

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Thalita Severo Bacchi

**FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO
ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS**

Santa Maria, RS
2023

Thalita Severo Bacchi

**FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO
ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS) como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Ciências Contábeis**, área de concentração Controladoria, Governança e Sustentabilidade, Linha de Pesquisa em Controladoria.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Rosimeire Pimentel Gonzaga

Santa Maria, RS
2023

BACCHI, THALITA
FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO
ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS / THALITA BACCHI.- 2023.
93 p.; 30 cm

Orientadora: Rosimeire Pimentel Gonzaga
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis, RS, 2023

1. Orçamento. Fatores Inibidores. Institucionalização
do orçamento. Hospitais. Processo Orçamentário. I.
Pimentel Gonzaga, Rosimeire II. Título.

Sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFSM. Dados fornecidos pelo autor(a). Sob supervisão da Direção da Divisão de Processos Técnicos da Biblioteca Central. Bibliotecária responsável Paula Schoenfeldt Patta CRB 10/1728.

Declaro, THALITA BACCHI, para os devidos fins e sob as penas da lei, que a pesquisa constante neste trabalho de conclusão de curso (Dissertação) foi por mim elaborada e que as informações necessárias objeto de consulta em literatura e outras fontes estão devidamente referenciadas. Declaro, ainda, que este trabalho ou parte dele não foi apresentado anteriormente para obtenção de qualquer outro grau acadêmico, estando ciente de que a inveracidade da presente declaração poderá resultar na anulação da titulação pela Universidade, entre outras consequências legais.

Thalita Severo Bacchi

**FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO
ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS) como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Ciências Contábeis**, área de concentração Controladoria, Governança e Sustentabilidade, Linha de Pesquisa em Controladoria.

Aprovada em 28 de Junho de 2023.

Rosimeire Pimentel Gonzaga, Dra. (UFSM/UFES)
(Presidente/Orientadora)

Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos, Dr. (UFES)
(Membro externo)

Vinícius Costa da Silva Zonatto, Dr. (UFSM)
(Membro interno)

Santa Maria, RS.
2023

RESUMO

FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS

AUTORA: Thalita Severo Bacchi

ORIENTADORA: Rosimeire Pimentel Gonzaga

A pesquisa objetivou investigar os fatores inibidores da institucionalização do orçamento como prática gerencial em um hospital filantrópico. Para alcançar esse objetivo, foi elaborado um estudo de caso em um hospital filantrópico. Para análise dos dados utilizamos o modelo de análise de conteúdo categórica, no que tange às categorias analíticas utilizadas, essas foram definidas conforme o modelo de Frezatti et al. (2011). Os resultados indicam a validade do modelo teórico proposto. A aplicação do modelo no hospital permitiu concluir que embora seja visível a presença dos fatores inibidores na institucionalização do processo orçamentário da organização estudada, parece haver pouco esforço para resolvê-los, indicando uma preferência pela estabilidade e determinada resistência à mudança. Tem-se que isso ocorre porque a Instituição porta uma cultura organizacional muito fortalecida e bastante rígida, assim, em razão dessa estrutura cultural resistente, a diretoria é que detém o poder final de decisão, tornando a Instituição mais resistente às mudanças e limitando a colaboração dos demais gestores. Observou-se que vários fatores considerados na literatura como inibidores do processo de institucionalização foram identificados e, caso a organização opte por utilizar efetivamente o processo orçamentário no apoio à gestão, o primeiro passo seria acabar com a centralização das decisões na alta gestão. Dessa forma, os outros setores teriam mais facilidade de influenciar nas decisões e apresentar suas visões, viabilizando, assim, a Instituição a desenvolver estratégias realistas e alcançáveis. Contudo, os problemas decorrentes da falta de planejamento e integração entre as diversas áreas do Hospital ficaram evidentes na forma como os gestores mencionam o não conhecimento da utilização do orçamento. Sendo assim, a integração entre os gestores poderia ser alcançada com maior estímulo à interação. No entanto, a centralização do poder decisório na alta gestão acaba por desestimular a troca de experiências e informações, tendo em vista a constatação de um cenário em que o método utilizado na gestão do referido Hospital é predominantemente *top down*. Nessa perspectiva, os achados destacam que os problemas relacionados ao processo orçamentário do Hospital estão associados à forma de execução desse processo, e não com a prática propriamente dita, apoiando a tese principal de Frezatti et al. (2011). Todavia, os resultados deste estudo contribuem para o conhecimento sobre os fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário e sobre como a relação entre esses fatores pode criar mecanismos disfuncionais que impedem o uso adequado dessa prática gerencial. Ainda, esta pesquisa reforça a visão de que é preciso compreender mais profundamente a interação entre os elementos que compõem o processo orçamentário e que um importante caminho é a pesquisa que os analisa de forma integrada. Dentre as possíveis limitações da pesquisa, identificou-se o fato deste estudo abranger apenas uma instituição de saúde, por essa razão, tem-se que as conclusões não podem ser generalizadas a outras entidades hospitalares.

Palavras-chave: Orçamento. Fatores Inibidores. Institucionalização do orçamento. Hospitais. Processo Orçamentário.

ABSTRACT

INHIBITING FACTORS OF THE INSTITUTIONALIZATION OF THE BUDGET PROCESS IN HOSPITALS

AUTHOR: Thalita Severo Bacchi
ADVISOR: Rosimeire Pimentel Gonzaga

The research aimed to analyze the inhibiting factors of the institutionalization of the budget, as a managerial practice in a philanthropic hospital. To achieve this goal, a case study was developed in a philanthropic hospital. For data analysis we used the categorical content analysis model, with regard to the analytical categories used, these were defined according to the model of Frezatti et al. (2011). The results indicate the validity of the proposed theoretical model. The application of the model in the Hospital allowed us to conclude that although the presence of inhibitory factors in the institutionalization of the budget process of the studied organization is visible, there seems to be little effort to solve them, indicating a preference for stability and determined resistance to change. This is because the Institution has a very strong and very rigid organizational culture, so, due to this resistant cultural structure, the board is the one who holds the final decision-making power, making the Institution more resistant to changes and limiting the collaboration of other managers. It was observed that several factors considered in the literature as inhibitors of the institutionalization process were identified and, if the organization chooses to effectively use the budget process to support management, the first step would be to end the centralization of decisions in senior management. In this way, the other sectors would have an easier time influencing decisions and presenting their visions, thus enabling the Institution to develop realistic and achievable strategies. However, the problems arising from the lack of planning and integration between the various areas of the Hospital were evident in the way managers mention the lack of knowledge of the use of the budget, so the integration between managers could be achieved with greater stimulus to interaction. However, the centralization of decision-making power in senior management ends up discouraging the exchange of experiences and information, in view of the observation of a scenario in which the method used in the management of the referred Hospital is predominantly *top down*. In this perspective, the findings highlight that the problems related to the budget process of the Hospital are associated with the way this process is executed, and not with the practice itself, supporting the main thesis of Frezatti et al. (2011). However, the results of this study contribute to the knowledge about the inhibiting factors of the institutionalization of the budget process and about how the relationship between these factors can create dysfunctional mechanisms that prevent the proper use of this management practice. Still, this research reinforces the view that it is necessary to understand more deeply the interaction between the elements that make up the budget process and that an important way is the research that analyzes them in an integrated way. Among the possible limitations of the research, it was identified the fact that this study covers only one health institution, for this reason, it is clear that the conclusions cannot be generalized to other hospital entities.

Keywords: Budget. Inhibitory Factors. Institutionalization of the budget. Hospitals. Budget Process.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Processo de institucionalização	22
FIGURA 2 – Hierarquia do setor administrativo.....	27

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Perfil dos entrevistados	32
QUADRO 2 – Etapas da análise de conteúdo	34
QUADRO 3 – Etapa do processo de Institucionalização do Orçamento.....	41
QUADRO 4 – Funções do Orçamento	44
QUADRO 5 – Fatores que impactam a institucionalização	47

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	10
1.2	PROBLEMA DA PESQUISA	12
1.3	OBJETIVOS DA PESQUISA	12
1.3.1	Objetivo geral	12
1.3.2	Objetivos específicos	12
1.4	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO	13
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1	HOSPITAIS FILANTRÓPICOS.....	15
2.2	ORÇAMENTO EM HOSPITAIS: DEFINIÇÃO E IMPORTÂNCIA	16
2.2.1	Fatores inibidores da institucionalização do orçamento	18
2.3	TEORIA INSTITUCIONAL E O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	20
3	MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA	24
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	25
3.2	APRESENTAÇÃO DO CASO.....	26
3.3	CONSTRUCTOS E CATEGORIAS DE ANÁLISE DA PESQUISA	29
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	30
3.5	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS.....	33
3.6	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	36
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
4.1	O ORÇAMENTO EMPRESARIAL	38
4.2	FATORES INIBIDORES A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	39
4.2.1	Análise das Etapas do Processo Orçamentário	39
4.2.2	Análise das Funções de uso do Orçamento	43
4.2.3	ANÁLISE DOS FATORES QUE PODEM INIBIR A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO	46
5	CONCLUSÕES	60
5.1	CONCLUSÕES.....	61
5.2	RECOMENDAÇÕES A ESTUDOS FUTUROS	63
	REFERÊNCIAS	63

APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO INFORMADO	78
APÊNDICE B – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE	81
APÊNDICE C – ENTREVISTA 1	83
APÊNDICE D – ENTREVISTA 2	85
APÊNDICE E – ENTREVISTA 3	86
APÊNDICE F – ENTREVISTA 4.....	87
APÊNDICE G – ENTREVISTA 5.....	90

1 INTRODUÇÃO

Este tópico aborda todos os caminhos que contribuíram para a estruturação desta pesquisa. Dentre esses caminhos, tem-se a contextualização do tema, que explica as principais áreas a serem consideradas para o estudo. Com base nisso, posteriormente, é definido o problema de pesquisa, ou seja, qual questionamento levou à produção desse estudo, parte fundamental para delimitar os objetivos, orientados no subtópico seguinte ao problema. Ainda, para trazer maior clareza sobre a necessidade de realização do estudo, foram estruturadas a justificativa e a estrutura do trabalho, fixando os pontos fundamentais para nortear a fundamentação teórica e os demais tópicos formadores desta investigação.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A avaliação do desempenho, através de algumas rotinas, pretende auxiliar a organização na otimização dos resultados (SCAPENS, 1994). Os hospitais são organizações que enfrentam dificuldades operacionais em atribuição às suas limitações financeiras, funcionais e à particularidade dos serviços prestados, isso torna a administração e o controle ainda mais complexos (SOUZA et al., 2009; CALIMAN et al., 2016).

Nesse sentido, existem diversos instrumentos que contribuem para aumentar o desempenho das organizações (ZAKARIA et al., 2011), com a mensuração do desempenho, as organizações reduzem ou eliminam possíveis desvios e confusões sobre os objetivos, além de obter coerência e foco na busca de sua missão institucional (BOLAND; FOWLER, 2000). O processo de melhora do desempenho envolve a defesa dos interesses dos envolvidos no processo e fatores que impossibilitam ou atrapalham às mudanças propostas para inovação pode impedir seus benefícios e, em casos extremos, até frustrar sua implementação (TOLBERT; ZUCKER, 1999; GUERREIRO et al., 2010). Deste modo, os fatores de resistência que ocorrem durante o processo de mudança não podem ser ignorados (ANGONESE; LAVARDA, 2014).

Dentro desse panorama, os gestores dessas entidades, almejando o monitoramento do desempenho com intuito de avaliar os próprios resultados, procuram mecanismos mais adequados para maximizar a efetividade dessas organizações (MEDICI; MURRAY, 2010). No entanto, é importante destacar que, parte desses gestores possui um elevado grau de dificuldade ao mensurar o desempenho dessas, decorrente da falta de programação e controle no gerenciamento.

Nessa perspectiva, o orçamento é utilizado pelas instituições para incentivar a administração a um planejamento, estruturando metas e objetivos, dado que o orçamento é uma ferramenta gerencial aplicável a diversas áreas das instituições, inclusive, nas atividades organizacionais (HANSEN; MOWEN, 2001).

Nesse sentido, o orçamento determina os gastos da organização com eficácia, produzindo informações relevantes para a tomada de decisões consistentes (ZONATTO; RODRIGUES JUNIOR; LAVARDA, 2011). Por isso, sendo uma das principais ferramentas auxiliadoras na tomada de decisão, o orçamento empresarial se tornou uma ferramenta importante para as organizações (MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016; SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

Considerando sua importância no meio empresarial para as organizações filantrópicas, dado a escassez de recursos que essas instituições enfrentam, o orçamento apresenta contribuições relevantes para as instituições. Nesse sentido, surge o processo de institucionalização, uma prática gerencial que contribui para o avanço de uma “cultura de controle e planejamento orçamentário” na organização (ZONATTO, RODRIGUES JUNIOR; LAVARDA, 2011; SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

Caliman (2014) e Santiago e Caliman (2019) explicam que para haver o controle sobre os processos organizacionais é necessário a compreensão da proposta de controle pelos colaboradores da organização, fazendo com que a institucionalização seja bem-sucedida. No entanto, Caliman (2014) afirma que o processo de institucionalização do orçamento pode ser caracterizado com algumas falhas, por isso, é essencial planejar as práticas orçamentárias para obter melhores resultados (ZONATTO; RODRIGUES JUNIOR; LAVARDA, 2011).

Sabidamente, as práticas da contabilidade gerencial em instituições filantrópicas são importantes para a manutenção da organização, visando a sua continuidade nas atividades as quais se dispôs a prestar (SANTOS et al., 2022). No entanto, é perceptível a presença de diferentes normas institucionais competindo pelos recursos organizacionais, algumas vezes, com foco nos objetivos internos e outras, com foco na maximização dos benefícios financeiros. Essa disputa afeta a institucionalização de elementos gerenciais, incluindo o orçamento (JONES; REAY, 2016).

Nessa linha, a Teoria Institucional está ganhando espaço nas pesquisas voltadas ao meio empresarial, sendo uma das mais utilizadas dentre as teorias consideradas alternativas ao funcionalismo (SOEIRO; WANDERLEY, 2019). Por ser uma teoria que apresenta explicações para os processos pelos quais as estruturas, como esquemas, regras, normas e

rotinas, se estabelecem como guia autorizadas para o comportamento social (SCAPENS, 2006; SOEIRO; WANDERLEY, 2019). Nesse âmbito, é possível explicar, através da teoria institucional, o processo de legitimação nas organizações e no entendimento de padrões e processos de mudança organizacional (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

Isto posto, compreender o processo de institucionalização do orçamento de uma organização filantrópica, com base na Teoria Institucional, colabora para a compreensão das potenciais contradições institucionais e de seus efeitos sobre a dimensão gerencial, pontuando o sucesso ou fracasso no uso das ferramentas de gerenciamento (SANTOS et al., 2022).

Assim, a Teoria Institucional proporciona maior reconhecimento dos fenômenos sociais, facilitando a percepção de diferentes contextos, dado o ambiente e a possível alteração dos fatores sociais (RODRIGUEZ; DINIZ; FERRER, 2007).

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Quais fatores poderiam inibir a institucionalização do orçamento como prática gerencial em um hospital filantrópico?

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo geral

Analisar os fatores inibidores da institucionalização do orçamento como prática gerencial em um hospital filantrópico.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Compreender o processo orçamentário do hospital filantrópico analisado;
- b) Analisar a não institucionalização do orçamento na instituição;
- c) Identificar os fatores que poderiam inibir a institucionalização do orçamento;
- d) Discutir os fatores que poderiam inibir a institucionalização do processo orçamentário no hospital analisado.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

Objeto de análise deste estudo, o Hospital Filantrópico é dirigido por uma associação religiosa de assistência à saúde, a qual, atualmente, mantém cinco unidades de saúde. A justificativa da escolha por esse local foi a representatividade desse para a cidade e a necessidade de compreensão do uso do orçamento empresarial pelo hospital, visto que as demais entidades limitam seus serviços ao atendimento clínico.

Ferrer (2015), identificou, no Brasil, um total de 1.753 hospitais filantrópicos. Esses representam 42% (4.821.562) das internações pelo Sistema Único de Saúde (SUS), sendo 41% (4.374.483) das internações de média complexidade e 59% (447.079) de alta, quando comparado à quantidade de internações nos demais tipos de hospitais.

No estado do Rio Grande do Sul, os hospitais filantrópicos são parte integrante de uma parcela importante da assistência hospitalar ofertada ao Sistema Único de Saúde (SUS). Essas organizações perfazem um total de 245 Santa Casas e Hospitais Filantrópicos, atingindo um índice de empregabilidade de 65 mil trabalhadores e 68,15% dos leitos existentes na região, sendo responsáveis por parte significativa da oferta de serviços de alta complexidade. No ano de 2014, das 762 mil internações realizadas pelo SUS, 573 mil foram realizadas por esse segmento hospitalar (FERRER, 2015).

Dado a expressiva relevância do sistema de saúde de um país (PEKCAN Y; ATAN; BEYLIK, 2011; AVELAR; AVELAR, 2021) depreende-se que, na área de controladoria, essa pesquisa se destaca por apresentar soluções efetivas aos gestores. Isso acontece, à medida que o monitoramento do desempenho é executado, para avaliar resultados e alinhar ferramentas adequadas, maximizando a efetividade dessas organizações, observada através da satisfação dos pacientes e da eficiência operacional hospitalar (WEBER, 2011; GORETZKI; STRAUSS; WEBER, 2013; BASSI et al., 2021). Ressalta-se, nesse sentido, o grau elevado de dificuldade ao mensurar o desempenho dessas organizações.

Considerando a dificuldade de determinação do desempenho, as definições sobre a teoria institucional servem de base para o presente estudo, auxiliando no entendimento das mudanças dos arranjos estruturais das organizações (CALDAS; FACHIN; FISCHER, 1999). Assim, favorece o conhecimento sobre os fatores inibidores da institucionalização, inclusive, no Terceiro Setor (SANTOS et al., 2022).

Destarte, contribui para a pesquisa acadêmica, ampliando referências sobre o tema, uma vez que o setor carece de informações sobre desempenho e orçamento, essencial às organizações do setor de saúde e instituições filantrópicas, tipos de empresas pouco

exploradas no setor contábil e de administração no Brasil e no mundo (CUNHA; CORRÊA, 2013; HELMIG; HINZ; INGERFURTH, 2015; CRAFT, 2018; NASCIMENTO et al., 2021). Além disso, a importância dessa investigação possui caráter social, visto que o impacto desse estudo sobre o orçamento irá auxiliar no progresso do desempenho institucional, melhorando os níveis de satisfação dos usuários.

Essa contribuição relaciona-se com o desenvolvimento da linha de pesquisa de Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), em razão de que essa busca desenvolver novas evidências sobre o tema estudado, cooperando com discussões que abordam o orçamento como um instrumento de gestão, dado a diferença entre empresas com e sem fins lucrativos.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Para alcançar os objetivos propostos, o presente estudo está estruturado em capítulos, organizados em temas para facilitar o entendimento do leitor. No primeiro capítulo, na introdução, abordou-se o problema de pesquisa, os objetivos do trabalho e a justificativa para a realização do estudo. No segundo, apresentou-se o referencial teórico sobre a temática, servindo de base para a escolha dos instrumentos de coleta de dados e para a análise dos resultados. Esse capítulo foi dividido em três tópicos: 1) Hospitais filantrópicos; 2) Orçamento em hospitais; e, 3) Teoria Institucional e o processo orçamentário.

No terceiro capítulo, expôs-se a metodologia utilizada no estudo para o levantamento de dados relevantes, colaborando para responder à problemática desta pesquisa. Aqui, foram contemplados os aspectos metodológicos, o delineamento da pesquisa; a apresentação do caso; os constructos da pesquisa; os procedimentos de coleta de dados; os procedimentos de análise dos dados e as limitações do estudo. No capítulo seguinte, apresentaram-se os resultados obtidos na presente dissertação, alinhados aos objetivos apresentados na seção introdutória. Por fim, no quinto capítulo, foram apontadas as considerações finais, as limitações do estudo e os direcionamentos aos estudos futuros.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo, é exposta a fundamentação teórica utilizada para a realização do presente trabalho, considerando o problema de pesquisa proposto e, para isso, este capítulo está dividido em subtópicos, facilitando a leitura e a organização temática. Inicialmente, definiu-se o que são os hospitais filantrópicos; em seguida, abordou-se o orçamento em hospitais, dividindo esse segundo tópico em duas partes: a relevância do orçamento em organizações de saúde e os fatores inibidores da institucionalização do orçamento.

A última parte desse capítulo, o tópico 2.3, aborda a teoria institucional e o processo orçamentário. Esse tópico orienta a teoria utilizada como base para compreender os fatores que corroboram com o processo de institucionalização do orçamento. Todos os tópicos foram pensados e estruturados para colaborar com a compreensão do leitor acerca do tema, facilitando seu entendimento sobre os resultados e discussão.

2.1 HOSPITAIS FILANTRÓPICOS

Por enfrentarem dificuldades operacionais, os hospitais se tornaram organizações complexas, impactadas por deficiências econômicas, dificuldade na formação da equipe de trabalho, estrutura hierárquica distinta, entre outras particularidades dos serviços prestados, tornando a gerência e o controle das atividades ainda mais difíceis (SOUZA et al., 2009; SOUZA et al., 2015).

Dentro dessa perspectiva, a complexidade dessas organizações, deriva, em parte, das constantes mudanças comportamentais dos indivíduos, em que a massa operacional é singular e própria da atividade. Com isso, há um descuido com os custos, advindos do caráter social que, em casos de hospitais filantrópicos, possuem um aspecto de responsabilidade mais amplo e distinto do que nas instituições particulares (PATTIO, 2001).

O surgimento dos hospitais filantrópicos no Brasil ocorreu no século XVIII, com a fundação das Santas Casas da Misericórdia, organizações vinculadas à Igreja Católica que apresentavam objetivos caritativos e filantrópicos (MARQUES, 2011). Essas instituições eram construídas e mantidas pela comunidade, junto ao auxílio das entidades mantenedoras, cujo caráter era beneficente (ZANATTA; SCHEFFER, 2021).

Os hospitais filantrópicos são significativos para o país, dado que correspondem a 1/3 dos leitos disponíveis no Brasil (LIMA et al., 2007). Além disso, esses hospitais

apresentam uma rede capitalizada por todo o território nacional, com pequenos hospitais, sendo alguns de alta complexidade, localizados em áreas metropolitanas (LIMA et al., 2007).

Essas organizações (filantrópicas), conceituadas no Brasil como organizações sem fins lucrativos, possuem dois objetivos: o atendimento de qualidade (MILLS; SPENCER, 2005; SILVA; BRANDALIZE, 2006), oferecendo o melhor atendimento aos seus pacientes; e o atendimento amplo, ou seja, aquele que atenda ao maior número de pacientes (REDER, 1965). No entanto, embora não tenham fins lucrativos, essas organizações buscam arrecadações financeiras, de modo que possam manter o hospital e os serviços necessários à sua manutenção (PAULY, 1987; MILLS; SPENCER, 2005).

Devido à necessidade, essas arrecadações demandam planejamento, possibilitando sua sobrevivência e eficácia. Esse planejamento deve atender a 3 dimensões, a saber: (1) de capital, que lista e caracteriza as aquisições planejadas de capital; (2) de caixa, que resume os recebimentos e despesas planejados pelo caixa; e, (3) operacional, que descreve as atividades operacionais planejadas (ANTHONY; YOUNG, 2002; SANTOS et al., 2022).

2.2 ORÇAMENTO EM HOSPITAIS: DEFINIÇÃO E IMPORTÂNCIA

O orçamento é um dos mecanismos mais utilizados pelas organizações, sendo uma ferramenta que auxilia na gestão, controle e planejamento (SANVICENTE; SANTOS, 1983; DAVILA; WOUTERS, 2005; VENTURA; RAFAEL NETO, 2015; CALIMAN et al., 2016; SANTIAGO; CALIMAN, 2019). Além disso, o orçamento é naturalmente incluído no processo de gerenciamento financeiro (FREZATTI, 2007) para auxiliar no estabelecimento de objetivos, operando como um indicador e medindo os resultados reais (VANDERBECK; NAGY, 2001).

Por abranger todos os setores da empresa, o orçamento é um mecanismo que se destaca (CALIMAN et al., 2016), pois, permite a interação entre os níveis hierárquicos da instituição (ALMEIDA et al., 2009), facilitando o acompanhamento, a execução e o cumprimento dos objetivos delimitados (CASTANHEIRA et al., 2013). Isso é possível devido à capacidade que o orçamento possibilita através das perspectivas econômicas, servindo ao acompanhamento do cenário econômico de maneira antecipada, diminuindo os problemas e aumentando as vantagens (ORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Devido à sua importância e por ser uma ferramenta quantitativa, o orçamento é definido como um modelo de planejamento de atividades (PADOVEZE; TARANTO, 2009) que representa as metas financeiras que a instituição busca atingir. Além disso, trata-se,

também, de uma projeção de despesas e receitas que a organização deve ter preparada em determinado período (CARNEIRO; MATIAS, 2011), cujo propósito é estar orientando os gestores e facilitando o controle e a administração da instituição (SANVICENTE; SANTOS, 1983). No entanto, apesar da sua relevância, em muitas organizações seu uso é limitado, dificultando o controle de gastos (ARNABOLDI; LAPSLEY; STECCOLINI, 2015).

O orçamento possui várias funções (COVALESKI, et al., 2003), dentre elas, se pode ressaltar o planejamento (GARRISON; NOREEN, 2000), o controle (FISHER, 1995; COVALESKI et al., 2003), a avaliação de desempenho (FREZATTI et al., 2010), o sistema de comunicação (FREZATTI et al., 2011) e o sistema de integração (WELSCH, 1986). O planejamento motiva os gestores a pensar no futuro, organizar ações e objetivos, evitando que gastem energia em ações do dia a dia (GARRISON; NOREEN, 2000). No que tange ao controle é o momento de confrontação dos resultados orçados com os obtidos, analisando as variações (PADOVEZE; TARANTO, 2012).

A avaliação do desempenho, através de algumas rotinas, pretende auxiliar a organização na otimização dos resultados (SCAPENS, 1994). Em relação à comunicação, essa é fundamental no processo orçamentário para facilitar a compreensão pelos demais gestores e indivíduos da organização acerca das políticas e metas estabelecidas pelo orçamento (FREZATTI et al., 2011). Por fim, o sistema de integração, uma vez que para o sucesso do processo orçamentário há a necessidade de integração entres os indivíduos da instituição (WELSCH, 1986).

No que tange aos hospitais, esses são organizações que enfrentam dificuldades operacionais em atribuição às suas limitações financeiras, funcionais, estrutura hierárquica e à particularidade dos serviços prestados, tornando a administração e o controle ainda mais complexos (SOUZA et al., 2009; SOUZA et al., 2015; CALIMAN et al., 2016;).

Essas complexidades se dão por alguns fatores intraorganizacionais, dentre os quais: constantes mudanças comportamentais dos indivíduos; a força de trabalho necessária específica e própria da atividade; reduzida preocupação com os custos; caráter social; e, em alguns casos, predominância de aspecto de responsabilidade mais amplo e distinto se comparado a outras organizações tradicionais (PATTIO, 2001; CALIMAN et al., 2016).

Portanto, quando um hospital se utiliza do orçamento como um mecanismo de prática gerencial ele obtém resultados diversos como, por exemplo, a redução de perdas e retrabalho, o aumento da produtividade e a melhoria nos processos (SOUZA et al., 2015).

2.2.1 Fatores inibidores da institucionalização do orçamento

Foi realizado, por Frezatti et al. (2011), um estudo em uma organização financeira que investigou os principais motivos para a adoção do orçamento pela entidade. O modelo apresentado pelo estudo utilizou oito categorias relacionadas ao processo orçamentário, construído a partir das constatações de outros estudos que exploravam o orçamento como uma ferramenta reducionista e não fundamentado em dados empíricos e indutivos (FREZATTI et al., 2011).

Nessa linha, os autores através da pesquisa, identificaram os fatores inibidores da institucionalização do orçamento constatando oito variáveis relacionadas ao planejamento, que podem interferir diretamente no desempenho da instituição (FREZATTI et al., 2011). Essas variáveis foram estruturadas em dois grupos distintos, sendo o primeiro, o elemento estrutural no qual estão agrupadas duas variáveis, e o segundo, a gestão na qual estão agrupadas as seis variáveis restantes (FRASSI; CALIMAN; OLIVEIRA, 2017).

Frezatti et al. (2011) classificam os grupos estruturais como organização do processo de planejamento e controle, e sistema de informação, cuja realização só pode ser estabelecida pela organização. A organização do processo de planejamento e controle é feita por um conjunto de elementos necessários para proporcionar uma correta estruturação do processo orçamentário, sabendo que esse elemento é influenciador das demais variáveis (FREZATTI et al., 2008).

Trazendo os elementos de administração, esses dependem do direcionamento dado pela empresa, devido às diferenças de grau e área de atuação, além de serem voltados para o setor gerencial do orçamento. Entre essas diferenças, destacam-se: o grau de participação, comunicação, constituição de reservas, grau de realidade, grau de força do passado e cultura de planejamento.

Outras pesquisas, como de Caliman (2014) e Junqueira et al. (2018), testaram, em uma Instituição Federal de Ensino Superior, e evoluíram o modelo inicialmente proposto por Frezzati et al. (2011), o qual é constituído por oito categorias de análise: (i) organização do processo de planejamento; (ii) sistema de informações; (iii) comunicação; (iv) constituição de reservas orçamentárias; (v) força do passado; (vi) cultura de planejamento; (vii) participação; e (viii) grau de realidade das metas.

A categoria organização do processo de planejamento (i) refere-se a um conjunto de componentes requeridos previamente para que o processo de planejamento seja realizado (FREZATTI et al., 2011). Durante o desenvolvimento do estudo de Frezatti et al. (2011), o

problema mais frequente vislumbrado nessa categoria foi a falta de treinamento nos âmbitos conceitual e operacional.

A categoria sistema de informações (ii) pode ser definida pelo conjunto de recursos de tecnologia da informação requerido para o desenvolvimento do processo de planejamento, abrangendo o orçamento e o controle orçamentário. Referente aos sistemas de informação — o *hardware* e o *software*, são necessários para o processo orçamentário, descritos como tecnologia da informação e vistos como uma ferramenta de apoio ao orçamento. As falhas relativas a esta variável podem prejudicar o processo de planejamento como, por exemplo, a tempestividade e a qualidade da informação, que acabam afetando toda a instituição devido à falta de controle do coordenador do sistema (FREZATTI et al., 2011).

A categoria comunicação (iii) pode ser definida como a maneira em que a informação é disseminada entre os gestores ao longo do processo de planejamento. É através da comunicação que são passadas as informações e decisões tomadas durante o processo de planejamento, relatando a todos os envolvidos as metas e objetivos que foram estabelecidos (FREZATTI et al., 2011).

Na categoria constituição de reservas orçamentárias (iv) ocorre a subestimação (das receitas) e superestimação (das despesas). No que tange à conservação de reservas orçamentárias, essas são fundamentadas pela precariedade das informações prestadas, tendo como objetivo dar segurança, pois, se as metas forem alteradas sem aviso aos demais departamentos é possível ter um valor de reserva para que o orçamento seja cumprido (FREZATTI et al., 2011).

Colaborando com a categoria anterior, a força do passado (v) contribui com a dependência excessiva dos dados históricos na elaboração e análises das projeções, incluindo, o histórico financeiro (FREZATTI et al., 2011).

A categoria cultura de planejamento (vi) se relaciona com as demais categorias por sustentá-las, isso porque pode ser definida como um conjunto de crenças, valores e direcionamentos que refletem a maneira de pensar dos gestores da alta administração, influenciando em seu comportamento, funcionando como crenças e valores que influenciam a organização como modo de agir e pensar, o que pode afetar a aprovação do orçamento e de novas ferramentas gerenciais (FREZATTI et al., 2011).

Dessa forma, o modelo utilizado por Frezatti et al. (2011) aborda um modelo composto pelos elementos estruturais, de administração e comportamentais (SANTIAGO;

CALIMAN, 2019). Elementos estruturais são constituídos pelas atividades de planejamento e orçamento, sugerindo, de certa forma, os elementos de gerência, que influenciam a execução orçamentária. Portanto, esses podem desencadear os elementos motivadores e inibidores do processo orçamentário (SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

A categoria participação (vii) envolve a integração de cada indivíduo no processo de planejamento, independentemente de ser parte ou não do grupo responsável pela aprovação do orçamento. Dentro desse cenário, o grau de participação se refere à integração dos funcionários acerca do processo orçamentário e, por essa razão, é uma variável de grande importância para que o planejamento estratégico seja enraizado na organização, a fim de impulsionar a participação dos gestores e subordinados (FREZATTI et al., 2011).

Por fim, a categoria grau de realidade das metas (viii) estrutura e analisa as metas definidas e as realizadas, comparando-as para possíveis ajustes e conclusões. Frezatti et al. (2008), têm que essa categoria é essencial para o desenvolvimento do orçamento, porque demonstra que os objetivos e metas foram traçados para serem alcançados de forma realista. Nesse mesmo sentido, o grau de força do passado acrescenta que as informações dos anos anteriores, quando utilizadas, facilitam o desenvolvimento do orçamento, tornando o processo mais rápido (FREZATTI et al., 2008).

Alguns estudos avançaram ao se utilizar dessas oito variáveis da pesquisa de Frezatti et al. 2011 como, por exemplo, os estudos de Caliman (2014) e Junqueira et al. (2018). Entre os achados, foram destacados a política e o poder como os principais fatores inibidores, conduzindo o orçamento como ferramenta gerencial. No estudo de Caliman et al. (2016) foi possível compreender a dificuldade em utilizar o orçamento como ferramenta de gestão e controle em um hospital.

Além disso, os autores apresentam 27 fatores inibidores do orçamento como ferramenta de controle, reconhecendo que o orçamento estava longe de ser institucionalizado (CALIMAN, 2016). Por conta disso, esse estudo busca compreender os fatores inibidores do orçamento em um hospital filantrópico, tendo em vista que a estrutura financeira dessa instituição difere dos hospitais públicos e particulares, dado as suas diferenças relacionadas ao controle financeiro e ao modelo de arrecadação (AGUILAR, 2013).

2.3 TEORIA INSTITUCIONAL E O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A Teoria Institucional vem se destacando como uma das teorias mais utilizadas, considerada alternativa ao funcionalismo. Isso se justifica por essa fundamentar os processos

estruturais, incluindo regras, normas e rotinas, que se constituem para direcionar o comportamento social (SCAPENS, 2006).

Assim, a Teoria Institucional tem se mostrado importante para as pesquisas alternativas em Contabilidade e Gestão (ZUCCOLOTTO; SILVA; EMMENDOERFER, 2010; COOPER; PARKES; BLEWITT, 2014), sendo utilizada para descrever os processos de legitimação nas instituições e na compreensão de padrões e processos de mudança organizacional. Sua importância se destaca, pois essa teoria evidencia o papel das regras e convenções que influenciam na forma como as instituições e a sociedade se comportam (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

No campo da contabilidade gerencial, as organizações abrangem princípios construídos socialmente, considerados certos e fundamentais, que comunicam os indivíduos e adéquam suas ações, sendo utilizados para validar a organização (BURNS; SCAPENS, 2000), mesmo sem atingir a eficiência (MEYER; ROWAN, 1977). Nesse sentido, a Teoria Institucional defende que os valores, as normas, as regras e a própria história da organização, são suportes importantes para a institucionalização de ferramentas gerenciais (BURNS; SCAPENS, 2000).

Na literatura contábil, a Teoria Institucional é utilizada para a compreensão das práticas contábeis gerenciais enquanto rotinas institucionalizadas (SCAPENS, 1994) nas organizações e sistemas econômicos (SCAPENS, 2006). Na visão institucional, a contabilidade gerencial é analisada como uma corporação, dado que corresponde a uma soma de regras e rotinas institucionalizadas, aceitas na entidade sem qualquer questionamento (GUERREIRO et al., 2005).

Com isso, a Instituição é remetida a um Estado, enquanto a institucionalização atribui-se aos processos e mecanismos que formam essas estruturas sociais (INNOCENTI; LUNKES; GASPARETTO, 2021). Quando se trata de institucionalização, essa é iniciada com a repetição de ações que serão capturadas por todos os integrantes de uma organização estabelecida. O objetivo da abordagem institucional é compreender e explicitar os conceitos que os indivíduos estão apontando às relações do contexto organizacional, além de configurar elementos que compõem a ordem social (BERGER; LUCKMAN, 2016).

Se por um lado a contabilidade gerencial fornece estrutura institucional para tomada de decisões e suporte para formação de crenças e objetivos, como um sistema de rotinas (INNOCENTI; LUNKES; GASPARETTO, 2021), por outro, na Teoria Institucional ocorre o potencial de esclarecer os acontecimentos da mudança e estabilidade dos instrumentos

gerenciais (GUERREIRO et al., 2005). De modo geral, as organizações são obrigadas a instalar procedimentos de mudança profundos no método de atuação, no modelo de gestão, nos mecanismos gerenciais e, conseqüentemente, na contabilidade gerencial (GUERREIRO et al., 2005).

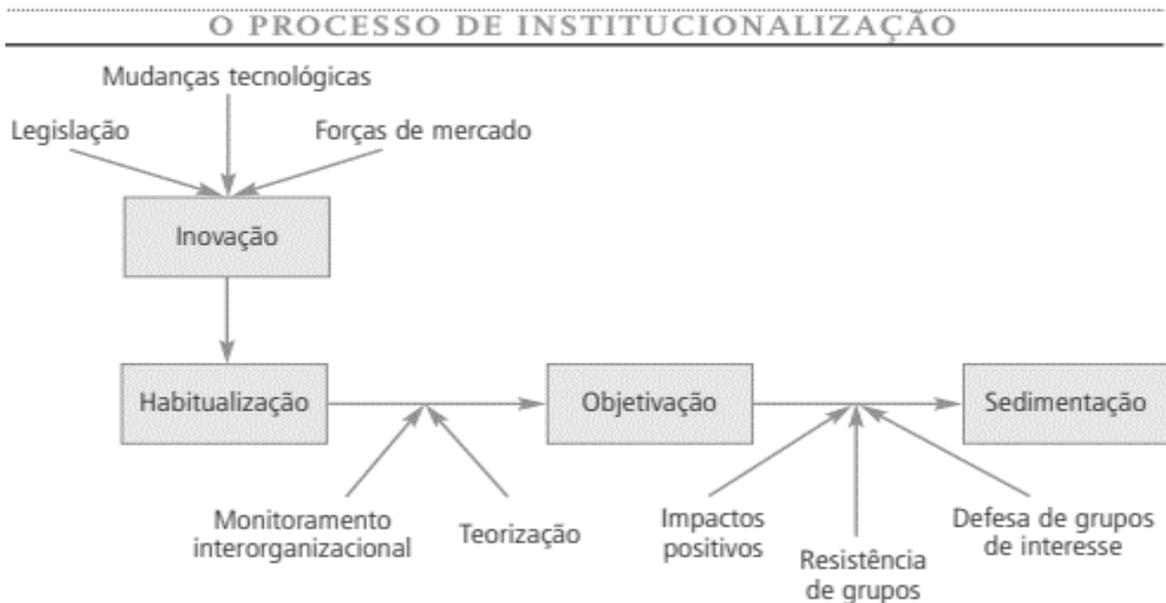
Entre as pesquisas realizadas no âmbito da Teoria Institucional, é possível confirmar a influência das formas macro institucionais, visto que os estudos focam em explicar e identificar quais forças influenciam os sistemas contábeis das organizações públicas e privadas (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2012; ALBU; ALBU; ALEXANDER, 2014; OULASVIRTA, 2014).

Diante disso, buscando compreender a influência existente na aplicação do orçamento, foi implementado um sistema de avaliação de desempenho, no qual o agente institucional exerce um papel relevante na construção das práticas organizacionais e institucionais (CONRAD; USLU, 2012). Isso é necessário dado que a mudança pode inferir na agilidade e no comportamento dos custos da organização (HOLZHACKER; KRISHNAN; MAHLENDORF, 2015). Contudo, os valores e regras apresentados do contexto global para um contexto local, por meio dos sistemas formais, podem conflitar com a realidade local causando resultados que não sejam os esperados pela instituição (BOITIER; RIVIÈRI, 2013).

A institucionalização pode envolver três processos consecutivos: habitualização, objetificação e sedimentação (TOLBERT; ZUCKER, 1999). A habitualização está relacionada ao estágio pré-institucional e sucede da necessidade de inovação. A objetificação está ligada ao estágio semi-institucional. Nessa etapa, as estruturas são definidas e decorrem do esforço de teorização, por meio do qual se tem a homogeneização.

Por fim, o processo de sedimentação trata-se de um estágio de total institucionalização. Nessa fase, são concretizadas mudanças estruturais propostas e a sua adoção por sucessivas gerações de gestores da organização (TOLBERT; ZUCKER, 1999; SANTOS et al., 2022). A Figura 1 apresenta um resumo do estudo de Tolbert e Zucker (1999) conceituando cada etapa do processo de institucionalização.

Figura 1 - Processo de institucionalização



Fonte: Quinello (2020).

1) Inovação: antes do processo de habitualização, há a necessidade de inovar (GUERREIRO et al., 2005). Isso ocorre devido a alguns fatores, dentre eles, a legislação, que representa alguns arranjos jurídicos, podendo fomentar, ou não, grande aceitação pela entidade; a reorganização tecnológica para a busca de novas tecnologias, eficiência e eficácia para os processos gerenciais; e, as forças do mercado que ocorrem devido a outros fatores econômicos (TOLBERT; ZUCKER, 1999; GUERREIRO et al., 2005).

2) Habitualização: essa fase está ligada à criação de políticas e soluções para alguns problemas existentes na organização (GUERREIRO et al., 2005), em que essas tentam se moldar conforme as mudanças organizacionais acontecem (GUERREIRO et al., 2005).

3) Objetivação: nesse momento, a instituição adota um caráter mais permanente e disseminado (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Aqui, é desenvolvido um grau de consenso entre os gestores da organização, que se relaciona ao valor da estrutura que foi adotada pela entidade (GUERREIRO et al., 2005). Há duas formas de fortalecer e consumir esse consenso: 1) monitorando os resultados obtidos por outras instituições, visto que quanto mais organizações adotarem certas estruturas, menor a chance de erro; e, 2) executando as tarefas de teorização através dos *champions* (indivíduos com interesse na estrutura) (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

4) Sedimentação: processo que se apoia na continuidade histórica da estrutura e em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da instituição (TOLBERT; ZUCKER,

1999), essa é a fase final do processo de institucionalização e depende da baixa resistência da oposição e do apoio aos futuros resultados positivos (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

No que tange à institucionalização do processo orçamentário, esse se caracteriza como uma adaptação às expectativas sociais, agindo apropriadamente ao que é considerado certo (DIMAGGIO; POWELL, 1983). A Teoria Institucional entende que os valores, normas, regras, mitos, crenças e a própria história das instituições, são estruturas importantes para a institucionalização do orçamento (BURNS; SCAPENS, 2000).

No processo de mudança das práticas gerenciais, alguns fatores são necessários, de acordo com Huy (2001): a) o interesse da alta administração; b) equipe qualificada; c) capacitação dos funcionários; e d) o comprometimento da equipe de trabalho que é fundamental para a institucionalização das mudanças propostas.

Dessa forma, o orçamento pode ser institucionalizado, permitindo que a instituição evolua e se firme na cultura organizacional, acarretando melhor utilização da ferramenta e maior satisfação dos usuários (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Portanto, o orçamento, quando institucionalizado, pode se tornar inquestionável por minimizar as falhas e os riscos de dissolução da empresa, pois, as decisões são tomadas e os resultados alcançados com base em normas aceitas, respeitadas e que prezam pelo desenvolvimento da entidade (BURNS; SCAPENS, 2000).

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Neste capítulo, apresentam-se os aspectos metodológicos, considerando o problema de pesquisa e os objetivos propostos. Para tanto, foi organizado em cinco temas: I) Delineamento da pesquisa; II) Apresentação do caso; IV) Constructos e categorias de análise da pesquisa; V) Procedimentos de coleta de dados; VI) Procedimentos de análise dos dados e VII) Limitações da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa é a análise dos fatores que poderiam inibir a institucionalização do orçamento como prática gerencial em um hospital filantrópico, por isso, a pesquisa classifica-se como qualitativa quanto à sua abordagem.

A pesquisa qualitativa desponta como alternativa para este estudo, pois, faz conhecer o como, e o porquê dos fatos (YIN, 1994). Nessa perspectiva, tratando-se da recolha e do tratamento dos dados, buscou-se uma representação da realidade e não a realidade em si. Isso, porque o estudo qualitativo tem duas características: o pesquisador é o meio através do qual a pesquisa é realizada, trazendo como resultado o aprendizado sobre algum aspecto do mundo social (ROSSAMAN; RALLIS, 2012). Dessa forma, o pesquisador se envolve com a realidade estudada, desenvolve a atenção para o processo e estimula uma compreensão crítica e reflexiva dos fenômenos (PARKER, 2012).

Quanto ao seu objetivo, o estudo caracteriza-se como pesquisa exploratória, visto que busca o esclarecimento e conhecimento de conceitos e ideias envolvidos no contexto estudado (GIL, 2008). Em relação aos procedimentos, esta pesquisa é classificada como um estudo de caso, pois, esse tipo de estudo se caracteriza pela investigação empírica e compreende um método abrangente aportando a lógica do planejamento, a coleta e a análise de dados (YIN, 1994). O estudo de caso utiliza múltiplas fontes de dados (WILLIS, 2007) e, nesta pesquisa, foi trabalhado com a análise documental (tais como relatórios gerenciais), entrevistas semiestruturadas e observações *in loco*.

Os dados coletados na entrevista serão analisados e comparados aos constructos expostos nesse estudo. Isso significa que as respostas dos entrevistados serão relacionadas à literatura acadêmica para compreender se os constructos que impactam na institucionalização do orçamento, de fato, possuem relação com a realidade do hospital investigado.

3.2 APRESENTAÇÃO DO CASO

A cidade de Santa Maria pertence ao estado do Rio Grande do Sul, e está localizada na região central do estado. Conforme as informações do site da Prefeitura Municipal de Santa Maria, o município é o 5.º mais populoso do estado e o maior dessa região, que conta com 40 municípios. Segundo os dados do IBGE, coletados no último censo em 2021, estima-se que Santa Maria possui 285.159 habitantes. Além disso, a cidade é um grande polo universitário, tendo em vista que conta com a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), a Universidade Franciscana (UFN), e outras faculdades particulares e instituições que ofertam cursos profissionalizantes, tornando Santa Maria visível em sua região.

Atualmente, a cidade dispõe do atendimento de oito hospitais e, por esse motivo, também é referência em saúde na região. Dentre esses oito hospitais em funcionamento, três são hospitais públicos que atendem somente ao SUS, sendo os outros cinco, unidades particulares com atendimento aos planos de saúde e serviços privados.

O Hospital Filantrópico (doravante Hospital), objeto de estudo desta pesquisa, é uma das instituições que realiza atendimentos particulares e por meio de convênios com planos de saúde. O Hospital possui, como principal característica, o fato de ser uma instituição filantrópica, uma vez que faz parte de uma associação de assistência à saúde que administra seis unidades desse seguimento. Dentre essas unidades, um hospital destinado ao atendimento ao SUS, dois hospitais particulares, sendo um deles em Santa Maria, e o outro em um município próximo, duas clínicas e uma unidade de pronto atendimento que presta serviços ao SUS. Dessa forma, tem-se, portanto, uma associação classificada como filantrópica, dado que desenvolve atividades público/privado, sendo mantenedora de todas as instituições anteriormente mencionadas.

De toda sorte, o interesse em estudar especificamente o Hospital, objeto das análises, nasceu em razão de ser uma unidade de saúde relativamente nova na cidade, pois se encontra em atividade desde o ano de 2010, enquanto os outros hospitais locais possuem entre 50 e 120 anos de atividades. Por outro lado, o Hospital vem buscando apresentar melhorias, como, por exemplo, a utilização de ferramentas de gestão que possam dar respaldo às decisões gerenciais, a compra de novos equipamentos, o aumento da área de atendimento, a qualificação dos funcionários, e alguns outros aspectos que buscam auxiliar no desenvolvimento econômico da Instituição. Ainda, nessa perspectiva, o Hospital tem se destacado na região por conta de seus atendimentos, e também pelo atendimento a diversos planos de saúde. Do mesmo modo, o Hospital também se diferencia por ser uma instituição-

escola, pois participa como colaborador de uma das universidades presentes no município, visando atuar nas atividades de formação e pesquisa envolvendo profissionais da área da saúde.

O Hospital possui uma equipe de 202 profissionais, distribuídos em equipes como a administrativa, com 23 profissionais; a equipe assistencial, com 154 profissionais; e a equipe de apoio, que conta com 25 colaboradores. A equipe composta pelo setor administrativo é dividida da seguinte forma, conforme a Figura 2:

Figura 2 – Hierarquia do setor administrativo



Legenda: SADT – Serviço de apoio diagnóstico terapêutico. SAME – Serviço de arquivo médico e estatístico. Setores em amarelo estão situados no Hospital; Setores em cinza estão situados na mantenedora; em verde estão as atividades de gerência; Laranja é administrador e azul, diretora.

Fonte: Elaborado pelos autores – Dados da pesquisa 2023.

Conforme demonstrado na Figura 2, a Organização dispõe de uma estrutura hierárquica definida com linhas formais de organização e comunicação vertical. Cada setor possui suas funções bem delimitadas, contando sempre com um profissional responsável pela unidade. O setor financeiro, bem como os de compras, de contabilidade e de departamento pessoal estão instalados na mantenedora, onde atendem às necessidades do Hospital e da mantenedora, enquanto o restante fica alocado na parte interna do Hospital.

Atualmente, o Hospital opera por mês, em média, 550 internações, 400 procedimentos cirúrgicos e 750 exames. Os serviços prestados, em sua grande maioria, estão

vinculados aos planos de saúde, tendo em vista que o hospital atende a 14 desses, sendo, portanto, a sua maior receita proveniente desses convênios.

Em relação à estrutura financeira da Instituição, essa divide suas contas em receitas e despesas, e não há a separação dos custos. No que tange à receita, constatou-se que essa é resultado da prestação de serviços no Hospital, sendo seu recebimento oriundo de pagamentos realizados pelos planos de saúde ou pelos pacientes. Quando a receita é proveniente dos planos de saúde, essa apresenta algumas particularidades, próprias de cada convênio, como, por exemplo, o prazo para recebimento pelos serviços prestados.

Além disso, dentre os atendimentos prestados, apenas 10% são serviços particulares, ou seja, quase 90% dos serviços são prestados aos planos de saúde, destacando-se, entre esses convênios, o plano de saúde dos servidores públicos do estado do Rio Grande do Sul, pertencente ao Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPERGS), responsável por 42% dos atendimentos realizados pela Organização estudada. Sem embargo, o IPERGS é um dos convênios com maior prazo para a realização dos pagamentos pelos serviços prestados. Por vias de regra, são 120 dias após o atendimento realizado (D+120), sendo possível, ainda, que esse prazo seja de 180 dias, dado os problemas financeiros enfrentados por esse convênio nos últimos tempos, conforme divulgado pela Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão do Estado do Rio Grande do Sul, mediante notícia divulgada no seu respectivo sítio eletrônico, no mês de abril de 2023.

Diante desse cenário, o Hospital está envolvido em um ambiente de preocupação e tensão, pois a data do recebimento é imprevisível e há, ainda, a possibilidade de não recebimento pelos serviços prestados. Por fim, destaca-se que os 48% restantes são de atendimentos divididos entre os outros 13 planos de saúde.

Nesse diapasão, para a análise dos documentos foram utilizados os relatórios financeiros dos anos de 2020, 2021 e 2022, o relatório administrativo de 2022, em que consta a análise do administrador sobre os últimos anos da Instituição, o plano orçamentário 2020, 2021 e 2022, elaborado por um dos gestores, e o esboço do plano estratégico do Hospital, dado que a versão mais recente ainda se encontra em desenvolvimento. Para além desses documentos referentes ao Hospital, também foram utilizados relatórios da mantenedora e dados estatísticos do IBGE e da Prefeitura Municipal de Santa Maria para a análise do setor na cidade.

Por tudo isso, a escolha do caso se fundamentou, especialmente, pela importância e representatividade do município em que o Hospital oferece seus serviços. De todo modo,

dada a relevância do sistema de saúde de um país, tornam-se pertinentes pesquisas inseridas no campo contábil que busquem soluções para o gerenciamento de hospitais filantrópicos, almejando o desenvolvimento dessas instituições através da compreensão de fatores que podem inibir a institucionalização de ferramentas de administração, como exemplo, o processo orçamentário.

3.3 CONSTRUCTOS E CATEGORIAS DE ANÁLISE DA PESQUISA

Os constructos desse estudo seguem as oito categorias de análise definidas por Frezatti et al. (2011), a saber: (i) organização do processo de planejamento; (ii) sistema de informações; (iii) comunicação; (iv) constituição de reservas orçamentárias; (v) força do passado; (vi) cultura de planejamento; (vii) participação; e (viii) grau de realidade das metas.

Caliman et al. (2016) explicam que a organização do processo de planejamento orçamentário se refere aos recursos utilizados para planejar e controlar o orçamento. Livovski (2016) explica que a organização desse processo contribui com o norteamento das atividades de gestão, nos diferentes níveis hierárquicos, devendo ter como base a comunicação para que o planejamento seja efetivo.

O sistema de informações se refere ao conjunto de recursos tecnológicos que a empresa utiliza para desenvolver as etapas que contemplam o processo orçamentário. Para ser eficiente, esse sistema de informações precisa disponibilizar dados tempestivos e relevantes, devendo ser integrado para garantir maior qualidade dos dados (CALIMAN et al., 2016).

Referente à comunicação, Luz e Lavarda (2021) indicam que esse constructo favorece a motivação e o conhecimento dos envolvidos, devendo ser praticada a fim de estimular o uso do orçamento. Caliman et al. (2016) afirmam que é um dos principais elementos decisores para o orçamento, pois, quando possui falhas na comunicação, a organização tem a participação dos gestores comprometida.

A constituição de reservas orçamentárias é definida como a quantidade monetária reservada para determinadas emergências, reconhecida como essencial para a institucionalização do orçamento, visto que a volatilidade de alguns setores gera maior insegurança. Nesse sentido, o ambiente é um dos indicadores da necessidade dessas reservas, porém, não pode servir como fator decisivo, mas sim como um requisito para planejar o orçamento (SILVA; KINZLER; SOUTES, 2021).

A categoria forças do passado corresponde aos dados históricos que orientam a elaboração do orçamento. É através desses dados, que se torna possível melhorar o planejamento, evitando excesso. Contudo, Frassi, Caliman e Oliveira (2017) explicam que esse constructo pode gerar dependência, restringindo a visão dos gestores para novas oportunidades, limitando-os a informações ultrapassadas.

Outro ponto importante é a cultura do planejamento. Esse constructo pode ser definido como os valores e as crenças alicerçados na empresa, que influenciam o comportamento e a mentalidade dos envolvidos na instituição. Esse fato impacta diretamente no comprometimento e na participação desses indivíduos, razão pela qual a organização deve buscar práticas que valorizem o planejamento, incentivando esse padrão em todas as atividades relacionadas (FRASSI; CALIMAN; OLIVEIRA, 2017; SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

A participação é destacada por Silva, Kinzler e Soute (2021) como um processo reconhecido como essencial. No estudo desses autores, no qual foram entrevistados gestores dos diversos setores da empresa, foi identificado que a participação dos departamentos na constituição do orçamento reduz falhas na comunicação e favorece a participação ativa, trazendo maior assertividade no processo orçamentário.

O último ponto a ser destacado é o grau de realidade das metas, que pode ser definido como a clareza das metas e a possibilidade de serem alcançadas. Isso é um fator relevante para a institucionalização do orçamento, dado que as demandas são constantes e os recursos, normalmente, são escassos. Isso implica na necessidade de dividir o orçamento de forma justa entre os setores, sem qualquer tipo de impessoalidade, mas observando a demanda real de cada área, para que sua realidade impacte na motivação dos gestores (CALIMAN et al., 2016; SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Inicialmente, pontua-se que os dados foram coletados a partir de análise documental, observação *in loco* e entrevistas com gestores e administradores do Hospital.

Para a compreensão dos episódios que ocorrem em uma organização são utilizados os documentos escritos, tendo em vista que são os registros que a instituição dispõe para conhecer determinados períodos históricos e sociais, e reconstruir os fatos e seus antecedentes (GIL, 2009). Por essa razão, a análise documental é um procedimento que

busca identificar, verificar e avaliar os documentos com uma finalidade específica (MOREIRA, 2005) e, dentro dessa perspectiva, no presente estudo, foi utilizada essa análise para auxiliar a compreensão e a investigação dos fatores inseridos no processo orçamentário (GIL, 2009). Assim, foram analisados os seguintes documentos: a) relatórios financeiros dos anos de 2020, 2021 e 2022; b) relatório administrativo referente ao ano de 2022; c) plano orçamentário dos anos de 2020, 2021 e 2022; d) esboço do plano estratégico do Hospital, o qual se encontra em estágio de desenvolvimento; e) relatórios da mantenedora; f) dados estatísticos do IBGE e da Prefeitura Municipal de Santa Maria, para subsidiar análises do setor e da Instituição no local de atuação.

Todas essas informações foram coletadas buscando viabilizar a compreensão a respeito da forma como ocorre o processo orçamentário, como: etapas, fases, agentes envolvidos, dificuldades e complexidades incluídas na utilização, ferramentas de controle, comunicação, processo de aprovação e fatores implicados em sua institucionalização.

Dentre as etapas envolvidas na realização da pesquisa, a etapa de observação possibilitou a comunicação pessoal do pesquisador com o fenômeno pesquisado, permitindo compreender, *in loco*, a gestão hospitalar, com a função de facilitar a transferência de informações (SILVA; NEVES, 2004). Assim, esse método analisa “fatos” ou “informações” não verbais, que se revelam no contexto em que acontecem, sendo possível captar comportamentos e acontecimentos em momento oportuno (QUIVY; CAMPENHOUDT, 1995).

Para além, visando o desenvolvimento deste trabalho, adotou-se a observação, visto que a autora possui acesso à Instituição e conhecimento do processo orçamentário dessa. Destarte, os dados obtidos através da observação foram anotados em um diário de campo a fim de serem interpretados posteriormente. Conforme Kastrup (2012), a observação do pesquisador à própria experiência e aos movimentos dos participantes é vista de maneira relevante para o desempenho da pesquisa.

Já no tocante à realização da entrevista como um dos instrumentos utilizados para coleta de dados, essa se destinou à obtenção de diagnósticos e explicações sobre o processo orçamentário do Hospital, conforme recomendado por Manzini (2003) e Gil (2009). À vista disso, as entrevistas ocorreram em duas etapas, de forma que, inicialmente, aplicou-se um pré-teste com um dos colaboradores da Instituição, atuante na área administrativa – esse não incluído na pesquisa por sua função não estar atrelada ao processo orçamentário –, com o intuito de verificar se o roteiro da entrevista atendia aos objetivos propostos e se seria de

fácil compreensão aos potenciais respondentes. Pontua-se, nesse sentido, que o referido pré-teste foi realizado no mês de dezembro de 2022. Após essa etapa, foram realizados alguns ajustes no instrumento, e verificado que esse poderia atender aos requisitos necessários para obtenção de parte dos dados, procedeu-se às entrevistas, iniciadas no mês de janeiro de 2023.

As entrevistas foram realizadas com cinco profissionais do Hospital, os quais fazem parte dos setores administrativo e financeiro, trazendo base à discussão que responde ao objetivo deste estudo. Primeiramente, foi estabelecido um contato com a organização, com o propósito de apresentar a proposta de pesquisa, seus objetivos e finalidade, sendo solicitada a autorização para a realização deste trabalho na organização. Nesse momento, foram prestados os esclarecimentos necessários, e assegurados os direitos de sigilo de cada participante.

Dessa forma, foram incluídos o Termo de Consentimento de Livre Esclarecimento (TCLE) e o Termo de Confidencialidade, firmados pelos pesquisadores responsáveis pela realização desta pesquisa, conforme descrito nos apêndices A. e B., e explicado aos entrevistados que sua participação na investigação se dá de forma voluntária, assim como a manutenção do anonimato dos respondentes e da instituição de estudo, em atenção aos aspectos éticos, coletando no bloco de caracterização dos respondentes apenas variáveis amplas que caracterizam o perfil da amostra, como: gênero, área de formação, escolaridade, tempo de experiência na instituição em anos e idade.

Isto posto, o instrumento utilizado para coleta de dados foi estruturado contendo vinte e oito questões abertas, distribuídas em dois blocos: i) informações referentes à caracterização dos respondentes e do perfil da amostra, como: gênero, área de formação, escolaridade, tempo de experiência na instituição em anos e idade; ii) informações referentes à visão do processo orçamentário e à visão do orçamento dos participantes.

Foram entrevistadas cinco pessoas envolvidas na gestão do Hospital. Contudo, foi acordado com os entrevistados a não divulgação de quaisquer informações que pudessem levar à identificação deles, como, por exemplo, a função exercida. No Quadro 1, apresentam-se algumas informações referentes ao perfil dos entrevistados.

Quadro 1 - Perfil dos entrevistados

Perfil dos Entrevistados					
Entrevistado	Sexo	Grau de instrução	Idade em anos	Área de Formação	Tempo na Instituição
1	F	Pós-graduação	49	Ciências Contábeis	8 anos

2	F	Ensino Médio Completo	46	Téc. Contabilidade	3 anos
3	F	Especialização	52	Ciências Contábeis	11 anos
4	M	Especialização	35	Administração	10 anos
5	F	Doutorado	42	Enfermagem	3 anos

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

O Entrevistado 1 é pós-graduado em Ciências Contábeis e está vinculado ao Hospital há oito anos. Já o Entrevistado 2, possui o ensino médio completo e curso técnico em contabilidade, e atua há três anos na Instituição. No que tange ao Entrevistado 3, esse é pós-graduado em Ciências Contábeis e trabalha no Hospital há 11 anos. No tocante ao Entrevistado 4, possui formação em Administração e especialização em Gestão Hospitalar, com MBA em Gestão de Empresa e atua na Organização há 10 anos. Por fim, o Entrevistado 5 é doutor em Enfermagem e está em atividade na Instituição há três anos.

Por consequência, no que se refere às informações sobre a visão do processo orçamentário possuída pelos participantes da pesquisa, conduziram-se as entrevistas buscando identificar as funções do orçamento institucionalizadas, o grau de conhecimento, envolvimento e participação dos implicados durante o processo orçamentário e, posteriormente, identificação e compreensão dos fatores que inibem a institucionalização do orçamento no Hospital.

Ressalta-se, ainda, que a coleta de dados realizada por meio da aplicação de diferentes técnicas impulsiona o desempenho de uma análise mais ampla de todo o processo, auxiliando nos procedimentos de tratamento e análise dos dados e, conseqüentemente, na validade do estudo com possíveis achados (GIL, 2009).

3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

Para a elaboração das análises das entrevistas e dos documentos optou-se pela utilização da análise de conteúdo categórica, tendo em vista que essa técnica se destina à análise da comunicação mediante procedimentos sistemáticos e objetivos para a descrição do conteúdo, além de indicadores que permitam a interferência de conhecimento relativo às condições de recepção dessas mensagens (BARDIN, 2004).

Neste sentido, a análise de conteúdo busca compreender o que foi mencionado em uma pesquisa, produzindo e apresentando concepções em torno de um objeto de estudo (SOUZA; SANTOS, 2020). Para isso, a análise de conteúdo categórica funciona por

operações de desmembramento do texto em unidades para serem, logo adiante, agrupadas em categorias, passando pela classificação e levantamento, segundo a frequência de presença (ou de ausência) de itens de sentido (CARDOSO; OLIVEIRA; GHELLI, 2021).

A descrição resumida das etapas das categorias de análise utilizadas pode ser visualizada no Quadro 2:

Quadro 2 – Etapas da análise de conteúdo

ETAPAS DA ANÁLISE DE CONTEÚDO		
Fase	Descrição	Unidade de análise
PRÉ-ANÁLISE	CORPUS inicial da pesquisa.	
	Definição da unidade de análise.	Palavra
	Definição preliminar das categorias analíticas e dos fatores.	Frezatti et al., (2011)
	Definição do CORPUS da pesquisa.	
ANÁLISE DO MATERIAL	Finalização da definição das categorias analíticas e dos fatores.	
	Composição das categorias.	Os fatores foram identificados e distribuídos através de classificação análoga de elementos.
	Regra de análise.	Pólos positivo e negativo, ou seja, os impactos positivos ou negativos para cada fator no processo orçamentário.
	Grade de análise.	Grade mista.
TRATAMENTO DE RESULTADOS	Método de emparelhamento de análise.	Literatura de Orçamento e Teoria Institucional.

Fonte: Dados da pesquisa 2023.

Dado o quadro apresentado, pontua-se que o estudo do material coletado seguiu um processo frente às fases definidas por Bardin (2004), como: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados. Posto isso, no momento da pré-análise foram organizados os materiais a serem utilizados na pesquisa, sendo sistematizadas as ideias iniciais do estudo.

Por conseguinte, iniciou-se a exploração do material nos quais foram transcritas as entrevistas dos gestores, os dados dos documentos e da observação não participante, constituindo-se o *corpus* da pesquisa, conforme indica Bardin (2004). Nesse momento, os

dados brutos são organizados e separados em unidades para facilitar a descrição das características do conteúdo (BARDIN, 2004). Em vista disto, foi possível associar os recortes do texto às categorias propostas por Frezatti et al. (2011).

Já no que tange às categorias analíticas utilizadas, essas foram definidas conforme o modelo de Frezatti et al. (2011), sendo elas: estrutura do processo orçamentário, sistema de informações, participação no processo orçamentário, comunicação, constituição de reservas, grau de realidade, grau de força do passado e cultura de planejamento (FREZATTI et al., 2011).

Neste viés, a categorização é, portanto, um processo de classificação e agrupamento de dados, atendendo a parte em comum entre eles, ou seja, trata-se de agrupar elementos (unidades de registro) sob um título comum, com base nas semelhanças desses elementos (CARDOSO; OLIVEIRA; GHELLI, 2021). Segundo Moraes (1999), é importante extrair dos dados os seus significados, de maneira geral, e para isso, faz-se imprescindível um esforço, uma vez que é necessário um refinamento progressivo das categorias, na procura de significados, cada vez mais explicitados, que constituem um processo parcialmente concluído, em que a cada ciclo se pode atingir novas camadas de compreensão (MORAES, 1999).

Para isso, a presente pesquisa adotou, como regra de análise, os polos positivo ou negativo, a fim de analisar o impacto de cada fator sobre a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle, pois, conforme Bardin (2004), as análises podem seguir variadas regras, como exemplo, a contagem de palavras que detectam a significância de unidades de registro, ou que a sua ausência pode significar alguma omissão, a frequência em que aparecem traduz sua importância, a direção pode ser favorável, desfavorável ou neutra e os polos que podem direcionar serem positivos ou negativos (BARDIN, 2004).

Após o processo de análise do material é necessário interpretar as características. Dentro desse panorama, a interpretação possui como objetivo explorar o conjunto de opiniões e representações sociais sobre o tema que se pretende investigar. Essa etapa do estudo não precisa abranger todas as falas e expressões dos interlocutores porque, em geral, a dimensão sociocultural das opiniões e representações de um grupo, com as mesmas características, costuma ter muitos pontos em comum, do mesmo modo que apresenta suas próprias singularidades (GOMES, 2007).

Destaca-se, ainda, que a metodologia para a formação das categorias analíticas aplicada nesta pesquisa foi a categorização análoga de elementos, visto que a divisão foi

desenvolvida por analogia e de forma progressiva, em que os fatores impactantes ao orçamento foram agrupados a categorias, conforme a relação de semelhança estabelecida (BARDIN, 2004; CALIMAN, 2014).

Quanto à grade de análise, utilizou-se a grade mista, uma vez que os fatores foram definidos *a priori* com base na literatura, sendo, posteriormente, alterada conforme as análises das informações (LAVILLE; DIONNE, 1999).

Por fim, na fase de tratamento dos resultados, para a interpretação, fez-se necessário analisar o referencial teórico relevante à pesquisa, considerando que esse foi o eixo das perspectivas significativas do estudo concomitantemente com os dados obtidos (BARDIN, 2004).

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Dentre as possíveis limitações da pesquisa, identificou-se o fato deste estudo abranger apenas uma instituição de saúde. Por essa razão, tem-se que as conclusões não podem ser generalizadas a outras entidades hospitalares. Além do mais, observou-se que o momento no qual ocorreu a realização da pesquisa é bastante peculiar e delicado, pois é caracterizado como um período pós-pandemia da COVID-19 (doença por coronavírus 2019), em que todas as organizações mundiais de saúde enfrentam turbulências, afetando, portanto, o desempenho das referidas associações.

Soma-se a isso, a questão que a autora deste estudo dispõe de acesso direto a Organização, tendo em vista que labora em uma das organizações do grupo da mantenedora. Destaca-se, neste sentido, que o acesso facilitado à Instituição permitiu maior abrangência de informações, entretanto, isso pode ter inibido a resposta dos entrevistados, pois mesmo com a apresentação dos objetivos da pesquisa, talvez os participantes possam ter ficado com certo receio em relação à utilização dos dados e, também, devido à proximidade do pesquisador com o gestor central. Ainda, é importante ressaltar que uma pesquisa de estudo de caso, realizada no local de trabalho do autor, pode dificultar a visão mais detalhada de alguns aspectos que já foram inseridos nos processos em seu dia a dia.

Por outro lado, a entrevista pode conter diversas limitações, como: a falta de motivação dos entrevistados, a não compreensão das perguntas, as respostas falsas, a incapacidade de resposta, a não compreensão do assunto abrangido pela pesquisa e a influência do entrevistador (GIL, 2009). Entretanto, tem-se como o trabalho do pesquisador

tentar controlar essas variáveis (GIL, 2009). O roteiro da entrevista também possui limitações, como, por exemplo, a possibilidade de não haver aprofundamento em determinadas questões, aos problemas de retorno e resposta, o não conhecimento das circunstâncias, dentre outros (GIL, 2009).

Dentro desse cenário, há também a possibilidade de o trabalho ser contaminado pelos vieses perceptivos e interpessoais do pesquisador, tendo em vista que se trata de um estudo único, restrito a um episódio atípico e condicionado pelas condições específicas do Hospital estudado (CALIMAN, 2014). No entanto, com o esforço de reduzir ao máximo essa limitação, o pesquisador buscou se manter neutro em todas as entrevistas, ou seja, não houve manipulação no direcionamento das entrevistas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são descritos e discutidos os resultados das categorias e os elementos de análises apresentados no referencial teórico. Para a realização das análises, o “fator inibidor” do processo de institucionalização foi classificado como o elemento que impacta de maneira negativa na execução de pelo menos uma das etapas do processo orçamentário, dificultando a sua perfeita execução (CALIMAN, 2014). No que tange ao “fator estimulador”, esse é compreendido como um atributo positivo e facilitador da execução do processo orçamentário através do cumprimento de suas funções e, até mesmo, inibidor do surgimento de comportamentos anormais (CALIMAN, 2014). Contudo, nesta pesquisa o foco da análise e da compreensão são os fatores inibidores.

4.1 O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

A instituição estudada aborda o orçamento em sua rotina há alguns anos, no entanto, essa ferramenta está ofuscada em alguns setores da organização. A metodologia abordada pelo administrador responsável pela gestão financeira é desenvolvida apenas pelo seu setor, dificultando o acesso de outros setores administrativos ao processo de desenvolvimento e planejamento do orçamento empresarial. Nos últimos anos a Instituição esteve em busca de melhorias, pensando em aprimorar a ferramenta para torná-la mais acessível e, de certa forma, mais útil, dado que, com as limitações enfrentadas pela organização, a ferramenta acaba não atingindo seu perfeito funcionamento.

Desde que a atual diretoria assumiu o controle do Hospital (2020), essa tem buscado desenvolver o orçamento anualmente conforme as diretrizes enviadas da sua mantenedora. No entanto, durante esses 13 anos o processo orçamentário sofreu diversas alterações, sempre em busca de melhorias e conforme a visão do atual gestor, dado que a Instituição sofre alteração de gestão em determinado tempo. Essas alterações da gestão podem influenciar positiva e negativamente o desenvolvimento do Hospital, tendo em vista que cada gestor responsável detém de um conhecimento e experiências particulares, além disso, a formação desses diretores varia, não sendo necessariamente profissionais da área de administrativa.

Considerando as categorias e fatores de análise do estudo de Frezatti et al. (2011), foi analisada a linha do tempo do processo orçamentário do Hospital desde 2010 para que

fosse possível a compreensão dos fatores inibidores do processo orçamentário. Ao que tange o processo de aprendizagem este é pouco estimulado dentro da instituição, visto que, os colaboradores, de modo geral, não são instruídos sobre as metodologias e processos que ocorrem durante a construção orçamentária. Os colaboradores utilizam do conhecimento adquirido fora do trabalho, baseado em suas experiências e estudos.

Outros fatores como autonomia, *feedback* e treinamentos foram e são pouco explorados dentro do Hospital, portanto, foi percebida a carência desses fatores. Ao que tange aos fatores como indicadores de desempenho, disponibilidade de informações, qualidade da informação, esses ao longo dos últimos anos obtiveram uma melhoria, foram mais explorados e atualmente obtêm-se melhor resultados nesse sentido. No entanto, ainda, durante esses 10 anos, a comunicação dentro da organização não obteve muitas melhoras, mantendo-se uma comunicação *top-down*, ou seja, comunicação mantida de cima para baixo.

4.2 FATORES INIBIDORES A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Após o estudo do orçamento na Organização analisada, pode-se discutir a institucionalização das etapas do processo orçamentário da Instituição, bem como os estágios envolvidos na organização e os fatores que podem inibir a institucionalização do orçamento na organização.

4.2.1 Análise das Etapas do Processo Orçamentário

Conforme destacado pelo Entrevistado 4, o processo orçamentário da Instituição é elaborado com base no orçamento do ano anterior. Para isso, tem-se que a perspectiva do orçamento advém da alta administração, enquanto todas as demandas devem ser encaixadas dentro dessa referência. Assim, o topo hierárquico da Instituição define, de modo mais enfático, as metas orçamentárias, em razão de uma estrutura cultural resistente na Organização, em que a diretoria possui o poder final de decisão. Dentro desse cenário, a fala do Entrevistado 1 ilustra a estrutura fechada do Hospital, voltada para um modelo cultural estabelecido há bastante tempo, que pode ser mais resistente a mudanças:

Na verdade, quando cheguei aqui tive um choque de cultura grande, eu vim de uma empresa que trabalhava muito o orçamento. Mas, na mantenedora, não tinha

e acredito que até hoje não tem. Tentei criar algumas metodologias para auxiliar nesse processo, mas foi difícil (ENTREVISTADO 1, 2023).

Por essa razão, considerando, portanto, que as metas são estabelecidas pela alta administração com a ausência da participação dos outros setores, constata-se um cenário em que o método utilizado no gerenciamento do referido Hospital é, conforme já mencionado, predominantemente do tipo *top down* (SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

De toda sorte, pontua-se que, na visão dos setores operacionais, o orçamento não é elaborado, isso porque os gestores não dispõem de acesso à construção da ferramenta, nem mesmo de sua estratégia ou aprovação. Dessa forma, pode-se constatar que o processo orçamentário não está institucionalizado, pois, tendo em vista que esses gestores estão afastados do acesso às informações, especificamente, nesse caso, daquelas que são referentes ao orçamento, existe uma quebra na relação institucional, em que apenas alguns (topo da hierarquia) participam da construção do processo orçamentário (SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

Em relação a isso, Anthony et al. (2014), Junqueira et al. (2018) e Merchant et al. (2012), elucidam que a falta de informações sobre a organização do processo orçamentário pode comprometer a sua institucionalização, pois não há a integração entre as atividades, o que proporcionaria aos subordinados e seus superiores, maior tempo de planejamento e preparação, facilitando a integração entre os setores.

Assim, considerando que a institucionalização pode ser explicada quando crenças e ações são transformadas em regras e em condutas efetivas e corretas, e que, ao longo do tempo, poderão ser consideradas padrões e rotinas (SOUSA, 2011; SANTIAGO; CALIMAN, 2019), observa-se que na Instituição em estudo isso não ocorre, uma vez que o sistema orçamentário é fechado, e poucos são os que possuem acesso às crenças historicamente constituídas e às ações desempenhadas, dificultando a transformação desses quesitos em regras e condutas efetivadas, a fim de que, então, se tornem padrões da própria Instituição.

Desse modo, considerando que, na Instituição em questão, apresentou-se um processo orçamentário não institucionalizado, têm-se alguns pontos negativos, pois, quando, ao contrário, esse processo se mostra institucionalizado, existe uma perspectiva em minorar as falhas e o risco de dissolução da empresa, tendo em vista que as decisões administrativas são feitas em conjunto, com a participação de todos os gestores, possibilitando que os

resultados desejados sejam alcançados (BURNS; SCAPENS, 2000; CALIMAN, 2014; CALIMAN et al., 2016).

Outrossim, para análise da institucionalização do processo orçamentário na Organização estudada, convém elucidar, de forma mais específica e didática, o sentido da palavra institucionalização, conceito chave utilizado neste estudo. Assim, a institucionalização está associada ao processo pelo qual os elementos de uma estrutura formal são amplamente aceitos como adequados e importantes, servindo para legitimar a organização (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Acrescenta-se, ainda, que para a melhor compreensão sobre os estágios de institucionalização é importante compreender o conceito dos níveis em que essa pode ser observada (RUSSO et al., 2012). Segundo Tolbert e Zucker (1999), o processo de institucionalização se desenvolve em três estágios distintos: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização.

Na fase pré-institucional, também chamada de estágio de habitualização, estão as forças causais externas à organização, derivadas das mudanças de legislação, tecnologia e das forças do mercado, que podem influenciar na necessidade de inovações na organização, levando à construção de novos hábitos (RUSSO et al., 2012).

No que concerne à fase semi-institucional, essa se caracteriza pela objetivação do novo elemento institucional, isto é, torna-se mais disseminada e permanente na instituição (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

E, por fim, no que diz respeito à fase de total institucionalização, tem-se que essa está relacionada ao processo de sedimentação. Nesse ponto, a total institucionalização se dá através da continuidade de uso e da manutenção da estrutura, através de sua sobrevivência ao longo dos anos (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Dessa forma, analisou-se, no presente estudo, cada uma das etapas do processo de institucionalização do orçamento do Hospital, conforme resultado demonstrado no Quadro 3:

Quadro 3 – Etapa do processo de Institucionalização do Orçamento

ETAPAS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	HÁ INSTITUCIONALIZAÇÃO (SIM/NÃO)?	ETAPA DO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO (TOLBERT; ZUCKER, 1999)
Elaboração	NÃO	Objetivação - Semi-institucionalizado
Estudo e aprovação	NÃO	Não institucionalizado
Execução	NÃO	Objetivação - Semi-institucionalizado
Controle	NÃO	Objetivação - Semi-institucionalizado

Fonte: Dados da pesquisa 2023 - Adaptado de Caliman (2014).

Considerando as etapas de elaboração, execução e controle do processo orçamentário, observou-se que essas se encontram semi-institucionalizadas, visto que, na Instituição, o processo orçamentário existe, porém, ausente do conhecimento de todos. Assim, durante a coleta de dados, foi possível observar que apenas a alta administração detém o poder de decisões e utilização do orçamento. Tal conclusão, ficou demonstrada na fala do Entrevistado 4, pois descreveu que: “O desenvolvimento do processo orçamentário é realizado apenas pelo administrador e diretor” (ENTREVISTADO 4, 2023).

Para além, no que tange à etapa de elaboração, identificou-se que a participação é única e exclusiva de apenas um dos gestores. Por essa razão, os demais colaboradores da Instituição, portando conhecimento e experiência para auxiliar e participar do processo de desenvolvimento da ferramenta – conforme diagnosticado nas entrevistas e na observação – acabam ficando de fora desse processo. Assim, constatou-se que a existência de apenas um participante na elaboração do orçamento acaba por limitar o poder de decisão dos outros gestores setoriais, corroborando com a falta de comunicação entre setores e prejudicando o desenvolvimento do processo orçamentário (SANTIAGO; CALIMAN, 2019). No tocante a isso, observa-se na prática da Instituição, a partir da demonstração desses aspectos na fala do Entrevistado 1:

No hospital hoje, o administrador é o que mais trabalha com isso, mas de certa forma ainda precária a informação que ele tem. Por exemplo, como o financeiro é centralizado na mantenedora alguns dados (podem) não ser repassados. Outra questão importante, é que a parte de recursos humanos que também é dentro da mantenedora então o administrador não tem a previsão do que tem que pagar de férias, por exemplo, 13º (ENTREVISTADO 1, 2023).

Em relação à execução e controle, tem-se, portanto, que é a alta administração que fornece aos setores informações sobre as previsões anuais do Hospital, para que os gestores setoriais possam desenvolver suas atividades e despesas, conforme previsto no orçamento. Para além, o controle financeiro é feito por dois setores: setor contábil e o setor financeiro, situados na mantenedora, e hierarquicamente abaixo da diretora e do administrador, conforme explicou o Entrevistado 2: “Há um controle dos saldos e projeção das contas a pagar. Esse controle é feito todo pelo setor contábil e financeiro, através do sistema de contabilidade” (Entrevistado 2, 2023).

Destaca-se, nesse sentido, que a não institucionalização completa dessas etapas pode estar vinculada à falta de autonomia e de participação dos gestores (CALIMAN, 2014;

JUNQUEIRA et al., 2015; CALIMAN et al., 2016). Nesse caso, no referido Hospital, tem-se que a participação dos gestores é limitada, corroborando esse entendimento.

No que tange à etapa de estudo e aprovação, tem-se que essa se encontra não institucionalizada, pois o Hospital não disponibiliza uma rotina referente a isso. Com esse intuito, o único estudo realizado para a elaboração do processo orçamentário é baseado em dados históricos, não existindo a cultura de aprovação do orçamento, dado que é uma ferramenta ainda “informal” na instituição, como evidenciou o Entrevistado 4:

O processo orçamentário ocorre baseado em dados históricos e também de uma premissa de previsões... não há uma aprovação do orçamento, ele é elaborado pelo administrador e monitorado durante o ano por ele (ENTREVISTADO 4, 2023).

Por conseguinte, o processo orçamentário observado na Instituição em comento, apresenta algumas deficiências que podem prejudicar o resultado desse processo no Hospital. Nesse sentido, a predominância de uma comunicação verticalizada, em que as decisões são dadas de cima para baixo, ou seja, da diretoria para os demais setores de gerência, exclui esses setores da construção do processo decisório, cabendo a eles apenas o acatamento de ordens e a prática daquilo que foi anteriormente proposto pela diretoria. E, por essa razão, tem-se prejudicado o processo orçamentário institucionalizado nas organizações que se utilizam desse modelo (SANTIAGO; CALIMAN, 2019).

4.2.2 Análise das Funções de uso do Orçamento

O orçamento possui várias funções, dentre elas: planejamento, controle, avaliação de desempenho, sistema de comunicação e sistema de integração (CALIMAN, 2014). Dessa forma, nessa etapa, foi analisado o quanto as funções, na Instituição em estudo, encontram-se institucionalizadas, a fim de que seja possível a identificação dos fatores inibidores do orçamento como prática de controle gerencial, conforme modelo de Frezatti et al. (2011). Para isso, foram analisadas as categorias de análise e o processo orçamentário de acordo com Frezatti et al. (2011).

De todo modo, observou-se, no interior da Instituição, que as funções do orçamento não estão institucionalizadas, ou ainda não estão completamente institucionalizadas, conforme representado no quadro 4. O Hospital possui planejamento orçamentário elaborado por um profissional que, no entanto, exerce apenas essa função. O referido gestor

contempla os membros da alta administração e, justamente em razão desse processo ser desempenhado por apenas um único membro, acaba por não vincular toda a instituição.

Quadro 4 – Funções do Orçamento

FUNÇÃO DO ORÇAMENTO	HÁ INSTITUCIONALIZAÇÃO (SIM/NÃO)?	ESTÁGIO (TOLBERT; ZUCKER, 1999)
Planejamento Orçamentário	NÃO	Não está institucionalizado
Controle	NÃO	Não está institucionalizado
Avaliação de desempenho	NÃO	Não está institucionalizado
Sistema de comunicação	NÃO	Não está institucionalizado
Sistema de integração	NÃO	Não está institucionalizado

Fonte: Dados da pesquisa 2023 - Adaptado de Caliman (2014).

Nesse ponto, constatou-se uma das incorreções mais comuns em organizações que não possuem o processo de institucionalização desenvolvido, que se caracteriza na ausência de integração, gerando as falhas na organização do processo orçamentário (GARRISON; NOREEN, 2000; NEELY et al., 2001), na utilização de dados históricos nas estimativas (BURROWS; SYMER, 2000; CALIMAN, 2014), no baixo grau de realidade (HANSEN; MOWEN, 2001; VAN DER STEDE, 2001; YUEN, 2004; CALIMAN, 2014) e, por fim, nas falhas de comunicação (CALIMAN, 2014).

Por outro lado, restou mais clara a observação dessa ausência de integração entre os setores, através da fala do entrevistado 1, que mencionou a carência do processo orçamentário na Instituição: “Infelizmente o Hospital tem essa carência de um processo orçamentário, muitos gargalos podem ser melhorados com essa ferramenta. As etapas não são efetivadas” (ENTREVISTADO 1, 2023).

No entanto, no que se refere a isso, o Entrevistado 4 também afirmou a existência de um processo orçamentário, pois afirmou que estaria participando ativamente de sua elaboração, destacando que: “O processo orçamentário é realizado na administração do Hospital” (ENTREVISTADO 4, 2023).

Em relação ao controle orçamentário, esse é realizado sob uma perspectiva de possíveis gastos para cada setor. Para além, embora a receita do Hospital apresente dificuldades de previsões, usa-se a estimativa com base no ano anterior, conforme comenta o Entrevistado 4:

As metas orçamentárias são baseadas nos dados anteriores. O Hospital é de difícil planejamento de metas, dado que é difícil prever a demanda da população. No

entanto, o administrador mante-se em busca de novas parcerias e planos de saúde para promover a melhoria da receita e atingir os objetivos desejados (ENTREVISTADO 4, 2023).

De toda sorte, como não há perfeito controle sobre o orçamento, ou seja, controle formal sobre a execução e a elaboração da ferramenta, os gestores não detêm conhecimento das informações sobre a parcela de utilização do orçamento para desenvolvimento de suas atividades e, assim, essa ausência de controle inibe a utilização adequada do orçamento, causando problemas, como: não avaliação do desempenho (YUEN, 2004; WOUTERS, 2005; CALIMAN, 2014), baixa participação no processo (CHENHALL, 1986; SHIELDS; SHIELDS, 1998; CALIMAN, 2014), falhas na estruturação do processo orçamentário (GARRISON; NOREEN, 2000; NEELY, SUTCLIFF, HEYNS, 2001; CALIMAN, 2014; e utilização de dados históricos nas estimativas (BURROWS; SYME, 2000; CALIMAN, 2014). Assim, é possível identificar a presença dessa falta de controle formal através das respostas obtidas nas entrevistas, em que cada gestor apresenta um ponto de vista diferente, demonstrando opiniões diversas sobre o desenvolvimento do processo orçamentário e, também, em relação à sua existência.

Além disso, a falta de uma comunicação eficaz e de uma integração efetiva entre os setores também inibem a utilização adequada do orçamento, dado que o Hospital carece desses quesitos, pois não há uma troca satisfatória entre todos os departamentos. Nesse ponto, considerando que a integração entre esses é rasa, tem-se o acometimento de falhas na comunicação entre a equipe, bem como a participação e o comprometimento organizacional são afetados (CHONG; CHONG, 2002). Soma-se a isso a questão de que as ações de cada setor se apresentam bastante restritas a eles próprios, sendo uma possível consequência do fato de que muitos deles estão localizados na Mantenedora, enquanto outros, estão no Hospital.

Nesse sentido, em alguns momentos, no decorrer das entrevistas, os entrevistados fizeram menção à necessidade de reuniões gerais que pudessem reunir todos os setores da Organização, desempenhando a integração das equipes e proporcionando, entre os gestores, trocas de informações e objetivos, conforme mencionou o Entrevistado 4 ao ser questionado sobre as melhorias necessárias para o processo orçamentário:

Encontros mais frequentes, precisa de um alinhamento com a diretoria, com a mantenedora (onde são executados os pagamentos). Acredito que o orçamento precisa ser executado/elaborado juntamente com a mantenedora. (ENTREVISTADO 4, 2023).

Do mesmo modo, o entrevistado 3 também respondeu acerca da execução do orçamento, referindo que: “Deveria ser elaborado utilizando a ferramenta do próprio sistema. Comprometimento geral da equipe para o abastecimento das informações. Acompanhamento mensal de todos” (ENTREVISTADO 3, 2023). Para complementar a temática, o entrevistado 2, alegou, de forma semelhante, que: “Falta mais empenho da equipe para melhoria dos processos e troca de informações” (ENTREVISTADO 3, 2023).

Por fim, corrobora-se o entendimento de que a avaliação de desempenho, quando não elaborada ao nível formal, inibe a utilização do orçamento corretamente, causando problemas como a baixa da participação no processo (BROWNELL, 1982; SHIELDS; SHIELDS, 1998; CALIMAN, 2014), o não desenvolvimento de indicadores de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1996) e falhas na organização do processo orçamentário (GARRISON; NOREEN, 2000; NEELY; SUTCLIFF; HEYNS, 2001).

No que concerne a isso, o Hospital vem apresentando, portanto, a necessidade de melhorias, visto que não existe o controle sobre o desempenho da instituição, conforme restou demonstrado pelo Entrevistado 1: “Acho interessante, relatórios que prevejam se, por exemplo, a unidade de psicoterapia do Hospital é rentável ou não (relatórios contábeis de avaliação de desempenho)” (ENTREVISTADO 1, 2023).

À vista disso, constatou-se que o processo orçamentário, no Hospital em estudo, não está institucionalizado em razão dos fatores inibidores já mencionados, como a ausência de integração, a falta de controle formal sobre a execução e a elaboração da ferramenta, o conhecimento sobre o orçamento limitado (baseado em experiências pessoais), a falta de uma comunicação eficaz e de uma integração efetiva entre os setores e, ainda, a baixa avaliação de desempenho. Dessa forma, esses fatores dificultam a utilização do orçamento na Instituição. Para desenvolver melhor os conceitos e facilitar a compreensão desses fatores inibidores, desenrolou-se, mais detalhadamente, no tópico seguinte, acerca da temática.

4.2.3 Análise dos Fatores que Podem Inibir a Institucionalização do Orçamento

Em seu estudo, Frezatti et al. (2011) apresentam oito categorias relacionadas ao processo orçamentário, sendo elas: (i) organização do processo de planejamento; (ii) sistema de informações; (iii) comunicação; (iv) constituição de reservas orçamentárias; (v) força do passado; (vi) cultura de planejamento; (vii) participação; e (viii) grau de realidade das metas. Nessa etapa da pesquisa, utilizaram-se essas categorias de Frezatti et al. (2011) para a avaliação dos fatores inibidores do processo orçamentário na Instituição aqui estudada.

Para tanto, na pesquisa de Frezatti et al. (2011), uma análise foi realizada, o que permitiu constatar quais condições (estruturais e de gestão) conduzem ao fenômeno (categorias), que aparece em um contexto específico (instituição), favorecendo determinadas ações (reações dos atores), que permitem determinadas consequências (ausência ou presença de problemas) (FREZATTI et al., 2011). Portanto, para esta análise foi utilizada a descrição das categorias, conforme abordado por Frezatti et al. (2011), dado que, a partir delas, é possível avaliar a dimensão de impacto dos seus componentes, ou seja, identificar a consequência de seu potencial para inibir ou estimular o aparecimento de problemas relacionados aos processos (FREZATTI et al., 2011).

Nesse contexto, uma instituição é “estimuladora” quando contribui de forma positiva com o cumprimento das funções do processo de planejamento, fortalecendo-o e inibindo o aparecimento de comportamentos disfuncionais (FREZATTI et al., 2011). Em contrapartida, é considerada “inibidora” quando contribui de forma negativa para o cumprimento das funções do processo de planejamento, prejudicando o desenvolvimento adequado e fortalecendo comportamentos disfuncionais (FREZATTI et al., 2011).

Dessa forma, buscou-se compreender a posição da Instituição perante o processo orçamentário, ou seja, quais fatores poderiam ser estimulados e quais fatores poderiam ser inibidos. Diante disso, para auxiliar na análise e na visualização, no quadro a seguir são apresentados os fatores inibidores do processo orçamentário, divididos por categorias, além da descrição de como o fator é abordado na Instituição.

Quadro 5 – Fatores que impactam a institucionalização

(continua)

Categorias	Fatores	Descrição	Constatação	Fonte da Constatação
	Configuração e Gestão do Processo Orçamentário	Recursos tecnológicos disponibilizados aos gestores; Estruturação e divulgação da agenda do processo orçamentário (planejamento, execução e controle); e Gerenciamento do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).	Há recursos tecnológicos que não são utilizados. O gerenciamento do orçamento é centralizado em uma única pessoa. Algumas informações não são compartilhadas com todos os setores.	Análise dos documentos, entrevistado 3 e entrevistado 4.
	Definição de critérios de planejamento	Seleção de parâmetros para comparação do orçado e do realizado.	É realizada a comparação entre o orçado e o realizado mensalmente.	Análise de documentos e entrevistado 4.

(continuação)

	<i>Feedback</i>	Sistemática eficaz de controle do processo de planejamento frente aos resultados esperados.	Embora exista controle entre o Realizado x Orçado, não são realizados <i>feedbacks</i> para alinhamento das variações.	Observação e entrevistado 1 e entrevistado 4.
Organização do processo de planejamento	Cenário	Dificuldades na percepção de mudanças e projeções de cenários relacionados ao hospital, afetando as definições de premissas (variáveis operacionais).	Cultura de planejamento e controle pouco exploradas pela instituição.	Observação e análise de documentos.
	Indicadores de desempenho	Definição de indicadores que evidenciem relações de causa e efeito das atividades da organização.	Os indicadores são pouco utilizados. Há apenas um setor que prioriza a avaliação do desempenho da instituição e envia as informações à diretoria.	Observação, análise dos dados, entrevistado 3 e entrevistado 4.
	Definição de Papéis	Definição clara do papel dos gestores envolvidos no processo orçamentário e de suas responsabilidades.	O gerenciamento do orçamento é centralizado em uma única pessoa.	Observação e entrevistado 4.
	Modificações do Ambiente Interno e Externo	Entendimento dos gestores quanto aos ajustes necessários em decorrência de mudanças macroeconômicas (externo) e nas estratégias da organização (interno).	Existe preocupação com esses fatores.	Observação, entrevistado 1, entrevistado 4 e entrevistado 5.
	Treinamento	Capacitação dos envolvidos no processo em termos de sustentação teórica e prática adequada para apoiar os procedimentos práticos.	Não é realizado treinamento para entendimento do processo orçamentário.	Observação, entrevistado 1, entrevistado 2 e entrevistado 4.
Sistema de informações	Disponibilidade de Informação	Geração e fornecimento de informações adequadas às demandas dos setores.	As informações necessárias são transmitidas pelo sistema.	Análise dos dados, entrevistado 3 e entrevistado 4.
	Ferramentas de Sistemas	<i>Hardware</i> adequado às necessidades e <i>Softwares</i> integrados, incluindo ferramentas para extração de dados, projeções, simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.	Há o sistema com capacidade para a realização do processo orçamentário, no entanto, não é utilizado.	Observação, análise dos dados e entrevistado 3.

(continuação)

	Tempestividade da Informação	Fornecimento das informações de forma oportuna (momento adequado).	É possível a geração das informações quando necessário.	Análise dos dados e entrevistado 3 e entrevistado 4.
	Qualidade da Informação	Informações fidedignas e confiáveis.	Os sistemas prestam informações confiáveis e fidedignas.	Análise dos dados e entrevistado 3 e entrevistado 4.
Comunicação	Comunicação <i>Top-Down</i>	Clareza na comunicação de cima para baixo.	Falta clareza na comunicação.	Observação e em todas as entrevistas foi possível observar a falta de comunicação.
	Clareza dos Objetivos	Clareza na comunicação dos objetivos de curto prazo.	Falta clareza na comunicação.	Observação e em todas as entrevistas foi possível observar a falta de comunicação
	Comunicação intersetorial	Integração e cooperação.	Falta clareza na comunicação, integração e cooperação.	Observação e em todas as entrevistas foi possível observar a falta de comunicação
	Comunicação das Metas e Diretrizes	Comunicação eficaz das metas e diretrizes estabelecidas.	Falta clareza na comunicação.	Observação e em todas as entrevistas foi possível observar a falta de comunicação
Constituição de reservas orçamentárias	Insegurança	Incertezas quanto ao futuro e aos procedimentos de gestão adotados conjuntamente com o orçamento.	Incertezas são percebidas quando se trata da receita da instituição devido à sua complexidade.	Análise dos dados, observação, entrevistado 2 e entrevistado 5.
	Reservas orçamentárias	Constituição de reservas orçamentárias para manobras de gestão.	Não existe reserva.	Análise dos dados, entrevistado 1, entrevistado 3, entrevistado 4 e entrevistado 5.
Força do passado	Percepção de Oportunidades	Ausência de percepção de oportunidades, pois o orçamento foca excessivamente em dados do passado para a realização de projeções futuras.	Em alguns momentos é possível dizer que há a ausência de percepção, mas, de modo geral, a instituição está preparada para isso.	Observação, entrevistado 4 e entrevistado 5.
	Apego a Dados Históricos	Foco no passado para algumas projeções de receita.	Os dados históricos são utilizados com frequência.	Observação, análise dos dados e entrevistado 4.

(continuação)

Cultura de planejamento	Cultura do planejamento orçamentário	Conjunto de crenças e valores.	A organização não possui uma cultura de planejamento e controle efetivo, além de determinada resistência à mudança.	Observação, entrevistado 1, entrevistado 3 e entrevistado 4.
	Cultura de rigidez	Dificuldade em lidar com mudanças ambientais e ajustar o orçamento.	A instituição é limitada devido às suas fortes crenças e valores.	Observação, entrevistado 1, entrevistado 3 e entrevistado 4.
	Impessoalidade	Cultura política para a solução de questões relacionadas ao processo orçamentário.	Não existe.	Observação e em todas as entrevistas.
	Cultura do controle	Cultura do controle das metas	Apenas um gestor utiliza.	Análise dos dados e entrevistado 4.
Participação	<i>Top-Down</i>	Imposição de metas orçamentárias sem negociação ou discussão prévia.	Ocorre com frequência.	Observação, entrevistado 1, entrevistado 4 e entrevistado 5.
	Envolvimento e Comprometimento	Grau de envolvimento e comprometimento no processo orçamentário.	Apenas por parte de um gestor.	Observação e entrevistado 4.
Grau de realidade das metas	Metas percebidas como inconsistentes	A despesa fixada não condiz com a realidade.	De modo geral, as despesas condizem com a realidade.	Análise dos dados e observação.

Fonte: Dados da pesquisa 2023 - Adaptado de Caliman (2014).

Diante do exposto, em relação ao processo de planejamento do orçamento, durante a observação e a entrevista na Instituição, foi possível perceber determinada dissonância de compreensão do que se trata o orçamento, ou seja, o processo orçamentário nesse Hospital se dá a partir de visões distintas. Isso ocorre porque o gestor responsável pelo orçamento não determina, de maneira clara e objetiva, as atividades necessárias para o desenvolvimento do orçamento, e não inclui as informações de outros gestores na construção da ferramenta. Essas atitudes prejudicam o orçamento, pois impedem a disposição de informações fidedignas, tendo em vista que quando não há a concentração das informações de todos os setores, a realidade da empresa não é compreendida completamente. Por conta disso, esses fatores impedem a institucionalização do processo orçamentário, dado que o orçamento acaba perdendo a sua função, ou seja, o planejamento estratégico e financeiro da instituição (FREZATTI et al., 2011).

A falta de informação a respeito do processo orçamentário pode atrapalhar a sua institucionalização, porque não aceita o estabelecimento de um conjunto integrado e articulado das atividades, o que colaboraria para que os subordinados e seus superiores dispusessem de mais tempo para o planejamento, permitindo a inclusão de todos os setores (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2012; ANTHONY et al., 2014; JUNQUEIRA et al., 2018).

Além disso, é possível perceber a falta de concordância entre as falas dos entrevistados, a exemplo, quando o Entrevistado 4, ao ser questionado sobre a importância do orçamento, respondeu:

O processo orçamentário é um órgão vital dentro do processo de gestão. Assim como o procedimento estratégico. Uma coisa depende da outra. O orçamento mostra a realidade da instituição, facilita para a visualização das metas e despesas, melhorando a gestão e a organização financeira (ENTREVISTADO 4, 2023)

No entanto, o Entrevistado 5, quando questionado sobre a mesma questão, menciona:

O processo orçamentário é utilizado para a pesquisa de preços. É importante, dado que através do planejamento das demandas é possível economizar financeiramente, no entanto, o hospital trabalha com questões de sazonalidade então torna-se difícil a previsão (ENTREVISTADO 5, 2023).

Ainda, sobre a sua percepção da relevância do processo orçamentário o Entrevistado 3 comenta: “Muito importante. Ainda mais no Hospital, pois ele vive uma situação financeira instável. O orçamento melhoraria essa visão e perspectiva para os próximos anos” (ENTREVISTADO 3, 2023).

Essa divergência demonstra a falta de treinamento dos gestores da Instituição, dado que a compreensão divergente sobre a ferramenta mostra que o entendimento deles é baseado em suas experiências. A falta de treinamentos pode trazer consequências como insuficiência ou dificuldade de definição de critérios de planejamento e contabilização, dificuldade de gerenciamento do processo de planejamento, carência de responsabilidade, dentre outros (FREZATTI et al., 2011).

Destaca-se, nesse sentido, que isso pode ocorrer devido ao distanciamento entre o Hospital e a sua mantenedora, o que dificulta a comunicação entre os setores, bem como a troca de experiências. Além disso, o Hospital não demonstra preocupação com treinamentos e ferramentas de gerenciamento, e embora alguns gestores apontem a necessidade do controle gerencial, a diretoria ainda não iniciou o desenvolvimento desse processo.

Esses achados corroboram que a literatura recomenda que os problemas relacionados com a estruturação do processo exigem, além dos equipamentos, treinamentos adequados para a análise e a tomada de decisões (FREZATTI, et al. 2011). Por conseguinte, é necessário o investimento em capital humano, que muitas vezes é mais interessante do que o capital físico, conforme comentam Buckley e Michie (1996).

Ainda, o entrevistado 1 destaca quanto à necessidade de treinamentos:

Hoje não consigo visualizar que temos uma política de orçamento dentro do hospital. É difícil por causa da falta de conhecimento da equipe, rotatividade, falta de continuidade de processos... eu tenho conhecimento e consciência de tudo que seria necessário para implantação do processo orçamentário, mas as vezes as pessoas não têm interesse, não entendem a utilidade (equipe com pouco conhecimento) (ENTREVISTADO 1, 2023).

Observa-se, portanto, que essas características destacadas são convergentes com a literatura de orçamento que aborda, nessa perspectiva, que os problemas relacionados à estrutura do processo exigem treinamento (FREZATTI et al., 2011; CALIMAN, 2014; CALIMAN et al., 2016).

Nessa tangente, foi possível também observar a necessidade de comunicação entre os setores. Em alguns momentos, os entrevistados destacam a falta de comunicação, ou seja, a troca de experiência entre os setores e os gestores, visto que quando existem falhas na comunicação entre a equipe, a participação e o comprometimento organizacional ficam afetados (CHONG; CHONG, 2002). Luz e Lavarda (2021) expõem ser a partir da comunicação que o conhecimento dos envolvidos sobre determinados pontos são possíveis, sendo importante para ter ciência, inclusive, de que as metas são ou não alcançadas. Outrossim, demonstra a falta de planejamento do processo orçamentário, outro fator que corrobora para inibir a sua institucionalização.

Santiago e Caliman (2019) verificaram que a comunicação verticalizada afeta a aplicação de metas. Isso é relevante, pois, quando essa informação chega de cima para baixo, o gestor não participa do processo inicial, prejudicando o processo orçamentário. Essa comunicação vertical também é verificada nas palavras do entrevistado 1:

Quando entrei aqui era tudo muito manual ainda, os setores não tinham vínculo. Cada um trabalhava por si então isso era bem ruim. Alguns anos depois a gente unificou um pouco o processo, o que melhorou a interação entre os setores. No entanto, ainda considero as informações precárias (ENTREVISTADO 1, 2023)

Essa falta de comunicação está associada à falta de integração interna, ou seja, de alinhamento, o mesmo exposto pelo Entrevistado 4, como sendo deficiente no Hospital.

Nesse sentido, Junqueira et al. (2018) afirmam que essa deficiência na comunicação é encontrada na falta de comunicação interna sobre as diretrizes, metas e objetivos, fatores essenciais para a institucionalização do orçamento. Contextualizando essa evidência para a realidade dos entrevistados, a falta de comunicação eficiente impacta na transparência e no *feedback* imediato, destacados pelo Entrevistado 5 como um dos fatores a serem melhorados no processo de execução orçamentária. Nesse contexto, constata-se um cenário em que o método utilizado no gerenciamento do referido Hospital é, conforme já mencionado, predominantemente *top down* (SANTIAGO; CALIMAN, 2019), em que a comunicação verticalizada prejudica a participação dos gestores que estão abaixo da diretoria.

A falta de comunicação envolve diversos fatores que ajudam a inibir a institucionalização do processo orçamentário. No Hospital em questão, esses fatores são fortalecidos pelo distanciamento entre a Instituição e a mantenedora, pois como as decisões são divididas entre as duas, muitos direcionamentos são feitos separadamente, o que dificulta a integração entre os setores e gestores. Em consequência dessa prejudicada comunicação e da pequena interação entre os setores, ocorre a ausência de *feedback*, a reduzida troca de experiências e, até mesmo, a dificuldade de os gestores perceberem a limitação de seus colaboradores em relação ao seu conhecimento, inviabilizando a percepção da necessidade de treinamentos.

Em decorrência disso, a Instituição acaba desenvolvendo um gerenciamento *top down*, visto que a alta administração, na busca de agilidade e eficiência, acaba tomando as decisões e impondo as metas, sem o diálogo com o restante dos gestores, o que a torna ainda mais fechada e com a ausência de contribuições de outros gestores, inibindo-os a opinarem exatamente por conta dessa rigidez.

No que se refere aos sistemas de informações para o processo orçamentário, o Entrevistado 3 afirmou que o hospital fornece o sistema apto para que ele seja realizado de forma simples e rápida:

Tenho conhecimento do orçamento porque utilizava em outras organizações onde trabalhei. Hoje o Hospital não utiliza dessa ferramenta, mas o sistema de contabilidade que utilizamos tem disponível a possibilidade da criação do orçamento de forma simplificada e rápida, portanto, poderia estar sendo utilizado (ENTREVISTADO 3, 2023).

A estrutura exposta por esse entrevistado se relaciona com o fator inibidor do relacionamento “sistema de informações”, visto que existe a ferramenta contábil qualificada para a criação do orçamento de maneira simplificada. Colaborando, Caliman et al. (2016)

afirmam que, para o sistema de informações ser eficiente, esse deve disponibilizar dados tempestivos e relevantes, realidade que a instituição possui.

No entanto, isso ocorre porque o Hospital, apesar de possuir a ferramenta para o desenvolvimento do orçamento, não a alimenta através de seus gestores, principalmente em razão da negação do atual responsável pelo orçamento, que não simpatiza com a utilização do mecanismo, impondo certa dificuldade em seu uso. Dessa forma, os demais gestores acabam por não utilizar a ferramenta, o que evidencia a força decisória do alto escalão administrativo, assim como a preferência pela escolha que esses gestores apresentam na administração do Hospital.

O entrevistado 4 informou, ainda, que esse processo, além de ser feito com agilidade, conta com dados históricos, contribuindo com as previsões orçamentárias. Embora a sazonalidade seja grande, os dados orientam uma média de custos, facilitando a definição do orçamento:

Dados históricos e também de uma premissa de previsões. Exemplo: Em 2021 o orçamento foi muito superado do que havia sido feita a previsão. Porque houve atendimentos diferenciados em virtude da pandemia (Covid 19) o qual não era esperado. Sendo assim, quando foi feito o orçamento de 2022 foi elaborado já desconsiderando a série histórica referente ao ápice da Covid (ENTREVISTADO 4, 2023).

Os dados históricos devem servir apenas como norteadores para o processo orçamentário porvindouro, dando suporte para o ajuste futuro no resultado das decisões do passado (FREZATTI et al., 2010). A adoção, em excesso, de dados do passado enfraquece a aplicação de mudanças e inovação (JUNQUEIRA et al., 2018). Esses fatores são inibidores da institucionalização do processo orçamentário no Hospital, reforçando os achados de Frezatti et al. (2011), Anthony et al. (2014) e Junqueira et al. (2018) que apontam o impacto negativo do uso excessivo de dados do passado na institucionalização do processo orçamentário.

Na instituição em questão, tem-se a presença do uso frequente de dados do passado, pois o responsável pelo orçamento detém de poucas informações, utilizando, portanto, os dados dos orçamentos anteriores, junto às perspectivas que acredita possíveis de serem alcançadas. No entanto, esse gestor responsável deixa de utilizar informações complementares da Instituição, que poderiam vir de outros setores, como exemplo, os valores gastos com pessoal, previsões das obrigações trabalhistas e alguns outros. Por conta

disso, o orçamento fica limitado, tornando-se útil apenas para o próprio responsável, sendo uma ferramenta viável unicamente para controle das despesas setoriais e receitas.

Por outro lado, a maior limitação do Hospital é a ausência de relacionamento com a mantenedora, pois com uma comunicação bastante reduzida, tem-se, como consequência, decisões tomadas unilateralmente (apenas pela mantenedora), dividindo a Instituição em dois polos que não conversam. Para ratificar essa percepção, demonstra-se, através das informações mencionadas pelos entrevistados, a título de exemplo, a fala do Entrevistado 4:

“Dentre as mudanças necessárias é importante haver encontros mais frequentes, precisa de um alinhamento com a diretoria e com a mantenedora..., além disso, é necessário haver mais conversas com a mantenedora para um melhor ajustamento de ideias, um encontro por mês seria excelente. No entanto, deveria ter um responsável lá para ter essa disponibilidade de tempo e responsabilidade no compartilhamento das informações entre os envolvidos no processo orçamentário” (ENTREVISTADO 4, 2023).

Para além, o mesmo entrevistado complementou que, atualmente, a mantenedora (onde os procedimentos contábeis da Organização são elaborados) não transfere informações adequadamente para a administração, e não emite relatórios administrativos da contabilidade, evidenciando a dificuldade de controle de gerenciamento que a Instituição dispõe. Assim, esses fatores limitadores teriam a possibilidade de ajustes, caso a diretoria dispusesse de conhecimento e, também, facilitasse o acesso a mudanças. Todavia, conforme já referido, a presente Instituição apresenta uma cultura resistente, em que a mudança deve ser realizada com cautela, para ser possível vencer essa rigidez cultural.

Em relação às funções do orçamento, o Entrevistado 5 compartilhou sua percepção sobre a Instituição ao afirmar que esse processo pode ser realizado de duas formas: aquelas destinadas às necessidades fixas; e aquelas realizadas através do planejamento mensal. O entrevistado também afirmou que essas duas opções são utilizadas devido à grande sazonalidade no ambiente hospitalar, sendo difícil manter previsões: “As compras são feitas de duas maneiras: uma por demanda espontânea (sendo as necessidades fixas) e outras, através do planejamento mensal. O hospital trabalha com questões de sazonalidade, então é difícil a previsão” (ENTREVISTADO 5, 2023).

Ao que se refere à criação do orçamento, o Entrevistado 4 afirmou que essa ocorre nos meses de janeiro e fevereiro, enquanto o Entrevistado 5 informou que essa etapa ocorre mensalmente e é constituída por três fases: o levantamento das necessidades, o diagnóstico do setor e o encaminhamento para a realização do processo. Essas fases se relacionam com

o fator organização do processo de planejamento e envolvem outro fator relacionado à institucionalização do orçamento: a participação.

A participação no processo orçamentário é um fator que favorece a comunicação e a participação ativa dos envolvidos, trazendo informações que possibilitam a construção de um orçamento enxuto e assertivo. Essa participação deve envolver todos os gestores da empresa, visto que através da troca de informações é possível verificar a real necessidade de cada departamento, dado que a ausência do envolvimento dos gestores, nessa fase do processo, implica em baixo grau de comprometimento dos setores (FREZATTI et al., 2011).

Nesse sentido, soma-se a isso outros estudos como Caliman (2014) Caliman, et al. (2016), Junqueira et al. (2018) e Frezatti et al. (2011), que abordam a dificuldade de comunicação entre os setores nas instituições, tendo em vista que, frequentemente, esse fator inibidor está presente, como demonstrado nos estudos de autores já mencionados.

Por conta disso, esses fatores, somados à falta de treinamentos e ao orçamento *top down*, contribuem para a baixa participação dos gestores no processo orçamentário de forma geral. Ressalta-se, ainda, que esses fatores convergem ao estudo de Caliman (2014) e Caliman et al. (2016).

Outro fator que se destaca é a força do passado, visto que a série histórica, econômica e interna é considerada para a realização do orçamento. No entanto, como verificado por Frassi, Caliman e Oliveira (2017), esse constructo deve ser considerado com cautela para não limitar os gestores frente a novas oportunidades e realidades, principalmente nos hospitais, ambientes com alta sazonalidade. No Hospital em estudo, isso ocorre devido à estrutura cultural resistente do gerenciamento, em que a diretoria possui o poder final de decisão, demonstrando um perfil mais fechado da Instituição, modelo que já está enraizado há bastante tempo.

Para além, de modo a explicar as fases de implementação, o entrevistado 4 discorreu que, “Acompanhamento é feito por mim mensalmente e existe uma auditoria mensal externa. No entanto, existe um empecilho no faturamento referente à liquidez dos valores, dado a diferença do prazo de pagamento dos planos de saúde” (ENTREVISTADO 4, 2023).

Frente a esse desafio exemplificado, é importante que o fator “grau de realidade das metas” seja considerado, pois, conforme Hansen e Mowen (2001) comentam, o grau de realidade deve ser compreendido pelos gestores no que se refere à realização das metas, sendo fundamental para o adequado funcionamento do sistema. Caliman et al. (2016) e

Santiago e Caliman (2019) defendem que ter consciência sobre a realidade contribui para que o orçamento seja aprovado e realizado, dado a escassez dos recursos.

De toda sorte, é possível constatar que há falta de realidade nas metas da Instituição, conforme resposta do Entrevistado 5, uma vez que ao ser questionado acerca do comprometimento das metas com a realidade, respondeu:

Nem sempre... porque o perfil institucional ainda não está muito bem definido. Outra questão é de o Hospital receber os valores de planos de saúde. Há uma dificuldade de previsão dado que é uma organização de saúde, que depende da necessidade da comunidade (ENTREVISTADO 5, 2023).

Em contrapartida, na visão do Entrevistado 4, as metas são normalmente alcançadas: “As metas são normalmente alcançadas, pois nosso modelo de elaboração do orçamento é bem conservador” (ENTREVISTADO 4, 2023). Comparando a resposta dos entrevistados, percebe-se, portanto, determinada divergência de visão acerca de um fato que deveria ser bem compreendido por ambos: o grau de alcance das metas.

Nesse sentido, esses fatores ocorrem porque o orçamento do Hospital é elaborado por uma única pessoa, utilizando seu conhecimento e experiência para desenvolvimento das metas. Além de considerar o seu perfil conservador, o responsável pelo orçamento não costuma receber opiniões de outros gestores, que poderiam auxiliar no ajuste das metas, tornando-as mais realistas. Essas características acabam limitando a Instituição no seu crescimento, na busca por novos objetivos e, até mesmo, em tornar o ambiente de gestão mais motivador, uma vez que os demais gestores não se sentem aptos a buscar melhores resultados.

Ao que se refere à execução, quando questionados acerca do processo orçamentário, o Entrevistado 5 explicou que deve ser aprimorado e, embora o Hospital tenha resultados positivos, deve haver medidas para maior transparência sobre os processos, e um *feedback* imediato para a conclusão do orçamento. Sobre o processo orçamentário, esse mesmo entrevistado destacou que: “Não tá bom, pode ser bem melhor. Precisa ser aprimorado. O diagnóstico do Hospital é bom, mas os processos posteriores não, há uma fragilidade na questão da transparência dos processos, outra questão é o *feedback* imediato” (ENTREVISTADO 5, 2023).

A fala acima corrobora a necessidade da comunicação como importante elemento à institucionalização do orçamento, ao reconhecer a fragilidade sobre a transparência e o *feedback*. Nesse sentido, a ausência de comunicação, que pode ser identificada, portanto,

pela necessidade de transparência e *feedback*, causa insegurança aos gestores (JUNQUEIRA et al., 2018), conduzindo-os, assim, a decisões que nem sempre são assertivas. Por conta disso, a tendência é que se resulte em uma forte influência para a criação de reservas orçamentárias, e da inibição da institucionalização do processo orçamentário (JUNQUEIRA et al., 2018).

O Entrevistado 4 também afirma que os processos precisam ser melhorados, porém, destaca a necessidade de alinhamento intersetorial: “O processo orçamentário ainda é muito ‘amador’, necessita de várias melhorias, alinhamento entre setores. É um processo muito simplificado” (ENTREVISTADO 4, 2023). Esse alinhamento intersetorial, destacado pelo entrevistado, assim como referido também pelo Entrevistado 5, expõe que a comunicação e a cultura do planejamento sejam implementadas. Para ocorrer a implementação é necessário, primeiramente, acabar com a centralização das decisões na diretoria/administração, pois a centralização do poder decisório acaba por desestimular a troca de experiências e informações (JUNQUEIRA et al., 2018).

Nesse sentido, concordando com a necessidade de implementação desses elementos, o Entrevistado 5 defendeu como melhorias, que o processo orçamentário possuísse transparência, fluidez e observação:

Transparência e fluidez do processo precisam acontecer com mais tranquilidade. Para a melhoria do processo é necessário muito tempo. Você precisa parar 6 meses para compreender o perfil do Hospital e ver mais ou menos quanto ele compra/gasta, receita e despesa, para depois entender se é possível jogar isso, considerando as vulnerabilidades. Levando em consideração o perfil sazonal (ENTREVISTADO 5, 2023).

Corroborando, o Entrevistado 4 expõe ser necessário maior alinhamento entre os setores, principalmente com o setor no qual são executados os pagamentos: “Encontros mais frequentes, precisa de um alinhamento entre os setores. Acredito que o orçamento precisa ser executado/elaborado juntamente com os outros setores” (ENTREVISTADO 4, 2023).

Desse modo, os fatores que impactam na transparência orçamentária são: a falta de divulgação e conhecimento dos participantes e envolvidos na instituição; a quebra da continuidade de ações, devido ao tempo limite dos mandatos; a falta de monitoramento das ações realizadas; a baixa participação dos dirigentes; dificuldade de equipe técnica qualificada; e, dificuldade para auditoria de dados (REIS et al., 2016).

No gerenciamento do Hospital é possível que os fatores acima mencionados ocorram devido à ausência de divulgação do orçamento, pois, conforme já apresentado neste estudo,

muitos gestores não possuem o conhecimento do orçamento, não sabem como utilizá-lo ou, inclusive, sobre sua importância para a Instituição. Nesse sentido, a ausência da prática de planejamento e a centralização do poder representam um fator inibidor da institucionalização do orçamento. Esses fatores estão vinculados ao fator poder e política (JUNQUEIRA et al., 2018), que pode ser identificado quando a utilização do poder pela alta administração afasta os subordinados da participação nas decisões.

Dessa forma, quando essa relação (alta administração e subordinados) não ocorre de maneira formal, há maior possibilidade de que os hábitos e rotinas informais sejam institucionalizados (BURNS; SCAPENS, 2000) e, por essa razão, pode ocorrer um “poder paralelo”, em que não há comprometimento com uma visão integrada dos efeitos de suas decisões, prejudicando o gerenciamento das atividades da organização (JUNQUEIRA et al., 2018). Esse fator pode estar refletido em situações como a falta de liberação de recursos por parte da alta administração, a fim de manter o poder; não disponibilizar informações detalhadas sobre a execução orçamentária e liberar recursos sem critério técnico (JUNQUEIRA et al., 2018).

Esse fator inibidor “poder e política”, não estava incluso no modelo original de Frezatti et al. (2011), mas foi considerado por Junqueira et al. (2018) como um fator relevante, conforme recomendado por Covalski et al. (2007), dado que, em sua pesquisa esse fator apresentou destaque dentre aqueles que inibem a institucionalização do orçamento, porquanto, diante da estrutura da instituição pesquisada por eles o poder tem alta influência nas relações. Por fim, o estudo sugere o poder como fator determinante para a institucionalização, não somente do orçamento, como também das demais práticas gerenciais (JUNQUEIRA et al., 2018), portanto, esse resultado converge com os achados de Junqueira et al. (2018).

Para solucionar esse impasse, e ajustar esses fatores, a diretoria poderia preparar sua equipe para a utilização da ferramenta, demonstrando sua importância, e repassando o conhecimento sobre sua utilidade aos demais gestores. De toda sorte, quando a Instituição utiliza da sua transparência nos processos, esses se tornam mais acessíveis e auxiliam no desenvolvimento da organização.

Por último, referente à importância do orçamento para a instituição, o Entrevistado 4 afirma que o orçamento é um “órgão vital dentro do processo de gerenciamento. O orçamento mostra a realidade da instituição, facilita a visualização das metas e despesas, melhorando a gestão e a organização financeira” (ENTREVISTADO 4, 2023). Ter essa

consciência por parte da administração, é um dos caminhos para trabalhar a institucionalização do processo orçamentário, no entanto, nessa Instituição esse reconhecimento contrasta com a sua utilização como um mero instrumento de ordenação e acompanhamento de despesas (JUNQUEIRA et al., 2018), sendo necessária a real aplicação da ferramenta.

Dessa forma, apesar do reconhecimento de alguns gestores acerca da importância do orçamento, ainda é ausente o olhar da alta administração para isso, bem como a busca pelo desenvolvimento da ferramenta e da equipe, para ser manuseada de forma exitosa à Instituição.

Portanto, é possível observar que a Instituição pesquisada possui um processo orçamentário pouco institucionalizado, em que são necessárias várias adaptações. A partir das entrevistas, análises e da própria observação, verificaram-se vários fatores que podem inibir a institucionalização da ferramenta. Considerando as categorias propostas por Frezatti et al. (2011), percebe-se que todas elas necessitam de atenção na Instituição, em especial, a categoria da comunicação, pois foi frequentemente referida pelos entrevistados, destacando-se como a maior causa das dificuldades entre os setores.

Para além, embora os fatores inibidores da institucionalização estejam visíveis, identificou-se um reduzido esforço para resolvê-los, o que é um indício de preferência pela estabilidade e resistência à mudança por parte desta Instituição (JUNQUEIRA et al. 2018; RIBEIRO; SCAPENS, 2016). Por conseguinte, os achados apontam que os problemas relacionados ao processo orçamentário do Hospital estão relacionados com a forma de execução desse processo e não com a prática propriamente dita, apoiando a tese principal de Frezatti et al. (2011), bem como ao estudo de Junqueira et al. (2018).

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresenta-se as conclusões deste estudo e as recomendações a pesquisas futuras, identificados a partir da literatura revisitada e dos resultados obtidos.

5.1 CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve como objetivo principal analisar os fatores que podem inibir a institucionalização do orçamento, como prática gerencial em um hospital filantrópico. Para tanto, utilizou-se como referencial teórico a literatura sobre o que são os hospitais filantrópicos; o orçamento em hospitais e a teoria institucional, e o processo orçamentário. Já no que tange aos métodos de pesquisa, adotou-se o método do estudo de caso (YIN, 1994). Além disso, a pesquisa possui natureza qualitativa (ROSSAMAN; RALLIS, 2012) e exploratória (GIL, 2008). Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram análise documental (tais como relatórios gerenciais), entrevistas semiestruturadas e observações *in loco*. Os sujeitos pesquisados foram 5 gestores do Hospital. Por outro lado, no que se refere ao método de análise de dados, aplicou-se o método de análise de conteúdo de Bardin (2004).

O estímulo inicial para a realização desta pesquisa foi a percepção de que existem fatores que podem dificultar a institucionalização do orçamento como uma prática gerencial de apoio aos gestores de Hospitais. Nesse sentido, buscou-se a compreensão das causas desse problema, e a possibilidade de destacar a necessidade de superá-los. Os resultados encontrados indicam que, embora sejam visíveis a presença dos fatores inibidores na institucionalização do processo orçamentário da organização estudada, parece haver pouco esforço para resolvê-los, indicando uma preferência pela estabilidade e determinada resistência à mudança (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Tem-se que isso pode ocorrer pelo fato de a Instituição possuir uma cultura organizacional muito fortalecida e bastante rígida, que perpassa gestões anteriores, bem como ordens superiores. Assim, em razão dessa estrutura cultural resistente, a diretoria é quem detém o poder final de decisão, tornando a Instituição mais resistente às mudanças e limitando a colaboração dos demais gestores.

De toda sorte, os gestores do Hospital reconhecem a importância do orçamento, todavia, tal reconhecimento contrasta com a sua utilização por apenas um gestor, caracterizando-se, assim, como um mero instrumento de ordenação e acompanhamento de despesas. Compreendeu-se, também, a discrepância entre as opiniões sobre a utilização ou não da ferramenta. Além disso, da mesma forma que o estudo de Junqueira et al. (2018), foi

feita a inclusão da categoria poder como fator determinante para a institucionalização do orçamento. Observou-se, nessa perspectiva, que vários fatores, considerados na literatura como inibidores do processo de institucionalização, foram identificados e, caso a organização opte por utilizar efetivamente o processo orçamentário no apoio à administração, o primeiro passo seria acabar com a centralização das decisões na alta gerência. Dessa forma, os outros setores teriam mais facilidade de influenciar nas decisões e apresentarem suas visões, viabilizando, assim, a Instituição para desenvolver estratégias realistas e alcançáveis. Além disso, esse tipo de decisão pode facilitar a comunicação e impulsionar a melhora do ambiente de trabalho.

Contudo, os problemas decorrentes da falta de planejamento e integração entre as diversas áreas do Hospital ficaram demonstrados na forma como os gestores mencionam o não conhecimento da utilização do orçamento. A integração entre os gestores poderia ser alcançada com o estímulo à interação, como, com a realização de reuniões mais frequentes entre a mantenedora e o Hospital. No entanto, a centralização do poder decisório na alta administração acaba por desestimular a troca de experiências e informações, tendo em vista a constatação de um cenário em que o método utilizado na gerência do referido Hospital é predominantemente *top down* (SANTIAGO; CALIMAN, 2019), em que a comunicação verticalizada prejudica a participação dos gestores que estão abaixo da diretoria.

Nessa perspectiva, os achados destacam que os problemas relacionados com o processo orçamentário do Hospital estão associados com a forma de execução desse processo, e não com a prática propriamente dita, apoiando a tese principal de Frezatti et al. (2011). No entanto, os resultados deste estudo contribuem para o conhecimento sobre os fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário e sobre como a relação entre esses fatores pode criar mecanismos disfuncionais que impedem o uso adequado dessa prática gerencial. Ainda, esta pesquisa reforça a visão de que é preciso compreender mais profundamente a interação entre os elementos que compõem o processo orçamentário, e um importante caminho é a pesquisa que os analisa de forma integrada.

Por fim, tem-se que o trabalho contribuiu, também, para a pesquisa acadêmica, ampliando referências sobre o tema, uma vez que o setor carece de informações sobre desempenho e orçamento, essencial às organizações do setor de saúde e instituições filantrópicas, categoria de empresas pouco exploradas no setor contábil e de administração no Brasil e no mundo (CUNHA; CORRÊA, 2013; HELMIG; HINZ; INGERFURTH, 2015; CRAFT, 2018; NASCIMENTO et al., 2021). Para além, a importância dessa pesquisa possui

caráter social, tendo em vista o impacto deste estudo sobre o orçamento, visto que auxiliará no progresso do desempenho institucional, melhorando os níveis de satisfação dos usuários. Em contrapartida, evidenciou algumas interrogações que ainda carecem de respostas, as quais constituem sugestões para futuras pesquisas, por exemplo, a influência e relação entre mantenedora e mantida (matriz e filial), como os processos são realizados e, ainda, a forma conforme desenvolvida por cada uma delas.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

No campo prático, a partir dos resultados encontrados, as organizações interessadas e seus gestores podem ampliar a discussão sobre os fatores inibidores ao processo de institucionalização do orçamento e seus potenciais efeitos, com vistas a fomentar o compromisso com as metas orçamentárias, aprimorar o desenvolvimento das instituições e promover a melhoria do desempenho organizacional das Instituições dessa área.

O hospital estudado nessa pesquisa é referência na cidade e região, atendendo a pacientes de todo o estado do Rio Grande do Sul, portanto, o controle financeiro dentro dessa instituição é de demasiada importância, visto que, para o atendimento de boa qualidade a organização precisa estar financeiramente equilibrada. Dessa forma, os gestores ainda necessitam compreender as especificidades de um hospital filantrópico, a importância da ferramenta, sua eficácia frente à tomada de decisão.

Como sugestões de pesquisas futuras, poderia ser investigado, de forma mais específica, o impacto de uma comunicação *top down* entre gestores no desempenho econômico da Instituição, os fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em outros setores, bem como, em outros períodos.

Como limitação, por se tratar de um estudo de caso único, as conclusões não podem ser generalizadas a outras entidades hospitalares. Seria interessante um estudo mais abrangente, em outros hospitais filantrópicos, para que as conclusões possam ser ainda mais significativas em relação ao todo.

REFERÊNCIAS

- AKROYD, C.; KOBER, R. Imprinting founders' blueprints on management control systems. **Management Accounting Research**. v. 46, 2020.
- ALBU, C.N.; ALBU, N.; ALEXANDER, D. When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 6, p. 489-510, 2014.
- ALMEIDA, L. B; MACHADO, E.A; RAIFUR, L.; NOGUEIRA, D.R.A. Utilização do Orçamento como Ferramenta de Apoio à Formulação de Estratégia, de Controle e de interatividade: Um Estudo Exploratório nas Cooperativas Agropecuárias da Região Sul do Brasil. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, 2009.
- ALVES, S. S.; CARVALHO, V. D. D. Discutindo a adequação das escalas de mensuração de valores ao contexto das instituições sem fins lucrativos: uma análise do inventário de perfis de valores organizacionais. **Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)**, v. 26, 2021.
- AGUILAR, C. G. **Análise da estrutura financeira de hospitais filantrópicos**. Trabalho de Conclusão (Pós-graduação em Gestão Estratégica) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/VRNS-9MHNP7>. Acesso em: 28 mar. 2023.
- ANDRADE, E. I. G. Programa Nacional de Avaliação dos Serviços de Saúde (PNASS) 2015-2016: uma análise sobre os hospitais no Brasil. **Revista Brasileira de Epidemiologia**, v. 24, 2021.
- ANTHONY, R. N. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Division of Research. Graduate School of Business Administration, **Harvard University**, 1965.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V.; HARTMANN, F.G.H.; KRAUS, K.; GÖRAN, N. **Management Control Systems**. New York, McGraw Hill Education, 2014.
- ANTHONY, R. N.; YOUNG, D. W. **Management control in nonprofit organizations**. (7th ed.). 2002.
- ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I.; STECCOLINI, I. Performance management in the public sector: The ultimate challenge. **Financial Accountability & Management**, v. 31, n. 1, p. 1-22, 2015.
- ASQUITH, A.; BRUNTON, M.; ROBINSON, D. Political Influence on Public–Private Partnerships in the Public Health Sector in New Zealand. **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 3, p. 179-188, 2015.
- AVELAR, E. A.; AVELAR, E. A. V. Uso de informações contábeis em saúde: uma análise em hospitais filantrópicos brasileiros sob a regulação do Sistema Único de Saúde (SUS). **Asklepion: Informação em Saúde**. v. 1, n. 1, p. 128-149, 2021.

AYERS, D. J.; GORDON, G. L.; SCHOENBACHLER, D. D. Integration and new product development success: The role of formal and informal controls. **Journal of Applied Business Research**, v. 17, n. 2, 2001.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Portugal, Lisboa: Edições 70, ed. 3, 2004.

BASSI, M.; RUSSO, P. T.; OYADOMARI, J. C. T.; ANTUNES, M. T. Cultura Organizacional, Nível de Parceria da Controladoria e Sistemas de Avaliação de Desempenho. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 15, n. 3, 2021.

BERGER, P.; LUCKMANN, T. The social construction of reality. In: **Social Theory Re-Wired**. Routledge, p. 110-122, 2016.

BOFF, M. L.; SAVARIZ, C. R.; BEUREN, I. M. Influência dos controles formais e informais e da confiança no comprometimento organizacional. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 15, n. 1, 2021.

BOITIER, M.; RIVIÈRE, A. Freedom and responsibility for French universities: from global steering to local management. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 26, n. 4, p. 616-649, 2013.

BORTOLUZZI, D. A; LUNKES, R. J.; DOS SANTOS, E. A; MONTEIRO, J. J. Efeitos das características demográficas dos gestores do alto escalão e do sistema de controle gerencial no desempenho de hotéis. **GCG: Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**, v. 15, n. 3, p. 66-78, 2021.

BOWERSOX, D. J.; CLOSS, D. J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento**. Atlas, 2001.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde. Departamento de Atenção Básica. Coordenação de Acompanhamento e Avaliação. **Avaliação na atenção básica em saúde: caminhos da institucionalização**. 2005.

BROWNELL, P. The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness. **Journal of Accounting Research**, v. 20, n.1, p. 12 –27, 1982.

BURNS, J. The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25 2000.

BURROWS, G.; SYME, B. Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers. **Journal of Accounting, Finance, and Business Studies**, v. 36, n. 2, p. 226-241, 2000.

CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. Modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, v. 1, p. 61-98, 1999.

CALIMAN, D. R. **Fatores que Inibem a Institucionalização do Orçamento como Ferramenta de Controle Gerencial em uma IFES**. 125 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2014.

CALIMAN, D. R.; CAETANO, A. M.; FRASSI, L. B.; DE CASTRO, S. M. Fatores Inibidores da Institucionalização em um Hospital Universitário. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 9 n. 3, p. 54-89, 2016.

CARDOSO, M. R. G.; DE OLIVEIRA, G. S.; GHELLI, K. G. M. Análise de conteúdo: uma metodologia de pesquisa qualitativa. **Cadernos da FUCAMP**, v. 20, n. 43, 2021.

CARNEIRO, M.; MATIAS, A. B. **Orçamento Empresarial**: Teoria, prática e novas técnicas. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTANHEIRA, D. F. R.; LUPORINI, C.E.; SOUSA, A.F.; ROJO, C.A. O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial: Um estudo comparado em indústrias farmacêuticas de médio porte. **Revista de Finanças Aplicadas**. v. 1, p. 20, 2013.

CHAVES, L. A.; MALTA, D. C.; JORGE, A. D. O.; REIS, I. A.; TOFOLI, G. B.; MACHADO, L. F. D. S.; CHIARETO, J.; CORRÊA, H. L.; DA CUNHA, J. A. C. Avaliação de Desempenho Organizacional: Um estudo em um hospital universitário público. **Revista Ibero Americana de Estratégia**, v. 17 n. 1, p. 112-129, 2018.

CHEN, D.; PARK, S.; NEWBURRY, W. Parent contribution and organizational control in international joint ventures. **Strategic Management Journal**, v. 30, n. 11, p. 1133-1156, 2009.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. **The Accounting Review**, v. 61, n. 1, p. 16-35, 1986.

CHONG, V. K. CHONG, K. M. Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: a structural equation modeling approach. **Behavioral Research in Accounting**, v. 14, p. 65-86, 2002.

CONRAD, L.; USLU, P.G. UK health sector performance management: Conflict, crisis and unintended consequences. **Accounting Forum**, v. 36, n. 4, p. 231-250, 2012.

COOPER, S.; PARKES, C.; BLEWITT, J. Can accreditation help a leopard change its spots? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 27, n. 2, p. 234-258, 2014.

COVALESKI, M.A.; EVANS III, J.H.; LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 49, 2007.

CRAFT, J. L. Common thread: The impact of mission on ethical business culture. **Journal of Business Ethics**, v. 149, n. 1, p. 127-145, 2018.

CUNHA, J; CORRÊA, HL. Avaliação de desempenho organizacional: um estudo aplicado em hospitais filantrópicos. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, p. 485-499, 2013.

DAS, T; TENG, B. Trust, control, and risk in strategic alliances: an integrated framework. **Organization Studies**, v. 22, n. 2, p. 251-283, 2001.

DA SILVA, S. L. H.; VALENTIM, J. G. L.; DOS SANTOS, L. M. R.; MONTEIRO, J. J.; DOS SANTOS, E. A. Efeitos dos Controles Formais e Informais na Identificação Organizacional e na Eficácia de Equipe: um Estudo em um Hospital Militar. XX **USP International Conference in Accounting**. 2020, São Paulo SP. **Anais do USP International Conference on Accounting e do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**.

DAVILA, T.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 7-8, p. 587-608, 2005.

DENEFFE, D; MASSON, R. T. What do non-profit hospitals maximize? **International Journal of Industrial Organization**, v. 20, n. 4, p. 461-492, 2002.

DE SOUSA, J. R.; DOS SANTOS, S. C. M. Análise de conteúdo em pesquisa qualitativa: modo de pensar e de fazer. **Pesquisa e Debate em Educação**, v. 10, n. 2, p. 1396-1416, 2020.

DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.A. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational field. **American Sociological Review**. v. 48, p. 147-160, 1983.

DOS SANTOS D. H. M.; PARISI C.; SLAVOV, T. N. B.; RUSSO, P. T. Avaliação da institucionalização do orçamento em uma instituição de ensino superior de tendência confessional religiosa. **Revista Universo Contábil**, v. 17, n. 1, p. 88-108, 2022.

DRUCKER, P. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Pioneira. 1997.

EGBE, I.; TSAMENYI, M.; SA'ID, H. A study of the operations of formal and informal controls in a multinational subsidiary in Nigeria. **Research in Accounting in Emerging Economies**, v. 12, n. 1, p. 1-29, 2012.

EISENHARDT, K.M. Control: organizational and economic approaches. **Management Science**. v. 31, n. 2, p.134-149, 1985.

ESCRIVÃO, A, JR. Uso da informação na gestão de hospitais públicos. **Ciência e Saúde Coletiva**, v. 12, n. 3, p. 655-666, 2007.

FERNANDO, G. D.; JAIN, S. S.; TRIPATHY, A. This cloud has a silver lining: Gender diversity, managerial ability, and firm performance. **Journal of Business Research**. v. 117, p. 484-496, 2020.

FERRER F. S. **Panorama Hospitais Filantrópicos Brasil / RS**. Câmara Municipal de Caxias, Caxias, RS, p. 1-19, jul, 2016. Disponível em:

http://www.camaracaxias.rs.gov.br/upload/itens/docs/camara_vereadores_pdf.pdf. Acesso em: 29 mar. 2023.

FISCHER, R. M. **O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor**. 2002.

FLAMHOLTZ, E.G. Managing organizational transitions: implications for corporate and human resource management. **European Management Journal**, v. 13, n. 1, p. 39–51, 1995.

FLAMHOLTZ, E.G. Effective organizational control: a framework, applications, and implications **European Management Journal**, v. 14, n. 6, p.596–611, 1996.

FLAMHOLTZ, E. G.; DAS, T. K.; TSUI, A. S. Toward an integrative framework of organizational control. **Accounting, Organizations and Society**, v.10, n. 1, p. 35-50, 1985.

FRANCO-SANTOS, M.; OTLEY, D. Reviewing and theorizing the unintended consequences of performance management systems. **International Journal of Management Reviews**, v. 20, n. 3, p. 696-730, 2018.

FRASSI, L. B.; CALIMAN, D. R.; DE OLIVEIRA, A. J. **A institucionalização do orçamento em uma instituição de ensino superior**. XI Congresso Anpcont, Belo Horizonte, 2017.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO; A. R. D.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T. R. S. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. **Organizações & Sociedade**, v. 18, p. 445-466, 2011.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R. D.; OYADOMARI, J. C. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3 n. 2, p. 190-216, 2013.

FRYXELL, G.E.; DOOLEY, R.S.; VRYZA, M. After the ink dries: the inter-action of trust and control in US-based international joint ventures. **Journal of Management Studies**, v. 39, n. 6, p. 865-886, 2002.

GARRISON, R H.; NOREEN, E. W. **Managerial Accounting**. McGraw-Hill, 2000

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Atlas: São Paulo, 2008.

_____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 7. ed. Atlas: São Paulo, 2009.

GOEBEL, S.; WEIßENBERGER, B. E. The relationship between informal controls, ethical work climates, and organizational performance. **Journal of Business Ethics**, v. 141, n. 3, p. 505-528, 2017.

- GOMES, R. **Análise e interpretação de dados em pesquisa qualitativa**. In: DESLANDES, S. F.; GOMES, R.; MINAYO, M. C. S. (Org.). *Pesquisa Social: teoria, método e criatividade*. Revista e Atualizada. 25. ed. Petrópolis: Vozes, 2007. p. 79-108.
- GORETZKI, L.; STRAUSS, E.; WEBER, J. An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 41-63, 2013.
- GRANDLUND, M. Towards Explaining Stability in and Around Management Accounting Systems. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141–166, 2001.
- GUERRA, C. E.; AGUIAR, A. C. Institucionalização do terceiro setor brasileiro: da filantropia à gestão eficiente. **Congresso Virtual Brasileiro de Administração**. 2007. p. 1-18.
- GUERREIRO, M.S.; RODRIGUES, L.L.; CRAIG, R. Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal – Institutional logics and strategic responses. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 7, p. 482-499, 2012.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, p. 91-106, 2005.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de contabilidade de custos: contabilidade e controle**. 1. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2001
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.
- HARTZ ZMA, Contandriopoulos AP. Integralidade da atenção e integração de serviços de saúde: desafios para avaliar a implantação de um “sistema sem muros”. **Cadernos de Saúde Pública**.v. 20, p. S331-S336, 2004.
- HAUSSMANN, D. C. S.; BEUREN, I. M.; KLANN, R. C. Reflexos dos controles formais e informais e da aprendizagem na inovação em empresas do porto digital. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 40, n. 3, p. 1-20, 2021.
- HELMIG, B.; HINZ, V.; INGERFURTH, S. Valuing organizational values: assessing the uniqueness of nonprofit values. **Voluntas**, v. 26, p. 2554–2580, 2015.
- HIEBL, M. R.W. Upper echelons theory in management accounting and control research. **Journal of Management Control**, v. 24, n. 3, p. 223-240, 2014.
- HOLTGRAVE, M.; NIENABER, A.M; FERREIRA, C.Untangling the trust-control nexus in international buyer-supplier exchange relationships: an investigation of the changing world regarding relationship length. **European Management Journal**, v. 35 n. 4, p. 523-537, 2017.

- HOLZHACKER, M.; KRISHNAN, R.; MAHLENDORF, M.D. The Impact of Changes in Regulation on Cost Behavior. **Contemporary Accounting Research**, v. 32, n. 2, p. 534-566, 2015.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Introduction to Management Accounting**. p. 1-14. Pearson Educación, 2004.
- HUY, Q.N. Time, Temporal Capability, and Planned Change. **Academy of Management Review**, v. 26, n.4, p. 601-623, 2001.
- INNOCENTI, R. M.; LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V. Institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial em uma fundação privada educacional catarinense: abordagem institucional do terceiro setor brasileiro. **Revista Ambiente Contábil**, v. 13, n. 1, p. 302-323, 2021.
- JACQUES, F. V. S.; LUCAS, L. D. O.; QUINTANA, A. C.; MACHADO, D. P. **Formas de financiamento do terceiro setor**. 2014.
- JAWORSKI, B. J. Toward a theory of marketing control: environmental context, control types, and consequences. **Journal of Marketing**, v. 52, n. 3, p. 23-39, 1988.
- JONES, C.; REAY, T. Qualitatively capturing institutional logics. **Strategic Organization**, v. 14 n. 4, p. 441-454, 2016.
- JUNQUEIRA, E. R. M.; CALIMAN, D.R.; PASCUCI, L.M.; GONZAGA, R.P.; FREZATTI, F. Academia Pratica o Que Ensina? Análise da Institucionalização do Processo Orçamentário em Uma Ifes. **XXXIX Encontro da ANPAD**, Belo Horizonte, 2015.
- JUNQUEIRA, E.; CALIMAN, D. R.; FREZATTI, F.; GONZAGA, R. P. Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma instituição federal de ensino superior. **Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 15 n. 3, p. 178-192, 2018.
- KANG, M.; WU, X.; HONG, P.; PARK, Y. Aligning organizational control practices with competitive outsourcing performance. **Journal of Business Research**, v. 65, n. 8, p. 1195-1201, 2012.
- KANG, M., WU, X., HONG, P., PARK, K. AND PARK, Y. The role of organizational control in outsourcing practices: an empirical study. **Journal of Purchasing and Supply Management**, v. 20, n. 3, p. 177-185, 2014.
- KAPLAN, R. S. Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. **Nonprofit management and Leadership**. v. 11, n. 3, p. 353-370, 2001.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action**, Boston: Harvard Business School Press, 1996.
- KASTRUP, V. A atenção na experiência estética: cognição, arte e produção de subjetividade. **Revista Trama Interdisciplinar**, v. 3, n. 1, 2012.

KLEINE, C.; WEIßENBERGER, B. E. Leadership impact on organizational commitment: The mediating role of management control systems choice. **Journal of Management Control**, v. 24, n. 3, p. 241-266, 2014.

KREUTZER, M.; CARDINAL, L. B.; WALTER, J.; LECHNER, C. Formal and informal control as complement or substitute? The role of the task environment. **Strategy Science**, v. 1, n. 4, p. 235-255, 2016.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LEE, G.; SHIN, G.C.; HANEY, M.H.; KANG, M., LI, S.; KO, C. The impact of formal control and guanxi on task conflict in outsourcing relationships in China. **Industrial Marketing Management**, v. 62, n. 1, p. 128-136, 2017.

LI, Y.; XIE, E.; TEO, H.H.; PENG, M.W. Formal control and social control in domestic and international buyer-supplier relationships. **Journal of Operations Management**, v. 28, n. 4, p. 333-344, 2010.

LIMA, S. M. L.; BARBOSA, P. R.; PORTELA, M. C.; UGÁ, M. A. D.; VASCONCELLOS, M. M.; GERSCHMAN, S. Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 20, p. 1249-1261, 2004.

LIMA, S. M. L.; PORTELA, M. C.; UGA, M. A. D.; BARBOSA, P. R.; GERSCHMAN, S.; VASCONCELLOS, M. M. Hospitais Filantrópicos e a Operação de Planos de Saúde Próprios no Brasil. **Revista de Saúde Pública**, v. 41, n. 1, p. 116-123, 2007.

LINO, K. M. S.; GONÇALVES, M. F.; FEITOSA, S. L. **Administração hospitalar por competência: o administrador como gestor hospitalar**. 2010.

LU, P.; YUAN, S.; WU, J. The interaction effect between intra-organizational and inter-organizational control on the project performance of new product development in open innovation. **International Journal of Project Management**, v. 35, n. 8, p. 1627-1638, 2017.

MACHADO, M. R. B. **Entidades beneficentes de assistência social: contabilidade, obrigações acessórias e principais**. Curitiba: Juruá, 2007.

MADEIRA, F. R.; BIANCARDI, M. R. O desafio das estatísticas do Terceiro Setor. **São Paulo Perspectivas**, v. 17, n. 3-4, p. 177-184, 2003.

MAJOR, M.J.; RIBEIRO, J. A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M.J.; VIEIRA, R. (org.). **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora. 2009.

MAÑAS, A. V.; MEDEIROS, E. E. de. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento sócio-econômico. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 2, n. 2, p. 15-29, 2012.

- MARTINS, F. A.; FERREIRA-DA-SILVA, A.; MACHADO-SANTOS, C. Gestão dos stakeholders na captação de recursos nos hospitais filantrópicos e religiosos. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, p. 65-85, 2014.
- MARQUES, C. A caridade criando hospitais em Minas Gerais (Brasil)-séculos XVIII-XX. **Dynamis**, v. 31, n. 1, p. 107-129, 2011.
- MATA DC; ANDRADE SSSA; OLIVEIRA TP; MOURA L; PRADO RR; SOUZA MF. Probabilidade de morte prematura por doenças crônicas não transmissíveis, Brasil e regiões, projeções para 2025. **Revista Brasileira de Epidemiologia**, v. 22, p. e190030, 2019.
- MATOS, A. A.; NUNES, A. M. O modelo de gestão hospitalar em parceria público privada nos sistemas de saúde: implementação e desempenho em Portugal. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 8, n. 2, 2019.
- MCMANUS, L. Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. **International Journal of Hospitality Management**, v. 33, p. 140-152, 2013.
- MEDICI, A.; MURRAY, R. **Hospital performance and health quality improvements**. São Paulo (Brazil); Maryland (USA). 2010.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. Essex, Pearson Education, 2012.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**. v. 83, n. 2 ,1977.
- MILLS, A. E.; SPENCER, E. M. Value Based Decision Making: A Tool for Achieving the Goals of Healthcare. **HEC Forum**, v. 17, n. 1, p. 18-32, 2005.
- MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, v. 22, n. 37, p. 7- 32, 1999.
- MOREIRA, S. V. Análise documental como método e como técnica. In: DUARTE, J; BARROS, A (Org.). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 269-279.
- MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M. The multiple functions of budgeting. **RAC-Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 3, p. 285-307, 2016.
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. **Accounting, Organizations and Society**. v. 32, n. 7-8, p. 735-756, 2007.
- NASCIMENTO, G. C.; RODRIGUES, V. J. R. J.; MEGLIORINI, E. Conceitos da teoria institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de desempenho. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2010.
- NASCIMENTO, T. G; ADAID-CASTRO, B. G.; CARVALHO, G. P.; DEMO, G. Valores organizacionais: uma análise bibliométrica da produção nacional do período de 2000 a

2013 na área de administração. **Revista Organizações em Contexto**, v. 12, n. 24, p. 37-64, 2016.

NEELY, A.; SUTCLIFF, M.R.; HEYNS, H.R. **Driving value through strategic planning and budgeting**. New York: Accenture, 2001.

NING, Y. Selecting client's project control strategies in person-to-organization transactions. **International Journal of Project Management**. v. 35, n. 2, p. 212-220, 2017.

NUNES, A.; HARFOUCHE, A. A reforma da Administração Pública aplicada ao setor da saúde: a experiência portuguesa. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 4, n. 2, p. 1-8, 2015.

OCKÉ-REIS, C. O; SOPHIA, D. C. Uma crítica à privatização do sistema de saúde brasileiro: pela constituição de um modelo de proteção social público de atenção à saúde. **Saúde em Debate**, v. 33, n. 81, p. 72-79, 2009.

OGAWA, R.T. The institutional sources of educational reform: the case of school-based management. **American Educational Research Journal**, v. 31, n. 3, p. 519-548, 1994.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009

OUCHI, W. G. The relationship between organizational structure and organizational control. **Administrative Science Quarterly**, p. 95-113, 1977.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. Pearson Prentice-Hall, 2009.

PAES, J. E. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 6a edição. Brasília: Brasília Jurídica. 2006.

PARKER, L. D. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 23, n. 1, p. 54-70, 2012.

PATTIO, M. L. P. **O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria**. Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001.

PAULY, M. V. Nonprofit Firms in Medical Markets. **American Economic Review**, v. 77, n. 2, p. 257-262, 1987.

- PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, X. The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. **Journal of Accounting & organizational change**, v. 14, n. 4, p. 455-472, 2018.
- PEKCAN Y. A.; ATAN, M.; BEYLIK, U. Evaluation and analysis on profitability – Efficiency in hospitals affiliated with the ministry of health. **Scientific Research and Essays**, v. 6, n. 28, p. 5837-5845, 2011.
- QUINELLO, R. Processo de institucionalização do seis sigma em uma empresa automobilística. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, p. 148-178, 2020.
- QUIVY, R. L. V. CAMPENHOUDT. **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. 2. ed. Paris: Gradiva, 1995.
- RALLIS, S. F.; ROSSMAN, G. B. **The Research Journey**: Introduction to inquiry. 2012.
- REDER, M. Some Problems in the Economics of Hospitals. **American Economic Review**, v. 55, n. 1/2, p. 472-480, 1965.
- REIS, C. Z. T.; DE OLIVEIRA, A. R.; SILVEIRA, S. D. F. R.; DA SILVEIRA CUNHA, N. R. Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. **Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, v. 10, n. 6, p. 1081-1100, 2017.
- RIBEIRO, J.A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.
- RODRIGUEZ, C. L.; DINIZ, E. H.; FERRER, F. Influência governamental e estratégias institucionais na difusão de inovações em economias emergentes. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 47, n. 1, p. 10-21, 2007.
- RODRIGUES, M. C. P. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 32, n. 5, p. 25-67, 1998.
- ROSIN, A. F.; STUBNER, S.; CHAURASIA, S. S.; VERMA, S. Outsourcing, information symmetry and governance: The effects of retailers' formal and informal controls on manufacturers' outsourcing performance. **Journal of Enterprise Information Management**, v. 32, n. 6, p. 993-1014, 2019.
- SANTIAGO, R. J. A.; CALIMAN, D. R. Fatores inibidores da institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 13, n. 1, p. 18-40, 2019.
- SANTOS, E.; VENTURA, O.; RAFAEL NETO, R. PPA, LDO e LOA: disfunções entre o planejamento, a gestão, o orçamento e o controle. Capítulo 5, p. 115-134. In: CARDOSO JUNIOR, J. C.; SANTOS, E. A. V. PPA 2012-2015 experimentalismo institucional e resistência burocrática. **Pensamento estratégico, planejamento governamental & desenvolvimento no brasil contemporâneo**, Brasília: IPEA, 2015.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. da C. **Orçamento na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3-4, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, R.W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SCHOUT, D; NOVAES, H. M. Do registro ao indicador: gestão da produção da informação assistencial nos hospitais. **Ciência e Saúde Coletiva**, v. 12, n. 4, p. 935-944, 2007.

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO, GOVERNANÇA E GESTÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Com déficit mensal de R\$ 36 milhões, IPE Saúde passará por reestruturação**, 2023. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/com-deficit-mensal-de-r-36-milhoes-ipe-saude-passara-por-reestruturacao>.

SERROU, Driss; ABOUABDELLAH, Abdellah. Logistics in the hospital: Methodology for measuring performance. **ARN Journal of Engineering and Applied Sciences**, v. 11, n. 5, p. 2950-2956, 2016.

SHIELDS, J.F. SHIELDS, M.D. **Antecedents of Participative Budgeting**. **Accounting, Organization and Society**, v. 23, n. 1, p. 49-76, 1998.

SILVA, A. M. M; BRANDALIZE, A. A moderna administração hospitalar. **Terra e Cultura**, v. 22, n. 42, p. 56-67, 2006.

SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 1301-1325, 2010.

SILVA, C. E. G.; AGUIAR, A. C. Avaliação de atividades no terceiro setor de Belo Horizonte: da racionalidade subjacente às influências institucionais. **Organizações & Sociedade**, v. 18, p. 35-56, 2011.

SILVA, R. V. da; NEVES, A. (Orgs). **Gestão de empresas na era do conhecimento**. São Paulo: Serinews Editora, 2004.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

SOEIRO, T. D. M.; WANDERLEY, C. D. A. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. **Organizações & Sociedade**, v. 26, p. 291-316, 2019.

SOUZA, A.A.; BRAGANÇA, C.G.; BRAGA, A.S.; SOARES, L.A.C.F. Análise da avaliação de desempenho por meio do orçamento em um hospital filantrópico: Estudo de Caso. In: **XI Congresso Nacional de excelência em gestão**. 2015. Rio de Janeiro.

SOUZA, A.A.; GUERRA, M.; LARA, C.O.; GOMIDE, P.L.R.; PEREIRA, C.M.; FREITAS, D.A. Controle de gestão em organizações hospitalares. **Revista de Gestão**, v. 16, n. 3, p.15-29, 2009.

SPRINKLE, G. B. Perspectives on experimental research in managerial accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 287-318, 2003.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. **Handbook de Estudos Organizacionais**, v. 1, n. 6, p. 196-219, 1999.

TOSETTO, E. E.; GOMES, P. A. Administração do terceiro setor: estudo de caso hospital São José de Laranjeiras do Sul. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, v. 3, n. 1, 2008.

TREVISIO, P. **Identificação de indicadores de qualidade para um serviço de transplante renal**. Dissertação de Mestrado em Medicina e Ciência da Saúde, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

TURNER, M. J.; WAY, S. A.; HODARI, D.; WITTEMAN, W. Hotel property performance: The role of strategic management accounting. **International Journal of Hospitality Management**, v. 63, p. 33-43, 2017.

VAN DER STEDE, W. A. Measuring 'tight budgetary control'. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 1, p. 119-137, 2001.

VANDERBECK, E.; NAGY, C. F. **Principles of Cost Accounting**. 11. ed. Editora Cengage Learning, São Paulo, 2001.

VECINA NETO G; MALIK AM. Tendências na assistência Hospitalar. **Ciência de Saúde Coletiva**, v. 12, n. 4, p. 825-39, 2007.

VOESE, S. B.; REPTCZUK, R. M. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. **ConTexto**, v. 11, n. 19, p. 31-42, 2011.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, v. 22, n. 1, p. 25-46, 2011.

WEILLER, J. A. B; MENDES, Á. N. O Orçamento por Desempenho como ferramenta para gestão e avaliação da política de saúde no município de São Bernardo do Campo, no período 2006 a 2012. **Saúde em Debate**, v. 40, p. 36-52, 2016.

WILLIS, J. **Foundations of qualitative research: interpretive and critical approaches**. London: Sage Publications. 2007.

WURSTER, C. J, LICHTENSTEIN, B. B, & HOGEBOM, T. Strategic, political, and cultural aspects of IT implementation: improving the efficacy of an IT system in a large hospital. **Journal of Health Management**, v. 54, n. 3, p. 191-206, 2009.

YUEN, D.C.Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 517-532, 2004.

YIN, R. K. Discovering the future of the case study. Method in evaluation research. **Evaluation Practice**, v. 15, n. 3, p. 283-290, 1994.

YOUNG, S.M. Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. **The Accounting Review**, v. 23, n. 2, p. 829-842, 1985.

ZAN, A. **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização**: Estudo de caso com diagnóstico institucional. São Paulo, SP, 2006.

ZANATTA, C. L.; SCHEFFER, M. C. Flexibilização legislativa para a certificação de hospitais sem fins lucrativos no Brasil. **Revista de Direito Sanitário**, v. 21, p. 24, 2021.

ZONATTO, V. C. da S.; RODRIGUES JUNIOR, M. M.; LAVARDA, C. E. F. Institucionalização de hábitos e rotinas em práticas orçamentárias: um estudo no Núcleo de Serviços Orçamentários de uma instituição de ensino profissional. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, v.18, 2011, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro/RJ, 2011.

ZUCKER, L.G. Normal change or risk business: institucional effects on the “hazard” of change in hospital organizations, 1959-79. **Journal of Management Studies**, v. 24, n. 6, p. 671-700, 1987.

ZUCCOLOTTO, R.; SILVA, G.M.; EMMENDOERFER, M. Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de Contabilidade Gerencial por perspectivas da Teoria Institucional. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 7, n. 3, p. 233-246., 2010.

APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO INFORMADO

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO INFORMADO

Título do Estudo: FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS

Pesquisador responsável: Thalita Severo Bacchi

Instituição/Departamento: Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) / Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)

Área do Conhecimento/Curso: Ciências Sociais Aplicadas / Mestrado em Ciências Contábeis (abordagem comportamental)

Endereço postal completo: Av. Roraima nº 1000, Prédio 74C. CEP.: 97105-900, Camobi - Santa Maria/RS

Contatos Telefone/WhatsApp: (55) 99640-1911 - E-mail: bacchithalita@gmail.com -

Skype: thalitabacchi (Santa Maria/RS)

Local da Coleta: Hospital São Francisco de Assis

Sujeitos da Pesquisa: Indivíduos (profissionais) gestores.

Prezado(a) Participante:

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada “FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS”, que tem por objetivo “analisar os fatores inibidores da institucionalização do orçamento, como prática gerencial, em um hospital filantrópico”. Este documento contém todas as informações necessárias sobre a pesquisa que está sendo realizada. Sua colaboração neste estudo será de muita importância para nós. Sendo assim, consideramos importante prestarmos alguns esclarecimentos antes de convidá-lo a participar da pesquisa, respondendo voluntariamente aos questionamentos que lhe são apresentados, se assim desejar.

Em relação aos elementos de análise desta pesquisa, torna-se importante ressaltar que a “configuração orçamentária” se refere ao estilo de uso do orçamento, como instrumento de gestão em sua organização. O “processo orçamentário” se atribui às condições de uso da ferramenta gerencial implementada e utilizada para auxiliar no estabelecimento de objetivos, metas e na alocação de recursos, a partir do qual é operado como um indicador, capaz de medir os resultados reais alcançados pela empresa em determinado período. Possui a capacidade de, através da perspectiva econômica, servir para acompanhar o cenário econômico de maneira antecipada, diminuindo os problemas e aumentando as vantagens de uso para o controle gerencial implementado na Instituição. A “institucionalização” dessa ferramenta atribui-se ao processo de desenvolvimento da ferramenta dentro de uma entidade. Por sua vez, os “fatores inibidores da institucionalização”, são aqueles que podem dificultar ou impedir o uso do orçamento como um instrumento de gestão, tanto a institucionalização da ferramenta quanto ao seu desenvolvimento na empresa, e seus efeitos no desempenho. Portanto, o nível de análise adotado para a realização desta pesquisa são os “fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário”, sendo os sujeitos participantes da pesquisa, os profissionais que emitirão sua percepção sobre as condições de uso do orçamento no ambiente em que atuam.

Considera-se que os benefícios dessa pesquisa estão relacionados a um maior conhecimento sobre a percepção de gestores com responsabilidade orçamentária em relação

aos fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário de hospitais e instituições filantrópicas que atuam no Brasil. Dessa forma, a realização desta pesquisa fornecerá subsídios para o aperfeiçoamento da gestão orçamentária utilizada nestas organizações, por gestores que possuem responsabilidade orçamentária, em suas atividades de trabalho. Do mesmo modo, permitirá avaliar seus efeitos consequentes no desempenho organizacional. Um desempenho adequado é essencial para que organizações do setor de saúde e instituições filantrópicas possam manter suas atividades em funcionamento. Assim, os resultados desta pesquisa permitirão compreender como se dá o processo de institucionalização do processo orçamentário e quais as barreiras que impedem essa ferramenta de funcionar perfeitamente. Adicionalmente, as evidências produzidas a partir da realização desta pesquisa encorajam novas discussões sobre o tema, tanto em caráter científico, como em caráter gerencial, pois poderá servir de referência para outras pesquisas, e como instrumento de apoio na tomada de decisões gerenciais, por parte de outros profissionais que atuam com atribuições relacionadas as atividades orçamentárias.

O risco a que você estará submetido(a) ao participar desta pesquisa está relacionado a um possível desconforto e cansaço devido ao tempo despendido para a realização da(s) entrevista(s) necessária à coleta de dados.

Esclarecimentos informados:

Informamos que a pesquisa aplicada é regida pelos princípios gerais relativos: (i) ao consentimento informado; (ii) a preocupação em não prejudicar as pessoas e a entidade em que elas trabalham; e, (iii) o compromisso em manter a confidencialidade das pessoas e da entidade. Assim, os seguintes procedimentos foram adotados para assegurar a confidencialidade dos participantes da pesquisa:

- a) O respondente participará da pesquisa voluntariamente, se assim desejar;
- b) Não haverá nenhuma compensação financeira para sua participação, e também não haverá custos para você participar;
- c) O respondente terá liberdade de desistir ou de interromper a colaboração nesta pesquisa no momento em que desejar, sem necessidade de qualquer explicação;
- d) As entrevistas aplicadas não solicitarão nenhuma identificação individual pessoal do participante ou da organização em que este atua;
- e) Os dados coletados serão tratados de maneira consolidada;
- f) Apenas os pesquisadores envolvidos terão acesso às entrevistas respondidas e sem a identificação dos respondentes;
- g) Ao responder voluntariamente o instrumento de coleta de dados (entrevista), o respondente concorda que sejam divulgados os resultados da pesquisa em publicações científicas (a elaboração da Dissertação de Mestrado relacionada e os artigos derivados); e,
- h) Qualquer dúvida referente a pesquisa desenvolvida pode ser esclarecida neste ou a qualquer momento com os pesquisadores responsáveis pela execução da pesquisa realizada, por meio de uma destas formas de contato: pelo Telefone/WhatsApp (55) 99640-1911, pelos e-mails: "ppgcontabeis@ufsm.br" ou "bacchithalita@gmail.com", ou por skype: thalitabacchi (Santa Maria/RS), diretamente com a responsável pelo Projeto, Mestranda Thalita Severo Bacchi, ou com a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria, com o Prof. Dr. Vinícius Costa da Silva Zonatto.

Informações sobre as questões apresentadas no instrumento de coleta de dados (roteiro de entrevistas):

Todas as questões apresentadas no anexo (instrumento de coleta de dados/roteiro de entrevistas) são respondidas de forma espontânea e conforme o seu conhecimento dentro da sua função e seu ambiente de trabalho. Essas respostas serão utilizadas para a avaliação da percepção dos gestores sobre o orçamento, como a ferramenta está sendo utilizada no estabelecimento e quais fatores são impeditivos para o seu adequado funcionamento. Além disso, através das informações obtidas a partir das entrevistas realizadas, será possível a análise dos fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário na instituição pesquisada. Portanto, recomendamos que você leia atentamente todas as questões antes de respondê-las, de modo que tenha uma visão geral da pesquisa e possa decidir se deseja ou não participar desta pesquisa, apresentando voluntariamente sua resposta. Utilize o tempo que desejar para esta avaliação e apresente os questionamentos que se fizerem necessários ao seu esclarecimento e entendimento adequado sobre a pesquisa a ser realizada, de modo que possa ter clareza e decidir se irá ou não participar voluntariamente desta pesquisa.

Declaração de ciência e aceite em participar da pesquisa:

Recebidas tais informações, se você desejar voluntariamente participar de nossa pesquisa, respondendo às perguntas apresentadas durante a entrevista que será realizada de modo presencial, ao assinar este documento, você declara:

- a) ter recebido cópia assinada do Termo de Confidencialidade e do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido Informado;
- b) ter recebido todas as explicações e orientações necessárias ao esclarecimento de suas eventuais dúvidas particulares, se houverem;
- c) estar ciente de que poderia ter deixado de participar da pesquisa a qualquer momento, sem qualquer explicação;
- d) ter ciência de que os dados coletados serão tratados de maneira consolidada e utilizados única e exclusivamente na produção e divulgação de trabalhos acadêmicos; e,
- e) concorda com os termos da pesquisa realizada.

Os pesquisadores declaram que as informações coletadas durante entrevista (através de áudio e anotações) e transcritas para arquivo em *Microsoft® Word* serão mantidas no Centro de Ciências Sociais e Humanas - CCSH, situado na Av. Roraima, nº 1000, Prédio 74C, Sala 4343, do Grupo de Pesquisas em Controladoria, Contabilidade Comportamental e Sistemas de Controle Gerencial (GPCCCSCG), CEP. 97.105.900, B. Camobi, Santa Maria - RS, sob a responsabilidade do Prof. Dr. Vinícius Costa da Silva Zonatto e da Mestranda Thalita Severo Bacchi, por um período de 5 anos. Após esse período, os dados coletados serão destruídos.

Se você concordar com os termos desta pesquisa e desejar responder as questões de estudo de maneira voluntária e anônima, por favor nos manifeste sua concordância e anuência para que possamos prosseguir e realizar sua entrevista.

Santa Maria/RS, _____ de _____ de 20_____.

APÊNDICE B – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE

TERMO DE CONFIDENCIALIDADE

Título do Estudo: FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM HOSPITAIS

Pesquisador responsável: Thalita Severo Bacchi

Instituição/Departamento: Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) / Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)

Área do Conhecimento/Curso: Ciências Sociais Aplicadas / Mestrado em Ciências Contábeis (abordagem comportamental)

Endereço postal completo: Av. Roraima n° 1000, Prédio 74C. CEP.: 97105-900, Camobi - Santa Maria/RS

Contatos Telefone/WhatsApp: (55) 99640-1911 - E-mail: bacchithalita@gmail.com -

Skype: thalitabacchi (Santa Maria/RS)

Local da Coleta: Hospital São Francisco de Assis

Sujeitos da Pesquisa: Indivíduos (profissionais) gestores.

Prezado(a) Participante:

Os pesquisadores proponentes deste projeto de pesquisa comprometem-se a assegurar a todas as pessoas participantes do estudo os esclarecimentos necessários a realização desta investigação, os quais podem ser obtidos pelos e-mails: “ppgcontabeis@ufsm.br” ou “bacchithalita@gmail.com”, pelo telefone (55) 99640-1911 (também WhatsApp) ou pelo Skype: thalitabacchi (Santa Maria/RS). Do mesmo modo, os pesquisadores garantem aos indivíduos interessados em participar desta pesquisa a possibilidade de retirar seu consentimento de participação voluntária em nossa investigação, a qualquer momento, sem a necessidade de apresentação de qualquer justificativa e sem sofrer penalização alguma.

Fica assegurado também a todos os indivíduos convidados a participar desta pesquisa o esclarecimento de que sua participação é voluntária e facultativa, bem como o seu direito de desistir de participar da pesquisa a qualquer momento, mesmo tendo iniciado a resposta aos questionamentos apresentados. Além disso, os pesquisadores também garantem a todos os potenciais participantes da pesquisa a confidencialidade dos dados dos participantes, através da apresentação deste Termo de Confidencialidade e a não identificação dos respondentes e das respostas obtidas.

Uma vez que a coleta de dados será realizada por entrevistas, a partir de um formulário de perguntas comum realizado a todos os participantes da pesquisa, não haverá necessidade de identificação alguma dos respondentes ou da organização em que atuam, o que preserva sua privacidade e o sigilo de suas respostas. Os dados coletados serão armazenados em áudio e documento transcrito, sem qualquer identificação individual do respondente.

Adicionalmente, será assegurado ainda aos sujeitos participantes da pesquisa que os dados coletados serão tratados e analisados de maneira consolidada, preservando-se o sigilo e a privacidade dos sujeitos cujas informações serão estudadas, assegurando-se ainda que as informações coletadas serão utilizadas única e exclusivamente para a execução do projeto de pesquisa em questão, a elaboração e publicação da dissertação decorrente do trabalho

realizado e seus artigos derivados, bem como, que os resultados desta pesquisa somente serão divulgados de forma anônima e consolidada, não sendo usadas quaisquer indicações que possam identificar o sujeito da pesquisa.

Os pesquisadores declaram ainda ter conhecimento de que as informações pertinentes às técnicas utilizadas para a coleta, o tratamento e a análise dos dados a serem coletados para a execução deste projeto de pesquisa somente podem ser acessadas por aqueles que assinaram o Termo de Confidencialidade, excetuando-se os casos em que a quebra de confidencialidade é inerente à atividade ou que a informação e/ou documentação já for de domínio público.

Por fim, os pesquisadores declaram que as informações coletadas e descritas em documento do *Microsoft® Word* serão mantidas no Centro de Ciências Sociais e Humanas - CCSH, situado na Av. Roraima, nº 1000, Prédio 74C, Sala 4343, do Grupo de Pesquisas em Controladoria, Contabilidade Comportamental e Sistemas de Controle Gerencial (GPCCCSCG), CEP. 97.105.900, B. Camobi, Santa Maria - RS, sob a responsabilidade do Prof. Dr. Vinícius Costa da Silva Zonatto e da Mestranda Thalita Severo Bacchi, por um período de 5 anos. Após esse período, os dados coletados serão destruídos.

Santa Maria/RS, _____ de _____ de 20_____.

Thalita Severo Bacchi
Responsável pelo Projeto de Pesquisa

APÊNDICE C – ENTREVISTA 1

Perfil do Entrevistado

Gênero: () Masculino (x) Feminino

Idade: 49 anos

Escolaridade: (x) Pós-graduação

Curso/área de formação: Ciências Contábeis

Tempo de vinculação com a organização: 8 anos

1. Qual o seu nível de participação no processo orçamentário?

Na verdade, quando cheguei aqui tive um choque de cultura grande, eu vim de uma empresa que trabalhava muito o orçamento. Chegava o mês de dezembro e havia a organização do ano seguinte. Mas na mantenedora não tinha e acredito que até hoje não tem. Tentei criar algumas metodologias para auxiliar nesse processo, mas foi difícil. Acho interessante relatórios que prevejam se por exemplo a unidade de psicoterapia do hospital é rentável ou não (relatórios contábeis de avaliação de desempenho).

2. Como ocorre o processo orçamentário no hospital?

Quando entrei aqui era tudo muito manual ainda, os setores não tinham vínculo. Cada um trabalhava por si então isso era bem ruim. Alguns anos depois a gente unificou um pouco o processo, o que melhorou a interação entre os setores. No hospital hoje, o administrador é o que mais trabalha com isso, mas de certa forma ainda precária a informação que ele tem. Por exemplo, como o financeiro é centralizado na mantenedora alguns dados (podem) não ser repassados. Ou questão importante, é que a parte de recursos humanos não é no hospital, é dentro da mantenedora então o administrador não tem a previsão do que tem que pagar de férias, por exemplo, 13°.

3. Como você vê o orçamento para a instituição? Qual a sua importância?

Considero o orçamento muito importante, porque eu vejo que é uma forma de sobrevivência da organização, melhoria dos projetos, investimentos futuros, corte de gastos. Visão ampla da organização. Saúde da instituição. Mas hoje não consigo visualizar que temos uma política de orçamento dentro do hospital. É difícil por causa da falta de conhecimento da equipe, rotatividade, falta de continuidade de processos.

4. Quais mudanças você acha que seriam necessárias para a melhoria do processo orçamentário?

Infelizmente o hospital tem essa carência de um processo orçamentário, muitos gargalos podem ser melhorados com essa ferramenta. As etapas não são efetivadas. Eu tenho conhecimento e consciência de tudo que seria necessário para implantação do processo orçamentário, mas as vezes as pessoas não têm interesse, não entendem a utilidade (equipe com pouco conhecimento). Não há projeção das receitas e despesas para o hospital, ao menos não é conversado entre todos.

5. Qual o seu nível de participação no processo orçamentário?

Se houvesse o processo orçamentário, acredito que minha participação seria de 60%, porque não tenho conhecimento sobre as receitas, investimentos e conhecimentos mais específicos da área da saúde.

6. Você acredita que a constituição de reservas para a gestão da sua unidade é necessária? Por quê? Como ocorre?

A reserva financeira é necessária para cobrir eventuais problemas, como processos trabalhistas, rescisões, manutenção de equipamentos, eventos não esperados..., no entanto, o hospital não dispõe desse recurso.

7. Quem participa da elaboração? da execução? E da avaliação?

A participação da elaboração do orçamento deveria ser dada pelo administrador, diretora, pessoal do setor de compras, alguém do financeiro, alguém da área da saúde, talvez a responsável técnica da enfermagem, para integrar algumas informações relevantes.

APÊNDICE D – ENTREVISTA 2

Gênero: () Masculino (x) Feminino

Idade: 46 anos

Escolaridade: Ens. Médio completo / Superior incompleto.

Curso/área de formação: Contabilidade

Tempo de vinculação com a organização: 3 anos

1. Como ocorre o processo orçamentário no hospital?

Há um controle dos saldos e projeção das contas a pagar. Esse controle é feito todo pelo sistema de contabilidade.

2. Como você acha que deveria estar sendo executado?

O setor financeiro não faz nenhum tipo de previsão orçamentária, mas seria ótimo se tivesse. No entanto acredito que seja difícil dado que o setor da saúde é mais instável e difícil de prever as demandas.

3. Quais mudanças você acha que seriam necessárias para a melhoria do processo orçamentário?

Falta mais empenho da equipe para melhoria dos processos e troca de informações.

APÊNDICE E – ENTREVISTA 3

Gênero: () Masculino (x) Feminino

Idade: 52 anos

Escolaridade: () Graduação (x) Especialização () Mestrado () Doutorado

Curso/área de formação: Ciências Contábeis

Tempo de vinculação com a organização: 11 anos

1. Como ocorre o processo orçamentário no hospital? Quais as etapas de criação? Quais são suas fases de implementação?

Tenho conhecimento do orçamento porque utilizava em outras organizações onde trabalhei. Hoje o hospital não utiliza dessa ferramenta, mas o sistema de contabilidade que utilizamos tem disponível a possibilidade da criação do orçamento de forma simplificada e rápida, portanto, poderia estar sendo utilizado.

2. Quem participa da elaboração? da execução? E da avaliação?

Deveria participar a diretora, o administrador, assessora financeira, algumas chefias do hospital (relacionada aos setores da saúde).

3. Quando é elaborado o orçamento? E quais as métricas utilizadas para sua elaboração?

Deveria ser elaborado no início do ano, para obter a base do ano anterior.

4. Qual o seu nível de participação no processo orçamentário?

Se houvesse acredito que minha participação seria importante, devido a visão contábil.

5. Na sua percepção, qual a relevância desse processo?

Muito importante. Ainda mais no hospital, pois ele vive uma situação financeira instável. O orçamento melhoraria essa visão e perspectiva para os próximos anos.

6. Para a implementação do orçamento como deveria ser executado?

Deveria ser elaborado utilizando a ferramenta do próprio sistema.
Comprometimento geral da equipe para o abastecimento das informações.
Acompanhamento mensal de todos.

7. Você acredita que a constituição de reservas para a gestão da sua unidade é necessária? Por quê? Como ocorre?

Não ocorre, mas seria importante/interessante.

APÊNDICE F – ENTREVISTA 4

Gênero: (x) Masculino () Feminino

Idade: 35 anos

Escolaridade: Graduação em Administração e especialista em Gestão hospitalar e MBA Gestão de empresas.

Curso/área de formação: Administração

Tempo de vinculação com a organização: 10 anos

1. Como ocorre o processo orçamentário no hospital?

Dados históricos e também de uma premissa de previsões.

Ex: Em 2021 o orçamento foi muito superado do que havia sido feita a previsão. Porque houve atendimentos diferenciados em virtude da pandemia (covid 19) o qual não era esperado. Sendo assim, quando foi feito o orçamento de 2022 foi elaborado já desconsiderando a série histórica referente ao ápice da covid.

2. Quais as etapas de criação?

Separado por grupos: insumos, pessoas... Avaliação dos grupos, série histórica, considerando inflação, incluindo também na área da receita. Avalia também os novos contratos e possíveis aumentos de receita.

3. Quais são suas fases de implementação?

Acompanhamento feito pelo Administrador, mensalmente. Auditoria mensal. Existe um empecilho no faturamento referente a liquidez dos valores, exemplo: Alguns planos de saúde fazem o pagamento d+120.

4. Quem participa da elaboração? da execução? E da avaliação?

3 pessoas – mais o comitê dos setores.

5. É possível ocorrer alterações? Como ocorrem?

Sim sempre, ocorre atualizando o orçamento. Por exemplo, as vezes pode surgir uma despesa com algum equipamento, dessa forma, é necessária a alteração.

6. Quem aprova o orçamento?

Não tem rotina de aprovação. Mas deveria ter.

7. Como é feita a elaboração das metas?

Análise do mês/ano. Análises baseadas no passado e expectativas do mercado.

8. Quem acompanha o desenvolvimento do processo orçamentário?

Administrador e Diretor.

9. Quando é elaborado o orçamento? E quais as métricas utilizadas para sua elaboração?

Sempre em janeiro/fev. Métricas baseadas no passado e expectativas do mercado.

10. Em qual área se inicia o processo? E qual área se finaliza o processo?

O processo orçamentário é realizado na administração do hospital.

11. Como ocorre a aprovação?

Não há uma aprovação do orçamento, ele é elaborado pelo administrador e monitorado durante o ano.

12. Como ocorre o planejamento das metas?

Baseado nos dados anteriores. O hospital é de difícil planejamento de metas, dado que é difícil prever a demanda da população. No entanto, o administrador mante-se em busca de novas parcerias e planos de saúde para promover a melhoria da receita.

13. Qual o seu nível de participação no processo orçamentário?

100%

14. Na sua percepção, qual a relevância de sua participação neste processo, nos moldes em que ele ocorre nessa instituição?

Completo, dado que participa de todos os processos dentro da organização.

15. Como você procede em situações em que há autorização orçamentária, mas não há necessidade específica?

Faz a aprovação ou negação – Administrador; deve ser averiguado com a diretoria.

16. Como você procede em situações em que há previsão orçamentária, mas, os recursos não estão disponíveis?

Deve ser averiguado com a diretoria.

17. Você acredita que a constituição de reservas para a gestão da sua unidade é necessária? Por quê? Como ocorre?

Garantir a capacidade de investimento e recurso para emergências. Como não é uma instituição que pode acumular lucro, a reserva é necessária mais para esses quesitos, de retaguarda econômica.

18. Como você acha que o processo orçamentário está sendo executado pela instituição?

O processo orçamentário ainda é muito “amador”, necessita de várias melhorias, alinhamento entre setores. É um processo muito simplificado.

19. Como você acha que deveria estar sendo executado?

Deveria ser aprovado pela direção e acompanhado mensalmente em discussão com o executor, no caso, a mantenedora.

20. As metas orçamentárias são seguidas? E são possíveis?

Sim, o administrador se considera muito conservador, ou seja, as metas são todas possíveis de serem alcançadas e normalmente são.

21. Como você vê o orçamento para a instituição? Qual a sua importância?

Órgão vital dentro do processo de gestão. Assim como o procedimento estratégico. Uma coisa depende da outra. O orçamento mostra a realidade da instituição, facilita para a visualização das metas e despesas, melhorando a gestão e a organização financeira.

22. O orçamento tem sido utilizado durante o período o qual se estipula?

Durante o ano sim. Mês a mês.

23. Quais mudanças você acha que seriam necessárias para a melhoria do processo orçamentário?

Encontros mais frequentes, precisa de um alinhamento com a diretoria, com a mantenedora (onde são executados os pagamentos). O administrador acredita que o orçamento precisa ser executado/elaborado juntamente com a mantenedora.

Considerações finais do administrador: Haver mais conversas com a mantenedora para haver um melhor ajustamento de ideias, um encontro por mês seria excelente. No entanto, deveria ter um responsável lá para ter essa disponibilidade de tempo e responsabilidade no compartilhamento das informações entre os envolvidos no processo orçamentário. Haver uma programação. Poderia ser colocada uma pessoa apenas para pagamento de contas no hospital. Além disso, a contabilidade atualmente não traz nenhuma informação para a administração, não há relatórios administrativos que sejam retirados da contabilidade, ex: algum relatório que informasse a quantidade de juros pagos no ano... ou relatórios que trouxessem alguma visão estratégica para a instituição, baseado na contabilidade. Relatórios de gestão estratégica.

APÊNDICE G – ENTREVISTA 5

Gênero: () Masculino (x) Feminino

Idade: 42 anos

Escolaridade: () Graduação () Especialização () Mestrado (x) Doutorado

Curso/área de formação: Enfermagem.

Tempo de vinculação com a organização: 2020 (3 anos)

1. Como ocorre o processo orçamentário no hospital?

As compras são feitas de duas maneiras uma por demanda espontânea (que são necessidades fixas) e outras através do planejamento mensal. O hospital trabalha com questões de sazonalidade então é difícil a previsão.

2. Quais as etapas de criação?

1ª fase: Levantamento das necessidades,

2ª fase: Diagnostico do setor,

3ª fase: Encaminha.

3. Quais são suas fases de implementação?

Assim que é feita a solicitação, que houve a autorização do administrador ela chega na mantenedora. Na mantenedora a pessoa que vai fazer a ordem de compra, ela faz o orçamento. Passa por um processo de averiguação/efetivação porque há momentos que a demanda é uma, mas algumas empresas têm um mínimo para cada pedido, sendo assim, precisa voltar para a diretora para a autorização.

4. Quem participa da elaboração? da execução? E da avaliação?

Responsável pelo setor de farmácia da mantenedora e a responsável do setor de compras do hospital.

5. É possível ocorrer alterações? Como ocorrem?

É possível e quase sempre ocorre, dado que há a exigência dos estoques mínimos das vendedoras, além disso, muitas vezes ao verificar a tabela de preços o responsável identifica a diminuição do preço de algum mantimento e atenta-se a vantagem de aumentar o estoque, dado que diminui os custos da organização, dessa forma ele solicita a aprovação da compra.

6. Quem aprova o orçamento?

Administrador em consonância com quem solicitou.

7. Como é feita a elaboração das metas?

Através do planejamento institucional.

Objetivo da instituição é quitar passivo e melhorar os investimentos na organização (seja com as pessoas, através de cursos, ou com equipamentos).

8. Quem acompanha o desenvolvimento do processo orçamentário?

Administrador e a diretora.

9. Quando é elaborado o orçamento? E quais as métricas utilizadas para sua elaboração?

É elaborado mensalmente, conforme a demanda.

10. Qual o seu nível de participação no processo orçamentário?

Existe uma comissão para a elaboração desse processo. Considera a participação importante devido a sua função, pois é quem dá a palavra final.

11. Na sua percepção, qual a relevância de sua participação neste processo, nos moldes em que ele ocorre nessa instituição?

Associada ao cargo.

12. Como você procede em situações em que há autorização orçamentária, mas não há necessidade específica?

Tranca – Não permite.

13. Como você procede em situações em que há previsão orçamentária, mas, os recursos não estão disponíveis?

Substituiu ou mexer em alguma coisa para obter o necessário.

14. Você acredita que a constituição de reservas para a gestão da sua unidade é necessária? Por quê? Como ocorre?

Sim é necessário, mas não ocorre porque tem passivo que precisa ser trabalhado primeiro. A importância da reserva financeira é dada (para o hospital) porque há recebimento de planos de saúde, que muitas vezes demoram para serem repassados, e até ocorrer o recebimento o hospital precisa atender esses pacientes e também se manter, então a reserva ela “cobriria” essa “falha” momentânea. Atualmente o hospital não tem reserva alguma, nem mesmo a mantenedora.

15. Como você acha que o processo orçamentário está sendo executado pela instituição? Como você acha que deveria estar sendo executado?

Não tá bom, pode ser bem melhor. Precisa ser aprimorado. O diagnóstico do hospital é bom, mas os processos posteriores não, há uma fragilidade na questão da transparência dos processos, outra questão é o feedback imediato, muitas vezes são demorados, outra coisa é o que temos na conclusão do orçamento. Ou seja, melhoria do controle de estoque.

16. As metas orçamentárias são seguidas? E são possíveis?

Nem sempre... porque o perfil institucional ainda não está muito bem definido. Ou questão é de o hospital receber os valores de planos de saúde. Há uma dificuldade de previsão dado que é uma organização de saúde, que depende da necessidade da comunidade. Além disso, o hospital ele atende para a realização de exames e cirurgias e isso depende da demanda dos médicos e da indicação deles para a realização nessa organização de saúde, visto que existem outras na cidade.

17. Quais mudanças você acha que seriam necessárias para a melhoria do processo orçamentário?

Transparência e fluidez do processo precisam acontecer com mais tranquilidade. Outra coisa, não se preocupar tanto com o objeto a ser comprado, mas colocar em uma planilha orçamentária um valor absoluto e que ele fosse dividido dentro das necessidades institucionais. Só que para isso é necessário muito mais tempo. Você precisa parar 6 meses para compreender o perfil do hospital e ver mais ou menos quanto ele compra/gasta, receita e despesa, para depois entender se é possível jogar isso, considerando as vulnerabilidades. Levando em consideração o perfil sazonal.

Considerações finais: É revisado o planejamento estratégico anualmente.