

**GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE
INSTITUCIONAL DO PROGRAMA NACIONAL DE GESTÃO DE CUSTOS (PNGC)
E DO PROJETO OTIMIZASUS DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

ANA PAULA SILVA ALMEIDA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA (UFU)

MÁRCIA MASCARENHAS ALEMÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG)

ANTONIO SÉRGIO TORRES PENEDO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA (UFU)

GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE INSTITUCIONAL DO PROGRAMA NACIONAL DE GESTÃO DE CUSTOS (PNGC) E DO PROJETO OTIMIZASUS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. INTRODUÇÃO

A gestão de hospitais públicos no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) apresenta-se como um desafio, em virtude da complexidade inerente às suas atividades e da natureza gratuita e universal do atendimento oferecido. Nesse contexto, a Política Nacional de Atenção Hospitalar (PNHOSP) surge como um instrumento fundamental para a organização e aprimoramento da assistência hospitalar no SUS. Instituída pela Portaria n.º 3.390, de 30 de dezembro de 2013, a PNHOSP estabelece diretrizes abrangentes para a estruturação do componente hospitalar na Rede de Atenção à Saúde (RAS). Suas disposições se aplicam a todos os hospitais, sejam públicos ou privados, que prestam serviços ao SUS, promovendo uma reformulação estrutural na gestão e na qualidade da atenção hospitalar (Brasil, 2013).

Construída sob seis eixos (Assistência Hospitalar; Gestão Hospitalar; Formação, Desenvolvimento e Gestão da Força de Trabalho; Financiamento; Contratualização; e Responsabilidades das Esferas de Gestão), estabelece que os hospitais, além da assistência, constituem-se, em espaços de educação, formação de recursos humanos, pesquisa e avaliação de tecnologias em saúde para a RAS. O eixo da gestão hospitalar dispõe sobre o cumprimento de metas pactuadas na contratualização com o gestor, a eficiência e a transparência da aplicação dos recursos, o planejamento participativo e democrático, a responsabilidade com regulação, a adoção de ferramentas de gestão como plano diretor, contrato interno de gestão, colegiados de gestão, ouvidoria e pesquisa de satisfação dos usuários (Brasil, 2013).

Neste contexto, destaca-se a criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh), por meio da Lei n.º 12.550 de 15 de dezembro de 2011, com o intuito de dar continuidade à reestruturação dos hospitais universitários federais, modernizando sua gestão e reforçando seu papel estratégico. A rede de hospitais universitários federais compreende cinquenta e um hospitais ligados a trinta e seis universidades federais, sendo que quarenta e cinco desses hospitais estão vinculados à Rede Ebserh (Ebserh, 2022).

Na esfera da gestão pública, é possível identificar artefatos de controle gerencial frequentemente empregados em organizações do setor privado. A gestão de custos é um desses artefatos, cujo uso eficiente fornece informações cruciais para a tomada de decisões. Com o avanço da tecnologia e das regulamentações, que têm tornado as informações sobre gastos públicos mais transparentes para os cidadãos, é fundamental que o setor público administre seus recursos de maneira eficaz, especialmente diante da escassez em muitos casos (Almeida *et al.*, 2019). Na saúde pública os recursos tendem a ser escassos, considerando a demanda crescente pelos serviços de saúde (Folland; Goodman; Stano, 2009). Nesse sentido, a contabilidade de custos pode ser empregada como uma ferramenta auxiliar no planejamento, controle e tomada de decisões gerenciais, agindo como um centro de processamento de informações derivadas de dados coletados, organizados, analisados e interpretados (Martins, 2018).

Diante dos desafios da implantação da gestão de custos em hospitais públicos, o governo federal lançou o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), que visa fomentar a cultura de gestão de custos em saúde no Sistema Único de Saúde (SUS), instituído pela Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018. Sua principal finalidade é ofertar uma estratégia de qualificação e apoio para entes federados e instituições de saúde na realização da apuração e gestão de custos em saúde de forma padronizada e sistemática (Brasil, 2006; Ministério da Saúde, 2018).

Com o intuito de aprimorar a utilização de recursos e melhorar os processos de trabalho nos estabelecimentos hospitalares, a Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais (SES-MG) criou o projeto OtimizaSUS, lançado em dezembro de 2021 no âmbito do Módulo Valor em

Saúde da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Valora Minas). Os pilares do OtimizaSUS são qualificar a assistência, ampliar o acesso qualificado e responder eficientemente às demandas da população. Cada instituição hospitalar que participa do projeto recebe uma parcela fixa de R\$ 75 mil por mês. Existe também uma parcela variável, que pode chegar até R\$ 83 mil, dependendo do cumprimento das etapas e indicadores estabelecidos. Um dos eixos do Projeto OtimizaSUS do Estado de Minas Gerais está relacionado com o subsídio à adesão ao PNGC. (Minas Gerais, 2021).

A Teoria Institucional oferece uma lente potente para analisar a contabilidade gerencial como uma instituição dentro das organizações. Segundo Tolbert e Zucker (1999) essa teoria revisita a visão tradicional das estruturas formais como meios racionais e eficientes, destacando suas propriedades simbólicas que sinalizam legitimidade e conformidade com normas sociais. Dimaggio e Powell (2019) conceituam o Isomorfismo Organizacional como a tendência das organizações a se tornarem semelhantes devido a pressões ambientais e institucionais. Eles identificam três mecanismos de mudança: coercitivo, mimético e normativo.

Sob essa perspectiva, a contabilidade gerencial se configura como um conjunto de hábitos e rotinas compartilhados por um grupo específico de pessoas, adquirindo significado e relevância em um contexto organizacional particular. Essa abordagem foca em compreender como instituições, como a contabilidade gerencial, são moldadas por rotinas e hábitos arraigados nas organizações. A cultura organizacional, com suas normas, valores e práticas, exerce forte influência sobre a contabilidade gerencial, permeando suas práticas e ferramentas (Guerreiro; Frezatti; Casado, 2006).

Diante disso, considerando que estudos sobre gestão de custos hospitalares no Brasil ainda se encontram incipientes (Silva *et al.*, 2021), o presente estudo visa responder à seguinte questão de pesquisa: ***Como a teoria institucional pode explicar as diretrizes sobre gestão de custos em hospitais públicos brasileiros, presentes no PNGC e no Projeto Otimiza SUS do Estado de Minas Gerais?*** O objetivo geral é analisar, à luz da Teoria Institucional, as diretrizes de gestão de custos em hospitais públicos brasileiros estabelecidas pelo PNGC e pelo Projeto OtimizaSUS. Especificamente, busca-se: (i) identificar e categorizar os principais conceitos da Teoria Institucional aplicáveis à gestão hospitalar; (ii) mapear os elementos institucionais presentes nos documentos do PNGC e do OtimizaSUS; e (iii) interpretar, por meio da técnica de análise de conteúdo, como essas diretrizes dialogam com as práticas esperadas de gestão de custos no setor público. A pesquisa, de natureza qualitativa e caráter documental, tem como corpus os referidos programas governamentais, fundamentada em referenciais teóricos da Teoria Institucional e da contabilidade gerencial aplicada à saúde.

Esta pesquisa oferece uma contribuição à literatura ao examinar a gestão de custos hospitalares sob a ótica da Teoria Institucional, uma abordagem ainda pouco explorada no campo da contabilidade, no contexto brasileiro. Ao adotar essa perspectiva, o estudo poderá fornecer novas possibilidades de como as práticas de contabilidade gerencial podem ser institucionalizadas em organizações complexas, como os hospitais públicos do SUS. Do ponto de vista prático, esta pesquisa oferece diretrizes e recomendações para gestores hospitalares e formuladores de políticas sobre a implementação eficaz da gestão de custos em hospitais universitários. A melhoria da gestão desses hospitais, especialmente em termos de custos, pode ter um impacto importante na qualidade e na eficiência dos serviços prestados. Isso está alinhado com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030, particularmente os relacionados à Saúde e Bem-estar (ODS 3) (UNSDN, 2017).

Diante disso, essa pesquisa tem potencial para contribuir com a adoção de uma gestão mais eficiente dos hospitais públicos, pois a gestão de custos pode ser uma importante ferramenta para a tomada de decisão, beneficiando diretamente os pacientes, os profissionais de saúde e a sociedade como um todo.

O presente estudo está estruturado em cinco seções, sendo a primeira a introdução, a segunda, referencial teórico e a terceira os procedimentos metodológicos. Na quarta seção, são apresentados os resultados e, na quinta e última, são discutidas as considerações finais a respeito do tema.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Teoria Institucional - Nova Sociologia Institucional (NSI)

A Nova Sociologia Institucional (NSI) analisa como o ambiente institucional, constituído por normas, crenças, tradições e a busca por legitimidade, influencia o comportamento organizacional. A NSI se concentra nas macroinstituições e como elas moldam as práticas organizacionais em um nível mais amplo, como setores ou campos organizacionais. Em síntese, o eixo central da NSI é o processo de adaptação das organizações às demandas de seu ambiente social e político (Frezatti *et al.*, 2011).

Segundo Tolbert e Zucker (1999) a Teoria Institucional propõe uma revisão no entendimento das estruturas formais, consideradas como meios racionais e eficientes para coordenar e controlar as atividades organizacionais, conforme preconiza a tradição sociológica funcionalista. Nessa releitura, a teoria institucional parte do pressuposto que as estruturas formais possuem propriedades simbólicas em sua composição, que poderiam sinalizar a legitimidade e conformidade com as normas sociais na qual determinada organização está inserida, e essas independem da eficácia produtiva das estruturas formais.

Essa análise fenomenológica é defendida por Tolbert e Zucker (1999), que sugerem um modelo geral dos processos de institucionalização. Esses autores afirmam que, até se tornarem institucionalizadas, as organizações passam por três estágios: habitualização (pré-institucionalização), objetificação (semi-institucionalização) e sedimentação (total institucionalização).

Na fase de habitualização, as organizações implementam inovações e mudanças para resolver problemas específicos, buscando formalizar atividades com base nesses desafios. Esse estágio pode envolver o mimetismo, ao adotar políticas e procedimentos testados por outras organizações. Na fase da objetificação, as práticas começam a ser formalizadas e reconhecidas como legítimas. As práticas se tornam mais objetivas e menos dependentes dos indivíduos que as iniciaram, elas são adotadas por mais membros da organização e começam a ser vistas como a maneira correta de realizar certas atividades e existem documentações e padrões desenvolvidos para orientar essas práticas. A fase de sedimentação é o estágio final, onde as práticas se tornam totalmente institucionalizadas e integradas na cultura organizacional, que são amplamente aceitas e dificilmente questionadas e tornam-se parte da rotina diária e da identidade da organização. Esse modelo geral dos processos de institucionalização traz luz sobre as relações entre estrutura formal e ação, e explora as condições sob as quais os atores sociais podem ser mais ou menos racionais ou institucionais (Tolbert e Zucker, 1999).

Nesse sentido, Dimaggio e Powell (2007) conceituam o Isomorfismo Organizacional como sendo a tendência das organizações de se tornarem mais semelhantes umas às outras, em termos de estrutura, cultura e práticas, devido a pressões ambientais e institucionais. Sugerem ainda que a teoria do isomorfismo institucional pode ajudar a explicar as tendências de homogeneização e de dominação das elites, sem ignorar a irracionalidade, o conflito e a variação que caracterizam a vida organizacional. Os autores descrevem três mecanismos de mudança isomórfica que explicam como as organizações tendem a se tornar mais semelhantes umas às outras devido a diversas pressões. Esses mecanismos são: coercitivo, mimético e normativo.

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações ou pela sociedade em geral. Essas pressões podem vir de regulamentos governamentais, leis, políticas públicas ou de outras organizações influentes. As organizações adotam certas práticas para cumprir com essas exigências ou para manter a legitimidade e obter recursos. O isomorfismo mimético ocorre quando as organizações imitam outras organizações, especialmente em situações de incerteza. Em um ambiente incerto, as organizações podem copiar práticas de outras percebidas como bem-sucedidas ou legítimas. Esse processo de imitação ajuda a reduzir a incerteza e a aumentar a legitimidade percebida. O isomorfismo normativo é resultado de pressões normativas associadas à profissionalização, onde profissionais em um campo compartilham normas e padrões de comportamento disseminados por meio de educação formal, redes profissionais e associações. A adoção de práticas comuns em uma profissão cria uma homogeneidade entre as organizações (Dimaggio e Powell, 2007).

Os referidos autores apresentam ainda o conceito de racionalidade coletiva, destacando que as organizações tendem a fazer suas escolhas influenciadas por fatores institucionais, como o ambiente legal, político, cultural e educacional, segundo a lógica dominante em seus campos organizacionais, considerando aqui como um conjunto de organizações que compartilham um domínio comum de atividade e interação entre si. Os campos organizacionais são moldados por processos de competição, cooperação, legitimação e regulação (Dimaggio e Powell, 2007).

Ao examinar as principais características da Teoria Institucional, percebe-se que ela avançou teoricamente ao melhorar a análise das estruturas formais, levando em conta suas propriedades simbólicas e a influência dos valores sociais e das interações com outras organizações em sua existência. Esse avanço foi alcançado através da análise fenomenológica dessas organizações.

2.2 Gestão Hospitalar no Setor Público

Na gestão pública é possível identificar práticas de controle gerencial comumente utilizadas em organizações privadas. A gestão de custos, por exemplo, é um artefato que, quando bem elaborado e utilizado, proporciona informações pertinentes para tomada de decisão e demonstra a transparência das ações da gestão. Além disso, diante da evolução tecnológica e de legislações e regulamentações, onde as informações sobre os gastos públicos estão cada vez mais transparentes para os cidadãos, se faz necessário que o setor público aplique de forma eficiente os recursos, que em muitas vezes são escassos (Espejo, Portulhak e Martins, 2015; Almeida *et al.*, 2019).

Silva (2024) investigou os artefatos de contabilidade gerencial adotados nas controladorias das prefeituras da Região Metropolitana do Recife (RMR). A pesquisa identificou o uso predominante de artefatos como orçamento, custeio padrão, planejamento estratégico e custeio baseado em atividades (ABC), associados a mecanismos isomórficos coercitivos e normativos. As escolhas dos artefatos gerenciais no setor público estão mais relacionadas a pressões externas e normas profissionais do que à imitação de outras organizações. Orçamento e custeio padrão são artefatos tradicionais, enquanto planejamento estratégico e ABC são considerados mais modernos.

Espejo, Portulhak e Martins (2015) analisaram as práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais no Brasil, considerando o porte como um fator explicativo para a adoção dessas práticas. Em 13 hospitais analisados, observaram baixa aderência aos artefatos de controle gerencial, com maior utilização de práticas relacionadas a planejamento estratégico e análises segmentadas. Os autores destacam a necessidade de conscientização dos gestores públicos sobre os benefícios dessas práticas e o estímulo à pesquisa acadêmica para o desenvolvimento administrativo dessas instituições. O planejamento estratégico, incluindo

visão, missão e objetivos de longo prazo, é o elemento mais adotado, enquanto técnicas mais complexas de controle gerencial apresentam baixa adesão.

Alami (2018) discutiu a importância do controle de gestão no setor hospitalar público, com foco no Marrocos. O autor enfatiza que o controle financeiro deve evoluir para coexistir com o controle de gestão, permitindo que as instituições públicas sejam mais dinâmicas e eficientes. Ressalta-se a necessidade de um sistema de informação de gestão e um sistema de controle interno robustos para apoiar a transição de um controle prévio para um controle de acompanhamento. A implementação de um controle de eficiência é vista como fundamental para reconciliar os princípios de autonomia e controle por meio de um compromisso negociado entre o estado e a instituição pública. O controle de gestão e a contratualização externa são apresentados como meios de promover a iniciativa dos gestores públicos e sua liberdade de ação.

A gestão de hospitais públicos enfrenta desafios que requerem a adoção de práticas avançadas de contabilidade gerencial e controle. A literatura destaca a necessidade de aprimoramento contínuo das práticas de controle gerencial e utilização eficiente de informações e indicadores para melhorar a tomada de decisões e a gestão hospitalar. Além disso, a implementação de sistemas de custos eficazes e o desenvolvimento de controles internos robustos são essenciais para alcançar a eficiência e transparência desejadas no setor público (Espejo, Portulhak e Martins, 2015; Alami, 2018; Borinelli *et al.*, 2020; Silva, 2024).

A contabilidade gerencial, e especificamente a gestão de custos, é fundamental para a eficiência e eficácia das operações hospitalares. Em um ambiente onde os recursos tendem a ser escassos, considerando a demanda crescente pelos serviços de saúde (Folland, Goodman e Stano, 2009), a capacidade de gerenciar custos de forma eficiente pode determinar a qualidade e a sustentabilidade dos serviços de saúde oferecidos. Martins (2018) destaca que a contabilidade de custos fornece informações essenciais para o planejamento, controle e tomada de decisões gerenciais, transformando dados brutos em informações acionáveis.

Buscando identificar lacunas e oportunidades na pesquisa de gestão de custos hospitalares, Silva *et al.* (2021) analisaram 109 artigos científicos brasileiros que discutiam a temática, entretanto, os autores perceberam que os estudos eram focados em métodos de custeio, especialmente o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Diante disso, a pesquisa destacou a necessidade de expandir os estudos para além dos métodos de custeio, abordando a gestão e mensuração de custos no contexto hospitalar.

Para melhorar a gestão de custos hospitalares, Jiang *et al.* (2022) desenvolveram um sistema de gerenciamento de custos baseado em atividades orientadas pelo tempo (TDABM) em hospitais públicos, melhorando a precisão da contabilidade de custos e a eficiência do trabalho da equipe médica. A implementação do TDABM permitiu um gerenciamento de custos mais eficiente e competitivo. Nesse sentido, Kludacz-Alessandri (2020) avaliou os efeitos de fatores estruturais na qualidade do sistema de custos e práticas de contabilidade gerencial, concluindo que o tamanho do hospital e o nível de informatização influenciam positivamente a qualidade do cálculo de custos. Práticas de contabilidade gerencial impactam diretamente o desempenho hospitalar.

Da Silva, Abbas e Crubellate (2021) fizeram um estudo visando analisar a influência das lógicas institucionais na adoção de práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros. As lógicas institucionais são princípios e práticas que moldam o comportamento dos indivíduos e organizações em um contexto social. Elas influenciam como as práticas organizacionais são produzidas, reproduzidas, modificadas e extintas. Para isso, foi aplicado um questionário aos hospitais, obtendo oitenta e cinco respostas válidas. O resultado do estudo destacou que motivações para mensuração e gestão de custos estão relacionadas às lógicas de profissionais, mercado, burocráticas e de comunidade. Sendo a lógica de mercado a que mais influência a adoção de práticas de custos. O estudo contribui empiricamente com o

entendimento de fatores que influenciam a utilização de práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais, importantes para controle e gerenciamento.

Nesse sentido, visando comparar a reforma gerencial no serviço público brasileiro com a australiana, Borges, Mario e Carneiro (2013) analisaram a implementação do sistema de custos no Brasil e concluíram que ela privilegiou soluções tecnológicas em detrimento de uma mobilização institucional abrangente, que incorporasse mudanças culturais profundas, o que pode limitar a efetividade da reforma em comparação com modelos mais holísticos, como o implementado na Austrália. O referido estudo ressaltou a necessidade de uma revisão abrangente das práticas de gestão, a fim de aumentar a eficácia e a qualidade dos gastos públicos. Ao examinar as iniciativas de reforma na Austrália, a pesquisa fornece sugestões perspicazes aplicáveis ao contexto brasileiro. Empregando a teoria institucional, reforça-se ainda a importância de reformular comportamentos, padrões e crenças organizacionais para facilitar a adoção de novas técnicas de gerenciamento. Afirma-se que uma transformação social e institucional mais ampla é fundamental para a integração bem-sucedida dos mecanismos de custos, o que, de fato, pode impactar a transparência e a responsabilidade na governança pública (Borges, Mario e Carneiro, 2013).

Borinelli *et al.* (2020) analisaram os desafios enfrentados na implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. A etapa de implantação do sistema nas unidades da amostra não foi concluída, comprometendo a implementação conforme planejado inicialmente. Os desafios foram agrupados em cinco categorias: características organizacionais e do processo de gestão, aspectos legais e normativos, diversidade de porte e complexidade dos hospitais, diversidade de objetos de custeio e propósitos de uso das informações, e prioridades da área de tecnologia da informação. Esses achados visam melhorar o conhecimento sobre o tema e auxiliar profissionais a superar esses desafios em projetos futuros.

Da Silva, Abbas e Crubellate (2021) investigaram como as lógicas institucionais influenciam a adoção de práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados brasileiros. O estudo revelou que as motivações para essas práticas estão ligadas a fatores profissionais (qualidade e excelência no serviço), de mercado (sustentabilidade financeira), burocráticos (padrões e protocolos) e comunitários (acessibilidade e transparência). O resultado da pesquisa demonstrou que a lógica de mercado é a principal influência na adoção de práticas de custos, seguida pela lógica da comunidade. A coexistência dessas lógicas contribui para a gestão hospitalar, respondendo às demandas por qualidade, acessibilidade e redução de custos. A lógica de mercado, focada em eficiência, lucro e concorrência, teve um impacto positivo na adoção dessas práticas.

Lordello, Caria e Oliveira (2023) analisaram as mudanças nos hospitais universitários federais (HUFs) brasileiros devido à implementação de um Sistema Integrado de Gestão Empresarial (ERP) focado na gestão hospitalar centrada no paciente, durante o período de 2009-2018. O estudo identificou pressões isomórficas, onde HUFs que adotaram práticas de gestão privada enfrentaram pressões para implementar o ERP, levando à descontinuação de práticas anteriores. Houve resistência dos funcionários assistenciais e desafios como falta de investimento em infraestrutura, planejamento inadequado e insuficiência de experiência do pessoal e do fornecedor. A pesquisa esclarece como o ambiente institucional molda as práticas organizacionais dos HUFs e sob quais condições eles resistem às pressões institucionais. Apesar dos avanços na informatização, a implementação completa do ERP e a transformação holística necessária ainda não foram plenamente alcançadas, afetando a percepção dos usuários sobre o sistema.

Nesse sentido, Uddin, Mori e Shahadat (2020) analisaram as reformas na governança de saúde em um hospital público japonês, destacando a resistência dos médicos aos ideais do New Public Management (NPM). Eles observaram que a reforma da governança hospitalar no Japão desafia os princípios do NPM na área da saúde, devido aos contextos culturais e históricos que

moldam a resistência dos médicos. O estudo critica a aplicação da governança NPM, centrada no Ocidente, em hospitais japoneses. Constatou-se que as reformas da saúde precisam considerar o contexto local para serem eficazes e envolver os profissionais de saúde para reduzir controvérsias. A estrutura de governança pretendida não se concretizou totalmente, e houve falta de envolvimento dos cidadãos e esforços insuficientes de gestão de custos. Além disso, os relatórios e avaliações foram simbólicos, servindo principalmente para buscar mais recursos. Apesar do referido estudo não citar a Teoria Institucional como base para análise, pode-se dizer que, conforme os resultados da pesquisa, percebem-se características de pressões isomórficas na reforma da governança da saúde no hospital público japonês que foi objeto de análise (Uddin, Mori e Shahadat, 2020).

A gestão de custos em hospitais públicos é um campo complexo, influenciado por diversas lógicas institucionais e práticas gerenciais, portanto, destaca-se a importância da adaptação e inovação contínua para enfrentar desafios e melhorar o desempenho hospitalar, promovendo a eficiência, qualidade e transparência nos serviços prestados.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesse estudo, pretende-se analisar as diretrizes sobre gestão de custos em hospitais públicos brasileiros, presentes no PNGC e no Projeto Otimiza SUS, sob a perspectiva da Teoria Institucional. Assim, quanto ao objetivo, esse estudo é considerado explicativo. Quanto à abordagem do problema, essa pesquisa foi classificada como qualitativa. Em relação aos procedimentos de coleta de dados, realizou-se pesquisa documental. Analisaram-se os documentos normativos que direcionam a aplicação de gestão de custos em hospitais públicos, do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e da Resolução SES/MG n.º 7.925, que institui o Projeto OtimizaSUS vinculado ao Módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Valora Minas).

Em relação ao PNGC, foram objeto de análise a Portaria nº 55, de 10 de janeiro De 2018, que institui, no âmbito do Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS) (Brasil, 2013); e o Manual Técnico de Custos do PNGC (Brasil, 2006). Esses documentos se encontram disponíveis no *website* do Ministério da Saúde, no link: <https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/pngc>. A portaria nº 55 possui três páginas e o manual do PNGC possui setenta e seis páginas. Ambos os documentos foram analisados na íntegra. Além dos referidos documentos federais, no âmbito estadual, foi analisada a Resolução SES/MG n.º 7.925, que institui o Projeto OtimizaSUS vinculado ao Módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Valora Minas) (Minas Gerais, 2021). A resolução possui quarenta e três páginas e foi analisada na íntegra.

Quadro 1 – Categorias da Teoria Institucional

Categorias	Subcategorias
1- Estágios da institucionalização Tolbert e Zucker (1999)	1.1 Habitualização (pré-institucionalização), 1.2 Objetificação (semi-institucionalização) e 1.3 Sedimentação (total institucionalização).
2- Tipos de Isomorfismo Dimaggio e Powell (2007)	3.1 Isomorfismo coercitivo, 3.2 Isomorfismo mimético e 3.3 Isomorfismo normativo.

Fonte: Elaborado pela autora

Para operacionalizar as fases da análise, adotou-se a técnica de análise de conteúdo conforme Bardin (2011), dividido em três etapas: (i) pré-análise, na qual se realizou a leitura flutuante dos documentos do PNGC e do OtimizaSUS, organizando o material e definindo os critérios de codificação; (ii) exploração do material, momento em que foram aplicadas as categorias analíticas previamente estabelecidas (Quadro 1); e (iii) tratamento dos resultados e interpretação, em que os dados extraídos foram organizados, sistematizados e interpretados à luz da Teoria Institucional, buscando evidenciar como os documentos normativos analisados expressam os mecanismos institucionais envolvidos na disseminação das práticas de gestão de custos no contexto hospitalar público.

4. RESULTADOS E ANÁLISE

Nesta seção, são apresentados os resultados da análise, a partir das categorias Estágios da institucionalização e Tipos de Isomorfismo; e subcategorias Habituação (pré-institucionalização), Objetificação (semi-institucionalização) e Sedimentação (total institucionalização); Isomorfismo coercitivo, Isomorfismo mimético e Isomorfismo normativo.

4.1 Estágios da institucionalização

Tolbert e Zucker (1999) afirmam que, até se tornarem institucionalizadas, as organizações passam por três estágios: habituação (pré-institucionalização), objetificação (semi-institucionalização) e sedimentação (total institucionalização). Para análise, considerou-se a institucionalização das práticas de gestão de custos em hospitais públicos.

Diante disso, pode-se dizer que os documentos analisados estão na fase de objetificação (semi-institucionalização), onde as práticas começam a ser formalizadas e reconhecidas como legítimas. Isso acontece porque se trata de normas e manuais governamentais, que prescrevem e regulamentam como deverá ser feita a gestão de custos nos hospitais públicos. São eles:

- Manual Técnico de Custos do PNGC;
- Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, que institui, no âmbito do Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS); e
- Resolução SES/MG n.º 7.925, de 10 de dezembro de 2021, que institui o Projeto OtimizaSUS vinculado ao Módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Valora Minas).

Nos documentos analisados, identificou-se que as práticas começam a ser formalizadas para a adoção do sistema de custeio por absorção, como, por exemplo:

O sistema de custeio por absorção faz apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos/serviços finais. O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira e talvez, por esta razão, seja o mais utilizado pelas instituições (Brasil, 2006 p. 16).

A metodologia adotada pelo PNGC é o sistema de custeio por absorção. Essa metodologia foi escolhida por ser de fácil aplicação e por ser a mais utilizada entre as instituições vinculadas ao SUS. Outro fator importante é que a sua

apuração é possível a partir da segmentação da instituição em centros de custos (Brasil, 2006; p. 18).

Nesses trechos do Manual Técnico de Custos do PNGC identifica-se o sistema de custeio por absorção já foi definido e os hospitais deverão seguir essa orientação.

Art. 6º - As disposições desta Resolução se aplicam aos estabelecimentos hospitalares públicos e filantrópicos sem fins lucrativos, com leitos totais maior ou igual a 50 leitos, tipificados no módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar – Valora Minas que aderirem ao Projeto OtimizaSUS (Minas Gerais, 2021; p. 4).

O artigo sexto da Resolução SES/MG n.º 7.925 delimita os hospitais que receberão os benefícios do Projeto OtimizaSUS, ilustrando a fase de objetificação.

Ao analisar a Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, no parágrafo quarto do artigo segundo, é possível identificar o seguinte objetivo do PNGC: “promover a cultura de gestão de custos no âmbito do SUS” (Ministério da Saúde, 2018; p. 1).

Nesse trecho, identifica-se a intenção do governo federal em estimular a cultura de gestão de custos nos hospitais públicos, para que no futuro, essa prática seja institucionalizada nessas organizações.

Infere-se que a fase de habitualização pode ter acontecido antes da formalização das normas e procedimentos, e que a partir da aplicação dessas normas, pretende-se chegar a fase de sedimentação (Tolbert e Zucker, 1999), onde a gestão de custos, por meio de um sistema implementado (APURASUS) será entendida como uma parte integral da operação do hospital, com a maioria dos funcionários cientes e treinados em seus procedimentos. Nesse contexto, com a aplicação das ações propostas nesses documentos, espera-se que a prática de gestão de custos seja considerada essencial para o funcionamento eficiente dos hospitais públicos.

4.2 Tipos de Isomorfismo

Dimaggio e Powell (2007) descrevem três mecanismos de mudança isomórfica que explicam como as organizações tendem a se tornar mais semelhantes umas às outras devido a diversas pressões. Esses mecanismos são: coercitivo, mimético e normativo.

4.2.1 Isomorfismo Coercitivo

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações ou pela sociedade em geral. Essas pressões podem vir de regulamentos governamentais, leis, políticas públicas, ou de outras organizações influentes (Dimaggio e Powell, 2007).

Todos os documentos analisados nessa pesquisa têm características do isomorfismo coercitivo, pois tratam de normas e regulamentos para a implantação da gestão de custos em hospitais públicos, portanto, trata-se de pressões formais.

Nos documentos, foram identificados alguns trechos que parecem remeter as pressões informais exercidas por outras organizações e pela sociedade. São eles:

Considerando a importância do desenvolvimento e disponibilização de ferramenta capaz de propiciar aos gestores do SUS informações que subsidiem a tomada de decisão racional, na utilização dos recursos disponíveis; e Considerando a necessidade de estimular a implementação de práticas administrativas que propiciem melhoria de processos, que resulte em

conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público no âmbito do SUS, resolve:

Art. 1º Fica instituído, no âmbito do Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS), com a finalidade de gerar e incentivar a efetiva utilização da informação de custos pelos gestores de saúde, no intuito de otimizar o desempenho do SUS (Ministério da Saúde, 2018; p. 1).

Nesses trechos da Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, observam-se argumentos relacionados a eficiência, eficácia e desempenho desses hospitais públicos, termos que são mais comumente citados na iniciativa privada e que ficaram recorrentes no serviço público, principalmente por demandas da sociedade por transparência dos gastos públicos. Identificaram-se argumentos semelhantes a esses no PNGC:

O que se observa é que as instituições de saúde no Brasil, principalmente as públicas, são as mais distantes do processo de modernização gerencial. A maioria dessas instituições utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento de seus custos reais, ou seja, não fazem uso de sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades (Brasil, 2006; p. 7)

No Projeto OtimizaSUS, existe um incentivo financeiro, destacado em seu artigo sétimo: “O valor do incentivo financeiro destinado à primeira onda de implantação do Programa OtimizaSUS perfaz o montante de R\$ 73.974.201,00 (setenta e três milhões, novecentos e setenta e quatro mil, duzentos e um reais) e correrá a conta das dotações orçamentárias...” (Minas Gerais, 2021; p. 5).

O artigo terceiro do Projeto OtimizaSUS destaca como um dos seus eixos o “subsídio à adesão ao Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC)” (Minas Gerais, 2021; p. 2), o que reforça o isomorfismo coercitivo (Dimaggio e Powell, 2007), a ser exigido que, para participar do Projeto OtimizaSUS, é obrigatória a adesão ao PNGC. Interessante destacar que, no parágrafo quinto do artigo terceiro da Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, é informado que a adesão ao PNGC não é obrigatória: “o caráter voluntário na adesão ao PNGC, cujos resultados dependem da decisão, motivação e proatividade dos atores envolvidos”. Entretanto, o Projeto OtimizaSUS impõe essa condição em suas diretrizes.

Dimaggio e Powell (2007) afirmam que, em muitos casos, as organizações podem ceder a essas pressões isomórficas do tipo coercitivas, adotando certas práticas apenas para cumprir com essas exigências ou para manter a legitimidade e obter recursos.

4.2.2 Isomorfismo Mimético

O isomorfismo mimético ocorre quando as organizações imitam outras organizações, especialmente em situações de incerteza. Em um ambiente incerto, as organizações podem copiar práticas de outras percebidas como bem-sucedidas ou legítimas (Dimaggio e Powell, 2007). Na gestão pública é possível identificar práticas de controle gerencial comumente utilizadas em organizações privadas, e os documentos analisados possuem diversos trechos nos quais é possível observar essa utilização de práticas de gestão privada na gestão pública, consideradas como modelos a serem seguidos para se atingir a eficiência e melhorar o desempenho o serviço. O artigo primeiro da Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, deixa clara essa intenção:

Art. 1º Fica instituído, no âmbito do Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS), com a finalidade de gerar e incentivar a efetiva utilização da informação de custos pelos gestores de saúde, no intuito de otimizar o desempenho do SUS (Ministério da Saúde, 2018; p. 1).

O parágrafo quatro do artigo segundo da Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, demonstra o isomorfismo mimético por meio da proposta de troca de informações e experiências com outras instituições: “fomentar a troca de informações e experiências, bem como parcerias intrainstitucionais e parcerias interinstitucionais, a fim de proporcionar o aprendizado conjunto em gestão de custos no SUS” (Ministério da Saúde, 2018; p. 1).

Outro exemplo de mimetismo (Dimaggio e Powell, 2007) encontra-se no parágrafo sexto do artigo terceiro da Portaria n.º 55, relacionado às diretrizes para a implementação do PNGC: “qualificar a gestão no SUS, aprimorando os processos administrativos e gerenciais envolvidos na disponibilização de serviços de saúde à população” (Ministério da Saúde, 2018; p. 1). Nesse trecho, percebe-se mais uma vez a preocupação em melhorar o desempenho dos serviços prestados, por meio da melhoria no gerenciamento dos hospitais, que se espera alcançar com a implantação do PNGC.

Na Resolução SES/MG n.º 7.925 (Projeto OtimizaSUS), em seus artigos segundo e terceiro, foram identificadas características de isomorfismo mimético (Dimaggio e Powell, 2007), como apresentado a seguir:

Art. 2º - O projeto OtimizaSUS tem por objetivo ampliar o acesso qualificado da população mineira e otimizar a utilização de recursos com foco na melhoria dos processos de trabalho dos estabelecimentos hospitalares.

Art. 3º - Configuram-se como eixos do OtimizaSUS:

I – fomento à utilização da Metodologia de Grupos de Diagnósticos Relacionados (Diagnosis Related Groups); e

II – subsídio à adesão ao Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC). (Minas Gerais, 2021; p. 2).

O Projeto OtimizaSUS, em seu artigo segundo, reforça a necessidade de otimização de recursos e na melhoria dos processos de trabalho, destacando a resposta a uma pressão do ambiente (Dimaggio e Powell, 2007) e, ao mesmo tempo, é um objetivo presente em praticamente todas as organizações em uma sociedade capitalista, que objetiva sempre obter melhores desempenhos. No artigo terceiro, observa-se utilização da metodologia de Grupos Diagnósticos Relacionados, que parece ser uma metodologia validada e reconhecida por seus resultados, conforme explicado no artigo quarto do referido projeto:

Art. 4º - O eixo relativo ao fomento à utilização da Metodologia de Grupos de Diagnósticos Relacionados tem por objetivo gerar maior eficiência nos gastos, diminuir do tempo médio de internações, redução de desperdícios e melhor controle de gestão, além de definir o produto hospitalar para fins de monitoramento, avaliação e gerência de qualidade da atenção hospitalar.

§ 1º - A metodologia é um sistema de classificação de pacientes internados em hospitais, desenvolvida na década de 60 por pesquisadores da Universidade de Yale nos Estados Unidos, que reflete a complexidade média dos de pacientes tratados, relacionando-os a uma expectativa de consumo de recursos (custo da assistência) e de desfecho na assistência prestada pelo hospital.

§ 2º - A construção de grupos homogêneos de pacientes possibilita a caracterização dos diferentes produtos hospitalares, que são entendidos como

o conjunto específico de serviços necessários para cada paciente (Minas Gerais, 2021; p. 2).

O Manual Técnico de Custos do PNGC, por si só, se configura como um exemplo de isomorfismo mimético (Dimaggio e Powell, 2007), pois estabelece as técnicas para a gestão de custos no âmbito do SUS. “Para que se alcance o objetivo inicial deste manual, isto é, homogeneizar os conceitos e metodologia de apuração de custos e implementar a metodologia adotada pelo PNGC no âmbito do SUS, primeiramente deve-se observar alguns pontos” (Brasil, 2006; p. 29).

4.2.3 Isomorfismo Normativo

O isomorfismo normativo é resultado de pressões normativas associadas à profissionalização, onde profissionais em um campo compartilham normas e padrões de comportamento disseminados por meio de educação formal, redes profissionais e associações (Dimaggio e Powell, 2007).

Foi identificadas características do isomorfismo normativo no Manual Técnico de Custos do PNGC, no seguinte trecho:

A etapa seguinte é a institucionalização do serviço em que são definidos a posição do departamento de custos na estrutura organizacional da instituição e o responsável por conduzir as atividades e suas atribuições. Faz-se necessária, nesse momento, além da delegação de responsabilidades para a implementação do serviço, a delegação da autoridade para executá-lo (Brasil, 2006; p.30.).

Nesse sentido, infere-se que, considerando a estrutura organizacional dos hospitais públicos, o responsável pelo departamento de custos ou algo semelhante, seria o contador. Esse será incumbido a implementar a gestão de custos, e fará isso a partir dos seus conhecimentos profissionais adquiridos.

No parágrafo quinto do artigo segundo, da Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, determina que um dos objetivos do PNGC é “estabelecer diretrizes para o acesso à base de conhecimento em custos gerada a partir das informações oriundas dos órgãos administrativos e unidades assistenciais do SUS participantes do PNGC” (Ministério da Saúde, 2018; p. 1). A partir desse objetivo, pode-se afirmar que ele tem características de isomorfismo normativo (Dimaggio e Powell, 2007), pois sugere que haverá uma base de conhecimentos em custos, disponível para consulta.

O artigo sétimo da portaria mencionada, instituiu a Câmara Técnica do PNGC e define as suas competências:

Art. 7º Fica instituída a Câmara Técnica Consultiva do PNGC - CT/PNGC, sob a coordenação do DESID/SE/MS, instância colegiada, com a finalidade de apoiar o processo de planejamento, monitoramento e avaliação do programa, com as seguintes competências:

- I - discutir aspectos metodológicos relacionados à apuração e gestão de custos em unidades públicas de saúde;
- II - propor mecanismos para a sistematização do conhecimento produzido no âmbito do PNGC;
- III - debater a incorporação de novas metodologias para a apuração de custos de órgãos, unidades de saúde, procedimentos e redes de atenção à saúde;
- IV - discutir evoluções tecnológicas no APURASUS;

V - analisar e propor mecanismos que assegurem a qualidade das informações geradas pelo APURASUS para o desenvolvimento e bom funcionamento do programa; e

VI - integrar as ações desenvolvidas pelo PNGC para ampliar a adesão de novos participantes. (Ministério da Saúde, 2018; p.2)

A partir da análise do artigo sétimo da Portaria n.º 55, pode-se dizer que a Câmara Técnica Consultiva do PNGC influenciará nas práticas de gestão de custos dos hospitais públicos que aderirem ao programa, configurando, assim, em isomorfismo normativo (Dimaggio e Powell, 2007).

Não foi localizada nenhuma característica do isomorfismo normativo na análise da Resolução SES/MG n.º 7.925 (Projeto OtimizaSUS). A partir da análise, infere-se que a referida resolução está mais caracterizada com o isomorfismo coercitivo, que resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações ou pela sociedade em geral. Nesse caso, as pressões vieram de regulamentos governamentais, leis e políticas públicas. Portanto, as organizações adotam certas práticas para cumprir com essas exigências ou para manter a legitimidade e obter recursos (Dimaggio e Powell, 2007).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar as diretrizes sobre gestão de custos em hospitais públicos brasileiros, presentes no PNGC e no Projeto Otimiza SUS, sob a perspectiva da Teoria Institucional. Para isso, realizou-se uma análise documental do PNGC e do Projeto Otimiza SUS, utilizando a técnica de análise de conteúdo. Foram analisados o Manual Técnico de Custos do PNGC, a Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, que institui o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS), e a Resolução SES/MG n.º 7.925, de 10 de dezembro de 2021, que institui o Projeto Otimiza SUS vinculado ao Módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Valora Minas).

Os conceitos da Teoria Institucional utilizados na pesquisa foram os Estágios da Institucionalização, propostos por Tolbert e Zucker (1999), e os Tipos de Isomorfismo, enunciados por Dimaggio e Powell (2007). A análise mostrou que os documentos estavam na fase de objetificação (semi-institucionalização), na qual as práticas começam a ser formalizadas e reconhecidas como legítimas. Considerou-se que a fase de habitualização pode ter ocorrido antes da formalização das normas e que, com a aplicação dessas normas, pretende-se alcançar a fase de sedimentação, onde a gestão de custos será integrada nas operações hospitalares.

A pesquisa identificou características de isomorfismo coercitivo em todos os documentos, devido às normas e regulamentos para a gestão de custos. Além disso, argumentos sobre eficiência, eficácia e desempenho foram encontrados, refletindo pressões informais da sociedade por transparência nos gastos públicos. O Projeto Otimiza SUS, com seu incentivo financeiro, exemplifica isomorfismo coercitivo, onde organizações podem adotar práticas apenas para cumprir exigências e manter legitimidade.

Foram identificadas características do isomorfismo mimético em todos os documentos analisados, sobretudo no Manual Técnico de Custos do PNGC, que por si só, se configura como um exemplo de isomorfismo mimético, pois estabelece as técnicas para a gestão de custos no âmbito do SUS. Na gestão pública é possível identificar práticas de controle gerencial comumente utilizadas em organizações privadas. Os documentos analisados possuem diversos trechos onde foram observadas propostas de utilização de práticas de gestão privada na gestão pública, consideradas como modelos a serem seguidos para se atingir a eficiência e melhorar o desempenho o serviço.

Identificaram-se poucas características do isomorfismo normativo. No Manual Técnico de Custos do PNGC, foi identificado um trecho relacionado à etapa de institucionalização do programa, que define o departamento de custos como responsável por conduzir as atividades de implantação de gestão de custos na organização pública. Nesse sentido, considerando o isomorfismo normativo, infere-se que, de forma geral, na estrutura organizacional dos hospitais públicos, o responsável pelo departamento de custos é o contador, que será incumbido a implementar a gestão de custos, e fará isso a partir dos seus conhecimentos profissionais adquiridos.

Na Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018, existe uma diretriz sobre a criação de uma base de conhecimento em custos, disponível para consulta, o que sugere características de isomorfismo normativo. Ainda na referida portaria, foi identificada a proposta de criação de uma Câmara Técnica Consultiva do PNGC que influenciará nas práticas de gestão de custos dos hospitais públicos que aderirem ao programa, configurando assim, em isomorfismo normativo. Não foi localizada nenhuma característica do isomorfismo normativo na análise da Resolução SES/MG n.º 7.925 (Projeto OtimizeSUS).

Essa pesquisa limitou-se a fazer uma análise documental das diretrizes relacionadas à gestão de custos em hospitais públicos do SUS. Como proposta para futuras pesquisas, sugere-se que sejam efetuadas pesquisas qualitativas, com a utilização de entrevistas e questionários, para identificar características da teoria institucional na rotina da organização, considerando a gestão de custos ou qualquer outra prática de gestão, para identificar em qual estágio de institucionalização ela se encontra dentro da organização. Além disso, sugere-se a análise de outros programas e políticas públicas, que possam ser relacionadas à Teoria Institucional, visando trazer mais exemplos práticos dessa teoria aplicada à gestão no setor público.

REFERÊNCIAS

ALAMI, Saad. hospital management control system. **Journal of Academic Finance**, v. 9, n. 2, p. 104-114, 31 dez. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.59051/joaf.v9i2.132>. Acesso em: 23 abr. 2024.

ALMEIDA, José Henrique Matias de; AQUINO, Cíntia Vanessa Monteiro Germano; SILVA, Clayton Robson Moreira da. Quanto custa um aluno do ensino superior? Um estudo na Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). **Educação Online**, v. 14, n. 30, p. 93-111, 30 mar. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.36556/eol.v14i30.505>. Acesso em: 2 abr. 2024.

BARDIN, L. Análise de conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2011.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 2, p. 469-491, abr. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/s0034-76122013000200009>>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BORINELLI, Márcio Luiz *et al.* Desafios no Desenvolvimento e na Implantação de Sistemas de Custos em Hospitais Universitários Brasileiros. **ABCustos**, v. 15, n. 3, 31 dez. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.47179/abcustos.v15i3.584>. Acesso em: 25 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria n.º 3.390, de 30 de dezembro de 2013. **Institui a Política Nacional de Atenção Hospitalar (PNHOSP) no âmbito do Sistema Único de**

Saúde (SUS), estabelecendo-se as diretrizes para a organização do componente hospitalar da Rede de Atenção à Saúde (RAS). Diário Oficial da União, 2013.

_____. **Programa Nacional de Gestão de Custos:** manual técnico de custos conceitos e metodologia. Ministério da Saúde, Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos, Departamento de Economia da Saúde. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som. **Manual prático.** Vozes: Petrópolis. 2002.

BURRELL, G., MORGAN, G. **Sociological Paradigms and Organizational Analysis:** Elements of the Sociology of Corporate Life. London: Heinemann. 1979.

DA SILVA, Beatriz Negrelli; ABBAS, Katia; CRUBELLATE, João Marcelo. Lógicas Institucionais na Mensuração e Gestão de Custos em Hospitais Acreditados. **Contabilidade Gestão e Governança**, v. 24, n. 3, p. 349-369, 30 dez. 2021. Disponível em: https://doi.org/10.51341/1984-3925_2021v24n3a6. Acesso em: 13 maio 2024.

DIMAGGIO, P. J.; Powell, W. W. Jaula de Ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. In: Caldas, M.; Bertero, O. (Orgs.). **Teoria das Organizações.** São Paulo: Atlas, 2007.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES (EBSERH). **Sobre os Hospitais Universitários Federais**, 2022a. Disponível em: <<https://www.gov.br/ebserh/pt-br/hospitais-universitarios/sobre-os-hospitais-universitarios-federais>>. Acesso em: 29 mar 2024.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; PORTULHAK, Henrique; MARTINS, Daiana Bragueto. Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. **Gestão & Regionalidade**, v. 31, n. 92, p. 39-52, 2015.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** Rio de Janeiro: Atlas, 2011. E-book. p.227. ISBN 9788522478729. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522478729/>. Acesso em: 12 nov. 2024.

FOLLAND, Sherman; GOODMAN, Allen C.; STANO, Miron. The Economics of Health and Health Care, 6th international edition. **Boston ua: Prentice Hall**, 2009.

GUERREIRO, Reinaldo *et al.* O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, dez. 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/s1984-92302005000400005>. Acesso em: 2 abr. 2024.

JIANG, Qiwen *et al.* Research on Time-Driven Activity-Based Management System of Public Hospitals. **Frontiers in Public Health**, v. 9, 27 jan. 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.3389/fpubh.2021.763829>. Acesso em: 23 maio 2024.

KLUDACZ-ALESSANDRI, Magdalena. The Relationship between Cost System Functionality, Management Accounting Practices, and Hospital Performance. **Foundations of Management**, v. 12, n. 1, p. 223-236, 1 jan. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.2478/fman-2020-0017>. Acesso em: 22 maio 2024.

LORDELLO, Heloisa Siqueira; CARIA, Ana; OLIVEIRA, Lídia. A implementação de ERP nos hospitais universitários federais brasileiros: uma análise institucional. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 5, p. 8200-8225, 2023.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2018. 370 p.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Saúde. Resolução SES/MG n.º 7.925, de 10 de dezembro de 2021. **Institui o Projeto OtimizaSUS vinculado ao Módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais – Valora Minas e dá outras providências**. Disponível em: < <https://portal-antigo.saude.mg.gov.br/images/documentos/RESOLU%C3%87%C3%83O%20SES%207925%20-%20CIB.pdf> >. Acesso em: 20 jun. 2025.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (Brasil). Portaria n.º 55, de 10 de janeiro de 2018. **Institui, no âmbito do Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS)**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília–DF, 12 jan. 2018.

SILVA, Dayvson Ricardo Rufino da. Artefatos de contabilidade gerencial no setor público: análise dos mecanismos isomórficos à luz da teoria institucional. **Revista Fatec Zona Sul**, v. 10, n. 3, p. 1-19, 29 fev. 2024. Disponível em: https://doi.org/10.26853/refas_issn-2359-182x_v10n03_01. Acesso em: 27 mai. 2024.

SILVA, Beatriz Negrelli da *et al.* 16 Anos de Estudos Sobre a Gestão de Custos em Hospitais: Realizações, Lacunas e Oportunidades de Pesquisas Futuras. **Pensar Contábil**, v. 22, n. 79, 2021. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3597/2723>. Acesso em 22 mar. 2024.

TOLBERT, P. A.; Zucker, L. G. A institucionalização da Teoria Institucional. In: Clegg, S.; Hardy, C.; Nord, W. R. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999.

UDDIN, Shahzad; MORI, Yuji; SHAHADAT, Khandakar. Private management and governance styles in a Japanese public hospital: A story of west meets east. **Social Science & Medicine**, v. 245, p. 112719, jan. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2019.112719>. Acesso em: 25 maio 2024.

UNITED NATIONS SUSTAINABLE DEVELOPMENT SOLUTION NETWORK (UNSDN). **About the SDGs**. 2017. Disponível em: <<https://sdgs.un.org/goals>>. Acesso em 06 abr. 2024.