



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 7. n. 2, jul./dez. 2015

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 23.09.2014. Revisado por pares em: 06.04.2015. Reformulado em: 13.04.2015. Avaliado pelo sistema double blind review.

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

USE OF MANAGEMENT ACCOUNTING ARTIFACTS: COMPARATIVE BETWEEN ACCREDITED HOSPITALS IN BRAZIL WITH NON ACCREDITED OF MANAUS CITY (AM)

EL USO DE ARTEFACTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN: COMPARACIÓN DE LOS HOSPITALES ACREDITADOS EN BRASIL CON LA NO ACREDITADA LA CIUDAD DE MANAUS (AM)

Autores

Redvânia Vieira Xavier

Professora Mestra em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas (UFAM) – Endereço: Av. General Rodrigo Octávio Jordão Ramos, 3000, Campus Universitário, Coroado I Manaus/Amazonas – Brasil. Telefone: (92) 9230-1529
E-mail: red.vania.vieira@gmail.com

Manoel Martins do Carmo Filho

Professor Doutor da Universidade Federal do Amazonas (UFAM) – Endereço: Av. General Rodrigo Octávio Jordão Ramos, 3000, Campus Universitário, Coroado I Manaus/Amazonas – Brasil. Telefone: (92) 9982-0076
E-mail: martins.manoel@gmail.com

RESUMO

Os artefatos de contabilidade são os instrumentos utilizados para produzir informações e conseguir eficácia nos negócios. A acreditação hospitalar é uma certificação hospitalar que visa à melhoria da qualidade nos serviços de saúde. Porém, ainda não foi pesquisado se existe diferença no uso dos artefatos de contabilidade gerencial nas entidades hospitalares acreditadas e nas não acreditadas do Brasil. A pesquisa tem como objetivo geral: analisar os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados no Brasil e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM). Este estudo é uma pesquisa exploratória, quantitativa, realizada por meio de levantamento (*survey*). A população da pesquisa é de 17 hospitais, sendo 12 acreditados e 5 não acreditados. Por fim, a pesquisa conclui que existe diferença no uso dos artefatos de contabilidade entre as entidades hospitalares acreditadas e as não acreditadas, dando ênfase no artefato “*Balanced Scorecard (BSC)*”.

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

ABSTRACT

The accounting artifacts are the instruments used to produce information and achieve business efficiency. The hospital accreditation is an hospital certification aimed at improving quality services in healthcare. But, has not yet been researched whether there are differences in the use of management accounting artifacts in the hospital accredited entities and non-accredited in Brazil. The research has as a general objective: To analyze the management accounting artifacts in accredited hospitals in Brazil and not accredited in Manaus city (AM). This study is a exploratory, quantitative research, conducted through survey. The research population is 17 hospitals, being 12 accredited and 5 non-accredited. Finally, the research concludes that there is a difference in the use of accounting artifacts between accredited hospital entities and non-accredited, emphasizing the artifact "Balanced Scorecard (BSC)".

Keywords: Artifacts. Management accounting. Accreditation. Hospitals. Controller.

RESUMEN

Los artefactos de contabilidad son los instrumentos utilizados para producir información y lograr la eficiencia empresarial. La acreditación del hospital es una certificación de hospital que tiene como objetivo mejorar la calidad de los servicios de salud. Pero, aún no se ha investigado si existen diferencias en el uso de artefactos de contabilidad de gestión en las entidades hospitalarias acreditadas y no acreditadas en Brasil. La investigación tiene como objetivo general es analizar los artefactos de la contabilidad de gestión en los hospitales acreditados en Brasil y el no acreditado la ciudad de Manaus (AM). Este estudio es una investigación cuantitativa exploratorio, realizada a través de la encuesta (encuesta). La población de la investigación es de 17 hospitales, 12 acreditados y no acreditados 5. Por último, la investigación concluye que hay una diferencia en el uso de artefactos contables entre las entidades hospitalarias acreditados y no acreditados, haciendo hincapié en el artefacto "Balanced Scorecard (BSC)".

Palabras clave: artefactos. La contabilidad de gestión. Acreditación. Hospitales. Contralor.

1 INTRODUÇÃO

A acreditação hospitalar é um instrumento que já vem sendo utilizado em alguns países de forma voluntária, e em outros de forma obrigatória. É um método que ajuda os hospitais aperfeiçoar e melhorar a qualidade do atendimento ao paciente, alinhando-os aos ensinamentos de Duarte e Silvino (2010), que afirmam ser necessário que exista mudança na cultura das instituições hospitalares para aquiescência do sucesso e na melhoria dos seus processos.

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

Conforme Viana *et al.* (2011) faltam estudos sobre as organizações que não possuem acreditação, assim como também faltam estudos que evidencie a importância da acreditação para os hospitais, visto que é o processo que tem como missão garantir qualidade na prestação de serviços hospitalares e benefícios institucionais.

A acreditação hospitalar de forma abrangente é um mecanismo que avalia a qualidade dos serviços hospitalares e por este motivo, a instituição que consegue esta certificação é bem vista no mercado nacional e internacional. Porém, atualmente existem poucas pesquisas

argumentando sobre os benefícios trazidos após a certificação hospitalar. Existem ainda várias dúvidas acerca da certificação nas organizações hospitalares não acreditadas.

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

A acreditação hospitalar visa desde a estrutura da instituição ao monitoramento do planejamento estratégico. Para uma boa elaboração de um planejamento estratégico, os gestores necessitam de artefatos de contabilidade gerencial modernos e que sejam adequados ao seu ramo de atividade. **Mas, será que os artefatos de contabilidade de uma organização que possui a acreditação internacional tem um diferencial a mais em relação a organização não acreditada? Será se os artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais acreditados são os mesmos artefatos utilizados pelos hospitais não acreditados?**

O estudo analisa a hipótese de que se um hospital é acreditado, possivelmente utiliza artefatos diferenciados dos hospitais que não possuem a certificação.

A cidade de Manaus (AM) foi investigada na pesquisa, pois possui uma população significativa para o Brasil e é uma das cidades de maior renda *per capita* no país, mas aparentemente não está investindo em qualidade no atendimento ao paciente, uma vez que possui até a data da pesquisa, apenas dois hospitais que adquiriram o certificado de acreditação hospitalar de nível nacional, certificado este que visa desde a melhoria na estrutura para atender o paciente com qualidade, até o controle dos resultados das entidades hospitalares.

A pesquisa tem como objetivo geral: analisar os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados do Brasil e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM). E como Objetivos específicos: 1. Identificar quais os artefatos de contabilidade gerencial são usados nos hospitais acreditados no Brasil e nos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM). 2. Comparar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial em hospitais com acreditação com hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM). 3. Apontar se existe diferença entre o uso dos artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais acreditados do Brasil com os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).

A pesquisa contribui para a literatura por duas razões. Primeira, evidencia-se por meio de estatística quais os artefatos de contabilidade gerencial são aceitos pelos hospitais da amostra da pesquisa. Segunda, considerando a escassez de estudos empíricos na área hospitalar.

Este estudo divide-se em 05 (cinco) seções. Na primeira seção encontra-se a introdução, na segunda o referencial teórico, abordando aspectos que dão embasamento ao estudo. Na terceira seção apresenta-se a metodologia da pesquisa, na quarta seção a análise dos resultados e na quinta seção tem-se a conclusão e recomendações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GESTÃO HOSPITALAR

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

Conforme Lino *et al.* (2008), para que o gestor de uma entidade hospitalar consiga ser um bom administrador, ele precisa aprender a trabalhar com uma gama de diversidades que fazem parte da rotina de um gestor hospitalar, como por exemplo, os diversos clientes internos e externos que geralmente se reportam a ele para encontrar as soluções para seus problemas.

Em consoante, Malágon-Lodono (2000) explica que a organização hospitalar é um centro de serviços onde são empregados diversos tipos de profissionais que são necessários aquisição da qualidade no atendimento, logo a estratégia de gerenciamento dessas entidades precisa ser bastante estudada antes de ser aplicada para tentar conseguir bons resultados com o menor custo-benefício.

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

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

Para a melhorar a assistência na saúde, foi criada a gestão da qualidade nas instituições hospitalares, com o foco nos processos ligados diretamente ao paciente, para um melhor entendimento neste assunto, o tópico a seguir aborda o tema de forma abrangente.

2.1.1 GESTÃO DA QUALIDADE EM SAÚDE

A gestão voltada para a qualidade em saúde é um ferramenta criada para a melhoria da assistência da saúde, este tipo de gestão é de suma importância para a organização hospitalar (LABBADIA *et al.*, 2004).

Chamando a atenção para a necessidade de melhoria da qualidade da assistência, Matos *et al* (2006) afirma que as entidades de saúde vem sofrendo grandes mudanças, que vão das novas formas de reorganização aos avanços tecnológicos.

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

Neves Junior (2004) afirma que a gestão da qualidade visa um diferencial competitivo nas organizações hospitalares, que vem se tornando algo essencial para a continuação das instituições. A gestão da qualidade estabelece um conjunto de normas, avaliações e controles fundamentais que fortalecem as entidades de saúde como um todo.

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

No que se refere à qualidade nos serviços hospitalares, Barcellos (2005) afirma que a maioria dos programas de qualidade que existe atualmente deixam a desejar, pois não desenvolveram as ações de melhorias adaptadas ao controle de custo hospitalar. A autora

informa que autores renomados e empresas diretamente ligadas com os programas de qualidade total e melhoria contínua, utilizam fortemente a nomenclatura “adequação ao uso”. O uso desta expressão vem mostrar para os hospitais que eles precisam reconhecer que o mercado está ficando mais exigente e que eles precisam se adequar aos processos padronizados da certificação da qualidade. Em contra partida Guimarães Júnior (2005) explica que para justificar a implantação do sistema de qualidade, o programa tem por obrigatoriedade trazer retorno dos investimentos para a empresa.

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

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

2.2 ACREDITAÇÃO HOSPITALAR NO BRASIL E NO MUNDO

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

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

2.2.1 MODELOS DE CERTIFICAÇÕES DE ACREDITAÇÃO HOSPITALAR

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

2.2.1.1 PROGRAMA BRASILEIRO DE ACREDITAÇÃO HOSPITALAR

Com o aval do Ministério da Saúde, foi criado o Manual Brasileiro de Acreditação. Este manual fornece os procedimentos para obter a acreditação hospitalar e avalia todos os serviços de um hospital geral. Existem três níveis de métodos esperados, onde o primeiro nível é chamado de Exigências Mínimas, e está relacionado ao exercício profissional e as características para a prestação de serviço. O segundo nível, são os padrões de qualidade no

atendimento. E o terceiro nível são padrões de excelência, que busca identificar os hospitais que praticam a melhoria contínua dos atendimentos (ONA, 2010).

A acreditação tem como objetivo conquistar o melhor para o paciente, para a instituição e os demais envolvidos no processo (ONA, 2010). O manual brasileiro de acreditação hospitalar examina todos os serviços hospitalares. Atualmente no Brasil existem três níveis de atenção, práticas ou métodos esperados (ONA 2010), relacionados de acordo com o quadro 1:

Quadro 1 – Níveis de acreditação

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

Fonte: Adaptado pelos autores com base nas informações da ONA (2010).

2.2.1.2 PROGRAMA DO CONSÓRCIO BRASILEIRO DE ACREDITAÇÃO – CBA/JCI

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

As creditações internacionais como a *JCI* emitem os Manuais Internacionais de Acreditação (SANCHEZ, 2003). Os manuais de acreditação internacionais da *JCI* possuem onze capítulos que determinam as funções a serem seguidas. Estas funções estão divididas em dois grandes grupos que são: as relacionadas aos cuidados prestados aos pacientes e as relativas à gerência da organização (*JCI/CBA*, 2010). O quadro 2 especifica as funções dos dois grandes grupos (*JCI/CBA*, 2010):

Quadro 2 – Funções da acreditação internacional

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

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas informações do Manual da *JCI/CBA* (2010).

Conforme demonstrado no quadro 2, uma das funções relativa a gerência da organização é a função Gerenciamento da Comunicação e Informações (MCI). De acordo o Manual da *JCB/CBA* (2010), na seção desta função é abordado os seguintes assuntos: 1. Comunicação com a comunidade; 2. Comunicação com pacientes e familiares; 3.

Comunicação entre profissionais dentro e fora da instituição; 4. Liderança e planejamento; 5. Prontuário clínico do Paciente; e 6. Dados e informações agregadas.

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

2.2.1.3 PROGRAMA CANADENSE DE ACREDITAÇÃO – CCHSA

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

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

2.3 OS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Os instrumentos utilizados de forma rotineira nas empresas para adquirir informações aos clientes internos e que também buscam a institucionalização da contabilidade gerencial são denominados de artefatos de contabilidade gerencial (SCOTT, 2001). Conforme o autor os artefatos são utilizados de acordo com a cultura e o aprendizado adquirido pela empresa.

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

Para conseguir eficácia nos negócios, as empresas necessitam de informações para a tomada de decisão, a contabilidade gerencial produz estas informações com a ajuda dos seus diversos artefatos (SOUZA *et al.*, 2003).

A *International Federation of Accountants (IFAC)*, por intermédio de um pronunciamento denominado *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*, definiu 04 (quatro) estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial. Soutes e De Zen (2005) relacionaram os estágios e os artefatos que estão descritos no pronunciamento do IMAP 1 de acordo com o quadro 3:

Quadro 3 – Evolução dos estágios e artefatos de contabilidade gerencial

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

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

Costa (2010) e Macohon (2009) informam que a classificação dos estágios evolutivos e os artefatos definidos no pronunciamento do IMAP 1 demonstrados no quadro 3, colaborou fortemente para a expansão de vários seguimentos na área contábil.

Na pesquisa de Teixeira *et al.* (2011), os autores considerou os artefatos como tradicionais os agrupados no 1º e 2º estágios, e como artefatos modernos os constantes no 3º e 4º estágios, seguindo a classificação elaborada por Sulaiman *et al.* (2004). Teixeira *et al.* (2011), buscaram identificar o grau de utilização dos artefatos de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. A pesquisa foi realizada no ano de 2008 e identificou que se destacaram: a análise por centro de responsabilidade, custeio por absorção, orçamento anual e sistema de informação gerencial como os artefatos mais utilizados pelas empresas daquele estado. Em contrapartida o BSC, custeio ABC, custeio do ciclo de vida do produto, custeio kaizen, custeio RKW, EVA e análise da teoria das restrições foram os artefatos com os menores índice de uso, pois estes apresentaram grau de utilização abaixo de 20%.

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

Em contrapartida Beuren e Erfurth (2010) realizaram uma pesquisa em todo o Brasil, com uma população de 17 programas de pós-graduação, com mestrado acadêmico e/ou profissional em ciências contábeis, com o intuito de identificar quais os artefatos de contabilidade gerencial que possivelmente seriam os mais utilizados no futuro. De acordo com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), os artefatos de contabilidade gerencial que se destacaram e que possivelmente seriam os mais utilizados no futuro são: Valor presente (7,3%), gestão baseada em valor (6,4%), custeio variável, Preço de transferência, retorno sobre o investimento e orçamento (5,9%) e simulação, planejamento estratégico e BSC (5%).

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

foram as previsões e simulações, e em segundo lugar a análise do ponto de equilíbrio.

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

Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram uma pesquisa na Austrália com 140 empresas de manufatura de grande porte, para conferir os benefícios e a qual era os destaques entre as práticas tradicionais e os mais modernas de contabilidade gerencial. Os resultados apuraram que no geral as tradicionais são mais utilizadas do que as modernas naquela época (SOUTES, 2006).

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

3 METODOLOGIA

3.1 MÉTODOS, TIPOS DE PESQUISA, AMOSTRA, UNIVERSO, LOCAL E AMOSTRA

Este estudo é uma pesquisa exploratória, de campo e quantitativa, realizada por meio de levantamento (*survey*).

Esta pesquisa é exploratória pois, teve o objetivo de se aprofundar mais sobre um assunto que foi pouco discutido nas literaturas (VERGARA, 2011). A pesquisa trata de uma questão que ainda é pouco explorada e bastante inovadora para o mercado brasileiro.

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

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

A pesquisa primeiramente relacionou os artefatos de contabilidade gerencial que foram investigados no estudo e utilizou como amostra para coleta de dados os artefatos do quadro 4, ou seja, os artefatos encontrados no estudo “Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil” (BEUREN; ERFURTH, 2010):

Quadro 4 – Artefatos de contabilidade gerencial do futuro

Artefatos de contabilidade gerencial do futuro	N. de Observações	Percentual
Valor presente	16	7,3%
Gestão baseada em valor (<i>VBM</i>)	14	6,4%
Custeio variável	13	5,9%

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

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

Em seguida, a pesquisa identificou os hospitais acreditados do Brasil, da administração privada, que possui acreditação internacional pela agência *Joint Commission on Accreditation of Hospitals (JCI)*. São acreditados atualmente no Brasil pela ONA 209 organizações hospitalares e 24 organizações pela *JCI* na modalidade hospital. Destes 24 hospitais acreditados no Brasil pela *JCI/CBA*, 3 são da administração pública e 21 da administração privada, sendo que nenhum destes hospitais que possuem a acreditação internacional estão localizados na cidade de Manaus (AM). Portanto, como o foco da pesquisa são os hospitais privados, com ou sem fins lucrativos, a amostra inicial foi de 21 hospitais com acreditação internacional.

Em relação aos hospitais não acreditados, conforme o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES (2014), na cidade de Manaus (AM), existem cadastrados atualmente na categoria Hospital Geral, 20 estabelecimentos de saúde, sendo estes 12 hospitais privados e 8 hospitais públicos. Sendo que dos 12 hospitais privados, 3 estão desativados e 2 estão acreditados pela ONA no nível 1, logo por estarem acreditados não fazem parte da amostra, mesmo sendo acreditada por uma agência nacional. Como a pesquisa delimitou-se nos hospitais privados não acreditados, a amostra inicial foi de 7 para os hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM).

Para validar o questionário foi realizado um pré-teste com alguns professores e alunos integrantes do programa de pós-graduação do mestrado profissional em contabilidade e controladoria da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Os docentes e discentes da UFAM sugeriram algumas modificações para a melhoria do questionário.

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

3.3 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Para realizar a identificação dos hospitais acreditados pela JCI/CBA (2014), foi acessado o site da empresa acreditadora para reconhecer quais hospitais possuem a certificação. Para encontrar a relação dos hospitais cadastrados na cidade de Manaus (AM), foi acessado o site do CNES (2014). Em seguida, a pesquisa procurou nos sites de cada um dos hospitais da amostra, os e-mails e telefones dos responsáveis pela controladoria ou responsáveis pelo manuseio dos artefatos de contabilidade gerencial, para enviar o questionário formulado através do aplicativo “Google Docs®”.

Diante dos dados coletados foi realizada primeiramente a análise de estatística descritiva. Para fortalecer os resultados da estatística descritiva e verificar a existência de diferenças significativas na utilização dos artefatos, na comparação dos dados, a pesquisa utilizou o método estatístico “Qui-quadrado de *Pearson* (Teste C_2)”. Para alcançar o resultado do qui-quadrado, a pesquisa usou o sistema de estatística “*STATISTICA*” que consiste num *software* para análises estatísticas e construção de tabelas.

Foi adotada a análise estatística do qui-quadrado de *Pearson* para conseguir comparar os artefatos de contabilidade gerencial de forma específica, ou seja, para fazer a comparação de cada um dos artefatos, um por um, sempre levando em consideração as duas variáveis: “acreditação e artefato”. O teste do qui-quadrado facilita realizar este tipo de comparação, pois consegue evidenciar os achados de forma individual, ou seja, de acordo como a pesquisa propôs em demonstrar nos seus resultados. Porém, para facilitar o entendimento, neste estudo foi evidenciado apenas os achados mais relevantes encontrados após toda a análise dos dados.

O qui-quadrado foi aplicado com intuito de verificar se as variáveis são independentes. Caso o valor de significância seja inferior a 0,05, a hipótese de que as variáveis são independentes é rejeitada, caso contrário, resultando num valor superior a 0,05 significa que a hipótese 0 (H_0) foi aceita. (FIELD, 2000; FÁVERO *et al*, 2009).

O estudo analisou inicialmente a hipótese de que se um hospital é acreditado, possivelmente utilizaria artefatos diferenciados dos hospitais que não possuem a certificação.

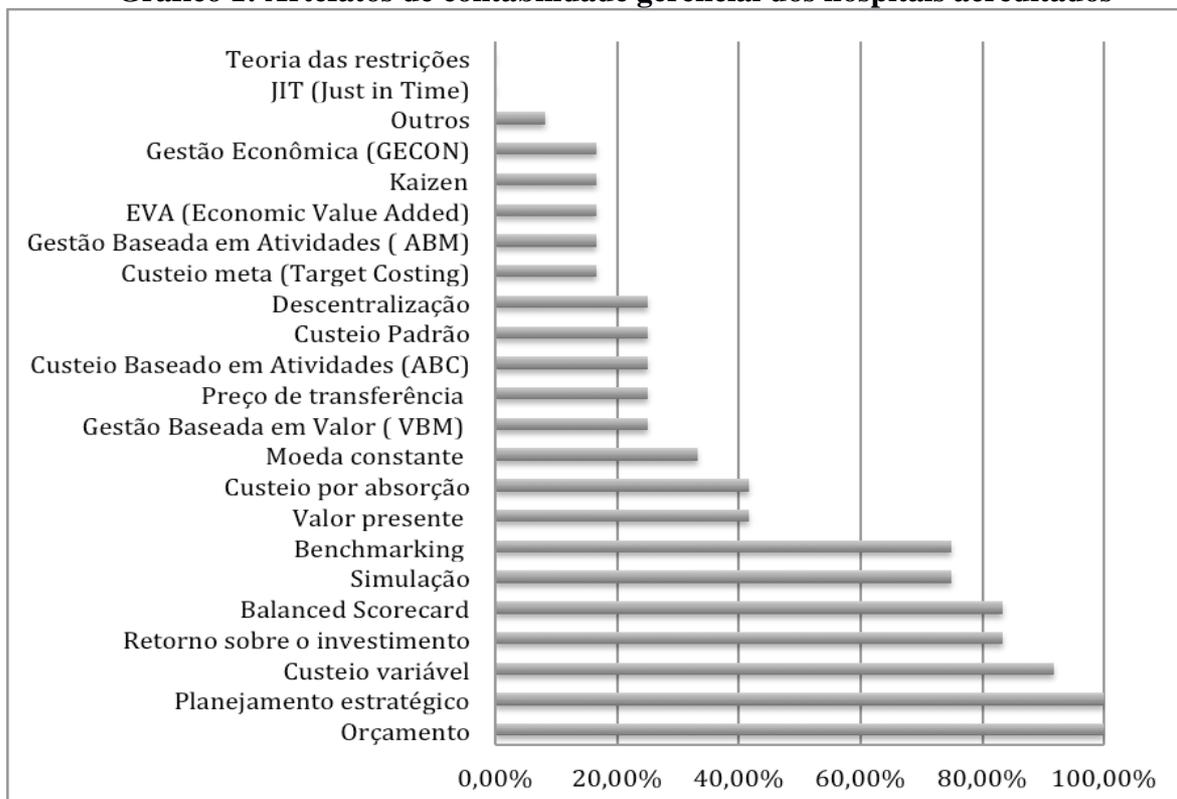
Como se trata de pesquisa não probabilística por acessibilidade, a pesquisa analisou todos questionários e validou somente os que foram totalmente respondidos e identificou os artefatos de contabilidade gerencial utilizados nos hospitais acreditados do Brasil e nos não acreditados da cidade de Manaus (AM). Após a identificação dos artefatos a pesquisa comparou os artefatos e mostrou através de tabelas e gráficos quais foram os instrumentos encontrados e por fim evidenciou qual dos artefatos é o diferencial nos hospitais acreditados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados e discutidos os resultados encontrados através das respostas obtidas pelos formulários eletrônicos. Nesta etapa da pesquisa são descritos os principais resultados vistos no estudo.

4.1 ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Para entender como funciona o uso dos artefatos nos hospitais acreditados pela JCI/CBA no Brasil e pelos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM), a pesquisa elaborou gráficos dos artefatos de contabilidade gerencial. O primeiro contempla os artefatos que são mais utilizados pelos hospitais acreditados, confira no gráfico 1:

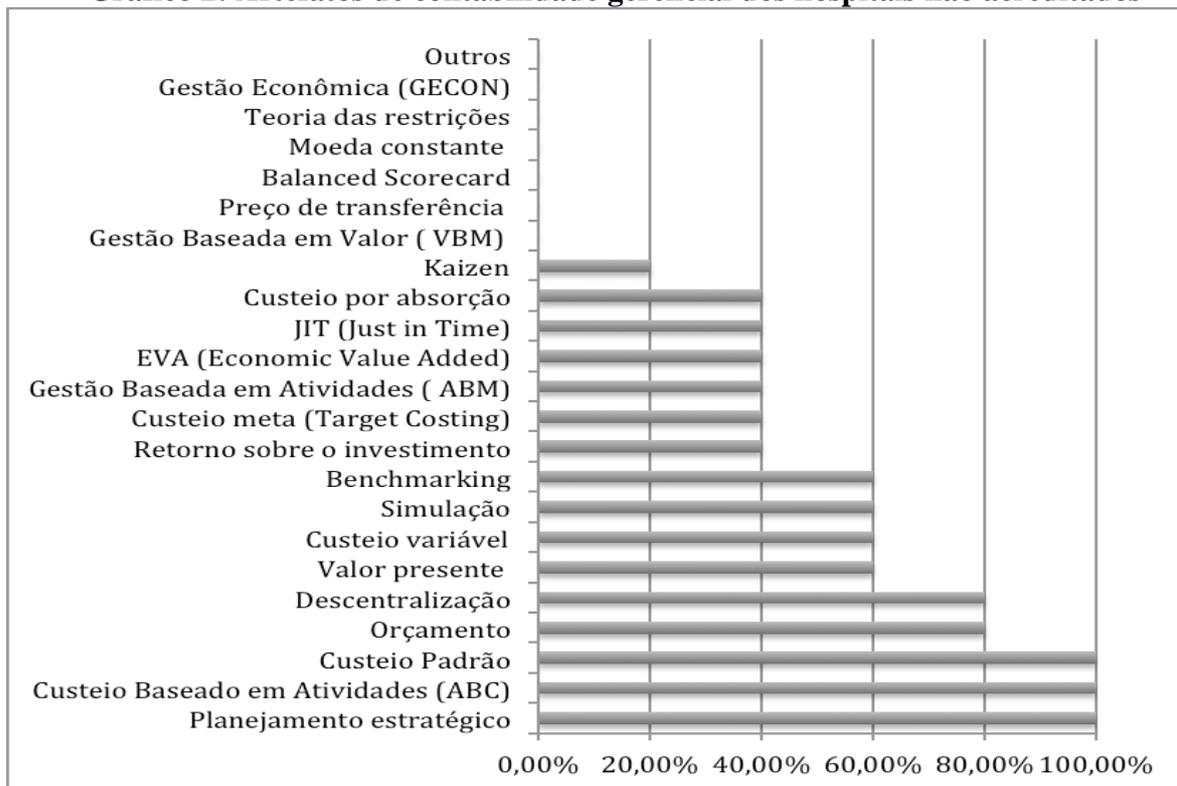
Gráfico 1: Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais acreditados

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

De acordo com o gráfico 1, ficaram em destaque os artefatos de contabilidade gerencial, sendo os mais utilizados pelos hospitais acreditados: Orçamento e o planejamento estratégico, ambos com uma de frequência de 100%. Em segundo lugar, encontra-se o custeio variável com 91,70% de frequência e em terceiro lugar, o retorno de investimento e o *BSC* com 83,30%.

Uma observação interessante é que no gráfico 1, fica visível que os hospitais acreditados não fazem uso do artefato “teorias das restrições e Just in Time” ambos não foram citados pelos respondentes.

No segundo gráfico, o gráfico dos artefatos de contabilidade dos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM) em destaques estão o planejamento estratégico (1º. lugar), custeio baseado em atividade (1º. lugar), custeio padrão (1º. lugar), orçamento (2º. lugar), descentralização (2º. lugar). Observe a seguir:

Gráfico 2: Artefatos de contabilidade gerencial dos hospitais não acreditados

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Em relação aos artefatos dos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM), percebe-se no gráfico 2 que 6 dos artefatos da lista padrão adotada pela pesquisa não são manuseados pelos hospitais não acreditados da cidade de Manaus (AM), como o *BSC*, preço de transferência, gestão baseada em valor e outros artefatos. Outra observação interessante é que os hospitais não acreditados fazem uso fortemente dos artefatos conhecidos como artefatos tradicionais, como por exemplo, o custeio padrão, custeio variável, orçamento, entre outros.

4.2 COMPARAÇÃO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Foram elaboradas tabelas para realizar a comparação do uso dos artefatos de contabilidade gerencial entre os hospitais acreditados do Brasil e os não acreditados da cidade de Manaus (AM), iniciando-se pela análise de frequência absoluta e relativa com a tabela 1:

Tabela 1 – Comparativo dos artefatos de contabilidade gerencial

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

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Nota-se na tabela que grande parte dos hospitais acreditados fazem uso do *BSC* (83,33%), corroborando com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), pois este artefato no *ranking* dos autores ganhou destaque como uns dos que possivelmente seriam os mais utilizados no futuro, porém em contrapartida, total atenção para o resultado da frequência do uso dos hospitais não acreditados, pois, de acordo com a tabela 1 nenhum hospital não acreditado faz uso desta ferramenta.

Para fortalecer os resultados da análise descritiva, a pesquisa utilizou o método estatístico do qui-quadrado de *Pearson*, e encontrou diferenças no uso dos artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais da amostra em pelo menos 5 instrumentos, vejamos:

4.2.1 ACREDITAÇÃO X *BALANCED SCORECARD (BSC)*

Tabela 2 – Qui-quadrado - Acreditação X *BSC*

<i>Pearson</i> Chi-square	Chi-square	Df	P
	10,11905	df=1	p=,00147

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A tabela 2 evidencia o resultado do teste do qui-quadrado de *Pearson*, onde o p-value é de $0,00147 < 0,05$ confirmando a rejeição da hipótese nula, ou seja, comprova a existência

de um contraste significativo entre os hospitais acreditados pela *JCI/CBA* e os não acreditados da cidade de Manaus (AM). Possivelmente este artefato pode ser uma das ferramentas que está fazendo a diferença nas entidades acreditadas, pois foi comprovada que existe distinção do seu uso nos hospitais da amostra da pesquisa, ou seja, apenas os hospitais acreditados estão utilizando o artefato *BSC*.

4.2.2 ACREDITAÇÃO X CUSTEIO ABC

O custeio ABC é um dos artefatos citados na pesquisa de Teixeira *et al.* (2011) como uma das ferramenta moderna. Na tabela constata-se o uso elevado dos hospitais não acreditados pelo custeio ABC, todos os respondentes dos hospitais não acreditados de Manaus (AM) afirmam que 100% fazem uso deste artefato. Em contrapartida, percebe-se a diferença demonstrada nos hospitais acreditados, pois 75% reconhecem que não utilizam o artefato “custeio ABC”. Os resultados dos hospitais não acreditados corroboram com os resultados da pesquisa de Hughes e Gjerde (2003), onde os resultados afirmam que o custeio ABC é bastante utilizado pelas indústrias dos EUA e supri as necessidades das empresas.

Tabela 3 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio ABC

<i>Pearson</i> Chi-square	Chi-square	df	p
	7,968750	df=1	p=,00476

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

No teste do qui-quadrado, o p-value demonstrado na tabela 3 é de $0,0476 < 0,05$, que significa a hipótese nula foi rejeitada, confirmando a existência de uma significante diferença no comportamento dos hospitais, ou seja, enquanto as entidades com certificação quase não utilizam o artefato “custeio ABC”, as entidades não acreditadas abusam do uso deste artefato.

4.2.3 ACREDITAÇÃO X CUSTEIO PADRÃO

De acordo com Teixeira *et al.* (2011) este artefato é mais um dos componentes que perfaz a lista das ferramentas tradicionais. Nota-se pela tabela que o resultado do artefato “custeio padrão” é idêntico ao do custeio ABC, ou seja, baixa frequência para os hospitais acreditados (25%) e alto índice de uso pelos hospitais não acreditados, portanto, fica confirmado uma tendência dos hospitais não acreditados a fazerem uso de artefatos tradicionais. Os resultados dos hospitais não acreditados ratificam os achados na pesquisa de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), pois a pesquisa informa que este artefato é fortemente utilizado pelos quatro países investigados (Índia, Singapura, Malásia e China).

Tabela 4 – Qui-quadrado - Acreditação X Custeio padrão

<i>Pearson</i> Chi-square	Chi-square	Df	p
	7,968750	df=1	p=,00476

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 4 que o resultado do qui-quadrado é p-value $0,0476 < 0,05$, confirmando que existe diferença significativa no uso do artefato “custeio padrão” entre os hospitais da comparação, porém dando ênfase de maior uso do artefato para os hospitais não acreditados de Manaus (AM).

4.2.4 ACREDITAÇÃO X JIT

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

Tabela 5 – Acreditação X JIT

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

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Nota-se na tabela 5 a ampla rejeição do uso do *JIT* pelos hospitais acreditados (100%), todos os respondentes dos hospitais com certificação afirmaram não fazer uso deste artefato. Em contrapartida, os hospitais que não possuem certificação confirmaram fazer uso do artefato (40%). De acordo com a pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), os artefatos “EVA” e “*JIT*” não foram um dos destaques pelo número de observações recebidas.

Tabela 6 – Qui-quadrado - Acreditação X JIT

Pearson Chi-square	Chi-square	df	P
		5,440000	df=1

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa

Pelo teste do qui-quadrado na tabela 6, observa-se o resultado do p-value de $0,01968 < 0,05$, significando afirmar que existe diferença relevante no uso do artefato “*JIT*” entre hospitais acreditados do Brasil e os não acreditados da cidade de Manaus (AM), pois o resultado rejeita a hipótese nula.

4.2.5 ACREDITAÇÃO X DESCENTRALIZAÇÃO

Examinando a tabela 7, percebe-se um uso bastante elevado deste artefato para os hospitais não acreditados (80%), diferente do comportamento dos hospitais acreditados que quase não fazem uso da descentralização (75%). No *ranking* da pesquisa de Beuren e Erfurth (2010), este artefato não foi um dos mais votados, ficando entre uns dos últimos colocados.

Tabela 7 – Acreditação X Descentralização

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

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa

Tabela 8 – Qui-quadrado - Acreditação X Descentralização

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

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa

Na tabela 8 demonstra que o resultado do qui-quadrado é p-value $0,03577 < 0,05$, confirmando que existe diferença significativa no uso do artefato “descentralização” entre os hospitais, mas dando realce ao uso do artefato nos hospitais não acreditados de Manaus (AM), pois vem sendo utilizado de maneira significativa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, a pesquisa conclui que existe diferença no uso dos artefatos de contabilidade entre as entidades hospitalares acreditadas e as não acreditadas, dando ênfase no artefato “*BSC*”.

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

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DA SILVA, T. A. F. **Acreditação Hospitalar: fatores facilitadores e dificultadores do processo no Hospital Santa Rita**. 2008. 84 f. Monografia (Graduação em Administração) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008.

DIETSCHI, D. A.; NASCIMENTO, A. M. Uma investigação do foco prioritário do *Balanced Scorecard*. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6, 2006, São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo - SP, 2006.

DUARTE, Mônica Simões da Motta; SILVINO, Zenith Rosa. Acreditação hospitalar x qualidade dos serviços de saúde. **R. pesq.: cuid. fundam.** p. 182-185, out/dez. 2010. (Ed. Supl.).

ESPEJO, M. M. S. B. E.; COSTA, Flaviano; CRUZ, Ana Paula C. da; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 25 - 43 jan./abr. 2009.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier-Campus, 2009.

FIELD, Andy. **Discovering Statistics using SPSS for Windows**. London: Sage, 2000.

FINK, Arlene. **How to analyze survey data**. Thousand Oaks: Sage, 1995. v. 8. *The Survey Kit*.

FREZATTI, F. *Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study*. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, 2 ed. especial, p.147-165, 2005.

GUIMARÃES JÚNIOR, José Carlos. **Qualidade total japonesa x americana**. 2005. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/qualidade-total-japonesa-x-americana/10981/> Acessado em 22 de setembro de 2013.

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

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

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: Congresso USP de Controladoria

e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo- SP, 2004.

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

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

International Federation Of Accountants – IFAC. International Management Accounting Practice 1 (IMAP1), March, 1998.

JOINT Commission International – JCI (CBA). Sobre a Joint Commission. Disponível em: <<http://pt.jointcommissioninternational.org/enpt/about-jci/>>. Acesso em: 15 fev 2013.

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

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

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

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

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

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

MATOS, S. M. *et al.* Um Olhar sobre as ações do enfermeiro no processo de Acreditação. **Revista Mineira de Enfermagem**, Belo Horizonte, v. 10, n. 4, p. 418-424, out./dez. 2006.

MEZOMO, J. C. **Gestão da qualidade na saúde: princípios básicos**. São Paulo: Loyola, 2001. 301 p.

NETO, A. Q.; BITTAR, O. J. N. **Hospitais: administração da qualidade e Acreditação de organizações complexas**. Porto Alegre: Da casa, 2004. 315 p.

NEVES JUNIOR, W. V. **Gestão hospitalar: Sistema de indicadores e o programa brasileiro de acreditação**. 2004. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal Fluminense,

Rio de Janeiro, 2004.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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