as afirmações, utiliza-se da análise estatística do qui-quadrado de Pearson, para comparar os artefatos de contabilidade gerencial de forma específica, fazendo uso das duas variáveis “acreditação e artefato”.

#### 4.5.3.1 Acreditação X Valor presente

Iniciou-se a comparação com o artefato “valor presente”:

Valor Presente	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	5	41,67	3	60,00	8	47,06
Não	7	58,33	2	40,00	9	52,94
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 33 – Acreditação X Valor presente.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 33 que o artefato de valor presente é um artefato utilizado mais pelos hospitais não acreditados (60%) do que pelos hospitais acreditados (41,67%), porém mostra-se que o uso deste artefato é bem equilibrado entre os hospitais, não apresentado nenhum destaque nesta comparação. Na pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), este artefato foi considerado o que possivelmente vai ser o mais utilizado no futuro.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	P
	0,4761574	df=1	p=,49017

Tabela 34 – Qui-quadrado - Acreditação X Valor presente.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 34 que no teste do qui-quadrado de Pearson, o resultado do p-value é de  $0,49017 > 0,05$ , ou seja, significa que aceita a hipótese nula, logo não existe nenhuma diferença entre o uso do artefato “valor presente” entre os hospitais acreditados com os não acreditados, confirmado o resultado da análise de frequência da tabela 33.

#### 4.5.3.2 Acreditação X Gestão baseada em valor (VBM)

O próximo artefato a ser analisado é o artefato “gestão baseado em valor (VBM)”, observe a tabela 35:

Gestão baseada em valor	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	3	25,00	0	0,00	3	17,65
Não	9	75,00	5	100,00	14	82,35
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 35 – Acreditação X Gestão baseada em valor (VBM).

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

A tabela 35 evidencia que este artefato é pouco utilizado pelos hospitais acreditados (25%) e não utilizado pelos hospitais não acreditados (0,0%), ou seja, 100% dos hospitais não acreditados afirmam não fazer uso deste artefato. Este resultado entra em contradição com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), pois na relação dos artefatos, a gestão baseada em valor aparece em destaque como segundo mais votado. Talvez seja um artefato pouco conhecido pelos hospitais ou um instrumento não adequado para atividade hospitalar.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	P
	1,517857	df=1	p=,21794

Tabela 36 – Qui-quadrado - Acreditação X Gestão baseada em valor (VBM).

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

No teste do qui-quadrado o resultado é de p-value 0,21794, confirmando não ter significância essa comparação, ou seja, aceita a hipótese nula, afirmando não fazer diferença o uso desse artefato para os hospitais da amostra, as variáveis são independentes, não foi pelo fato de ser acreditado ou não que os hospitais deixaram de utilizar este artefato.

#### 4.5.3.3 Acreditação X Custeio variável

Nesta etapa, a análise dos dados é sobre a comparação entre a acreditação e o artefato “custo variável”, veja os dados tabela 37:

Custeio variável	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	11	91,67	3	60,00	14	82,35
Não	1	8,33	2	40,00	3	17,65
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 37 – Acreditação X Custo variável.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Pela análise de frequência demonstrado na tabela 37, percebe-se que o “custeio variável” é um artefato muito utilizado pelos hospitais acreditados (91,67%) e é também bastante usado pelos hospitais não acreditados (60%), mas não com tanta frequência, logo fica atestado que o fato de ser acreditado ou não, não é motivo para deixar de fazer o uso deste artefato. O resultado deste artefato ratifica a pesquisa de Hughes e Gjerde (2003), que informa que nos EUA este artefato é bastante usado e supri a necessidade das indústrias da amostra e confirmar o resultado da pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), onde este artefato foi um dos mais cotado utilizado no futuro, apesar de ser um artefato tradicional conforme Teixeira et al. (2011).

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	2,435318	df=1	P=,11863

Tabela 38 – Qui-quadrado - Acreditação X Custo variável.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Pelo resultado do qui-quadrado (p-value 0,11863 > 0,05) destacado na tabela 38, observe que certifica o resultado da tabela 37, ou seja, aceita a hipótese nula, significando não

existir qualquer diferença associada ao uso dos artefatos pelos hospitais da amostra da pesquisa. Destacando a grande aceitação do uso deste artefato pelos hospitais.

#### 4.5.3.4 Acreditação X Preço de transferência

O preço de transferência é um dos artefatos bastante conhecido no Brasil, a pesquisa elaborou a tabela 39 para analisar os dados da amostra sobre este artefato:

Preço de transferência	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Não	9	75,00	5	100,00	14	82,35
Sim	3	25,00	0	0,00	3	17,65
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 39 – Acreditação X Preço de transferência.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Diante do resultado da tabela 39, constata-se que o artefato “preço de transferência” é um artefato não manuseado pelos hospitais não acreditados (0,0%) e um artefato pouco utilizado pelos hospitais acreditados (25%). No geral apenas 17,65% dos hospitais fazem uso deste artefato. O resultado desta pesquisa se contradiz os achados de Beuren e Erfurth (2010), pois, este artefato foi um destaque entre os resultados encontrados pelos autores, como um dos possíveis de forte uso no futuro.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	1,517857	df=1	p=,21794

Tabela 40 – Qui-quadrado - Acreditação X Preço de transferência.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Analisando o artefato “preço de transferência” pelo teste do qui-quadrado (tabela 40), percebe-se que o resultado de significância do p-value é de 0,21794, logo, hipótese nula, que significa que não existe qualquer diferença entre as variáveis, todos os hospitais fazem pouco uso deste artefato, portanto, corrobora com o resultado da tabela 39.

#### 4.5.3.5 Acreditação X Retorno sobre investimento (ROI)

O retorno sobre investimento que é um artefato que conforme Beuren e Erfurth (2010) possivelmente será um dos mais utilizados no futuro, logo a pesquisa investigou seu uso nos hospitais a partir da tabela 41:

Retorno sobre investimento	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	10	83,33	2	40,00	12	70,59
Não	2	16,67	3	60,00	5	29,41
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 41 – Acreditação X Retorno de investimento.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Verifique na tabela 41, que corroborando com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), o retorno de investimento mostra-se bem utilizado nos hospitais acreditados (83,33%), porém razoavelmente utilizado nos hospitais não acreditados (40%). Este resultado também confirma os achados de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), pois segundo a pesquisa dos autores, este artefato é bastante utilizado na Índia e Singapura.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	3,192222	df=1	p=,07399

Tabela 42 – Qui-quadrado - Acreditação X Retorno de investimento.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com o resultado do teste de significância do qui-quadrado de Pearson ( $p$ -value de  $0,07399 > 0,05$ ), demonstrado na tabela 42, fica confirmado que foi aceita a hipótese nula, significando que este artefato é tanto usado para os hospitais acreditados quando para os não acreditados sem qualquer distinção.

#### 4.5.3.6 Acreditação X Orçamento

Conforme a pesquisa de Teixeira et tal. (2011), o orçamento está na relação das ferramentas conhecidos como tradicionais, a pesquisa analisa este artefato nas tabelas a seguir, para identificar seu comportamento junto aos hospitais:

Orçamento	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	12	100,00	4	80,00	16	94,12
Não	0	0,00	1	20,00	1	5,88
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 43 – Acreditação X Orçamento.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Conforme tabela 43, que ratifica a afirmação de Teixeira et al. (2011), o orçamento por ser tradicional, nos hospitais é bem conhecido e utilizado, o orçamento é empregado 100% nos hospitais acreditados e 80% nos hospitais que não possuem acreditação. O resultado da pesquisa confirma os resultados encontrados por Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), que evidencia que o orçamento é bastante utilizado na Índia, Singapura e Malásia e com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010) pois, o orçamento nesta pesquisa é um dos destaques.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	2,550000	df=1	p=,11029

Tabela 44 – Qui-quadrado - Acreditação X Orçamento.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

No resultado do teste do qui-quadrado (tabela 44) fica confirmado a hipótese nula, pois, o resultado do p-value é de 0,11029, significando que tanto para os hospitais acreditados quanto para os não acreditados não existe contraste.

#### 4.5.3.7 Acreditação X Simulação

A Simulação é um artefato bem conhecido no mercado e de acordo com Beuren e Erfurth (2010) é o 4º do ranking que possivelmente será um dos artefatos mais utilizados no futuro, logo, observe o resultado deste artefato em relação aos hospitais pela tabela 45:

Simulação	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	9	75,00	3	60,00	12	70,59
Não	3	25,00	2	40,00	5	29,41
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 45 – Acreditação X Simulação.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Em relação aos hospitais acreditados e os não acreditados, o orçamento é bem aceito por ambos sem grandes divergências, pois, 75% dos hospitais acreditados informaram que fazem uso da simulação e 60% dos hospitais não acreditados confirmaram que usam a simulação como artefato de contabilidade gerencial. Este resultado fortifica os encontrados por Soutes e De Zen (2005), que informa nos seus resultados as simulações foram identificadas como os artefatos mais utilizados.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	0,3825	df=1	p=0,53627

Tabela 46 – Qui-quadrado - Acreditação X Simulação.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 46, o teste do qui-quadrado teve um resultado do p-value de 0,53627, como é um resultado  $>$  que 0,05 aceita a hipótese nula e reconhece que para o artefato “simulação” os hospitais acreditados e os não acreditados andam de comum acordo em relação ao uso dos artefatos de contabilidade gerencial.

#### 4.5.3.8 Acreditação X *Balanced Scorecard* (BSC)

Conhecido conforme pesquisa de Teixeira et al. (2011), como um dos artefato de contabilidade gerencial considerado moderno, o *Balanced Scorecard* (BSC) é uma das ferramentas que foram investigadas pela pesquisa, veja na tabela 47:

BSC	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	10	83,33	0	0,00	10	58,82
Não	2	16,67	5	100,00	7	41,18
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 47 – Acreditação X BSC.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Nota-se na tabela 47 que grande parte dos hospitais acreditados fazem uso do BSC (83,33%), corroborando com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), pois este artefato no

ranking dos autores ganhou destaque como uns dos que possivelmente seriam os mais utilizados no futuro, porém em contrapartida, total atenção para o resultado da frequência do uso dos hospitais não acreditados, pois, de acordo com a tabela 47 nenhum hospital não acreditado faz uso desta ferramenta.

Pearson Chi-square	Chi-square	DF	P
	10,11905	df=1	p=,00147

Tabela 48 – Qui-quadrado - Acreditação X BSC.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

A tabela 48 evidencia o resultado do teste do qui-quadrado de Pearson, onde o p-value é de  $0,00147 < 0,05$  confirmando a rejeição da hipótese nula, ou seja, comprova a existência de um contraste significativo entre os hospitais acreditados pela JCI/CBA e os não acreditados da cidade de Manaus (AM). Possivelmente este artefato pode ser uma das ferramentas que está fazendo a diferença nas entidades acreditadas, pois foi comprovada que existe distinção do seu uso nos hospitais da amostra da pesquisa, ou seja, apenas os hospitais acreditados estão utilizando o artefato BSC.

#### 4.5.3.9 Acreditação X Custeio baseado em atividades (ABC)

O custeio baseado em atividade (ABC) é um dos artefatos citados na pesquisa de Teixeira et tal. (2011) como uma ferramenta moderna; nos hospitais seu grau de uso foi identificado da seguinte forma:

Custeio ABC	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Não	9	75,00	0	0,00	9	52,94
Sim	3	25,00	5	100,00	8	47,06
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 49 – Acreditação X Custeio ABC.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Na tabela 49 constata-se o uso elevado dos hospitais não acreditados pelo custeio ABC, todos os respondentes dos hospitais não acreditados de Manaus (AM) afirmam que 100% fazem uso deste artefato. Em contrapartida, percebe-se a diferença demonstrada nos

hospitais acreditados, pois 75% reconhecem que não utilizam o artefato “custeio ABC”. Os resultados dos hospitais não acreditados corroboram com os resultados da pesquisa de Hughes e Gjerde (2003), onde os resultados afirmam que o custeio ABC é bastante utilizado pelas indústrias dos EUA e supri as necessidades das empresas.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	P
	7,968750	df=1	p=,00476

Tabela 50 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio ABC.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

No teste do qui-quadrado, o resultado não foi diferente do mencionado na tabela 49, pois o p-value demonstrado na tabela 50 é de  $0,0476 < 0,05$ , que significa a hipótese nula foi rejeitada, confirmando a existência de uma significativa diferença no comportamento dos hospitais, ou seja, enquanto as entidades com certificação quase não utilizam o artefato “custeio ABC”, as entidades não acreditadas abusam do uso deste artefato.

#### 4.5.3.10 Acreditação X Custeio padrão

De acordo com Teixeira et al. (2011) este artefato é mais um dos componentes que perfaz a lista das ferramentas tradicionais, vamos observar o uso deste nos hospitais:

Custeio padrão	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Não	9	75,00	0	0,00	9	52,94
Sim	3	25,00	5	100,00	8	47,06
Total	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 51 – Acreditação X Custeio padrão.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Nota-se pela tabela 51 que o resultado do artefato “custeio padrão” é idêntico ao do custeio ABC, ou seja, baixa frequência para os hospitais acreditados (25%) e alto índice de uso pelos hospitais não acreditados, portanto, fica confirmado uma tendência dos hospitais não acreditados a fazerem uso de artefatos tradicionais. Os resultados dos hospitais não acreditados ratificam os achados na pesquisa de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), pois a pesquisa informa que este artefato é fortemente utilizado pelos quatro países investigados (Índia, Singapura, Malásia e China).

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	7,968750	df=1	p=,00476

Tabela 52 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio padrão.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 52 que o resultado do qui-quadrado é p-value  $0,0476 < 0,05$ , confirmando que existe diferença significativa no uso do artefato “custeio padrão” entre os hospitais da comparação, porém dando ênfase de maior uso do artefato para os hospitais não acreditados de Manaus (AM).

#### 4.5.3.11 Acreditação X Moeda constante

A moeda constante é um dos artefatos que na pesquisa de Beuren e Erfurth (2010) destacou-se que possivelmente seria uns dos artefatos mais utilizados no futuro, a pesquisa analisa o desempenho deste artefato nos hospitais:

Moeda constante	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	4	33,33	0	0,00	4	23,53
Não	8	66,67	5	100,00	13	76,47
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 53 – Acreditação X Moeda constante.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

O comportamento da moeda constante nos hospitais foi de pouca aceitação pela análise de frequência, observe na tabela 53, que houve apenas 33,33% de afirmação do uso pelo hospitais acreditados e 100% de confirmação que o artefato não está sendo manuseado pelos hospitais não acreditados, ou seja, este resultado entra em contradição com a pesquisa da Beuren e Erfurth (2010), que afirmou que a moeda constante era um artefato que possivelmente iria ser um dos mais utilizados no futuro.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	2,179487	df=1	p=,13986

Tabela 54 – Qui-quadrado - Acreditação X Moeda constante.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

No teste do qui-quadrado o resultado do p-value  $0,13986 > 0,05$  reconhece o aceite da hipótese nula, sendo assim, não existe diferença de uso nos hospitais da amostra da pesquisa para a moeda constate.

#### 4.5.3.12 Acreditação X *Benchmarking*

O *benchmarking* foi caracterizado na pesquisa de Teixeira et al. (2011) como uma das ferramentas modernas, veja na tabela 55 e 56 a performance deste artefato nos hospitais:

Benchmarking	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	9	75,00	3	60,00	12	70,59
Não	3	25,00	2	40,00	5	29,41
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 55 – Qui-quadrado - Acreditação X *Benchmarking*.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Conforme a tabela 55 o desempenho do artefato “*benchmarking*” nos hospitais como um todo, foi de grande aceitação do uso tanto para hospitais acreditados (75%), quanto para os hospitais não acreditados (60%), corroborando com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), pois, este artefato é um dos que está na lista dos mais cotados para ser os mais utilizados no futuro.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	0,3825	df=1	p=,53627

Tabela 56 – Qui-quadrado - Acreditação X *Benchmarking*.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

O teste do qui-quadrado demonstrado na tabela 56, informa o resultado de um p-value  $0,53627$ , logo significa que foi aceita a hipótese nula, ou seja, não existe nenhuma distinção para os hospitais no uso do artefato em questão.

#### 4.5.3.13 Acreditação X Custeio meta (*Target Costing*)

Observe a análise realizada para o uso do artefato “custeio meta” nos hospitais pesquisados, evidenciados nas tabelas 57 e 58:

Custeio meta	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Não	10	83,33	3	60,00	13	76,47
Sim	2	16,67	2	40,00	4	23,53
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 57 – Acreditação X Custeio meta.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Em relação ao uso do custeio meta nos hospitais pesquisados, o resultado conforme tabela 57 é de um índice de rejeição bastante elevado para este artefato, principalmente nos hospitais acreditados (83,33%), ou seja, a maioria dos hospitais da amostra da pesquisa não fazem uso deste artefato (76,47%), na pesquisa de Beuren e Erfurth (2010) o custeio meta teve um resultado razoável, ou seja, não foi um destaque entre os demais.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	1,067949	df=1	p=,30141

Tabela 58 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio meta.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Analisando a tabela 58, verifica-se que o custeio meta pelo qui-quadrado, resultou num p-value de 0,3141, aceitando a hipótese nula, logo é confirmada que os hospitais utilizam este artefato de forma semelhante, sem nenhuma alteração significativa.

#### 4.5.3.14 Acreditação X Gestão baseada em atividades (ABM)

Para o artefato “Gestão baseado em valor” o resultado foi o seguinte:

Gestão baseada em atividades	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	2	16,67	2	40,00	4	23,53
Não	10	83,33	3	60,00	13	76,47
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 59 – Acreditação X Gestão baseada em atividades.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Na mesma linha do resultado do custeio meta, a gestão baseada em valor conforme tabela 59, não é muito utilizada no ramo hospitalar. Apenas 16,67% dos hospitais acreditados

afirmaram que utilizam este artefato e 60% dos hospitais não acreditados confirmam que não utilizam. Este resultado entra em contradição com o ranking da pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), pois o artefato “gestão baseada em atividades” está em destaque com a 2<sup>a</sup>. colocação dos possíveis mais utilizados no futuro.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	1,067949	df=1	p=,30141

Tabela 60 – Qui-quadrado - Acreditação X Gestão baseada em atividades.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Na tabela 60, observa-se que o qui-quadrado resultou num p-value de 0,3141, aceitando a hipótese nula, portanto podemos afirmar que os hospitais utilizam este artefato de forma similar, sendo que não existe nenhuma diferença relevante no uso deste artefato.

#### 4.5.3.15 Acreditação X EVA (*Economic Value Added*)

O artefato “EVA” conforme a pesquisa de Teixeira et al. (2011) é conhecido como artefato moderno, veja a seguir o estudo deste artefato nos hospitais:

EVA	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	2	16,67	2	40,00	4	23,53
Não	10	83,33	3	60,00	13	76,47
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 61 – Acreditação X EVA.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Idêntico ao resultado do artefato “gestão baseada em valor” o artefato “EVA” também em valor de acordo com tabela 61, não é muito manuseada pelos hospitais. No geral, 76,47% dos respondentes afirmam não utilizar este artefato. A pesquisa ratifica os achados de Isidoro et al. (2012), que certifica que os artefatos menos utilizados são o GECON e EVA.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	1,067949	df=1	p=,30141

Tabela 62 – Qui-quadrado - Acreditação X EVA.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Segundo a tabela 62, o teste do qui-quadrado teve um resultado do p-value de 0,30141, como é um resultado  $>$  que 0,05 aceita a hipótese nula e caracteriza que para o artefato “EVA” os hospitais acreditados e os não acreditados andam de comum acordo em relação ao uso dos artefatos de contabilidade gerencial, ou seja, ambos fazem pouco uso deste artefato.

#### 4.5.3.16 Acreditação X *JIT* (*Just in Time*)

Nesta secção acompanha-se a performance do artefato “*JIT*” junto aos hospitais:

<i>JIT</i>	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Não	12	100,00	3	60,00	15	88,24
Sim	0	0,00	2	40,00	2	11,76
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 63 – Acreditação X *JIT*.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Nota-se na tabela 63 a ampla rejeição do uso do *JIT* pelos hospitais acreditados (100%), todos os respondentes dos hospitais com certificação afirmaram não fazer uso deste artefato. Em contrapartida, os hospitais que não possuem certificação confirmaram fazer uso do artefato (40%). De acordo com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), os artefatos “EVA” e “*JIT*” não foram um dos destaques pelos números de observações recebidas.

Pearson Chi-square	Chi-square	DF	P
	5,440000	df=1	p=,01968

Tabela 64 – Qui-quadrado - Acreditação X *JIT*.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Pelo teste o qui-quadrado observa-se o resultado do p-value de  $0,01968 < 0,05$ , significando afirmar que existe diferença relevante no uso do artefato “*JIT*” entre hospitais acreditados do Brasil e os não acreditados da cidade de Manaus (AM), pois o resultado rejeita a hipótese nula.

#### 4.5.3.17 Acreditação X Custeio por absorção

Em relação ao artefato “custo por absorção” veja os achados encontrados para os hospitais pesquisados:

Custeio por absorção	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	5	41,67	2	40,00	7	41,18
Não	7	58,33	3	60,00	10	58,82
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 65 – Acreditação X Custeio por absorção.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Percebe-se na tabela 65 que tanto os hospitais acreditados (41,67%), quanto os não acreditados (40%) fazem uso do artefato “custeio por absorção” de forma moderada. Este resultado pode estar relacionando com a afirmação de Teixeira et al. (2011), que informa que este artefato é considerado uma ferramenta tradicional, logo, justifica seu uso ser comum entres as entidades hospitalares.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	0,0040476	df=1	p=,94927

Tabela 66 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio por absorção.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Quando o artefato “custeio por absorção” é analisado pelo teste do qui-quadrado, obteve-se um resultado conforme a tabela 66, de p-value 0,94927, ou seja aceita a hipótese nula, significando que não existe diferença entre o uso dos artefato entre os hospitais da amostra.

#### 4.5.3.18 Acreditação X Descentralização

Para este artefato aprecie os dados da tabela 67:

Descentralização	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	3	25,00	4	80,00	7	41,18
Não	9	75,00	1	20,00	10	58,82
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 67 – Acreditação X Descentralização.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa.

Examinando a tabela 67, encontra-se um uso bastante elevado deste artefato para os hospitais não acreditados (80%), diferente do comportamento dos hospitais acreditados que

quase não fazem uso da descentralização (75%). No ranking da pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), este artefato não foi um dos mais votados, ficando entre uns dos últimos colocados.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	4,407857	df=1	p=,03577

Tabela 68 – Qui-quadrado - Acreditação X Descentralização.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa

Na tabela 68 demonstra que o resultado do qui-quadrado é p-value  $0,03577 < 0,05$ , confirmando que existe diferença significativa no uso do artefato “descentralização” entre os hospitais, mas dando realce ao uso do artefato nos hospitais não acreditados de Manaus (AM), pois vem sendo utilizado de maneira significativa.

#### 4.5.3.19 Acreditação X *Kaizen*

Segundo Teixeira et tal. (2011) o artefato “*kaizen*” é caracterizado como uma das ferramentas de contabilidade gerencial moderna, veja os resultados nos hospitais:

<i>Kaisen</i>	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Não	10	83,33	4	80,00	14	82,35
Sim	2	16,67	1	20,00	3	17,65
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 69 – Acreditação X *Kaizen*.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa

Pelo resultado da tabela 69 percebe-se que o artefato “*kaizen*” é fortemente rejeitado pelos hospitais da amostra da pesquisa, todas as respostas no geral (17,65%) apontam que os hospitais quase não fazem uso deste artefato, independente de ser certificado ou não. Os achados reforçam os encontrados nas pesquisas de Teixeira et tal. (2011) e Beuren e Erfurth (2010) que demonstram que este artefato não foi destaque nem como mais utilizado e nem como o possivelmente será utilizado no futuro.

Pearson Chi-square	Chi-square	df	p
	0,0269841	df=1	p=,86952

Tabela 70 – Qui-quadrado - Acreditação X *Kaizen*.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa

O artefato “*kaizen*” pelo teste do qui-quadrado, teve um resultado conforme a tabela 70, de p-value 0,86952, ou seja aceitou a hipótese nula, significando que não existe diferença entre o uso dos artefato entre os hospitais pesquisado.

#### 4.5.3.20 Acreditação X Gestão Econômica (GECON)

Fazendo a análise do artefato “Gestão Econômica”, conforme tabela 71, observa-se:

GECON	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Não	10	83,33	5	100,00	15	88,24
Sim	2	16,67	0	0,00	2	11,76
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 71 – Acreditação X GECON.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa

Existe uma grande resistência ao uso do artefato “GECON” pelos hospitais no geral (11,76%), apenas uma pequena parcela dos hospitais acreditados reconheceram utilizar (16,67%). O resultado encontrado corrobora com a pesquisa de Isidoro et al. (2012), que informa que os artefatos atualmente menos aderentes são o GEGON e EVA.

Pearson Chi-square	Chi-square	DF	p
	0,9444444	df=1	p=,33114

Tabela 72 – Qui-quadrado - Acreditação X GECON.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa

Na tabela 72, observa-se que o qui-quadrado resultou num p-value de 0,33114, ou seja, aceita a hipótese nula. Portanto, podemos afirmar que os hospitais utilizam este artefato de maneira correlato, sendo que não existe nenhuma diferença considerável no uso do artefato “GECON”.

#### 4.5.3.21 Acreditação X Planejamento estratégico

O planejamento estratégico é um artefato que de acordo com Teixeira et tal. (2011) é caracterizado por ser um artefato moderno. Foi elaborada a tabela 73 para realizar a análise desta ferramenta:

Planejamento Estratégico	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	12	100,00	5	100,00	17	100,00
Não	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 73 – Acreditação X Planejamento estratégico.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa

O resultado conforme tabela 73 foi unânime, todos os hospitais (100%) afirmaram que fazem uso do planejamento estratégico, confirmando os achados da pesquisa de Isidoro et al. (2012), que certifica que o planejamento estratégico é o artefato mais utilizados pelas organizações e com o ranking de Beuren e Erfurth (2010) onde o artefato está em destaque dos que possivelmente seriam um dos mais utilizados no futuro.

#### 4.5.3.22 Acreditação X Teoria das restrições

Para a teoria das restrições foi elaborada a tabela 74, veja o que os dados demonstraram sobre este artefato:

Teoria das restrições	Acreditação				Total	%
	Sim	%	Não	%		
Sim	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Não	12	100,00	5	100,00	17	100,00
Totais	12	100,00	5	100,00	17	100,00

Tabela 74 – Acreditação X Teoria das restrições.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa

O artefato “teoria das restrições” foi considerado conforme a tabela 74, o artefato menos utilizado pelos hospitais, independente da condição de possuir certificação ou não. O resultado desta pesquisa corrobora com o resultado do ranking de Beuren e Erfurth (2010), pois este na pesquisa da autora, foi identificado como o artefato menos votado para ser utilizado no futuro e com os resultados de Hughes e Gjerde (2003) que confirma que este artefato é o menos utilizado nos EUA.

Não foi possível realizar o teste do qui-quadrado de Pearson nos artefatos “planejamento estratégico e teoria das restrições”, pois este método fica prejudicado quando faz comparações tratando-se de resultados de 100% ou de 0% para todos os respondentes da pesquisa.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa buscou avaliar os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados do Brasil e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM). Especificamente identificou-se quais os artefatos de contabilidade gerencial são usados nos hospitais acreditados no Brasil e nos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM) comparando as variáveis acreditação *versus* artefatos e apontando as diferenças encontradas no uso dos artefatos entre os hospitais pesquisados.

A concretização desta pesquisa resultou em uma considerável quantidade de dados e informações acerca dos artefatos de contabilidade gerencial utilizados nos hospitais, que podem servir como base prática e teórica para os gerenciadores dos artefatos de contabilidade gerencial do ramo hospitalar e para os gestores hospitalares.

A pesquisa constatou respondendo o primeiro objetivo que existe uma forte tendência dos hospitais não acreditados a fazerem uso dos artefatos considerados como tradicionais como: descentralização, orçamento custeio padrão, custeio variável, custeio ABC. Resultado semelhante ao da pesquisa de Chenhall e Langfield-Smith (1998), realizado na Austrália, que informa que a preferência deste país, naquela época, era por artefatos tradicionais. Em relação aos hospitais acreditados, o resultado foi bastante diversificado entre o uso dos artefatos tradicionais e modernos.

Após a comparação dos artefatos, como foi proposto no segundo objetivo, foi identificado uma informação que corrobora significativamente para os gestores hospitalares: 100% dos hospitais independente de possuir acreditação hospitalar ou não, fazem uso do artefato “planejamento estratégico”. Este artefato apesar de, atualmente para os pesquisadores de contabilidade gerencial, ser apontado com moderno, já é bastante conhecido e utilizado pelas entidades hospitalares de grande, médio e pequeno porte.

Outro destaque encontrado nos resultados da pesquisa foi o artefato “orçamento”. Este artefato é conhecido como tradicional, e conforme os resultados da pesquisa, seu uso tem uma boa aceitação no ramo hospitalar, ou seja, 100% dos hospitais acreditados pela JCI/CBA no Brasil fazem uso do orçamento e 80% dos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM) confirmaram que também utilizam.

Para o artefato “teoria das restrições” os resultados desta pesquisa, assim como no resultado da pesquisa de Beuren e Erfurth (2010) que realizou uma pesquisa no âmbito nacional e nos resultados da pesquisa de Hughes e Gjerde (2003) nos Estados Unidos, confirmam um alto índice de rejeição.

No que tange as diferenças do uso dos artefatos entre hospitais acreditados pela JCI/CBA e os não acreditados da cidade de Manaus (AM), a pesquisa constata que “sim” respondendo o problema de pesquisa, existe diferença entre o uso dos artefatos de contabilidade gerencial e aponta que em pelo menos cinco artefatos o teste do qui-quadrado de Pearson comprovou existir diferenças significantes no manuseio dos artefatos pelas entidades hospitalares, pois resultaram no p-value inferior a 0,05, rejeitando a hipótese nula, logo, não são variáveis independentes.

Respondendo ao terceiro objetivo, as diferenças relevantes foram encontradas nos seguintes artefatos: *Balanced Scorecard* ( 0,0147), custeio baseado em atividade (0,0476), custeio padrão (0,0476), JIT (0,01968) e descentralização (0,03577). A pesquisa afirma que dentre os cinco artefatos citados, somente no *Balanced Scorecard* que os hospitais acreditados pela JCI/CBA manifestaram uma diferença significativa, totalmente oposto ao resultado apresentado pelas entidades não acreditadas da cidade de Manaus (AM). Portanto, fica evidenciado que somente as entidades que possui o certificado de acreditação hospitalar estão fazendo uso do artefato *Balanced Scorecard*. Atestando também conforme o resultado da estatística do qui-quadrado, a preferência dos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM) pelo uso dos artefatos tradicionais.

Os resultados da pesquisa demonstram que existe uma forte diferença no aceite da sistemática de controladoria entre os hospitais acreditados e os não acreditados, ou seja, os hospitais acreditados pela JCI/CBA dão mais importância ao setor de controladoria dentro da entidade do que os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).

A pesquisa analisando o porte das entidades hospitalares, encontrou com o resultado do teste do qui-quadrado, uma significância de p-value de 0,00388, ou seja, fica comprovado estatisticamente que dependendo do porte da instituição hospitalar é que está sendo utilizado o serviço de controladoria. Possivelmente, os hospitais de pequeno porte, acreditam que é inviável a implantação do serviço.

Em relação à acreditação, a pesquisa comprova que os responsáveis pela controladoria participam firmemente na implantação do processo de acreditação hospitalar, porém um ponto

negativo encontrado é que a maioria dos respondentes concordam que a implantação desta certificação tem um custo elevado.

Outra informação importante é que na opinião dos hospitais da amostra, os diferenciais de um hospital que possui o certificado de acreditação hospitalar são: Segurança aos pacientes, qualidade do serviço, padronização dos processos, credibilidade junto ao mercado, transparência e a estrutura física. Porém, entre estes diferenciais, os itens que mais se destacaram foram: “segurança aos pacientes” com 41,18% das respostas, “qualidade do serviço” com 35,29% e “padronização dos processos” com 29,41%. Interessante que estes destaques podem ser a resposta para a demanda da acreditação hospitalar pelos hospitais públicos, pois atualmente existem três hospitais públicos no Brasil com acreditação pela JCI/CBA, ou seja, uma acreditação internacional com regras e padronizações bastante complicadas até mesmo para os grandes hospitais privados, sendo adquirida por hospitais públicos que se organizaram e estão prestando serviço com segurança e qualidade ao paciente.

Em relação aos custos com a manutenção dos artefatos, conforme a análise descritiva (moda, média e mediana) que resultaram em 3,42, 3,0, 3,0, pode-se afirmar que as entidades certificadas gasta mensalmente com a manutenção dos artefatos em torno de R\$ 20.000,00 a R\$ 50.000,00.

Por fim, a pesquisa conclui que existe diferença no uso dos artefatos de contabilidade entre as entidades hospitalares acreditadas e as não acreditadas, dando ênfase no artefato “*Balanced Scorecard* (BSC)” pois, foi o artefato que se mostrou bastante utilizado e aceito pelos hospitais acreditados e rejeitado pelos hospitais não acreditados.

Como sugestão para as próximas pesquisas, recomenda-se que seja realizada uma investigação nas entidades hospitalares não acreditadas no Brasil, para entender o motivo da rejeição do artefato “BSC” ou propor o uso deste artefato nas entidades hospitalares não acreditadas para verificar se aprimora o desempenho da instituição.

Alguns pontos não foram investigados na pesquisa, portanto sugere-se para pesquisas futuras buscar entender: 1. Qual o interesse das entidades públicas pela certificação de acreditação hospitalar? 2. Qual o grau de satisfação das entidades no Brasil após a certificação de acreditação hospitalar?

## REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ALMEIDA, A. M. **Capacitação em Gestão da Qualidade**. Escola de Saúde Pública do Estado de Minas Gerais, Módulos II e III, 2009.

ARTMANN, E.; RIVERA, F. J. U. *A démarche stratégique* (gestão estratégica hospitalar): um instrumento de coordenação da prática hospitalar baseado nos Custos de oportunidade e na solidariedade. **Ciência e Saúde Coletiva**, v. 8, n. 2, p. 479-499, 2003.

ANTHONY, R. GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ANTUNES, L. M. **Implantação do processo de acreditação baseado no manual das organizações prestadoras de serviços hospitalares da ONA**. 2002. 102 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) - Universidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2002.

AZEVEDO, C.S. **Gerência hospitalar**: a visão dos diretores de hospitais públicos do município do Rio de Janeiro. 1993. Dissertação (Mestrado)- Universidade Federal do Rio Janeiro, Instituto de Medicina Social, Rio de Janeiro, 1993.

BARCELLOS, Kátia Cirley Pinto. **Adoção de Estratégias de diferenciação com o auxílio da gestão da qualidade em organizações da qualidade em organizações hospitalares**. 2005. Dissertação (Mestrado em Gestão e Estratégia em Negócios)- Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2005.

BERWICK, D.M. **Melhorando a qualidade dos serviços médicos, hospitalares e da saúde**. São Paulo: Makron Books, 1994.

BORINELLI, Márcio. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2006.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002. p. 15-38.

BEUREN, Maria Beuren; ERFURTH, Alfredo Ernesto. Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 1, p. 44-58, jan/abr 2010.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da Controladoria em Trabalhos Publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, set./dez. 2007.

BONATO, V. L. **Gestão em saúde**: programas de qualidade em hospitais. São Paulo: Ícone, 2007.

BONATTO, A. A qualidade como ferramenta de competitividade. **Revista Fornecedores Hospitalares**, Rio de Janeiro, 2008.

CARÂP, Leonardo Justin; CREPALDI, Ricardo; NAVARRO, Andréia. Proposta de modelo de acreditação para operadoras privadas de planos de saúde. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 37, n. 2, p. 285-312, mar./abr. 2003.

CATELLI, A. (org). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CBA – Consórcio Brasileiro de Acreditação. **Informações sobre o Consórcio Brasileiro de Acreditação**. Disponível em: <<http://www.cbacred.org.br/site/empresa.php>>. Acesso em: 15 fev. 2014.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. *Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*. **Management Accounting Research**, n.9, p. 1-19, 1998.

CNES, **Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde**. Disponível em: <http://cnes.datasus.gov.br/>. Acesso em: 15 fev. 2014.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica: o caso de uma organização hospitalar. **Rev. adm. contemp.[online]**, v.7, n.4, p. 163-185, 2003.

CONSÓRCIO BRASILEIRO DE ACREDITAÇÃO – JCI-CBA. **Manual internacional de padrões de acreditação hospitalar**. Rio de Janeiro: Cepesc, 2003.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná, 2010.

COSTENARO, Antonio Cezar Noronha; BRONDANI, Gilberto. A Controladoria em Instituições Hospitalares. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, UFSM, v. 2, n. 2 jun-nov 2005.

- COUTO, R. C; PEDROSA, T. M. G. **Acreditação e gestão em Saúde**. 2. ed. Guanabara Koogan, Rio de Janeiro, 2007.
- DA SILVA, T. A. F. **Acreditação Hospitalar**: fatores facilitadores e dificultadores do processo no Hospital Santa Rita. 2008. 84 f. Monografia (Graduação em Administração) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008.
- DIETSCHI, D. A.; NASCIMENTO, A. M. **Uma investigação do foco prioritário do Balanced Scorecard**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6, 2006, São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo - SP, 2006.
- DUARTE, Mônica Simões da Motta; SILVINO, Zenith Rosa. Acreditação hospitalar x qualidade dos serviços de saúde. **R. pesq.: cuid. fundam.** p. 182-185, out/dez. 2010. (Ed. Supl.).
- ESPEJO, M. M. S. B. E.; COSTA, Flaviano; CRUZ, Ana Paula C. da; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 25 - 43 jan./abr. 2009.
- FARIA, A. C. de; COSTA, M. de F. G. **Gestão de custos logísticos: custeio baseado em atividades (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Valor Econômico Agregado (EVA)**. São Paulo: Atlas, 2005.
- FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier-Campus, 2009.
- FIELD, Andy. **Discovering Statistics using SPSS for Windows**. London: Sage, 2000.
- FIETZ, Édina Elisângela Zellmer; COSTA, Adilson; BEUREN, Ilse Maria. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: Uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grand do Sul. **Revista de Negócios, Blumenau**, v. 12, n. 1, p. 29 - 41, jan./mar. 2007.
- FINK, Arlene. **How to analyze survey data**. Thousand Oaks: Sage, 1995. v. 8. The Survey Kit.
- FRANCIA, Arthur; et al. **Managerial accounting**. 9. ed. Houston: Dame, 1992.
- FREZATTI, F. **Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study**. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, 2 ed. especial, p.147-165, 2005.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LCT, 2001.

GANTZ, N. R.; SORENSON, L.; HOWARD, R. L. A collaborative perspective on nursing leadership in quality improvement. Disponível em: <[www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/14649024](http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/14649024)>. Acesso em: 03 dez. 2013.

GENTIL, R.C.; SANNA, M.C. Processo de acreditação para o enfermeiro: um recorte histórico. **Revista Brasileira de Enfermagem**, v. 62, n. 1, p. 125-31, 2009.

GRANDLUND, M.; LUKKA; K. *It's a Small World of Management Accounting Practices*. **Journal of Management Accounting Research**, V. 10, p. 133 -153, 1998.

\_\_\_\_\_. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**. v. 12, n.2, p. 141 - 166, jun. 2001.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo- SP, 2004.

GUIMARÃES JÚNIOR, José Carlos. **Qualidade total japonesa x americana**. Disponível em:<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/qualidade-total-japonesa-x-americana/10981/> Acessado em 22 de setembro de 2013.

HANSEN, J.E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, São Paulo, 2002.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; STEDE, W. A. *Van der. Practice Development in Budgeting: An Overview and Research Perspective*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 96 - 116, 2003.

HORNGREN, C. T. et al. **Contabilidade gencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T. et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros técnicos e científicos, 2000.

HUGHES, S. B; GJERDE, K. A. P. *Do diferente cost systems make a difference?* **Management Accounting Quarterly**, Montvale, v. 1, n. 5, p. 22-30, 2003.

ISIDORO, Claudinei; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; FACCI, Nilson; GARCIAS, Paulo Mello. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **R. Cont. UFBA**, Salvador - Ba, v. 6, n. 2, p. 39-55, maio-ago. 2012.

International Federation Of Accountants – **IFAC. International Management Accounting Practice 1 (IMAPI)**, March, 1998.

JOINT Commission International – JCI (CBA). **Sobre a Joint Commission**. Disponível em: <<http://pt.jointcommissioninternational.org/enpt/about-jci/>>. Acesso em: 20 out 2013.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*. **Harvard Business Review**, Boston, v. 70, n. 1, p. 71-79, jan./fev. 1992.

\_\_\_\_\_. *Putting the Balanced Scorecard to Work*. **Harvard Business Review**. Boston, v. 71, n. 5, p. 134-147, set./out. 1993.

\_\_\_\_\_. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

LABBADIA, L. L. et al. O processo de Acreditação Hospitalar e a participação da enfermeira. **Revista de Enfermagem da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p. 83-87, abr. 2004.

LAITINEN, E. K. Future-based management accounting: a new approach with survey evidence. **Critical Perspectives on Accounting**, n. 14, p. 293-323, 2003.

LIMA, S. B. S.; ERDMANN, A. L. A enfermagem no processo da acreditação hospitalar em um serviço de urgência e emergência. **Acta paul. enferm.**, São Paulo, v. 19, n. 3, sept. 2006. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-21002006000300003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-21002006000300003&lng=en&nrm=iso)>. Acesso. 10 jan 2014. July 2013.

LINO, K.M.S.; GONÇALVES, M.F.; FEITOSA, S.L. **Administração hospitalar por competência: o administrador como gestor hospitalar**. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br>>. Acesso em: 13 mar. 2010.

LOURENSI, Adriano; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: uma Análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 15-42, jan./mar. 2011.

MALAGON-LODONO, G. Introdução. In: MALAGON-LODONO, G.; MORERA, R.G.; LAVERDE, G.P. **Administração Hospitalar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2000.

MACOHON; Edson Roberto. **Reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial**. Dissertação (Mestrado). Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2009.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MALIK, A. M. Quem é o responsável pela qualidade na saúde? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 2, p. 351-364, mar./abr. 2005.

- MANZO, BF; RIBEIRO H.C.T.C; BRITO, M.J.M; ALVES M. A enfermagem no processo de acreditação hospitalar: atuação e implicações no cotidiano de trabalho. **Rev. Latino-Am. Enfermagem**, v. 20, n. 1, jan.-fev. 2012.
- MARTINS, E.. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATOS, S. M. et al. Um Olhar sobre as ações do enfermeiro no processo de Acreditação. **Revista Mineira de Enfermagem**, Belo Horizonte, v. 10, n. 4, p. 418-424, out./dez. 2006.
- MAZIERO, V. G; SPIRI, W. C. Significado do processo de acreditação hospitalar para enfermeiros de um hospital público estadual. **Revista Eletrônica Enfermagem**, v. 15, n. 1, p. 121-129, jan./mar. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5216/ree.v15i1.14757>>. Acesso em: 03 de dez. 2013.
- MEZOMO, J. C. **Gestão da qualidade na saúde: princípios básicos**. São Paulo: Loyola, 2001. 301 p.
- MONTEIRO, José Morais; BARBOSA, Jenny Dantas. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.5, n.2, p.38-59, 2011.
- MIRSHAWKA, Victor. **Hospital Fui Bem Atendido, a Vez do Brasil**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- MORGAN, Levi; BENEDICTO, Gideon Carvalho. Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 7, n.3, set./dez. 2009.
- MOSIMANN, Clara Pelegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**, 2. ed. São Paulo, Atlas, 1999.
- NETO, A. Q.; BITTAR, O. J. N. **Hospitais: administração da qualidade e Acreditação de organizações complexas**. Porto Alegre: Da casa, 2004. 315 p.
- NEVES JUNIOR, W. V. **Gestão hospitalar: Sistema de indicadores e o programa brasileiro de acreditação**. 2004. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 2004.
- NOVAES, H. de M.; PAGANINI, J. M. **Garantia da qualidade em hospitais da América Latina e do Caribe: acreditação de hospitais para América Latina e do Caribe**. Brasília: Federação Brasileira de Hospitais, 1994. 54 p.
- NOVAES, H. M. O Processo de Acreditação dos Serviços de Saúde. **Revista de Administração em Saúde**, São Paulo, v. 9, n. 37, p. 133-140, out./dez. 2007.
- OLIVEIRA, Carlos Eduardo de; MARTINS, Izabela; SOUZA, Rhideme; PEREIRA, Roseli

Aparecida Claus Bastos. Um estudo acerca da utilização de instrumentos da controladoria em entidades hospitalares do terceiro setor. **VII Congresso Nacional de excelência em gestão**, 2011. ISSN 1984-9354.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, S.L. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 1997. 320 p.

ORGANIZAÇÃO Nacional de Acreditação (ONA). **Manual das Organizações Prestadoras de Serviços de Saúde**. vol. 1. Brasília. ONA, 2010.

ORGANIZAÇÃO Nacional de Acreditação (ONA). **Organizações certificadas**. Disponível em: <<https://www.ona.org.br/OrganizacoesCertificadas>>. Acesso em: 20 out 2013.

OYADOMARI, José Carlos; NETO, Octávio Ribeiro de Mendonça; LOPES, Ricardo. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo de exploratório sob a ótica da teoria institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 2 n. 2, p. 55-70 jan./abr. 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

**Padrões de Acreditação da Joint Commission Internacional para Hospitais (Manual)**. Consórcio Brasileiro de Acreditação de Sistemas e Serviços de Saúde. 4. ed. Rio de Janeiro: CBA, 2010 (Em vigor a partir de 2011). ISBN 978-85-61459-07-9.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROCHA, Rudimar Antunes da; WEISE, Andreas Dittmar; SCHULTZ, Charles Albino; PLATT, Allan Augusto. Acreditação dos Hospitais das Cidades Sede Brasileira na Copa do Mundo de Futebol em 2014. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis. v. 13, n. 30, p. 178-197, maio/ago 2011. ISSN (Versão impressa): 1516-3865.

ROONEY, A. L.; OSTENBER, P. R. **Licenciamento, acreditação e certificação: abordagens à qualidade de serviços de saúde: projeto de garantia da qualidade**. Brasília: Centro dos Serviços Humanos, 1999. 64 p.

REGINATO, Luciane. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas**. 2010. Tese. (Doutorado em controladoria e contabilidade). - Universidade de São Paulo, Faculdade

de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, São Paulo, 2010.

SANTANA, Ricardo Torres. **A cultura organizacional e a liderança nos Hospitais particulares de Manaus para implantação do modelo de gestão pela qualidade total.** Dissertação (Mestrado Administração Pública). Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, 2001.

SANTOS, José Roberto Leite dos. **Planejamento Estratégico: uma ferramenta acessível à microempresa.** Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Engenharia Mecânica, 2004. 119 p.

SANCHEZ, K. R. **Sistema Integrado de Gestão em Organizações Hospitalares: um enfoque dirigido à Acreditação,** NBR ISSO 9001, NBR ISSO 14001 e BS 8800. 2003. 260 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

SCHIESARI, L. M. C. **Resultados de iniciativas de qualidade em hospitais brasileiros.** 2003. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, Faculdade de Medicina, São Paulo, 2003.

SOUZA, Marcos A.; LISBOA, Lázaro P.; ROCHA, Welington. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, maio/ago. 2003.

SCOTT, Richard S *Institutions and Organizations*. Sage: Thousand Oaks, Califórnia, 2001.

SOUTES, Dione Olesczuk.; DE ZEN, Maria José de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade e Contraladoria**, São Paulo, 2005.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso dos artefatos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** Dissertação (Mestrado de contabilidade)- Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, 2006.

SULAIMAN, M. bt; AHMAD, N. N.; ALWI, N. *Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature.* **Managerial Auditing Journal**, n.19, v.4, p.493-508, 2004.

TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo; GONZAGA, Rosimeire Pimentel; VASCONCELOS, Angélica de; NOSSA, Silva Moreira Santos Valcemiro. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **BBR**, Vitória, v. 8, n. 3, p. 108-127, jul./set. 2011.

HAVE, Steven Ten *et.al.* **Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados.** São Paulo: Prentice Hall, 2003.

TENÓRIO, Fernando G. (org.). **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. 8. ed., Rio de Janeiro : Editora FGV, 2004.

VALERIANO, Carlos Eduardo Braz. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: Uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no brasil entre 2008 e 2010**. Dissertação (Mestrado de contabilidade) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuaria, São Paulo, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VIANA, Marcelo Ferreira; SETTE, Ricardo de Souza; REZENDE, Daniel Carvalho de; BOTELHO Delane; POLES, Kátia. Processo de acreditação: uma análise de organizações hospitalares. **RAHIS - Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, jan./jun. 2011.

## APÊNDICE 1

### **QUESTIONÁRIO DE PESQUISA SURVEY – APLICADO NOS HOSPITAIS ACREDITADOS DO BRASIL E NOS HOSPITAIS NÃO ACREDITADOS DA CIDADE DE MANAUS**

(Link: [https://docs.google.com/forms/d/1Da4Zub94gnSI2-ixulPwKmO-TMm\\_DEUc6cupxtqptc/edit](https://docs.google.com/forms/d/1Da4Zub94gnSI2-ixulPwKmO-TMm_DEUc6cupxtqptc/edit)).

Prezado(a),

Meu nome é Redvânia Vieira Xavier, aluna do Programa de Mestrado em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, sob a orientação do Professor Dr. Manoel Martins. O objetivo da pesquisa é "Avaliar o uso de artefatos de contabilidade gerencial em hospitais acreditados e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM)".

O questionário está dividido em três etapas: Informações sobre o hospital/entrevistado, Controladoria e Custos.

A sua participação é importante e voluntária, e não será feito nenhum tipo de identificação individual. Os dados coletados serão agrupados de maneira estatística e não individual e preservados o sigilo e a ética das pesquisas da área de Ciências Sociais Aplicadas.

O tempo estimado de preenchimento é de 5 a 10 minutos.

Qualquer dúvida sobre o preenchimento deste questionário, por favor entrar em contato com: [red.vania.vieira@gmail.com](mailto:red.vania.vieira@gmail.com)

Agradeço desde já a vossa colaboração!

Atenciosamente,

Profª. Redvânia Vieira Xavier

## Informações sobre o hospital / entrevistado

1. Qual é o porte da Entidade Hospitalar? \*

Pequeno ( Até 50 Leitos)  
Médio (51 a 150 Leitos)  
Grande (151 a 500 Leitos)  
Especiais ( acima de 500 Leitos)

3. Qual é o seu grau de instrução? \*

Ensino médio completo.  
Nível superior incompleto.  
Nível superior completo.  
Especialista  
Mestre  
Doutor  
Outro:

4. Qual sua formação acadêmica? \*

Administração.  
Ciências contábeis.  
Economia  
Enfermagem  
Medicina  
Outro:

5. Qual o cargo ocupado?

Controller  
Coordenador de contabilidade  
Contador  
Gerente financeiro  
Gerente administrativo  
Gerente de qualidade  
Outro:

6. Este hospital possui acreditação hospitalar? \*

Sim  
Não

7. Você participou do processo de implantação da acreditação hospitalar? \*

Sim

Não

Não se aplica (Meu hospital não é acreditado)

8. Com base na sua experiência, quanto tempo seria necessário para o hospital adquirir a certificação? \*

De 1 a 6 meses

6 a 12 meses

Acima de 12 meses

Não tenho experiência

9. Na sua opinião, um hospital possui um diferencial por ser acreditado? \*

Sim

Não

Se a resposta da questão anterior for sim, informe qual é o diferencial?

10. Na sua opinião, após a certificação, o hospital passou a utilizar controles de gestão melhores? \*

Sim

Não

Não se aplica ( Meu hospital não é acreditado)

Se a resposta da questão anterior for sim, cite algum dos controles de gestão que considera relevante.

### **Controladoria**

1. A Entidade Hospitalar possui o setor de controladoria? \*

Sim

Não

2. A Entidade Hospitalar possui um controller? \*

Sim

Não

3. Na sua Entidade Hospitalar, o processo decisório é influenciado pela controladoria? \*

Sim

Não

4. Na sua opinião, controladoria exerce um papel importante na sua Entidade Hospitalar? \*

Sim

Não

5. Quais dos artefatos de contabilidade gerencial abaixo são utilizados na sua Entidade Hospitalar? \*

Valor presente

Gestão Baseada em Valor (Value-Based Management - VBM)

Custeio variável

Preço de transferência

Retorno sobre o investimento

Orçamento

Simulação

Planejamento estratégico

Balanced Scorecard

Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing - ABC)

Custeio padrão

Moeda constante

Benchmarking

Custeio meta (Target Costing)

Gestão Baseada em Atividades (Activity-Based Management - ABM)

EVA (Economic Value Added)

JIT (Just in Time)

Custeio por absorção

Descentralização

Kaizen

Teoria das restrições

Gestão Econômica (GECON)

Outros:

6. Na sua empresa, quem é o responsável pela elaboração e monitoramento dos artefatos de contabilidade gerencial? \*

Controller

Coordenador contábil

Gerente financeiro

Contador

Gestor contábil

Gerente de qualidade

Outro:

## Custos

1. Em média quanto a Entidade Hospitalar gasta por mês com o custo da manutenção dos artefatos de contabilidade gerencial? \*

- Até 10.000,00
- De 10.000,00 até 20.000,00
- De 20.000,00 até 50.000,00
- De 50.000,00 até 100.000,00
- Acima de 100.000,00

2. Em média quanto a Entidade Hospitalar gasta por mês para manter o hospital com a acreditação? \*

- Até 10.000,00
- De 10.000,00 até 20.000,00
- De 20.000,00 até 50.000,00
- De 50.000,00 até 100.000,00
- Acima de 100.000,00
- Não se aplica (Meu hospital não é acreditado)

3. Na minha opinião, a implantação da certificação hospitalar tem um custo alto.

- Descordo totalmente
- Descordo parcialmente
- Indiferente
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

4. Com base na minha experiência, um hospital de pequeno ou médio porte conseguiria utilizar os mesmos artefatos gerenciais de uma empresa que possui acreditação hospitalar de grande porte sem aumentar seus custos.

- Descordo totalmente
- Descordo parcialmente
- Indiferente
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente