

Análise Institucional de Práticas de Contabilidade Gerencial Com Ênfase em Custos Hospitalares: Uma Revisão Sistemática

Ana Paula Silva Almeida (UFU) - anapaullas@gmail.com

Márcia Mascarenhas Alemão (UFMG) - marcia.alemao@yahoo.com.br

Antonio Sergio Torres Penedo (UFU) - drpenedo@gmail.com

Resumo:

A gestão de hospitais públicos envolve desafios que exigem práticas de controle gerencial capazes de assegurar eficiência e transparência na utilização dos recursos públicos (Espejo, Portulhak & Martins, 2018). A gestão de custos é uma dessas práticas, cujo uso eficiente fornece informações para a tomada de decisões. À luz da Teoria Institucional, estruturas formais, como as hospitalares, refletem regras institucionalizadas que conferem legitimidade, mas podem se dissociar das atividades operacionais, criando lacunas entre o formal e o real (Meyer & Rowan, 1977). Este estudo realizou uma revisão sistemática da literatura sobre práticas de Contabilidade Gerencial analisadas sob a Teoria Institucional, com ênfase na gestão de custos, a fim de identificar tendências e lacunas para pesquisas futuras. Foram consultadas as bases Scopus e Web of Science, publicados entre 2001 e 2024. Analisou-se somente artigos classificados conforme a Avaliação Scimago Journal & Country Rank (SJR) - Q1 a Q4. Após esse filtro, restaram oitenta e sete artigos lidos na íntegra e categorizados por assunto. Observou-se predominância de estudos qualitativos e que apenas seis artigos abordaram a gestão de custos sob essa perspectiva teórica, revelando um campo ainda pouco explorado. A análise aponta que investigar a gestão de custos hospitalares à luz da Teoria Institucional pode ampliar a compreensão da relação entre legitimidade organizacional e práticas gerenciais. Propõe-se, assim, a integração da Velha Economia Institucional (VEI) e da Nova Sociologia Institucional (NSI) para analisar práticas de gestão de custos em hospitais públicos, permitindo examinar tanto suas dimensões simbólicas quanto operacionais.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Contabilidade Gerencial. Gestão de Custos Hospitalares. Hospitais Públicos.

Área temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos

Análise Institucional de Práticas de Contabilidade Gerencial Com Ênfase em Custos Hospitalares: Uma Revisão Sistemática

RESUMO

A gestão de hospitais públicos envolve desafios que exigem práticas de controle gerencial capazes de assegurar eficiência e transparência na utilização dos recursos públicos (Espejo, Portulhak & Martins, 2018). A gestão de custos é uma dessas práticas, cujo uso eficiente fornece informações para a tomada de decisões. À luz da Teoria Institucional, estruturas formais, como as hospitalares, refletem regras institucionalizadas que conferem legitimidade, mas podem se dissociar das atividades operacionais, criando lacunas entre o formal e o real (Meyer & Rowan, 1977). Este estudo realizou uma revisão sistemática da literatura sobre práticas de Contabilidade Gerencial analisadas sob a Teoria Institucional, com ênfase na gestão de custos, a fim de identificar tendências e lacunas para pesquisas futuras. Foram consultadas as bases *Scopus* e *Web of Science*, publicados entre 2001 e 2024. Analisou-se somente artigos classificados conforme a Avaliação Scimago Journal & Country Rank (SJR) – Q1 a Q4. Após esse filtro, restaram oitenta e sete artigos lidos na íntegra e categorizados por assunto. Observou-se predominância de estudos qualitativos e que apenas seis artigos abordaram a gestão de custos sob essa perspectiva teórica, revelando um campo ainda pouco explorado. A análise aponta que investigar a gestão de custos hospitalares à luz da Teoria Institucional pode ampliar a compreensão da relação entre legitimidade organizacional e práticas gerenciais. Propõe-se, assim, a integração da Velha Economia Institucional (VEI) e da Nova Sociologia Institucional (NSI) para analisar práticas de gestão de custos em hospitais públicos, permitindo examinar tanto suas dimensões simbólicas quanto operacionais.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Contabilidade Gerencial. Gestão de Custos Hospitalares. Hospitais Públicos.

Área Temática: 6. Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos.

1 INTRODUÇÃO

A gestão de hospitais públicos no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) apresenta-se como um grande desafio, em virtude da complexidade inerente às suas atividades e da natureza gratuita e universal do atendimento oferecido. 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 um 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 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, Aquino & Silva, 2019). Na saúde pública, por definição, os recursos são escassos, considerando a demanda infinita (Folland, Goodman & Stano, 2009). Diante disso, 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).

Estruturas organizacionais formais, como hospitais públicos, constantemente surgem como reflexos de regras institucionalizadas que são racionalizadas e funcionam como mitos que as organizações adotam para ganhar legitimidade e acesso a recursos. No entanto, para manter essa conformidade cerimonial, as organizações tendem a desacoplar suas estruturas formais das atividades operacionais reais, criando lacunas entre o que está formalmente estabelecido e o que é efetivamente realizado (Meyer & Rowan, 1977). 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 (Tolbert & Zucker, 1999). Nesse sentido, Dimaggio e Powell (2019) 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.

Scapens (1994) sugere que a Contabilidade Gerencial pode ser compreendida como um conjunto de rotinas, com práticas como o cálculo de custos, a elaboração de orçamentos e a geração de relatórios evoluindo e consolidando-se ao longo do tempo, influenciadas pelas instituições e pelas dinâmicas organizacionais. 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 a Contabilidade Gerencial, aqui entendida como uma instituição, pode ser moldada por rotinas e hábitos arraigados nas organizações. A cultura organizacional, com suas normas, valores e práticas, exerce influência sobre a Contabilidade Gerencial, permeando suas práticas e ferramentas (Guerreiro et al., 2005). Diante disso, considerando que estudos sobre gestão de custos hospitalares no Brasil ainda se encontram insipientes (Silva et al., 2021), pretende-se, com esse estudo, responder a seguinte questão: **“Como a literatura acadêmica tem analisado as práticas de Contabilidade Gerencial relacionadas à gestão de custos sob a perspectiva da Teoria Institucional, e quais lacunas se apresentam para futuras investigações sobre a gestão de custos hospitalares nesse contexto?”** O presente estudo pretende fazer uma revisão da literatura sobre análise de práticas de Contabilidade Gerencial tendo como teoria base a Teoria Institucional, com ênfase em práticas relacionada à gestão de custos, fornecendo assim subsídios para trabalhos futuros, que pretendam analisar a gestão de custos hospitalares a partir da lente da Teoria Institucional. Para isso, será feito uma revisão sistemática da literatura, a partir da busca em bases internacionais (*Scopus* e *Web of Science*) com o intuito de identificar artigos que analisaram as práticas de Contabilidade Gerencial a partir da Teoria Institucional, com o propósito de identificar aqueles que focaram seus estudos em custos hospitalares.

No Brasil, a gestão de custos hospitalares é um campo de estudo que ainda se

encontra em desenvolvimento, particularmente no contexto dos hospitais públicos. Embora a literatura existente aborde diversos aspectos da Contabilidade Gerencial, há uma lacuna considerável quando se trata de sua aplicação prática e eficácia em ambientes hospitalares públicos (Silva et al., 2021). Do ponto de vista prático, essa pesquisa pode oferecer diretrizes e recomendações para gestores hospitalares e formuladores de políticas sobre como implementar de forma eficaz a gestão de custos em hospitais públicos. Os resultados podem ajudar a identificar barreiras e facilitadores para a adoção dessas práticas, fornecendo uma base empírica para intervenções futuras. A melhoria da gestão desses hospitais, especialmente em termos de custos, pode impactar positivamente 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) e Educação de Qualidade (ODS 4) (UNSDN, 2017).

Este artigo está estruturado em cinco seções. Após esta introdução, a seção 2 aprofunda o referencial teórico. A seção 3 detalha os procedimentos metodológicos. A seção 4 apresenta e discute os resultados. Por fim, a seção 5 traz as considerações finais, implicações e limitações do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Institucional e Contabilidade Gerencial

Teoria Institucional consiste em um conjunto de construtos teóricos oriundos, principalmente, da economia, da sociologia e da ciência política. Suas três principais vertentes são a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI), as quais apresentam diferenças substanciais entre si. Enquanto a VEI e a NSI rompem com a abordagem neoclássica, priorizando os processos históricos e culturais, sendo enquadradas em um paradigma interpretativo, a NEI mantém premissas neoclássicas e se alinha a um paradigma positivista. Apesar dessas distinções, um ponto em comum une as três correntes: o reconhecimento do papel central das instituições no comportamento humano em atividades sociais (Scapens, 1994; Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2011).

A Velha Economia Institucional (VEI) rompe com a perspectiva da economia neoclássica, que considera o homem como um agente totalmente racional, desvinculado de valores, contextos históricos e aspectos culturais. Na abordagem da VEI, o indivíduo ocupa uma posição central na análise, sendo entendido como agente tanto na formação quanto na transformação das instituições, enquanto também é influenciado por elas. Dessa forma, elementos como políticas, crenças, poder, hábitos e valores são fundamentais para a compreensão do fenômeno institucional. A VEI direciona seu foco às microinstituições, ou seja, às interações entre indivíduos no contexto organizacional. Busca-se compreender como as práticas se tornam institucionalizadas por meio da interação contínua entre ações individuais e estruturas institucionais, enfatizando o papel da repetição de comportamentos na consolidação de regras e rotinas como práticas institucionalizadas (Bush, 1987; Scapens, 1994; Burns & Scapens, 2000 e Frezatti et al., 2011;).

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 e analisa como as

instituições influenciam a estrutura e o comportamento organizacional. As estruturas formais das organizações frequentemente se baseiam em 'mitos' institucionalizados, ou seja, crenças amplamente aceitas sobre racionalidade e eficiência. Embora nem sempre eficazes na prática, essas estruturas são adotadas como forma de legitimação diante do ambiente institucional (Meyer & Rowan, 1977; Tolbert & Zucker, 1999; Dimaggio & Powell, 2007 e Frezatti et al., 2011).

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.

Tolbert e Zucker (1999) 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.

No contexto da Contabilidade Gerencial, uma prática contábil é considerada cerimonial quando, apesar de cumprir funções técnicas, não influencia diretamente as ações do gestor com base nas informações fornecidas. Por outro lado, a sociomaterialidade de uma prática contábil é vista como instrumental quando, além de cumprir seu papel técnico, incentiva a ação social, levando o gestor a tomar decisões com base nas informações geradas (Bush, 1987).

Bush (1987) argumenta que a mudança institucional ocorre através da interação dinâmica entre esses dois sistemas de valores. O avanço tecnológico e o acúmulo de conhecimento, impulsionados pela busca por soluções instrumentais, desafiam as estruturas cerimoniais existentes, levando a um processo de ajuste institucional. No entanto, a mudança progressiva, que se caracteriza pela substituição de valores cerimoniais por valores instrumentais, enfrenta um obstáculo: o encapsulamento cerimonial. Esse processo ocorre quando as novas tecnologias e conhecimentos são incorporados à estrutura institucional de forma a preservar a dominância dos valores cerimoniais.

Como alternativa à teoria neoclássica, Scapens (1994) propõe a economia institucional como um arcabouço analítico mais adequado para a compreensão da Contabilidade Gerencial. O referido autor sugere que a Contabilidade Gerencial pode ser compreendida como um conjunto de rotinas, com práticas como o cálculo de custos, a elaboração de orçamentos e a geração de relatórios evoluindo e consolidando-se ao longo do tempo, influenciadas pelas instituições e pelas dinâmicas organizacionais. Essas rotinas surgem da repetição de ações em resposta a estímulos específicos, transformando-se em hábitos e, posteriormente, em comportamentos amplamente compartilhados e aceitos dentro da organização. Além de estabilizar os processos organizacionais, as rotinas também refletem e codificam as instituições, traduzindo valores, crenças e normas em práticas e procedimentos concretos.

Contudo, essa estabilidade inerente às rotinas pode dificultar a implementação de mudanças e a adaptação a novos contextos.

No estudo de Burns e Scapens (2000), é apresentado um framework baseado na Teoria Institucional, especialmente na Velha Economia Institucional, para analisar a mudança na Contabilidade Gerencial. O modelo propõe que tal mudança é um processo contínuo e evolutivo, influenciado por fatores internos e externos à organização. Entre as influências externas, destacam-se as pressões econômicas por eficiência técnica e a necessidade de atender às expectativas de stakeholders para obter legitimidade. Internamente, as instituições, os circuitos de poder e o nível de confiança nos contadores desempenham papéis fundamentais na aceitação e no uso de práticas contábeis. O *framework* também estabelece uma relação dinâmica entre ações, regras, rotinas e instituições. As ações cotidianas dos indivíduos são moldadas por regras e rotinas existentes, que codificam instituições previamente internalizadas. Por outro lado, essas instituições são continuamente reformuladas por meio das práticas e interações organizacionais, evidenciando um processo dinâmico de evolução institucional.

Scapens (2006) traçou um paralelo entre sua trajetória pessoal e as mudanças de paradigma na área, desde a ênfase inicial em modelos matemáticos prescritivos, baseados na economia, até a busca por compreender as práticas reais a partir de abordagens positivistas e interpretativistas. A partir dos anos 2000, Scapens passa a se dedicar ao estudo das mudanças nas práticas contábeis, utilizando o *framework* desenvolvido com John Burns (2000), baseado na velha economia institucional (VEI).

Esse *framework* destaca a interação dinâmica entre instituições, regras e rotinas, e ações, demonstrando como as práticas contábeis são moldadas por uma complexa rede de influências inter-relacionadas, tanto internas quanto externas à organização. Scapens (2006) ilustra a aplicação da Teoria Institucional com estudos de caso realizados por seus orientandos, que exploram temas como a interação entre instituições internas e externas, o papel da confiança, a influência do poder, e a capacidade de agência dos atores na promoção da mudança. O autor reconhece, porém, limitações do *framework*, como a ênfase em instituições internas e a pouca atenção dada à mudança institucional. Scapens (2006) defende a pluralidade metodológica e teórica na pesquisa em Contabilidade Gerencial, e destaca a importância de traduzir os avanços teóricos em ideias práticas para os profissionais da área.

2.2 Gestão de Custos em Hospitais Públicos

A aplicação dos conceitos de custos em hospitais é fundamental para uma gestão eficiente, pois permite compreender a relação entre os custos e variáveis operacionais, como número de pacientes atendidos, exames realizados e cirurgias efetuadas. A mensuração adequada desses custos possibilita a formulação de estratégias de controle, a avaliação da rentabilidade de procedimentos e serviços, o suporte à definição de tabelas de valores e a distribuição equitativa de recursos entre as diferentes atividades hospitalares, promovendo maior eficiência e sustentabilidade na gestão (Ching, 2001).

Kaplan e Porter (2011) analisaram a crise crescente dos custos em saúde, que nos Estados Unidos ultrapassa 17% do PIB, apontando que a principal causa reside na falha estrutural na medição dos custos, e não em fatores médicos ou regulatórios. Os autores destacam a ausência de compreensão sobre o custo real do cuidado ao paciente, já que a mensuração é feita por especialidade ou departamento, e não

considerando o ciclo completo de cuidado por condição médica. Essa limitação gera confusão entre preços cobrados, valores reembolsados e custos efetivos.

Para superar esse cenário, propõem o uso do Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), que mensura custos com base no tempo e no custo dos recursos utilizados, tendo o paciente como unidade central de análise. Essa abordagem possibilita identificar desperdícios, otimizar a utilização de recursos, reduzir variações desnecessárias, melhorar a integração entre departamentos e apoiar reembolsos baseados em valor. Além disso, o TDABC fornece base para planejamento de capacidade e orçamentos mais precisos, contribuindo para maior eficiência (Kaplan e Porter, 2011).

Os autores Mauss e Souza (2008) afirmam que, na esfera da administração pública, a gestão de custos hospitalares enfrenta desafios semelhantes aos observado no setor privado, especialmente no que diz respeito à busca por eficiência e controle orçamentário. A Reforma Administrativa, consolidada em 1998 por meio da Emenda Constitucional nº 19, marcou uma importante mudança ao estabelecer diretrizes voltadas ao controle das finanças públicas, à eficiência gerencial e à promoção de uma gestão pública eficaz.

Esse novo paradigma enfatiza o planejamento estratégico e a transparência na utilização dos recursos públicos, exigindo que as organizações adotem práticas gerenciais voltadas para a melhor utilização dos recursos públicos. Nesse contexto, a contabilidade de custos assume papel central como ferramenta de apoio à gestão pública, fornecendo subsídios essenciais para a tomada de decisões, o monitoramento e controle de despesas e a prestação de contas à sociedade, reforçando a transparência e a responsabilidade na administração dos serviços públicos, incluindo os de saúde, e contribuindo para a eficiência e a sustentabilidade das políticas públicas. Além disso, a implementação de sistemas de custos eficazes e o desenvolvimento de controles internos são essenciais para alcançar a eficiência e transparência desejadas no setor público (Mauss & Souza, 2008, Espejo, Portulhak & Martins, 2018; Borinelli, Rocha, Carneiro & Silva, 2020).

A gestão de hospitais públicos no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) apresenta-se como um desafio singular, 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 nº 3.390, de 30 de dezembro de 2013, a PNHOSP estabelece diretrizes 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), a PNHOSP 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).

3 METODOLOGIA

Esse estudo visa fazer uma revisão sistemática da literatura sobre análise de práticas de Contabilidade Gerencial tendo como teoria base a Teoria Institucional, com ênfase em práticas relacionada à gestão de custos, fornecendo assim subsídios para trabalhos futuros, que pretendam analisar a gestão de custos hospitalares a partir da lente da Teoria Institucional. A abordagem metodológica dessa pesquisa utilizou como modelo o estudo de Soeiro e Wanderley (2019) que contribui com a estruturação do processo da revisão sistemática elaborada, conforme Figura 1:

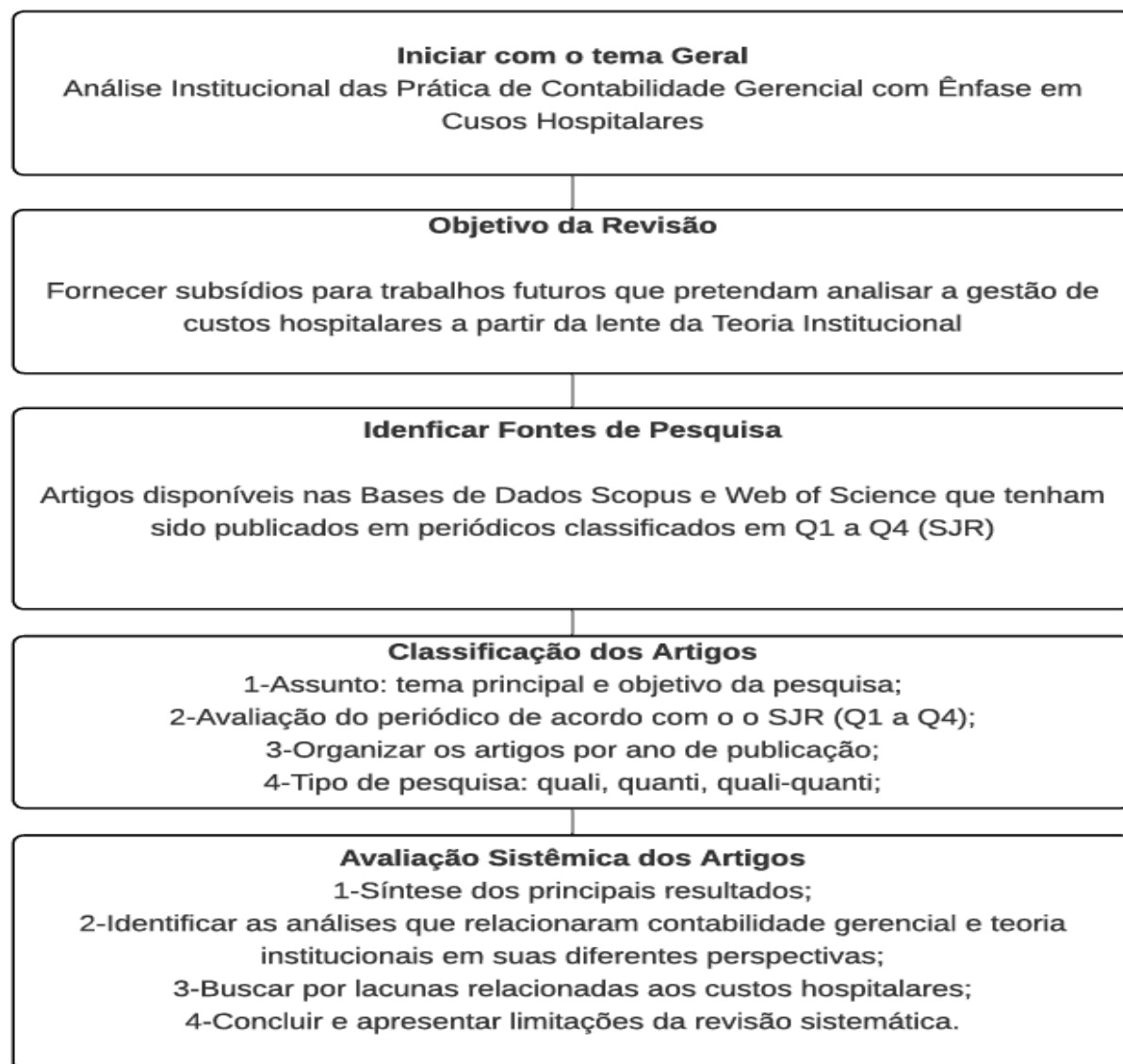


Figura 1: Síntese do processo da revisão sistemática

Fonte: Adaptada de Soeiro & Wanderley (2019)

Para isso, efetuou-se pesquisa sistemática nas bases de dados *Web of Science* e *Scopus*. A princípio, os termos utilizados para busca estavam relacionados a custos hospitalares e Teoria Institucional, foram utilizados os seguintes termos: ("*Institutional Theory*") AND ("*hospital costs*"), entretanto, não retornaram resultados em nenhuma das bases. Na segunda tentativa de busca utilizou-se os termos ("*Institutional theory*") AND ("*management accounting*"), que retornou 99 resultados na base Web of Science e 105 resultados na Scopus, totalizando assim, 204 artigos. Após retirados os duplicados, ficaram 159 artigos.

Após a leitura do resumo, excluiu-se 50 artigos, restando um total de 109 artigos para leitura e análise. Após a leitura, foram excluídos mais 08 artigos. Os artigos foram classificados conforme a Avaliação Scimago Journal & Country Rank (SJR) – Q1 a Q4. A plataforma SJR organiza os periódicos por áreas temáticas, quartis (Q1 a Q4, sendo Q1 os 25% mais bem ranqueados) e países, permitindo análises comparativas do impacto científico global. Foram considerados para análise somente aqueles com classificação na SJR. Após esse filtro, restaram, finalmente, oitenta e sete artigos lidos na íntegra e categorizados por assunto, conforme Quadro 01:

Assunto	Quantidade de Artigos
1-Pesquisa em Contabilidade Gerencial (PCG)	14
2-Contabilidade Gerencial (CG) – Temas Diversos	10
3-Contabilidade de Gestão Ambiental (CGA)	20
4-Contabilidade Gerencial no Setor Público (CGSP)	18
5-Mudança na Contabilidade Gerencial (MCG)	25
Total Geral	87

Quadro 1: Categorização dos Artigos por Assunto

Fonte: Dados da Pesquisa

A categorização por assunto surgiu a partir da leitura dos artigos e identificação do tema principal e objetivo das pesquisas. Outras análises foram feitas, relacionadas a classificação dos periódicos pela SJR, período de publicação dos artigos e tipo de pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em relação ao tipo de pesquisa, os artigos foram classificados como “quali”, “quanti” e “quali-quanti”. A partir dos dados do Quadro 02, verifica-se que existe uma predominância de pesquisas qualitativas relacionadas ao tema Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional.

Tipo de Pesquisa	Quantidade de Artigos
Quali	55
Quanti	30
Quali-quanti	2
Total Geral	87

Quadro 2: Tipo de Pesquisa

Fonte: Dados da Pesquisa

Para avaliar a qualidade dos periódicos onde os artigos foram publicados, utilizou-se a Avaliação Scimago Journal & Country Rank (SJR) – Q1 a Q4. A plataforma SJR organiza os periódicos por áreas temáticas, quartis (Q1 a Q4, sendo Q1 os 25% mais bem ranqueados) e países, permitindo análises comparativas do

impacto científico global. Nessa pesquisa, foram analisados somente aqueles periódicos com classificação na SJR, conforme apresentado no Quadro 3:

Avaliação SJR	Quantidade de Artigos
Q1	36
Q2	35
Q3	11
Q4	5
Total Geral	87

Quadro 3: Avaliação SJR

Fonte: Dados da Pesquisa

A partir dos dados do Quadro 3, pode-se dizer que um total de setenta e um artigos foram avaliados em Q1 (36) e Q2 (35), ou seja, 81% dos artigos analisados forma bem classificados pela SJR. Nesse sentido, foi verificada a quantidade de artigos em cada periódico, conforme apresentado no Quadro 4.

Periódicos	Quantidade de Artigos	SJR
Journal of Accounting & Organizational Change	19	Q2
Management Accounting Research	11	Q1
Accounting, Auditing & Accountability Journal	6	Q1
Business Strategy and the Environment	3	Q1
Financial Accountability & Management	3	Q1
Sustainability	3	Q2
Outros periódicos	42	Q1 a Q4
Total Geral	87	-

Quadro 4: Quantidade de artigos por periódicos

Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados o Quadro 4 demonstram que o periódico que apresentou mais artigos sobre o tema pesquisa foi o “Journal of Accounting & Organizational Change” avaliado com Q2 pelo SJR, tendo um total de dezenove artigos. Em segundo lugar, ficou o “Management Accounting Research” com onze artigos, classificado em Q1, seguido do “Accounting, Auditing & Accountability Journal” com seis artigos e classificação em Q1. Os periódicos “Business Strategy and the Environment”, “Financial Accountability & Management” e “Sustainability” apresentaram três artigos sobre o tema pesquisado.

Analisou-se os anos de publicação dos artigos. Conforme Figura 1, percebe-se que os artigos foram produzindo entre os anos de 2001 e 2024, tendo observado um aumento de produções sobre o tema no período de 2019 a 2024.

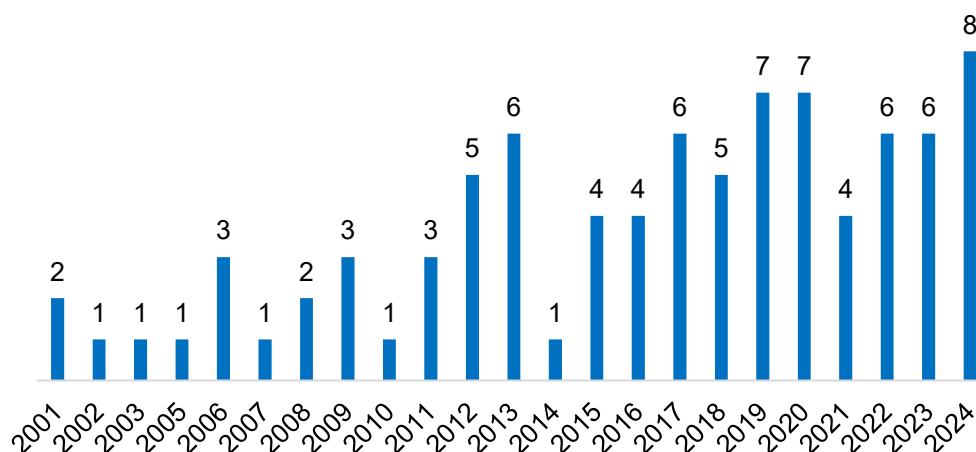


Figura 1: Período de Produção dos Artigos Analisados

Fonte: Dados da Pesquisa

Os artigos foram analisados de acordo com as categorias descritas no Quadro 1. Quatorze artigos que tiveram como tema principal a Pesquisa em Contabilidade Gerencial (PCG) relacionada com a Teoria Institucional. Esses artigos, de forma geral, caracterizam-se por serem revisões da literatura, onde os autores argumentaram sobre a possibilidade de analisar a Contabilidade Gerencial por meio de teorias explicativas e críticas, como alternativa às teorias tradicionais positivistas. Alguns autores, como Baxter e Chua (2003), Zarifah e Siti-Nabiha (2012) Hopper e Bui (2016) propuseram novas agendas de pesquisas, que incluem a Teoria Institucional como base teórica, para compreender a influência de pressões sociais, políticas e institucionais na Contabilidade Gerencial, além de considerarem como as percepções individuais e as ações coletivas moldam mudanças institucionais.

Nos dez artigos empíricos categorizados como Contabilidade Gerencial (CG) – Temas Diversos, identificaram-se temas como: adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS), medição e gestão de desempenho, trajetória do EVA (Economic Value Added) como sistema de Contabilidade Gerencial, sociomaterialidade das práticas de Contabilidade Gerencial, sistemas de controle gerencial (MCS), práticas de Contabilidade Gerencial (MAPs) em universidades, gestão de riscos corporativos (ERM) em mercados desenvolvidos e em desenvolvimento, práticas de Contabilidade Gerencial em empresas de serviços financeiros e contábeis, Práticas de Contabilidade Gerencial (MAPs) no Vietnã, destacando a coexistência de abordagens tradicionais, dentre outras. As conclusões demonstraram que a Teoria Institucional pode ser utilizada como lente teórica para explicar a atuação das diferentes práticas de Contabilidade Gerencial, entendida como uma instituição, em empresas localizadas em países distintos, considerando a influência de fatores internos e externos às organizações.

Os vinte estudos empíricos categorizados como Contabilidade de Gestão Ambiental (CGA), que utilizaram a Teoria Institucional com base teórica predominante para explicar os fenômenos observados na adoção da CGA em empresas de diversos país, como Austrália, China, Malásia, Paquistão, Líbia, Bangladesh, Indonésia, países da região do Oriente Médio e Norte da África, Egito, Jordânia, Índia, Vietnã, Omã e Iêmen. Após análise dos vinte artigos sobre CGA, infere-se que a implantação de prática de gestão ambiental sob influência de pressões institucionais (coercivas, normativas e miméticas) pode ser explicada por meio da Teoria Institucional. Destaca-

se ainda que essas pressões impactam positivamente no desempenho financeiro e ambiental das empresas analisadas.

Outros dezoito artigos abordaram as práticas de Contabilidade Gerencial no Setor Público (CGSP), como orçamento, BSC, implementação das IPSAS, Riscos Corporativos (ERM), dentre outras, tendo a Teoria Institucional como base para explicar as pressões internas e externas exercidas sobre as organizações públicas, evidenciando que a efetividade da Contabilidade Gerencial em contextos públicos decorre da interação entre isomorfismos institucionais (coercitivos, miméticos e normativos) e a agência dos atores internos. Dentre os dezoito estudos empíricos que se concentraram em analisar a CGSP, utilizando a Teoria Institucional como arcabouço teórico, alguns autores analisaram essa dinâmica em hospitais públicos. Kamal Hassan (2005) explorou o papel da Contabilidade Gerencial na implementação de reformas organizacionais em um hospital público no Egito; Grafton, Abernethy e Lillis (2011), investigaram como fatores institucionais moldam as escolhas de *design* organizacional em redes hospitalares mandatadas na Austrália; Kantola e Järvinen (2012) analisaram a adoção tardia do sistema de Grupo de Diagnósticos Relacionados (DRG) em hospitais finlandeses e Fahlevi et al. (2021) analisaram as mudanças na Contabilidade Gerencial desencadeadas pela implementação do sistema de pagamento por DRG em um hospital público indonésio.

Os estudos classificados como CGSP chegaram a conclusões semelhantes, evidenciando que pressões coercitivas, miméticas e normativas impulsionaram a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial em resposta a demandas governamentais e influências de agências internacionais. Além disso, destacaram resistências à mudança e a inadequação dos sistemas ao contexto hospitalar, reforçando as tensões entre a lógica gerencial e a lógica médica, bem como a manutenção do *status quo*. Nesse cenário, os sistemas de Contabilidade Gerencial funcionaram mais como instrumentos simbólicos de legitimidade institucional do que como ferramentas efetivas de gestão.

Por fim, os vinte e cinco estudos que foram categorizados no tema Mudança na Contabilidade Gerencial (MCG) demonstraram como a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial, em especial no setor bancário, é moldada por pressões institucionais e por dinâmicas internas das organizações. Outras pesquisas destacaram o papel central de atores organizacionais, denominados empreendedores institucionais (gestores, consultores ou especialistas) na mediação entre pressões institucionais e mudanças nas práticas e papéis profissionais, com base na Teoria Institucional. Algumas pesquisas demonstraram como processos históricos e contextos institucionais moldam a evolução das práticas e estruturas contábeis. Esses estudos que tiveram como foco a mudança na Contabilidade Gerencial sugerem que a mudança institucional em contextos organizacionais depende tanto das estruturas normativas, regulatórias e cognitivas do campo quanto da capacidade dos atores de mobilizar recursos simbólicos, políticos e culturais para legitimar novas práticas.

A partir da leitura e análise dos artigos da busca sistemática, procurou-se identificar aqueles artigos que tiveram como tema principal a gestão de custos e/ou objeto de análise hospitais públicos. Pode-se afirmar que, do total de oitenta e sete artigos, somente seis analisaram as práticas de gestão de custos sob a perspectiva da Teoria Institucional, quatro artigos tiveram como objeto de análise hospitais públicos e três artigos analisaram organizações de saúde (públicas e privadas), conforme Quadro 5:

Título do Artigo	Autores	Ano	Categoria	Tema principal/Objeto de Análise
External pressures and financial performance of Indonesian MSMEs: role of material flow cost accounting	Soewarno, Basoeki e Tjahjadi	2023	CGA	Gestão de Custos
Organisational design choices in response to public sector reforms: A case study of mandated hospital networks	Grafton, Abernethy e Lillis	2011	CGSP	Hospitais públicos como objeto de análise
Analysing the Institutional Logic of Late DRG Adopters	Kantola e Järvinen	2012	CGSP	Hospitais Públicos como objeto de análise
Management accounting and organisational change: an institutional perspective	Kamal Hassan	2005	CGSP	Gestão de Custos e Hospitais Públicos como objeto de análise
DRG-based payment system and management accounting changes in an Indonesian public hospital: exploring potential roles of big data analytics	Fahlevi et al.	2021	CGSP	Gestão de Custos e Hospitais Públicos como objeto de análise
Public cost and management accounting system implementation and performance: an integrative approach	Dimitrić, Škalamera-Alilović e Duhovnik	2016	CGSP	Gestão de Custos
The Impact of Changes in Regulation on Cost Behavior	Holzhacker, Krishnan e Mahlendorf	2015	MCG	Gestão de Custos e Organizações de Saúde
Role of management accounting in applying new institutional logics	Järvinen	2016	MCG	Organizações de Saúde
ABC and organizational change: an institutional perspective	Soin, Seal e Cullen	2002	MCG	Gestão de Custos
Hospital acquisitions, parenting styles and management accounting change: An institutional perspective	Dossi et al.	2017	MCG	Organizações de Saúde

Quadro 5: Tema principal e/ou Objeto de Análise

Fonte: Dados da Pesquisa

Os artigos do Quadro 5, que tiveram como tema principal a gestão de custos e/ou como objeto de análise hospitais e outras organizações de saúde, destacaram a importância da adaptação e inovação contínua para enfrentar desafios e melhorar o desempenho hospitalar e das organizações de saúde, promovendo a eficiência, qualidade e transparência nos serviços prestados, utilizando a Teoria Institucional como lente de teórica. 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 são escassos e a demanda é infinita (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, principalmente no setor público.

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. Sob a perspectiva da Teoria Institucional, Guerreiro et al. (2005) afirmam que a cultura organizacional, com suas normas, valores e práticas, exerce influência sobre a Contabilidade Gerencial, permeando suas práticas e ferramentas. Assim, percebe-se a existência de uma lacuna em estudos empíricos das práticas de gestão de custos em hospitais públicos, tendo como lente a Teoria Institucional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve como objetivo efetuar uma revisão da literatura sobre análise de práticas de Contabilidade Gerencial tendo como teoria base a Teoria Institucional, com ênfase em práticas relacionada à gestão de custos, fornecendo assim subsídios para trabalhos futuros, que pretendam analisar a gestão de custos hospitalares a partir da lente da Teoria Institucional. Para isso, foi feito um levantamento teórico dos principais autores da Teoria Institucional, considerando duas vertentes: Velha Economia institucional (VEI) e Nova Sociologia Institucional (NSI), analisou-se o Estado da Arte, buscando por pesquisas em bases internacionais (*Scopus* e *Web of Science*) que analisaram as práticas de Contabilidade Gerencial a partir da Teoria Institucional e apresentou-se algumas pesquisas que relacionaram especificamente a Teoria Institucional com custos hospitalares.

A partir da busca sistemática nas bases de dados *Web of Science* e *Scopus*, selecionou-se 87 artigos, que foram categorizados por assunto: sendo, quatorze artigos relacionados com o tema “Pesquisa em Contabilidade Gerencial” (PCG); dezoito artigos com o tema “Contabilidade Gerencial no Setor Público” (CGSP); vinte artigos com o tema “Contabilidade Gerencial Ambiental” (CGA), vinte e cinco artigos relacionados com “Mudança na Contabilidade Gerencial” (MCG) e dez artigos com o tema “Contabilidade Gerencial - Temas Diversos” (CG). Verificou-se a predominância de pesquisas qualitativas relacionadas ao tema Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional. Os artigos analisados foram produzindo entre os anos de 2001 e 2024, tendo observado um aumento de produções sobre o tema no período de 2019 a 2024.

Em relação à análise dos periódicos, constatou-se que um total de setenta e um artigos foram avaliados em Q1 (36) e Q2 (35), ou seja, 81% dos artigos analisados forma bem classificados pela SJR. O periódico que apresentou mais artigos sobre o tema pesquisa foi o “Journal of Accounting & Organizational Change” avaliado com Q2 pelo SJR, tendo um total de dezenove artigos. Em segundo lugar, ficou o “Management Accounting Research” com onze artigos, classificado em Q1, seguido do “Accounting, Auditing & Accountability Journal” com seis artigos e classificação em Q1. Os periódicos “Business Strategy and the Environment”, “Financial Accountability & Management” e “Sustainability” apresentaram três artigos sobre o tema pesquisado.

Após leitura e análise dos artigos da busca sistemática, pode-se afirmar que, do total de oitenta e sete artigos, somente seis analisaram as práticas de gestão de custos sob a perspectiva da Teoria Institucional, quatro artigos tiveram como objeto de análise hospitais públicos e três artigos analisaram organizações de saúde (públicas e privadas). 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 são essenciais para alcançar a eficiência e transparência desejadas no setor público (Mauss & Souza, 2008; Espejo, Portulhak & Martins, 2018; Borinelli et al., 2020).

Esse estudo possui limitações em relação às bases de dados, pois foram selecionadas apenas duas: *Web of Science* e *Scopus*, além disso, os artigos foram escolhidos de forma subjetiva, a partir da leitura e análise dos títulos e resumos. Para futuras pesquisas, sugere-se que as buscas sejam ampliadas para outras bases de dados, e outros termos de pesquisas sejam definidos, para expandir os resultados retornados na busca sistemática.

Conclui-se que a análise da gestão de custos hospitalares sob a perspectiva da Teoria Institucional representa uma lacuna ainda pouco explorada na literatura. Essa abordagem pode ampliar a compreensão sobre como práticas de Contabilidade Gerencial, especialmente a gestão de custos, são institucionalizadas em contextos organizacionais complexos, como os hospitais públicos. Ademais, a integração entre a Velha Economia Institucional (VEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI) oferece um importante embasamento teórico para analisar as dimensões simbólicas e operacionais dessas práticas, contribuindo tanto para o avanço teórico quanto para a reflexão prática sobre a eficiência e a legitimidade na gestão hospitalar.

REFERÊNCIAS

- Almeida, J. H. M. d., Aquino, C. V. M. G., & Silva, C. R. M. d. (2019). Quanto custa um aluno do ensino superior? Um estudo na Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). *Educação Online*, 14(30), 93–111. <https://doi.org/10.36556/eol.v14i30.505>
- Borinelli, M. L., Rocha, W., Carneiro, D. M., & Silva, A. d. S. (2020). Desafios no desenvolvimento e na implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. *ABCCustos*, 15(3). <https://doi.org/10.47179/abccustos.v15i3.584>
- Brasil. Ministério da Saúde. (2013). Portaria nº 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). Recuperado de https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt3390_30_12_2013.html
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Bush, P. D. (1987). The Theory of Institutional Change. *Journal of Economic Issues*, 21(3), 1075–1116. <https://doi.org/10.1080/00213624.1987.11504697>
- Ching, H. Y. (2000). *Manual de Custos de Instituições de Saúde: Sistemas Tradicionais de Custos e Sistema de Custeio Baseado Em Atividades (ABC)*. Atlas.
- Da Silva, B. N., Abbas, K., & Crubellate, J. M. (2021). Lógicas Institucionais na Mensuração e Gestão de Custos em Hospitais Acreditados. *Contabilidade Gestão e Governança*, 24(3), 349–369. https://doi.org/10.51341/1984-3925_2021v24n3a6
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (2007). Jaula de Ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. In: Caldas, M.; Bertero, O. (Orgs.). *Teoria das Organizações*. Atlas.
- Espejo, M. M. D. S. B., Portulhak, H., & Martins, D. B. (2015). Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. *Gestão &*

Regionalidade, 31(92). <https://doi.org/10.13037/gr.vol31n92.2421>

Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). (2022). Sobre os Hospitais Universitários Federais, 2022. Recuperado de: <https://www.gov.br/ebserh/pt-br/hospitais-universitarios/sobre-os-hospitais-universitarios-federais>.

Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A.R. D., & Junqueira, E. (2011). Controle gerencial: uma abordagem da Contabilidade Gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522478729>

Folland, S., Goodman, A. C., Stano, M. (2009) The Economics of Health and Health Care (6th ed). Prentice Hall.

Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91–106. <https://doi.org/10.1590/s1984-92302005000400005>

Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). How to solve the cost crisis in health care. *Harv Bus Rev*, 89(9), 46-52.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>

Martins, E., & Rocha, W. (2018). Contabilidade de custos (11th ed). Atlas.

Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2008). Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público. Atlas.

Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301–321. <https://doi.org/10.1006/mare.1994.1019>

Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1–30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>

Silva, B. N. D., Alcantara, C. C. V. D., Fontana, S. V., & Abbas, K. (2021). 16 Anos de Estudos Sobre a Gestão de Custos em Hospitais: Realizações, Lacunas e Oportunidades de Pesquisas Futuras. *Pensar Contábil*, 22(79).

Soeiro, T. d. M., & Wanderley, C. d. A. (2019). A Teoria Institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291–316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>

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

United Nations Sustainable Development Solution Network (UNSDN). (2017). About the SDGs. Recuperado de <https://sdgs.un.org/goals>.