

CUSTOS DA QUALIDADE EM HOSPITAIS ACREDITADOS

Katia Abbas¹

Paulo Henrique Rezende da Silva²

Marcia Maria Dos Santos Bortolocci Espejo³

Leticia Matioli Grejo⁴

Resumo: Esse estudo tem como objetivo identificar como os gestores percebem a ocorrência dos custos da qualidade em termos de intensidade nos hospitais foco do estudo. Para tanto, a estratégia de pesquisa utilizada é o estudo de caso múltiplo, envolvendo dois hospitais: um de natureza filantrópica, localizado em Foz do Iguaçu-PR, e outro de natureza privada, localizado em Porto Alegre-RS. A coleta de dados abrange 27 entrevistas semi-estruturadas, além de observações diretas e análises documentais. Verifica-se que a ocorrência dos Custos da Qualidade ocupa ainda pouco espaço perante o ambiente hospitalar devido, dentre outros fatores, à complexidade do sistema, à falta de necessidade desse tipo de informação enxergada em meio às decisões e à falta de precisão na mensuração de alguns custos ocultos, tal como as atitudes tomadas frente às reclamações dos clientes. Ainda, foi possível constatar que, em grande maioria, esses custos não são mensurados e controlados em valor monetário. Apenas os já registrados pela Contabilidade são observados mais claramente pelos gestores, não havendo esforços adicionais na exploração dos custos ocultos de qualidade. As causas disso seriam, dentre outras, a falta de necessidade dessas informações em meio ao processo decisório e a carência gerencial contábil no fornecimento dessas informações. Os custos de prevenção foram os mais percebidos, principalmente no que se refere a treinamentos, manutenções preventivas e aquisição de tecnologias, custos tangíveis e já existentes na Contabilidade. Os custos de avaliação, falhas internas e falhas externas apresentaram percentuais menores no que tange à ocorrência, uma vez que nessas categorias, muitos dos elementos de custos são involuntários e difíceis de mensurar e controlar, como retrabalhos, custos com auditoria do sistema de qualidade e mensuração de prejuízo psicológico gerado ao paciente. Como limitações destaca-se a generalização dos dados, já que envolve dois hospitais acreditados apenas, e assim, em outras organizações as constatações poderiam ser outras.

Palavras-chave: Custos da qualidade, Custos de controle, Custos de falhas de controle, Hospitais acreditados.

¹katia_abbas@yahoo.com.br. Universidade Estadual de Maringá-PR Brasil. <http://orcid.org/0000-0002-6099-3206>

²paulor@hotmail.com. Universidade Estadual do Paraná, Curitiba-PR, Brasil. <http://orcid.org/0000-0002-2571-7660>

³marcia.bortolocci@ufms.br. Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Campo Grande-MS, Brasil. <https://orcid.org/0000-0002-9081-781X>

⁴leticia.mgrejo@gmail.com. Universidade Estadual do Paraná, Curitiba-PR, Brasil. <http://orcid.org/0000-0003-4809-8994>

DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2020130103>

Artigo submetido em: 11/09/2019. Revisões requeridas em: 14/12/2019. Aceito em: 20/01/2020.

QUALITY COSTS IN ACCREDITED HOSPITALS

Abstract: This study aims to identify how managers perceive the occurrence of costs of quality in terms of intensity in the hospitals of the study. Therefore, the research strategy used is the Multiple Case Study, involving two hospitals: one of a philanthropic nature, located in Foz do Iguaçu-PR, and another of a private nature, located in Porto Alegre-RS. Data collection includes 27 semi-structured interviews, as well as direct observations and documentary analysis. The management of costs of quality still occupies little space in the hospital environment due, among other factors, to the complexity of the system, the lack of need for this type of information in the midst of decisions and the lack of precision in measuring some hidden costs, such as attitudes towards customer complaints. Moreover, it was found that, for the most part, these costs are not measured and controlled in monetary value. Only those already recorded by accounting are more clearly observed by managers, with no additional managerial efforts in exploration hidden costs of quality. The causes of this would be, among others, the lack of need for this information in the midst of the decision making process and the lack of accounting management in providing this information. prevention costs were the most managed, especially regarding training, preventive maintenance and acquisition of technologies, tangible and existing costs in Accounting. Appraisal, internal failure, and external failure costs have shown lower percentages for occurrence, as in these categories many of the cost elements are involuntary and difficult to measure and control, such as rework, quality system audit costs, and measurement of psychological impairment generated to the patient. Limitations include the generalization of the data, as it involves only two accredited hospitals, and thus, in other organizations, the findings could be different.

Keywords: Costs of quality, Costs of control, Costs of failure of control, Accredited hospitals.

INTRODUÇÃO

O destaque do tema qualidade na área de saúde deixou de ser apenas mais uma preocupação das organizações, tornando-se exigência técnica e social (Kluck, Guimarães, Ferreira, & Prompt, 2002; Mezomo, 2001). A busca incessante pelo aprimoramento da qualidade contribui de modo a sanar o aumento das exigências dos clientes e as constantes mudanças ambientais. É preciso que os gestores percebam a qualidade a partir de um plano estratégico, que envolve ações voltadas a tal fim e eles entre a missão e os serviços oferecidos (Nogueira, 1994). A Acreditação Hospitalar pode proporcionar elevações dos padrões de qualidade e conseqüentemente atendimento às exigências externas (Azevedo, Oliveira, Rocha, & Pistóia, 2002; Duarte, 2011), contribuindo assim para um crescimento organizacional satisfatório (Bonato, 2011).

Essa necessidade por qualidade e conseqüente adoção de um mecanismo de avaliação (acreditação hospitalar) aborda a organização como um todo e pode influenciar na forma como são tratados os custos e as práticas gerenciais, bem como mudanças em processos organizacionais e rotinas (Alonso, Droval, Ferneda, & Emídio, 2014; Mamédio, 2014), sendo, portanto, um campo fértil para pesquisas.

Em meio a essas alterações, destaca-se a presença dos Custos da Qualidade, considerado um artefato da Gestão Estratégica de Custos, que busca reduzir a má qualidade ao mesmo tempo em que maximiza os resultados, por meio da redução de custos (Shank & Govindarajan, 1997).

A busca pela qualidade nos serviços hospitalares, tendo como pilar central a adoção de uma acreditação hospitalar, admite como um dos eixos centrais os impactos que a má qualidade pode causar, tais como custos elevados com mortalidades, baixa produtividade, retrabalhos, custos de processos ineficientes, perda de produtos, perda de clientes (pacientes) e prejuízos à imagem da empresa (Berwick, Godfrey, & Roessner, 1994; Mezomo, 2001; Couto & Pedrosa, 2007). Assim, admite-se uma relação íntima entre qualidade dos serviços de saúde e custos elevados nos hospitais, sendo a acreditação um caminho para redução de custos e aumento de eficiência (Bonato, 2011; Mehrotra & Kumar, 2013; Vecina & Malik, 2014).

Este estudo visa uma análise descritiva dos custos da qualidade dentro de hospitais a partir da adoção de uma certificação de acreditação hospitalar. Sendo assim, a pesquisa tem como objetivo identificar como os gestores percebem a ocorrência dos custos da qualidade em termos de intensidade nos hospitais foco do estudo.

Como contribuição da pesquisa, tem-se que a questão da qualidade, geralmente aliada a redução de custos, é algo que vem conquistando grande importância em Ciências Contábeis e no próprio mercado, sendo cada vez mais alvo de discussões e debates, uma vez que passou a representar uma necessidade frente às mudanças ocorridas no ambiente, tais como a abertura de mercados e avanço da tecnologia (Luz, 2011; Mezomo, 2001; Vecina & Malik, 2014). A Contabilidade inserida nesse novo contexto passa a agregar uma função mais íntima de gerenciamento e controle de custos, atentando a oportunidades e obtenção de vantagem competitiva através de artefatos gerenciais evidenciados pela Gestão Estratégica de Custos, dentre eles os Custos da Qualidade (Shank & Govindarajan, 1997; Pinto, 2012).

Além desta introdução, o estudo está dividido em mais quatro seções. A segunda seção expõe a fundamentação teórica com as abordagens necessárias, que dão suporte à temática escolhida. A terceira seção apresenta a metodologia empregada na pesquisa enquanto a quarta seção identifica a ocorrência dos Custos da Qualidade em termos de intensidade nos hospitais. Por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais e recomendações para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Até o final da década de 70 a qualidade era vista como associada à indústria, bens manufaturados e processos produtivos. Havia o atendimento a aspectos da gestão da qualidade como a preocupação em atender o cliente, todavia fatores como confiabilidade, conformidade, metrologia, tolerância e especificação ainda se encontravam em estágios embrionários.

Após esse período, iniciaram-se esforços que ampliaram o conceito incluindo diversos itens, tais como a visão de que faz parte do negócio como um todo, com informações sobre custos, desempenho de processos, produtos, serviços e clientes, ou seja, a influência sobre o ambiente interno e externo (Kaplan & Cooper, 1998; Juran, 2009; Nakagawa, 2010). Garvin (2002) complementa que qualidade era voltada exclusivamente para inspeção, porém, atualmente, o escopo foi ampliado conferindo a tal temática posição essencial ao sucesso estratégico da organização.

Desta forma, o ponto central da qualidade é o olhar ou a percepção do agente. Se ao final do trabalho, os funcionários sentirem orgulho do que produziram, existe qualidade. Se os gerentes cumprirem metas e especificações, ali predomina qualidade (Deming, 2003). Se o cliente percebe que as características do produto são boas, satisfazem suas necessidades e apresentam ausência de deficiências, então possui qualidade (Juran, 2009).

Garvin (2002) aponta que a garantia da qualidade por intermédio de ferramentas como o Zero Defeito e os Custos da Qualidade foi o ápice que conferiu à qualidade a expansão de fronteiras dentro e fora da cadeia de produção, fato que elucida a própria evolução da indústria. Assim, chega-se ao Custo da Qualidade, artefato da Gestão Estratégica de Custos que possui posição central no gerenciamento e controle da qualidade total, além de ser relevante para o planejamento da estratégia da organização, podendo ter reconhecimento direto na conquista por vantagem competitiva (Feigenbaum, 1994).

Os Custos da Qualidade representam um importante instrumento gerencial capaz de fornecer um meio de medição da eficiência da gestão da qualidade, além de ser uma forma de determinar as áreas-problemas e as prioridades da organização (Miguel, 2001).

Ainda, Robles (2003) enfatiza que os Custos da Qualidade são os custos associados à definição, criação e controle de qualidade, confiança, segurança, agregação de valor e retorno de conformidade, bem como àqueles que se referem a não conformidade, isto é, os que são associados a falhas tanto antes quanto depois de estarem nas mãos dos consumidores.

Análises sobre os Custos da Qualidade envolvem os custos de fazer episódios errados, não de acordo com o projeto ou com as expectativas do cliente, sendo, portanto, uma medida financeira ampla sobre a qualidade, que pode ser dividida em custos de: (i) prevenção, que são aqueles incorridos para evitar a ocorrência de defeitos e não conformidades, compreendendo os gastos com qualidade para evadir produtos que não satisfaçam o cliente, incluindo o trabalho de áreas como a engenharia de qualidade e treinamentos a funcionários (Feigenbaum, 1994), tendo origem no ato de prevenir que problemas futuros ocorram; (ii) avaliação, que consiste na checagem quanto à possibilidade de existência de problemas ou erros que podem ocorrer durante ou após a fabricação, tais como as ferramentas de controle estatístico ou auditoria de qualidade (Oliveira, 2004; Slack, Chambers, & Johnston, 2009); (iii) falhas internas, que são os gastos incorridos na etapa posterior a descoberta de falhas nos produtos, mediante as inspeções efetuadas, quando o produto já se encontra na fase de expedição, sendo detectadas as falhas antes de o produto chegar às mãos do consumidor (Barreto, 2008; Sakurai, 1997; Slack, Chambers, & Johnston, 2009); e (iv) falhas externas, que envolvem as atividades voltadas a correção dos defeitos percebidos

pelo cliente, isto é, ocorrem externamente, ou seja, após o produto chegar às mãos do cliente, incluindo questões voltadas, por exemplo, à devoluções e reclamações (Shank & Govindarajan, 1997).

De modo geral, quanto melhor a prevenção menor serão os custos com avaliação e, quanto maior os esforços para as inspeções, menor os custos das falhas internas e externas (Barreto, 2008). Ainda, Robles (2003) enfatiza que as categorias apresentadas (custos de prevenção, de avaliação, de falhas internas e de falhas externas) se relacionam intimamente entre si, de modo que quando são aplicados recursos em uma, variações são perceptíveis em todas as outras, o que modifica a estrutura de mensuração de Custos da Qualidade dentro da organização.

Essas quatro categorias são agregadas em dois grupos: (i) custos de controle e (ii) custos das falhas dos controles. Sakurai (1997) aborda que os custos de controle são custos voluntários, que podem ser controlados mediante decisões na empresa enquanto os custos de falhas são completamente involuntários, ou seja, decorrentes de falhas. Portanto, os custos de controle são propriamente os custos da qualidade ou custos da conformidade, já que se voltam para busca pela qualidade do produto e atendimento ao cliente, enquanto os custos das falhas podem ser enxergados como os custos da não qualidade ou da não conformidade, pois derivam de erros na etapa anterior, visão essa também compartilhada na ISO 9004 (Barreto, 2008).

Encontra-se comumente na literatura menção a essas categorias, bem como a importância em enxergar isso dentro da organização, porém Barreto (2008) e Miguel (2001) discorrem que os custos incorridos a serem considerados em cada categoria nem sempre são claramente classificados, fator que resulta muitas vezes em dificuldades para as organizações em identificar qual categoria de custos da qualidade estão impactando mais seus resultados. Shank e Govindarajan (1997) complementam que nem todos se encaixam perfeitamente em uma categoria, sendo que tais situações acabam resultando em algo arbitrário, todavia, quando a empresa possui uma base consistente na classificação desses custos, as informações podem ser muito úteis e confiáveis.

Segundo Sakurai (1997), há uma lógica em relação aos Custos da Qualidade de que quando os gerentes enxergam os custos incorridos com baixa qualidade, tendem a ter ânimo e desdobrar esforços para resolver essas questões. Mensurar e controlar os custos da qualidade contribui ativamente para o processo de busca pela qualidade, podendo representar uma importante ferramenta gerencial e competitiva que pode trazer vários benefícios como a identificação de oportunidades de melhorias da qualidade, o aumento da produtividade e da eficiência dos recursos, a definição de prioridades em novos projetos, a possibilidade de medição do Return on Quality (ROQ) e a contribuição para melhoria da rentabilidade operacional da organização (Barreto, 2008).

3 DESIGN METODOLÓGICO

Esta seção expõe a estrutura da pesquisa, ou seja, a forma como o problema de pesquisa é abordado, o que envolve a construção de uma estrutura que se torna um guia para o planejamento, coleta e análise de dados (Kerlinger, 1980), sendo assim, se classifica como um estudo de caso múltiplo qualitativo. Como unidades de análise destacam-se: o Hospital Ministro Costa Cavalcanti, localizado na cidade de Foz do Iguaçu, estado do Paraná; e o Hospital 2, localizado na cidade de Porto Alegre, estado do Rio Grande do Sul, que por exigência da organização manteve-se o sigilo do nome em todo o estudo. A escolha destas organizações admitiu como direcionamento algumas características, que de modo resumido, se

restringe a organizações de naturezas jurídicas distintas, em diferentes estados brasileiros e acreditados com distintos selos de qualidade a fim de buscar enriquecer os resultados.

Quanto às técnicas de coleta de dados, como em estudos de caso, para o aumento de confiabilidade de pesquisa se recorre ao uso de várias formas de evidências a fim de executar a triangulação de dados (Martins & Theóphilo, 2007). Optou-se neste estudo pela utilização da observação direta, entrevista semi-estruturada e pesquisa documental.

As entrevistas envolveram os superintendentes, diretores, controllers e gerentes, além dos profissionais envolvidos com a qualidade e com a Acreditação Hospitalar, com o propósito de obter dados amplos, bem como pontos que contribuam ao alcance de respostas plausíveis aos questionamentos estabelecidos. A escolha por tais profissionais se deve ao fato destes se posicionarem em cargos estratégicos e, portanto, possuem poder para tomada de decisão e ou, ainda, por se envolverem em funções voltadas ao tratamento e gerenciamento da qualidade dentro da organização analisada.

A observação englobou principalmente os processos e rotinas diárias do hospital, organização da estrutura física e manuseio de materiais, do mesmo modo que o fluxo de informações e estratégias de comunicação da qualidade (a nível interno e externo). Por fim, a análise documental incluiu, como unidades de análise, documentos como relatórios de qualidade em nível de frequência e conteúdo; documentos normativos como políticas internas; plano estratégico do hospital; documentos do processo de implantação e manutenção do selo de Acreditação Hospitalar; relatórios gerenciais de controle e de Custos da Qualidade.

Para a realização do estudo de caso, é preciso construir um programa para o estudo, que deve representar um guia importante nas diferentes situações quando o pesquisador estiver em campo. Esse documento, chamado protocolo, pode se revelar por meio da relação das informações essenciais, tudo admitindo como base a pergunta de pesquisa (Stake, 1995; Stake, 2006). O protocolo foi construído segundo a estrutura do instrumento utilizado anteriormente no estudo de Portulhak (2013).

Outrossim, foram levantadas na literatura as práticas de Custos da Qualidade, mediante as quatro categorias propostas por Feigenbaum (1994), que foram objeto de análise no contexto hospitalar. Para a seleção das variáveis a serem utilizadas em cada categoria foi realizado um estudo de caso piloto em um hospital acreditado (com selo ONA I) no estado do Paraná, com intuito de contribuir para a identificação de quais as práticas de Custos da Qualidade mais perduram na realidade hospitalar. Isso contribuiu na identificação de variáveis compatíveis com a realidade hospitalar e na moldagem dos instrumentos de coleta de dados, fato inclusive defendido por vários autores como Martins e Theóphilo (2007) e Stake (1995). Assim, a Tabela 1 apresenta os Custos da Qualidade investigados nos hospitais (custos de prevenção, de avaliação, de falhas internas e de falhas externas).

Tabela 1 Custos da qualidade

Categorias	Variáveis	Técnicas para coleta e análises	Referências base
Custos de Prevenção	Treinamento de funcionários, manutenção preventiva dos equipamentos, aquisição de tecnologias, revisões e atualizações de instruções e procedimentos, prevenções de infecções, prevenções contra quedas, custos de higienização de primeira linha.	Pesquisa documental, entrevista semi-estruturada e observação direta	Robles (2003); Sá (2003); Shank e Govindarajan (1997)
Custos de Avaliação	Coleta, análise e relato dos dados de qualidade, controle de processos e serviços prestados, testes e inspeções nos materiais comprados, custos de supervisão da área de inspeção, auditoria do sistema de qualidade.		
Custos de falhas internas	Retrabalho, desperdícios, redesenhos de procedimentos, manutenção corretiva dos equipamentos, compras não planejadas, re-higienizações, medicamentos vencidos, erros médicos, índices de infecções hospitalares.		
Custos de falhas externas	Atitudes frente às reclamações, pagamento de indenizações e multas aos clientes ou órgãos responsáveis, custos para manter a imagem externa da empresa, assistência adicional ao cliente, prejuízos ao bem estar do cliente.		

Fonte: Elaborado pelos autores

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Hospital Ministro Costa Cavalcanti

O Hospital Ministro Costa Cavalcanti foi construído pela Hidrelétrica de Itaipu e inaugurado em 1979, com 11.500m² e nome inicial de “Hospital Itaipu”, cuja finalidade específica foi de atender os funcionários que trabalhavam na construção da hidrelétrica, bem como seus dependentes.

A partir da abertura de atendimento a pacientes oriundos do Sistema Único de Saúde (SUS), em 1996, o hospital passou a aderir a alguns programas que condissessem com seus princípios. Dentre esses destaca-se o Certificado de Acreditação Hospitalar nível 1, concedido pela Organização Nacional de Acreditação (ONA) em 2007, com foco na segurança do paciente. Em 2014, o hospital recebeu o Certificado de Acreditado com Excelência (Nível 3), que representa completa excelência na prestação de serviços de saúde, envolvendo todos os setores, além de evidenciar maturidade do corpo funcional e clínico.

Em relação à estrutura funcional, o hospital dispõe de um organograma distribuído em seis níveis, aqui citados em ordem descendente: Conselho de Curadores, Conselho Diretor, Superintendência, Diretoria, Coordenações e Gerências. Desses, o conselho de curadores, conselho diretor, superintendência e diretoria são formados por funcionários da Itaipu Binacional cedidos para a administração da Fundação.

Frente à importância da qualidade cada vez mais observada pela administração do hospital, foi criado o departamento de assessoria de gestão da qualidade, tendo como essência ser agente de mudanças por meio do compartilhamento de informações, incentivo ao comprometimento dos funcionários e busca por melhoria contínua de ciclos e processos desenvolvidos no hospital.

Com a visualização de como surgiu o hospital, procede-se com a parte descritiva sobre os Custos da Qualidade existentes na realidade explorada.

Diante da coleta de dados e mediante o atendimento do objetivo do estudo, procedeu-se com a identificação de quais práticas de Custos da Qualidade existem no hospital na percepção dos entrevistados. Para tanto, foram consideradas respostas de 13 dos 14 entrevistados, devido ao fato de um dos respondentes não conhecer a fundo a temática e optar em não participar da pesquisa.

Analisando a primeira categoria - Custos de Prevenção (apresentados na Tabela 1 – custos com treinamento de funcionários; custos com manutenção preventiva dos equipamentos; aquisição de tecnologias, revisões e atualizações de instruções e procedimentos; custos com prevenções de infecções; custos com prevenções contra quedas; e custos com produtos de limpeza e higienização específicos e de primeira linha), de acordo com Robles (2003), é preferível que a maior parcela desse custo ocorra antes do serviço ser executado, isto é, o montante maior a ser gasto na prevenção contribui para bons resultados e satisfação dos pacientes, bem como para redução do custo final total. Nessa etapa da análise foram exploradas as percepções dos gestores quanto ao nível de ocorrência dos Custos da Qualidade, classificados em Mínimo, Médio, Alto e Não se aplica. A opção “Não se aplica” se refere às respostas específicas de algum setor ou desconhecidas pelos entrevistados.

Observa-se que a maioria mostra a percepção de ocorrência desses custos em Média (34%) e Alta (32%), que foram as que mais perduraram na organização, convergindo ao que expõe a literatura. A opção “Não se aplica”, com percentual de 22%, revela a complexidade do hospital junto à dificuldade de transmissão de informações e áreas muito específicas.

A percepção de ocorrência dos custos dessa categoria em menor intensidade se deve às aquisições de novas tecnologias e às revisões e a atualizações de procedimentos, fato triangulado e justificado pela grande incidência de máquinas e equipamentos consignados, falta de um planejamento formal para

investimento tecnológico e pelo fato das revisões de procedimentos serem realizadas anualmente ou de dois em dois anos dependendo do setor. Quando isso ocorre, porém, não demandam altos custos ou esforços, visto que estão inclusas nas atividades oriundas da própria função dos que a executam.

Como a organização analisada possui a certificação ONA Nível 3, há um sistema de gerenciamento estratégico no qual a qualidade está inclusa e, assim, a ocorrência da maioria desses custos é real e se encontram estabilizados devido à fase de introdução e adaptação de mudanças voltadas à qualidade já terem sido absorvidas pelo corpo funcional, conforme citado por alguns entrevistados. Assim, de modo geral, pode-se admitir que esses custos ocorrem como parte integrante da gestão da qualidade e gerenciamento do sistema de desempenho estratégico.

Já os Custos de Avaliação (apresentados na Tabela 1 – custos com a coleta, análise e relato dos dados de qualidade; controle de processos e serviços prestados; testes e inspeções nos materiais comprados; custos com estrutura e supervisão da área de inspeção; e custos com auditoria do sistema de qualidade), foram levantados no estudo de caso piloto e em consonância com a literatura. De modo geral, grande parte dos entrevistados desconhecem esses custos ou não possuem muitas informações sobre como eles ocorrem ou são medidos, fato evidenciado no percentual de 20% na resposta “Não se aplica”.

A incidência principal se refere aos custos com estrutura e supervisão da área de inspeção, com seis respostas. Tal constatação pode ser justificada pela maioria dos entrevistados citarem que esse procedimento é feito pela gerente de qualidade e que assim, o custo seria inerente à função dela, e ocorre de modo constante, mensalmente de acordo com o setor visitado.

Alguns entrevistados, principalmente de níveis hierárquicos mais baixos (gerência), não souberam responder boa parte dos itens, o que demonstra que a ocorrência desses custos, na percepção deles, é em grande parte desconhecida, mesmo com a concessão do selo de Acreditação Hospitalar.

Predominou, em maioria, a percepção de ocorrência em intensidade “Alta”, o que converge à literatura e demonstra interesse em controlar e minimizar os erros. A percepção de ocorrência “Mínima” foi a que menos predominou. Nota-se que o maior número de respostas foi de 3 (custos com estrutura/supervisão - inspeção), constatação em grande parte justificada pela organização não possuir um controle gerencial a parte desse tipo de custo.

A percepção de ocorrência “Alta” dos custos com coleta, análise e relato dos dados de qualidade, controle dos processos ou serviços prestados e inspeções nos materiais comprados, mostra a preocupação do hospital quanto ao controle dos materiais que entram e na forma como o serviço é oferecido. É possível admitir certa ligação desses custos com a Acreditação Hospitalar, visto que a essência do nível 1 é exatamente a segurança do paciente. Torna-se importante destacar, nesse contexto, a percepção de intensidade alta mais incidente: custo com testes e inspeções nos materiais comprados. As respostas, em maioria, foram baseadas no nível de ocorrência do procedimento, não em mensuração de valor, que caracterizaria uma informação puramente de cunho gerencial.

Após captar a intensidade de ocorrência dos Custos de Prevenção e de Avaliação buscou-se verificar se existe a mensuração, o registro contábil e controle desses custos. O mais vantajoso nessa realidade seriam as afirmativas nessas categorias, o que conduziria a uma gestão eficaz desse tipo de custo, entretanto isso só ocorreu no controle, justificado pela presença de indicadores estratégicos voltados à qualidade dentro do planejamento estratégico, fator que impulsiona a controlar esses custos.

Para a mensuração dos Custos de Prevenção, destaca-se que a “manutenção preventiva dos equipamentos” foi o item mais percebido como mensurado, até porque as informações são registradas pela Contabilidade e foram trianguladas com documentos do hospital, além de existir um departamento

específico para manutenções. Após, os treinamentos e aquisições de novas tecnologias foram os itens mais citados na percepção dos gestores, revelando, mais uma vez, clara correlação entre Contabilidade e mensuração de Custos da Qualidade, informações essas trianguladas mediante análise documental. Em relação aos outros custos, como “prevenção com infecções”, alguns citaram a ocorrência, mas desconhecem a mensuração e controle afirmando ser um processo complexo.

Quanto à mensuração dos Custos de Avaliação, analisando os totais por tipo de resposta, percebe-se que a minoria constata a mensuração desses custos (26%). Dentre as afirmativas, o item de maior destaque foi quanto aos testes e inspeções nos materiais comprados. O pólo negativo alcançou altos níveis de percepção dentre os gestores, representado, principalmente, pelo custo com coleta, análise e relato dos dados de qualidade e custos com a auditoria do sistema, por estarem inclusos nas tarefas de quem executa, informação evidenciada pelas entrevistas e análises documentais. É necessária uma maior preocupação com a mensuração dos Custos com Avaliação, como defendem Tatikonda e Tatikonda (1996) quando descrevem que a maioria dos gestores afirmam que qualidade é prioridade na empresa, porém poucos medem os resultados obtidos ou o quanto isso representa em suas margens finais.

Já, quanto ao registro contábil dos Custos de Prevenção, geralmente os itens mais fáceis de aferir são aqueles que acabam sendo registrados (Barreto, 2008), pela facilidade em encontrar o valor. Assim, mais uma vez o custo mais citado como registrado foram as manutenções preventivas, seguido dos treinamentos e aquisição de novas tecnologias, fato que converge com a literatura. Por outro lado, quanto mais difícil é o custo de mensurar menos ele tende a ser registrado, como ocorre com o custo de prevenção contra quedas e revisões de procedimentos, que não foram citados por nenhum dos entrevistados, visto que essa atividade, segundo os gestores, está inclusa nas rotinas dos profissionais e assim não há um registro distinto visando atender uma finalidade gerencial.

Assim, a mensuração e o registro contábil dos Custos de Prevenção, de modo geral, se mantiveram estabilizados na percepção dos gestores, demonstrando um panorama parcial de cumprimento a tais aspectos, revelado principalmente naqueles custos já registrados pela Contabilidade, enquanto aqueles difíceis de mensurar permanecem com valores e impactos desconhecidos pela administração.

Quanto ao registro contábil dos Custos de Avaliação, nota-se que a maioria percebe e cita a negativa da resposta, ou seja, a maioria desses custos não são registrados de acordo com os gestores. A razão para tais respostas justifica-se pela maioria dos tipos de custos explorados não serem de fácil mensuração, fato que dificulta o registro contábil, como afirma Barreto (2008). A dificuldade em mensurar ocasiona o não registro contábil por fatores como a falta de artifícios para apurar o valor preciso e falta de documentação suporte. Ainda quanto ao registro, há pouca aderência perante aos custos analisados, demonstrando pouca exploração da Contabilidade gerencial pela empresa no que tange aos custos.

Por fim, quanto ao controle dos Custos de Prevenção, percebe-se que a grande maioria dos custos são comidos na percepção dos gestores. A maioria dos entrevistados justificaram tal resposta pela existência e utilização do sistema de gestão estratégica, que acaba por controlar, por meio de indicadores, todas as áreas da empresa, inclusive no que tange à qualidade. Todavia, é cabível destacar que esse controle se dá quase que exclusivamente por esses indicadores, que na maioria das vezes são medidos por nível de ocorrência.

Para o controle dos Custos de Avaliação, a maior parte das respostas foram afirmativas, mais uma vez percebidas e justificadas pela existência e acompanhamento dos indicadores estratégicos, dos quais são

inclusos alguns voltados à qualidade. Uma gestão específica de Custos de Prevenção ou um controle estritamente monetário não foram constatados no hospital em análise.

Portanto, analisando as percepções sobre os Custos de Controle de uma forma geral, apenas aqueles de fácil identificação e mensuração são atentados, enquanto aqueles mais “intangíveis” ou de difícil visualização são, por vezes, esquecidos ou alvo de pouca atenção. Esta constatação acaba por moldar a percepção dos gestores quanto ao nível de ocorrência, uma vez que aquilo que não se mede dificulta a visão do quanto ocorre e mais ainda o controle efetivo. A informação contábil gerada atualmente prioriza o atendimento ao fisco e restringe análises gerenciais adicionais, que poderiam incluir os custos involuntários.

Ao abordar os custos das falhas de controle, para as Falhas Internas (apresentados na Tabela 1 – retrabalho; desperdícios na cozinha e farmácia; redesenhos de procedimentos; manutenção corretiva dos equipamentos; compras não planejadas, como por exemplo de medicamentos; re-higienizações ou dedetizações; medicamentos vencidos; erros médicos; e índices de infecções ou mortes por incapacidade hospitalar), na percepção dos entrevistados quanto ao nível de ocorrência, percebe-se que, em maioria, predomina a intensidade mínima (39%), o que converge ao que expõe a literatura em empresas onde há investimentos em qualidade.

A percepção dos gestores quanto a ocorrência ‘Mínima’ auferiu 37 respostas, o que mostra que a maioria desses custos são pouco inferidos no hospital. Desses, as compras não planejadas representaram o item com mais respostas, informação essa confirmada pelas análises documentais. O retrabalho e medicamentos vencidos foram classificados pelos gestores em intensidade mínima de ocorrência, porém, destaca-se que as entrevistas e documentos demonstraram a existência, mas a não mensuração, controle e utilização dessas informações perante as decisões. Em consequência, as percepções de ocorrência alta auferiu o menor percentual de respostas (9%), dos quais as re-higienizações e dedetizações foram o tipo de custo mais percebido pelos gestores do hospital, executados, atualmente, através de empresas terceirizadas. Foram trianguladas essas informações com documentos internos e por meio de entrevistas informais com o responsável por esses procedimentos, constatando que há incidência, mas não mensuração e controle efetivo.

Em quase todos os custos explorados predominou uma percepção de ocorrência baixa, exceto o custo com manutenções corretivas e re-higienizações. Vale destacar que nas manutenções corretivas as percepções dos gestores em nível médio foi a maior dentre todos os custos pesquisados, o que indica possíveis distorções em relação ao foco nas preventivas, que seria a realização das manutenções antes que o equipamento quebrassem. Tal informação foi confirmada posteriormente mediante entrevistas e análise documental. Em meio as triangulações, esse achado foi confirmado: as manutenções corretivas são maiores do que as preventivas. Quanto aos erros médicos, em entrevista informal com departamento jurídico, destaca-se a ocorrência de alguns casos, além dos respectivos controles monetários.

Em consonância com a literatura, a última categoria de Custos da Qualidade envolve os Custos de Falhas Externas (apresentados na Tabela 1 – atitudes frente às reclamações; pagamento de indenizações e multas a clientes ou órgãos responsáveis; custos para manter a imagem externa da empresa; assistência adicional ao cliente; e prejuízos ao bem estar do cliente), sendo preferível o mínimo de ocorrência possível, visto que aqui os prejuízos são maiores pelo fato do produto ou serviço já estar em contato com o cliente. Ademais, se o volume desses custos forem altos significa que houve falhas e falta de controle nas categorias anteriores, admitindo que essas mantêm relacionamento íntimo e de dependência.

A percepção de maior ocorrência voltou-se à intensidade mínima (45%) mostrando que na organização há pouca percepção de incidência de tais custos, o que corrobora com a literatura sobre os Custos da Qualidade.

Quando se procede com as análises em relação à percepção dos gestores com intensidade alta, constata-se que a categoria foi a que menos obteve respostas dentre todas as pesquisadas, com apenas os itens de custos: atitudes tomadas pela empresa frente às reclamações discurtidas e custos para manter a imagem externa da empresa.

Os entrevistados citaram que as reclamações são poucas atualmente e que todas são sanadas segundo os princípios e competências do hospital. Já em relação aos custos com imagem, foram trianguladas informações da assessoria de comunicação, falas dos diretores e documentos contábeis, e compreendeu-se que, atualmente, a organização não se utiliza de outdoors e que toda imagem é mantida por mídia gratuita, por meio de patrocínios frente aos meios de comunicação.

Quanto ao pagamento de indenizações ou multas a clientes, o que predominou dentre as respostas foi uma percepção de ocorrência mínima, porém as triangulações junto ao jurídico e os documentos contábeis mostraram que o número de processos em andamento e depósitos judiciais efetuados atingem montante considerável, levando a constatação de que este custo deveria ser classificado em intensidade um pouco maior.

Percebe-se, principalmente, as concepções de ocorrência mínima, com exceção das “atitudes frente às reclamações” e em relação à “imagem externa”, onde o percentual de percepções em nível médio também alcançou resultados relevantes. Cabe citar aqui que os entrevistados, mesmo compondo cargos de maior nível estratégico, tinham dificuldades em enxergar e discorrer sobre esses custos, constatação que leva a assimilação de que isso é pouco explorado na organização atualmente.

A princípio, já é válido destacar que em todas as três categorias analisadas, as respostas “Não se aplica” foi a que atingiu os maiores percentuais, todos superiores a 60%, o que demonstra que esses custos são, em parte, desconhecidos pelo hospital. Ainda sobre as percepções dos gestores oriundas de respostas “Não se aplica”, é válido ressaltar que o achado contribui ao desvendar, em parte, que em um hospital acreditado pressupõe-se que haja Custos da Qualidade, frente às quatro categorias, o que é contrariado perante a organização analisada, quando retorna a custos dessa categoria em específico.

Após tal apresentação, prosseguiu-se com intuito de identificar, na percepção dos gestores, se esses Custos de Falhas de Controle são mensurados, registrados na Contabilidade e controlados pela organização.

Quanto à mensuração dos Custos das Falhas Internas, observa-se que declaram não mensurar tais custos (32%), indicando falta de domínio ou preocupação sobre custos dessa natureza. Dentre as respostas afirmativas a que mais incidiu foi quanto as manutenções corretivas e mensuração de índices de infecção ou mortes por incapacidade hospitalar. Todavia, nas triangulações foram solicitados relatórios ou o modo como esses custos com infecções eram mensurados, constatando-se que há somente por número de ocorrências, com fins de alimentar indicadores de gestão.

Quanto ao registro contábil dos Custos das Falhas Internas, a maioria dos gestores, mais uma vez, apresentaram percepções negativas. Essa situação pode ser justificada mais uma vez pelo fato de alguns desses custos serem de difícil mensuração, o que acaba dificultando o registro na Contabilidade. Por fim, quanto ao controle dos Custos das Falhas Internas, a grande maioria afirmou existir. Isso, mais uma vez, retoma ao planejamento estratégico e controle por meio de indicadores, porém muitas vezes sem foco em valores, ou seja, os indicadores envolvem apenas informações qualitativas como número de ocorrências.

De modo geral, observa-se que as percepções positivas só predominaram no controle (48%) desses custos. Quando se analisa as percepções classificadas como “Não se aplica”, entende-se alta incidência, o que indica falta de domínio e conhecimento desses custos pelos gestores entrevistados, por sua vez inclusos em cargos de gerência, coordenação e diretoria. Assim, os achados nessa categoria conduzem à percepção de que a intensidade dos custos da qualidade ainda carece de incentivos e ampliações de base dados, além da contábil/fiscal.

Para a mensuração, registro e controle dos Custos das Falhas Externas, é válido destacar que em todas as três categorias analisadas, as respostas dos entrevistados foram insuficientes, o que demonstra que esses custos são, em parte, desconhecidos pelo hospital. Entretanto, fica cognoscível que o controle desses custos é o que mais acontece dentro do hospital, devido ao sistema de controle estratégico.

Pelas entrevistas, fica evidente que todos os gestores pesquisados reconhecem a dificuldade em mensurar qualidade e até o desconhecimento disso em meio a seus processos operacionais, inclusive informações sobre esses custos não são utilizadas em nenhuma decisão. A análise é feita somente por um relatório de centro de custo, muito parecido com uma Demonstração de Resultado, nas quais alguns itens de Custos da Qualidade, como as manutenções e perdas com medicamentos quebrados/vencidos, são evidenciados, porém sem muito detalhamento (conforme análise documental e observações efetuadas).

Contudo, destaca-se que como um relatório contábil, esse relatório não aborda os Custos da Qualidade ocultos, segundo aponta Feigenbaum (1994), somente os registrados contabilmente. Como o ambiente hospitalar é um meio muito dinâmico, além do fato de lidar com pessoas, cada qual com seus problemas e situações, essa prática de mensuração é mais complexa, conforme ressaltam, os sujeitos 1, 2, 3 e 4.

Sujeito 1:

Se a gente focar assim, especificamente em custo de qualidade, a gente não chega a aprofundar nesse viés, não acho, vejo com dificuldade você mensurar isso (2016).

Sujeito 2:

Desconheço. Talvez, porque pode ser que mensure e eu não tenho acesso a essas informações, mas acredito que mensure (2016).

Sujeito 3:

É complexo. Tem coisa que você não [...] consegue mensurar. Um paciente ele interna aqui por pneumonia. Esse paciente em média ele deveria ficar três dias internado para tratar sua pneumonia, se ele tivesse 35 anos e não tivesse nenhuma comorbidade. Se esse paciente fica quatro dias. Como é que você mensura o custo de ele ter ficado um dia a mais? Como você atribui isso? Foi pela falta de qualidade? Foi pelo agravante dele? Como é que você mensura isso? (2016).

Sujeito 4:

Em termos práticos relacionados à qualidade, o hospital trabalha com isso. A gente começou a trabalhar de forma mais sistemática a qualidade a partir de 2007, onde o hospital se inseriu no programa de acreditação da ONA, então a gente trabalhar essa questão dos

processos, da segurança do paciente e também dos indicadores. Mas a gente [...] não mensura ele (os Custos da Qualidade) (2016).

De acordo com as falas dos gestores, constatou-se o discurso da dificuldade em mensurar qualidade, conforme expõe as citações.

4.2 Hospital 2

As primeiras origens do Hospital 2 datam o final do século XIX, quando era alto o fluxo de imigração alemã, mais especificamente no sul do Brasil, no estado do Rio Grande do Sul. De início, uma associação de senhoras luteranas doou a quantia necessária para a aquisição do terreno. Demais autoridades e órgãos, inclusive da própria Alemanha, doaram quantias que juntas possibilitaram o início da construção. A inauguração do hospital ocorreu em dois de outubro de 1927, com 80 leitos, atendendo pacientes de todas as raças, religiões e nacionalidades, e preservando a risca a cultura alemã.

O hospital é dividido em cinco níveis hierárquicos, que em ordem decrescente são dispostos em: Conselho de Administração, Superintendência Executiva, demais Superintendências, Gerentes e Coordenadores. O Conselho de Administração é formado por pessoas sem fins lucrativos, ou seja, membros da sociedade que visam contribuir com as decisões no sentido de resultados à comunidade e ao mercado como um todo.

O departamento de qualidade aparece submisso à Superintendência Assistencial com a denominação “Qualidade e Segurança”, sendo responsável por várias funções, tais como o controle de todos os processos, auditorias internas e suporte total ao processo de acreditação e reacreditação Joint Commission International (JCI).

Diferentemente do Hospital Ministro Costa Cavalcanti, não há um foco restrito aos Custos da Qualidade, tampouco relatórios específicos que abordem esses custos. A informação existe e é trabalhada, mas de modo adjacente, junto aos outros custos da organização, por meio de relatórios, e desse modo pode-se inferir que a mensuração ocorre, na maioria das vezes, por meio de medidas não financeiras ou qualitativas. O registro fica centrado nos custos da qualidade de fácil mensuração como treinamentos e remédios vencidos. O registro dos custos mais intangíveis foi, em sua maioria, afirmado pelos respondentes, mas muitos dos documentos triangulados não apresentaram um registro estruturado e contínuo, o que acabou por revelar que na verdade a aderência coletada nas respostas construía um cenário aparente na ocorrência dos Custos a Qualidade. O controle em grande parte é feito por intermédio de indicadores assistenciais e de gestão, bem como pela utilização de orçamento anual, e posterior comparação entre orçado e realizado.

Doravante, foram apresentados os resultados encontrados em cada grupo dos custos da qualidade (custos de controle e custos de falhas de controle) segundo a percepção dos entrevistados, principalmente por análise da frequência.

No grupo de controle, a maioria das percepções de ocorrência dos Custos de Prevenção (apresentados na Tabela 1 – custos com treinamento de funcionários; custos com manutenção preventiva dos equipamentos; aquisição de tecnologias, revisões e atualizações de instruções e procedimentos; custos com prevenções de infecções; custos com prevenções contra quedas; e custos com produtos de limpeza e higienização específicos e de primeira linha) foi alta, com 47% das respostas, demonstrando consonância aos preceitos expostos na literatura e preocupação constante em prevenir erros antes que cheguem ao cliente, mesmo que para isso haja necessidade de gerar, na maioria das vezes, altos custos. As percepções dos gestores em intensidade mínima na opção “Não se aplica” revelam a consolidação dessa cultura e

preocupação dentre os setores, uma vez que a filosofia de qualidade é presente dos planos estratégicos aos níveis operacionais, de acordo com os respondentes.

Inferre-se que a percepção de ocorrência “Alta” se mostra principalmente no nível de investimento tecnológico (7 respostas) e posteriormente em manutenções preventivas (6 respostas), onde, de acordo com os respondentes, o gasto com novas tecnologias é constante no hospital. Quanto às manutenções preventivas, a maioria dos entrevistados afirmou que em seu setor elas são constantes, inclusive com cronograma previsto e acompanhamento daquelas já executadas, informações confrontadas nas análises documentais; já as corretivas ocorrem em menor incidência de manutenções. Os custos com quedas não foram muito citados, porém, as análises documentais evidenciaram várias ocorrências, além da confrontação com o relatório de diagnóstico da Joint Commission International (JCI) evidenciou que, de acordo com a última visita, as quedas têm aumentado, fato que requer atenção maior aos custos de prevenção, para que erros sejam reduzidos em consequência aos custos de falhas internas.

Quanto a percepção de ocorrência “Média”, a maior frequência se deu no custo com “revisões e atualizações de procedimentos” com 7 gestores, o que envolve o tempo gasto e também o custo gasto com as adequações. A percepção de ocorrência média é pelo fato de que esses procedimentos ocorrem conforme necessidade do setor e das rotinas e também duas vezes por ano, onde todos são revisados. Nas percepções em nível “Mínimo” não houve respostas significativas perante o total de respostas.

Por sua vez, a literatura expõe que os Custos de Avaliação (apresentados na Tabela 1 – custos com a coleta, análise e relato dos dados de qualidade; controle de processos e serviços prestados; testes e inspeções nos materiais comprados; custos com estrutura e supervisão da área de inspeção; e custos com auditoria do sistema de qualidade), centrados nas inspeções, tem predileção de ocorrência em gastos maiores quando há uma gestão da qualidade eficaz, evitando os custos com falhas, principalmente quando o cliente já usufruiu do serviço prestado. Um percentual de 20% respondeu como “Não se aplica”, o que demonstra especificidades do setor ou desconhecimento sobre o tipo de custo perguntado. O campeão nas percepções de ocorrência pelos gestores nessa opção foi “custos com a estrutura da área de supervisão/inspeção”, uma função normalmente desempenhada pela área de qualidade, mas que gerencialmente poderia ser alocada aos setores dos quais as inspeções são aplicadas, o que proporcionaria um controle gerencial de custos por setor mais acurado, porém, hoje não é levado em conta no hospital, que via orçamento, apenas aloca os custos das inspeções em um centro de custos específico da qualidade, sendo visto como um setor de apoio no hospital.

As percepções de ocorrência “Mínima” obtiveram percentual de 20%, o que evidencia que é visível no hospital uma ocorrência maior dos custos de avaliação, constatação que converge com a literatura sobre a temática. Ainda nessa intensidade de resposta, os itens que auferiram maior número e respostas se justificam pela ocorrência do custo se apresentar intrínseca às funções dos profissionais da empresa e, assim, não se percebe o custo claramente.

As percepções de ocorrência “Média” se apresentam com percentual equivalente a 29%, dado dentre outros custos pelo “custo com auditoria do sistema de qualidade”, todavia mais uma vez constatou-se pelas triangulações que isso é embutido em relatórios gerais dos setores, não tratados de modo específico.

As percepções de ocorrência “Alta” obtiveram o maior percentual dentre as respostas (31%), e o custo de maior destaque foi o que envolve “testes e inspeções nos materiais comprados”, o que pode ser justificado pela inspeção do que entra no hospital ser executado em sua totalidade e até mais de uma vez (no setor origem e no setor destino), além da aquisição de sistemas específicos para conferência e fichas individuais de qualidade do material, como citado pela coordenadora de farmácia.

Perante as observações e análises documentais, verificou-se que o hospital possui várias ferramentas de auditoria interna visando adequação aos quesitos de programas de qualidade como a Joint Commission International (JCI), além do que desenvolveu projetos internos de desenvolvimento da qualidade, como o Programa de Auditoria Para Melhoria da Qualidade (PAMQ) e o trabalho de estagiários dentre os blocos assistenciais visando o controle e adequação do serviço prestado. Desse modo, a organização possui custos da qualidade voltados ao controle do serviço prestado e custos com a coleta, análise e relato dos dados de qualidade, mas o que ainda carece de evolução é a percepção de que isso é mensurável e controlável e que impacta diretamente nos resultados, tanto assistenciais, na redução de erros, quanto na redução de custos da qualidade.

Após a visualização das percepções de ocorrência dos custos de controle buscou-se captar se tais custos são mensurados, registrados em sistemas de informações e controlados mediante acompanhamento em algum relatório, por dados orçados ou por meio de algum indicador.

Quanto à mensuração, nota-se uma concentração clara de percepções afirmativas dentre os primeiros Custos de Prevenção, principalmente no que envolve os custos com treinamentos, manutenção preventiva dos equipamentos e aquisição de novas tecnologias. Os treinamentos foram triangulados com documentos, dentre eles relatórios de controle de treinamentos e passagens aéreas ou rodoviárias, inclusive as de outros países como Estados Unidos e Espanha. O custo com manutenções preventivas foi confrontado com o relatório por centro de custo por setor, também por planilhas de controle interno e etiquetas nos bens, e a aquisição de novas tecnologias foi analisada junto ao orçamento e realização, bem como por observações no setor de projetos e operações do hospital, que cuida desses investimentos.

Já as percepções dos gestores para a mensuração dos Custos de Avaliação mostram que o hospital calcula esses custos, com percentual equivalente a 44%. Dentre esses, os custos mais citados foram os testes e inspeções nos materiais comprados e os custos com auditoria do sistema de qualidade, porém quando se buscou fontes de documentos que evidenciassem essa mensuração não foram encontradas evidências em valores monetários, mas apenas em número de ocorrências, e nos casos da auditoria do sistema existem documentos, mas não que apresentem informações de natureza monetária ou de modo específico. Nota-se que dentre as percepções afirmativas, a mensuração ainda foi a que ocupou menor patamar dentre as percepções dos gestores, o que pode ser justificado exatamente pela dificuldade em mensurar custos de efeitos apenas gerenciais, não voltados ao fisco e o predomínio ainda em mensurações por número de ocorrências apenas.

As percepções dos gestores quanto ao registro contábil dos Custos de Prevenção revelam mais uma vez que custos mais tangíveis como treinamentos e aquisição de novas tecnologias são registrados no hospital enquanto aquilo que é mais intangível se torna difícil de medir e registrar, como ocorre com os custos com prevenções de infecções e prevenções contra quedas. Alguns afirmaram que esses custos ocorrem e por vezes são altos, porém de difícil mensuração e registro por falta de informações, por exemplo, como alocar e acompanhar os gastos oriundos frente a um fato que ainda nem ocorreu. É importante citar também que um fator que contribui para o registro é a diversa gama de sistemas de informações e programas que o hospital possui para registro e acompanhamento, o que engloba desde sistemas contábeis até de gestão ou de desenvolvimento contínuo, como o Programa de Auditoria para Melhoria da Qualidade (PAMQ).

Quanto ao registro dos Custos de Avaliação, predomina a maioria das respostas afirmativas, alcançando um percentual de 45%, justificados principalmente pelos custos com “testes e inspeções nos

materiais comprados". Por outro lado, nessa mesma categoria, mostra-se ainda a falta de conhecimento ou de receio na exploração de custos em âmbito estritamente gerencial.

Quanto ao controle dos Custos de Prevenção, o mesmo acontece devido ao desenvolvido processo de planejamento estratégico e orçamentário que predomina no hospital, o que faz com que esse controle seja determinado ou por indicadores estratégicos ou por desvios orçamentários perante aquilo que se firmou em orçamento geral e setorial, inclusive no que envolve a qualidade e seus gastos. É importante citar que em maioria, esses indicadores são por níveis de ocorrência e não monetários, como por exemplo, os custos com prevenções de infecções e prevenções contra quedas. O foco em medidas financeiras perdura no orçamento, não de modo específico à qualidade de seus gastos, mas embutido em cada setor como, por exemplo, as novas tecnologias, o que limita decisões voltadas aos Custos da Qualidade em específico.

Já o controle, para os Custos de Avaliação, alcançou o maior percentual afirmativo, com 55% das percepções dos gestores entrevistados. Os custos que mais contribuíram para esse percentual são relativos a auditoria do sistema de qualidade e às inspeções nos materiais comprados. Em triangulação de dados, via documentação, foi constatado que a forte atuação do planejamento estratégico e foco no controle dos desvios criaram uma forte cultura de indicadores, onde todos da equipe julgam realmente os resultados desses indicadores como melhoria de eficiência de suas próprias funções, tanto é que os principais indicadores do setor ficam expostos em um mural público. Isso facilita o controle e a alimentação mensal dos dados, geralmente em medidas não financeiras.

No geral, predomina uma forte mensuração e controle dos Custos de Avaliação. Ressalta-se, porém, a maioria desse controle via indicadores não financeiros e a pouca ênfase em conhecer e explorar os custos relativos à qualidade, tanto pelas falas dos respondentes, quanto pelas outras fontes de coleta de dados. Não que o hospital não se atente ao que gasta com qualidade ou que não se preocupe em melhorar, mas informações de custos específicos da qualidade seriam possíveis e poderiam contribuir diretamente no aumento de eficácia organizacional, com um conhecimento de qual o impacto financeiro disso nos resultados, inclusive no campo estratégico.

Para o grupo das falhas de controle, a categoria de Custos de Falhas Internas (apresentados na Tabela 1 – retrabalho; desperdícios na cozinha e farmácia; redesenhos de procedimentos; manutenção corretiva dos equipamentos; compras não planejadas, como por exemplo de medicamentos; re-higienizações ou dedetizações; medicamentos vencidos; erros médicos; e índices de infecções ou mortes por incapacidade hospitalar) ocorre em contato com o cliente e, assim, quanto menor forem melhor será, tanto ao aspecto de consumo de recursos, quanto para imagem da organização (Barreto, 2008).

Em consonância com a literatura, a percepção de ocorrência "Mínima" foi a que atingiu o maior número de respostas, com 47%. Dentre esses, os custos mais citados foram aqueles oriundos de manutenções corretivas, com 8 respostas, seguido das compras não planejadas e medicamentos vencidos. Em meio à triangulação de dados, observa-se que assim como as manutenções preventivas, as corretivas possuem um controle interno em planilhas e mediante sistema, entretanto, como aqui o equipamento já estragou, está parado e por ser uma organização de saúde, o atendimento é imediato, salvo em casos em que houver equipamentos substitutos. Contudo, quando comparado com as preventivas, a maioria dos respondentes cita que as corretivas ocorrem em nível menor. As compras não planejadas também foram citadas como raras e quando há esse tipo de necessidade, geralmente o hospital tem a opção de "emprestar" o medicamento de outros hospitais da região, localizado nos arredores. Essa situação foi

confirmada por observações diretas, onde ocorreu contato com o concorrente para sanar tal necessidade durante a realização de uma entrevista. Nas triangulações, esses casos e também o de medicamentos vencidos foram confrontados com fichas de controle, que são preenchidas pelo funcionário, aprovado pela coordenadora e registrado no sistema.

Dentre as percepções de ocorrência em nível “Médio” aufere-se percentual equivalente a 31%, representado principalmente pelos retrabalhos, com 6 respostas. Os gestores afirmam que ocorre retrabalho no hospital e quando ocorre, a situação é controlada pela instrução e acompanhamento, porém, quando questionados se é registrado ou apurado o custo, de alguma forma, as respostas foram negativas, informação triangulada com análises documentais. Esse achado reforça a evidência de que a intensidade estrita desses custos não é amplamente realizada pelo hospital.

As percepções de ocorrência “Alta” alcançam apenas 6%, com apenas algumas respostas dentre todos os respondentes, o que representa um forte indício de que tal categoria de custos da qualidade, mediante a percepção dos gestores, ocorre com pouca frequência no hospital.

A categoria de Custos das Falhas Externas (apresentados na Tabela 1 – atitudes frente às reclamações; pagamento de indenizações e multas a clientes ou órgãos responsáveis; custos para manter a imagem externa da empresa; assistência adicional ao cliente; e prejuízos ao bem estar do cliente) é oriunda posterior à prestação de serviço ao cliente, devido a algum erro ou falta de controle de fatores que podem conduzir ao erro. Desse modo, uma alta ocorrência de custos nessa categoria é considerada um grande fator de risco para a organização, uma vez que pode prejudicar muito a imagem da empresa pela prestação de um serviço ineficaz (Feigenbaum, 1994).

A percepção de ocorrência dos gestores nessa categoria de custos apresentou, em sua maioria, intensidade “Mínima”, com 60%, demonstrando alinhamento com a literatura quanto aos níveis preferíveis de gastos. Os principais elementos de custos nesse contexto foram a mensuração de prejuízo econômico/social/psicológico gerado ao cliente, as atitudes tomadas frente às reclamações dos clientes e a assistência adicional ao cliente. A ocorrência desses custos foi considerada pela maioria dos gestores como de intensidade “Mínima”, visto que alguns nem ocorrem, segundo alguns entrevistados. Na busca pelas triangulações de dados foi localizado um relatório mensal que a ouvidoria manda ao gestor com as reclamações por setor. Cada gestor tem o dever de responder imediatamente a essas situações, salvo em casos onde demandar recursos ou algo específico. Em reunião mensal são apresentados o número de casos resolvidos e pendentes, informações confrontadas com a ata da reunião e slides com as informações em questão.

A percepção de ocorrência em nível “Médio” foi pouco citada dentre os respondentes, com 16%, justificado principalmente pelos custos para manter a imagem externa da organização. Essa informação foi confrontada com a Demonstração de Resultado (DR) e com o orçamento, porém, não há separação alguma dos gastos com propaganda relativos à divulgação no geral do hospital, e à parte que cabe a essa divulgação em decorrência de erros e insatisfações de clientes, o que caracterizaria um custo de falha externa, fazendo com que tal achado seja inconclusivo.

A percepção de ocorrência desses custos em intensidade “Alta” foi mínima, com percentual apenas de 7%, demonstrando que esses custos possivelmente ocorrem de forma reduzida na organização, e quando ocorrem são logo sanados.

Após essas constatações, buscou-se a opinião dos gestores quanto à mensuração, registro e controle dos Custos de Falhas Internas e Externas. Na mensuração dos Custos das Falhas Internas, a percepção afirmativa alcança percentual de 63%, o maior dentre as 3 dimensões analisadas (mensuração, registro

e controle). Os principais tipos de custos que justificam esse achado foram a manutenção corretiva dos equipamentos e as compras não planejadas, que ocorrem principalmente com medicamentos muito específicos a determinados pacientes. Nas triangulações, como já mencionado, foram encontradas planilhas de controle e programação das manutenções corretivas, e quanto às compras de remédios não planejadas foram analisadas as fichas de preenchimento, controle e o registro no sistema. Quanto aos custos mais intangíveis, nessa categoria é clara a falta de mensuração do custo com retrabalho (7 respostas) e redesenhos de procedimentos (6 respostas), devido a estar inclusa nas funções das pessoas e por haver dificuldades em encontrar bases precisas de mensuração, conforme citaram alguns entrevistados.

A mensuração de Custos das Falhas Externas, de acordo com a percepção dos respondentes, resulta principalmente pelo item “atitudes tomadas às reclamações”. Em busca da confrontação de dados, foram localizados relatórios de análise de casos e a mensuração em número de ocorrências, não o quanto isso consumiu de recursos. Foi questionado se em atitudes desse tipo há custos incorridos, e a resposta foi afirmativa, porém, não foram encontradas quaisquer evidências que mensurassem o impacto monetário. Nas três categorias analisadas (mensuração, registro e controle) as respostas afirmativas obtiveram maiores percentuais, superiores a 60%, mostrando que por menores que sejam os custos de falhas estes são analisados a fim de que seja resolvido e minimizado.

Em relação ao registro das Falhas Internas, o mesmo ocorre para as manutenções corretivas, compras não planejadas e desperdícios (de remédios e comida). Durante o processo de triangulação de informações, as manutenções corretivas e compras não planejadas foram confrontadas com os registros no sistema, apurados como despesas com manutenções (sem separação de preventiva e corretiva na Demonstração de Resultado), e perdas, também sem detalhamento, respectivamente. As percepções oriundas de natureza negativa foram encontradas mais nos itens retrabalhos e redesenhos de procedimentos, devido ao fato de não haver mensuração separadamente e nem indicadores de controle para isso, o que reforça, mais uma vez, que a ocorrência desses custos é estrita ao que a Contabilidade oferece apenas.

O registro dos custos na categoria de Falhas Externas alcançou 64% das respostas, novamente justificado, principalmente, pelos custos relativos às atitudes tomadas frente às reclamações de clientes, todavia, não foram localizadas evidências disso em valores, mas em número de ocorrências, resoluções e pendências. A opção “Não se aplica” nessa categoria foi a mais citada, com 25%, demonstrando talvez pouco domínio sobre tais registros ou mesmo se há ocorrência e conhecimento sobre isso.

Por fim, o controle dos Custos das Falhas Internas auferiu percentual de 55%, segundo a percepção dos entrevistados, achado principalmente justificado pelos dois indicadores estratégicos e mediante utilização de planilhas de controle. Os principais itens que justificam o percentual nesse sentido foram os desperdícios e as manutenções corretivas, beneficiados mais uma vez pelo fato de serem tangíveis e possuírem bases de mensuração claras. Nas triangulações foram analisados os indicadores e ferramentas de controle, que se apresentavam mais voltados a dados qualitativos.

E, o controle dos Custos das Falhas Externas atingiu percentual de 62%, mais uma vez o custo em destaque foi aquele devido às atitudes tomadas frente às reclamações de clientes. Novamente, um fator que pode justificar esse alto percentual de controle nos custos de falhas externas pode ser o fato de haver indicadores específicos para isso, o que cria a obrigação de controles adicionais, apuração de dados e alimentação do sistema.

Pela análise geral, percebe-se que o hospital detém controle, mensuração e registro da maioria desses custos e procura, mesmo que de rara ocorrência, combatê-los a fim de minimizá-los. Adicionalmente, mediante as triangulações de dados, constatou-se que muitos dos custos afirmados pelos entrevistados

não foram confirmados, o que revela, em nível geral, que a ocorrência dos custos da qualidade no Hospital 2 é, de certo modo, restrito ao que oferece a Contabilidade, e ocasionalmente ao que possibilita dados gerenciais de apoio, o que indica uma alta aderência em partes aparente.

Após ouvir as falas e efetuar a análise com intuito de identificar os discursos, constata-se a existência do discurso da dificuldade em mensurar qualidade, evidenciado nos trechos destacados a seguir:

Sujeito 7:

Não é mensurado. É que é porque o trabalho que isso vai dar para ter esse controle talvez fosse maior que o benefício (2017).

Sujeito 8:

Para cada necessidade se avalia os Custos relacionados à qualidade [...]. O que a gente faz é para manter a qualidade da instituição. Ficaria em dúvida até em que colocar nesse relatório de Custos da Qualidade, tudo o que eu agregar é custo da qualidade (2017).

Sujeito 10:

[...] Custos..., eu não tenho como medir isso falando, acho que não, se investe muito em qualidade (2017).

O dizer que mais se repetiu refere-se aos obstáculos para mensuração dos Custos da Qualidade. O hospital provê de diversos sistemas de controle de natureza assistencial, gerencial, contábil e estratégico, bem como é auditada pela Ernst & Young Auditores, porém a abordagem de controle de custos pauta-se essencialmente nas unidades de negócios, das quais a qualidade é inclusa em cada setor dentre os gastos efetuados no período. Os gestores destacam a dificuldade em mensurar qualidade e transpor isso no papel de um modo claro e preciso, o que se volta aos custos de fácil mensuração, estes são registrados pela contabilidade como treinamentos e remédios vencidos ou perdidos, evidências trianguladas com as análises documentais, todavia em nível pouco detalhado (como por exemplo, os treinamentos internos e externos, que são apresentados em uma única conta). O contexto reporta novamente aos preceitos de Feigenbaum (1994), que aborda que os Custos da Qualidade ocultos, os quais a Contabilidade não registra, são mais difíceis de serem mensurados e controlados, e assim acabam não fazendo parte das análises sobre a qualidade nas organizações. Foi citado que a busca por essa mensuração ou por um relatório específico dos gastos com qualidade se tornaria um motivo de dúvida, até mesmo do que considerar, já que rotineiramente boa parte do que se gasta é para aumento de qualidade, como menciona o Sujeito 8.

Destaca-se, assim, que não há um relatório específico de Custos da Qualidade, somente essa visão dos custos de fácil mensuração, ainda que embutido no relatório geral por centro de custos (Demonstração de Resultado Setorial). Mensurações puramente gerenciais, como o tempo com retrabalhos ou horas perdidas, não são explorados na organização em termos de custos para as decisões.

4.3 Hospital Ministro Costa Cavalcanti e Hospital 2 (Hosp.2) – Semelhanças e Diferenças

Esse tipo de análise pode revelar informações importantes, assim como consolidar os achados, quando reincide nos dois casos. Essa parte da análise busca apresentar as principais semelhanças e diferenças encontradas nos hospitais, na tentativa de explorar alguma peculiaridade ou fato relevante.

Diversos estudos na literatura, como Robles (2003) e Barreto (2008), afirmam que a maioria dos Custos da Qualidade deveria ocorrer nas etapas de prevenção e avaliação antes do serviço ser executado. Essa preferência, quando comparada aos achados nos casos em análise, permite algumas comparações. As duas primeiras categorias nos dois hospitais foram as que apresentaram maiores volumes de gastos, segundo a percepção de ocorrência dos gestores entrevistados, o que indica convergência ao que preza a literatura, e preocupação, mesmo que subconsciente, de gerenciar e reduzir os custos de falhas e consequentemente, o custo total. Em análise das categorias de falhas, ou seja, os custos involuntários, têm-se, segundo a percepção dos entrevistados, os menores volumes de recursos gastos que representa uma consequência do sucesso na prevenção e avaliação. Assim, esse achado nos dois hospitais também converge ao que preza a literatura.

Em análise conjunta dos achados nos casos, percebem-se grandes semelhanças no que tange à ocorrência desses custos, fatos que mesmo diante da negativa de uma ocorrência específica de Custos da Qualidade, respalda em vestígios de um acompanhamento e controle gerencial de custos. Além disso, cabe destacar também que durante as análises descritivas tornou-se claro nos dois casos analisados as informações sobre a temática para a tomada de decisão sob domínio das informações já produzidas pela Contabilidade fiscal, o que se mostra satisfatório na visão dos gestores entrevistados.

Quanto à exploração de custos para tomada de decisões estratégicas a nível gerencial adicional (como a exploração e custos ocultos), não há esforços nem muito interesse, uma vez que nenhuma fonte de pressão institucional externa exige nesse sentido, tampouco os tomadores de decisões sentem essa necessidade adicional.

Quanto a mensuração, registro e controle dos Custos da Qualidade, os custos de prevenção, segundo os entrevistados, obtiveram nos dois casos a maioria de respostas afirmativas, porém no HOSP.2 os percentuais alcançaram quase o dobro daqueles auferidos no HMCC, indicando uma cultura consolidada voltada a prevenção e controle de erros, ou pelo menos que haja boas condições para isso, talvez pela diversa gama de sistemas de gestão ou pela tradição alemã de cuidado. Os custos de avaliação obtiveram maiores negativas no HMCC quanto à mensuração e registro, e o controle findou com maioria afirmativa, porém muitos dos respondentes se basearam no controle por indicadores qualitativos para responder, ou seja, o controle é baseado principalmente em número de ocorrências e não em valores monetários. No HOSP.2 os resultados foram todos afirmativos, porém, em meio às triangulações de dados, alguns tipos de custos apurados não tinham documentação formal nem fluxo periódico, o que leva a inferir que o alto percentual afirmativo é, em partes, aparente.

Os custos de falhas internas obtiveram no HMCC percentual negativo na mensuração e registro, permanecendo como positivo somente o controle, em maioria por indicadores de gestão qualitativos, não em valores monetários, enquanto no HOSP.2 a maioria dos gestores confirmou a mensuração, o registro e o controle dos custos de falhas internas. Nessa categoria, a maioria dos custos geralmente são estritamente gerenciais e, assim, a mensuração e demais demandas tornam-se um pouco mais difíceis, todavia ressalta-se a importância em obter informações sobre o montante de custos de falhas internas, até mesmo para análise de novos investimentos em qualidade, ou como fator determinante para a satisfação do cliente. Por fim, os custos de falhas externas são mensurados e controlados pelo HMCC, enquanto no HOSP.2 todas as dimensões foram confirmadas pela maioria dos gestores entrevistados.

De um modo geral, analisando a ocorrência desses custos nos casos, percebe-se que, em maioria, as respostas foram afirmativas, mostrando que há uma semelhança forte entre os hospitais. Porém, outra

semelhança constatada nas triangulações se refere ao resgate e preocupação apenas nos custos de fácil identificação e acompanhamento, o que faz com que os custos involuntários ainda passem despercebidos, além de sua falta não ser sentida ainda em meio às decisões. Portanto, considera-se, em grande parte, a existência dos Custos da Qualidade nos casos, mas essa ainda é deficitária pelo conformismo em tomadas de decisões fundamentadas apenas em informações contábeis fiscais.

Vários gestores, nos dois casos, admitiram a existência dos custos ocultos, mas não há esforços para sua mensuração, registro e controle, o que limita as análises. Destaca-se que há muito espaço para melhorias, visto que nenhum percentual se aproximou de cem por cento. A busca por tais informações exige um acultramento de equipes, assim como a exigida frente aos indicadores, mas acima de tudo exige uma percepção de necessidade, de contribuição às decisões sobre qualidade e melhoria contínua.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal motivação para o desenvolvimento desse estudo foi o interesse em explorar o quanto um selo de acreditação hospitalar contribui efetivamente para o aumento de qualidade, no que envolve controle de custos da qualidade e sua mensuração. O objetivo geral buscou identificar como os gestores percebem a ocorrência dos custos da qualidade em termos de intensidade nos hospitais foco do estudo. Para isso, inicialmente foi necessário captar as percepções dos gestores entrevistados, quanto à ocorrência desses custos nos hospitais. Constatou-se que os Custos de Prevenção e Avaliação ocorrem mais, enquanto os de Falhas ocorrem em menor intensidade.

Após, foi explorado o nível em que é realizado a ocorrência dos Custos da Qualidade, ou seja, a mensuração, registro e controle. Foi possível constatar que, em grande maioria, esses custos não são mensurados e controlados em valor monetário. Apenas os já registrados pela Contabilidade são observados mais claramente pelos gestores, não havendo esforços gerenciais adicionais na gestão dos custos ocultos de qualidade. As causas disso seriam, dentre outras, a falta de necessidade dessas informações em meio ao processo decisório e a carência gerencial contábil no fornecimento dessas informações. Os Custos de Prevenção foram os mais gerenciados, principalmente no que se refere a treinamentos, manutenções preventivas e aquisição de tecnologias, custos tangíveis e já existentes na Contabilidade. Os custos de Avaliação, Falhas Internas e Falhas externas apresentaram percentuais menores no que tange à ocorrência, uma vez que nessas categorias, muitos dos elementos de custos são involuntários e difíceis de mensurar e controlar, como retrabalhos, custos com auditoria do sistema de qualidade e mensuração de prejuízo psicológico gerado ao paciente.

Assim, a ocorrência dos Custos da Qualidade, mesmo que em partes ainda desconhecida e provida de falta de utilidade nas decisões dos casos analisados, é tratada sem muita resistência e em postura analítica e conformista, frente a um ambiente consistente, conectado e que pratica a difusão constante da qualidade.

Como limitações, destaca-se a generalização dos dados, já que envolve dois hospitais acreditados apenas, e assim, em outras organizações as constatações poderiam ser outras. Por fim atenta-se ao pouco contato dos Custos da Qualidade nos hospitais analisados, o que pode, de certo modo, limitar os resultados, pelo fato de que alguns participantes da pesquisa não terem conhecimento sobre o assunto e assim, não saber opinar ou discutir.

Como recomendações de novos estudos destacam-se: (a) verificar dentre um maior grupo de empresas, da saúde ou de outro segmento, o porquê os Custos da Qualidade ainda são tão pouco explorados; (b) analisar o nível de institucionalização dos Custos da Qualidade nas organizações; e (c) explorar o impacto da não utilização de informações gerenciais sobre a temática para a tomada de decisões gerenciais.

REFERÊNCIAS

Alonso, L. B. N., Droval, C., Ferneda, E., & Emídio, L. (2014, julho). Acreditação hospitalar e a gestão da qualidade dos processos assistenciais. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 4(2), pp. 34-49.

Azevedo, D. L., Oliveira, L. Z., Rocha, R. A. de, & Pistóia, L. C. (2002). Gestão da mudança na saúde – a acreditação hospitalar. Em ABEPRO – Associação Brasileira de Engenharia de Produção (Org.). Encontro Nacional de Engenharia de Produção (pp. 1-7). Curitiba, PR: ABEPRO.

Barreto, M. da G. P. (2008). *Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade*. São Paulo: Saraiva.

Berwick, D. M., Godfrey, A. B., & Roessner, J. (1994). *Melhorando a qualidade dos serviços médicos, hospitalares e da saúde*. Rio de Janeiro: Makron books.

Bonato, V. L. (2011). Gestão de qualidade em saúde: melhorando assistência ao cliente. *Revista o mundo da saúde*, 35(5), pp. 319-331.

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. (7a. ed.). (L. de O. da Rocha, Trad.). Porto Alegre: Bookman.

Couto, R. C., & Pedrosa, T. M. G. (2007). *Hospital: acreditação e gestão em saúde*. (2ª. ed.). Rio de Janeiro: Guanabara Koogan.

Deming, W. E. (2003). *Saia da crise*. Rio de Janeiro: Futura.

Duarte, M. S. da M. (2011). *O processo de acreditação: estudo sobre a construção coletiva da melhoria da gestão da qualidade em saúde*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Feigenbaum, A. V. (1994). *Controle da qualidade total*. (Vol. 1). (R. C. Laverri, Trad.). São Paulo: Makron Books. (Obra original publicada em 1994).

Garvin, D. A. (2002). *Gerenciando a qualidade: a visão estratégica e competitiva*. (J. F. B. de Souza, Trad.). Rio de Janeiro: Qualitymark.

Gil, A. C. (2012). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6ª. ed.). São Paulo: Atlas.

Juran, J. M. (2009). *A qualidade desde o projeto: novos passos para o planejamento da qualidade em produtos e serviços*. (N. Montingelli Jr., Trad.). São Paulo: Cengage Learning.

Kaplan, R., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Tradução de O.P. Traduções. São Paulo: Futura.

Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual*. (H. M. Rotundo, trad.). São Paulo: EPU - Editora Pedagógica e universitária.

- Koche, J. C. (2012). Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. (30ª. ed.). Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes.
- Kluck, M., Guimarães, J. R., Ferreira, J., & Prompt, C. A. (2002, julho). A gestão da qualidade assistencial do hospital de clínicas de Porto Alegre: implementação e validação de indicadores. RAS – Revista de Administração em Saúde, 4(16), pp. 27- 32.
- Luz, J. R. M. (2011). Gestão estratégica baseada na qualidade e nos custos da qualidade: Um estudo no setor de construção civil da cidade de Campina Grande – PB. Dissertação de mestrado, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil.
- Mamédio, D. F. (2014, 7 de outubro). Isomorfismo institucional em organizações de saúde: a gestão do processo de acreditação hospitalar. Em ABEPRO – Associação Brasileira de Engenharia de Produção (Org.). Encontro Nacional de Engenharia de Produção (1-14). Curitiba, PR: ABEPRO.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2011). Metodologia científica. (5ª. ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2007). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.
- Mehrotra, R., & Kumar A. (2013, abril). Quality & cost of healthcare: an Indian view of quality through hospitals. International Journal of Advanced Research in Computer Science and Software Engineering, 3(4), pp. 485-494. DOI: 10.21275/23197064
- Mezomo, J. C. (2001). Gestão da qualidade na saúde: princípios básicos. (1ª. ed.). São Paulo: Manole.
- Miguel, P. A. C. (2001). Qualidade: enfoques e ferramentas. São Paul: Artliber Editora.
- Nakagawa, M. (2010). Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. (1a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Nogueira, R. P. (1994). Perspectivas da Qualidade em Saúde. Rio de Janeiro: Quality Mark.
- Oliveira, O. J. (Org.). (2004). Gestão da qualidade: tópicos avançados. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Pinto, L. J. S. (2012). Produção científica sobre custos da qualidade e da não qualidade no Brasil: um estudo bibliométrico nos principais livros, revistas acadêmicas e congressos na área de Ciências Contábeis. ReCont Registro Contábil, 3(2), 2, pp. 60-74.
- Portulhak, H. (2013). Proposta de modelagem conceitual do public value scorecard como instrumento integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Richardson, R. J. (2015). Pesquisa social: métodos e técnicas. (3ª. ed.). São Paulo: Atlas.
- Robles, A. Júnior. (2003). Custos da qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental. (2ª. ed.). São Paulo: Atlas.
- Sakurai, M. (1997). Gerenciamento integrado de custos. (1ª ed.). Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas.
- Shank, J. K., & Govindajaran, V. (1997). A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos (2ª. ed.). (L. O. C. Lemos, Trad.). Rio de Janeiro: Campus. (Obra original publicada em 1993).
- Slack, N., Chambers, S., & Johnston, R. (2009). Administração da produção. Tradução: Maria Tereza Corrêa de Oliveira. (3ª ed). São Paulo: Atlas.

Stake, R. E. (1995). The art of case study research. Thousand OAKS, London: Sage Publications.

Stake, R. E. (2006). Multiple case study analysis. New York: Guilford.

Vecina, G. Neto, & Malik, A. M. (2014). Gestão em saúde. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan.