

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - PCO

**INFLUÊNCIA DA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR NA UTILIZAÇÃO DO
ORÇAMENTO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Artur Botelho da Silveira Conceição

Maringá/Pr
2024

ARTUR BOTELHO DA SILVEIRA CONCEIÇÃO

**INFLUÊNCIA DA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR NA UTILIZAÇÃO DO
ORÇAMENTO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentado ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis,
área de concentração Controladoria, da
Universidade Estadual de Maringá.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Katia Abbas

Maringá/Pr

2024

ARTUR BOTELHO DA SILVEIRA CONCEIÇÃO

**INFLUÊNCIA DA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR NA UTILIZAÇÃO DO
ORÇAMENTO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Projeto de Dissertação apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria, da Universidade Estadual de Maringá como requisito parcial para obtenção o título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 25 de Novembro de 2024.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dr.^a Katia Abbas
Universidade Estadual de Maringá
(Presidente)

Prof.^a Dr.^a Kelly Cristina Múcio Marques
Universidade Estadual de Maringá
(Examinadora Interna)

Prof.^a Dr.^a Elisabeth de Oliveira Vendramin
Fundação Universidade Federal do Mato Grosso do Sul
(Examinadora Externa)

Autorizo a reprodução e divulgação total e parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada em fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção (nome)

Dedico a presente pesquisa aos meus familiares que me apoiaram em todos os momentos desafiadores que surgiram durante o estudo.

O Pinheiro parece escutar, o abeto, esperar: os dois sem
nenhuma impaciência - : não pensam no pequenino ser
humano embaixo deles, que é devorado pela impaciência e
pela curiosidade.

Friedrich Wilhelm Nietzsche

RESUMO

Conceição, A. B. da S. (2024) *Influência da acreditação hospitalar na utilização do orçamento: um estudo sob a ótica da teoria institucional*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá. PR, Brasil.

Gerenciar hospitais exige habilidades de seus gestores e apresenta alguns desafios durante a busca pela consonância operacional de áreas distintas, sendo que poderão ocorrer discordâncias e embates entre os profissionais atuantes nessas áreas. O planejamento e a organização de processos realizados com alta teorização e um envolvimento dos profissionais de ambas as áreas são fatores que poderão reduzir esses embates e aumentar o equilíbrio entre os objetivos do departamento clínico e administrativo do hospital. A acreditação hospitalar é uma certificação que subsidia os gestores por meio de padronização de procedimentos, definição de metas e exigência do cumprimento de alguns requisitos relacionados à segurança e ao processo orçamentário. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa é examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba, no estado do Paraná. Para isso, foi realizado um estudo de caso único, de caráter descritivo, considerando-se três paradigmas da teoria institucional, no caso, o isomorfismo, identificado no processo orçamentário, o nível de institucionalização do orçamento na entidade e se este é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pelo hospital. Nota-se que o fator primordial que moldou a estrutura clínica e administrativa do hospital como ele atua hoje foi uma mudança organizacional ocasionada há doze anos que foi o motivo tanto da implantação do orçamento quanto da busca da acreditação hospitalar. No entanto, esta última possui influência notável no redimensionamento dos gastos do hospital de maneira que foi possível cumprir com os requisitos de segurança do ambiente e das pessoas exigidos pela acreditação, redefinindo, assim, sua estrutura orçamentária. Como limitações do estudo tem-se a impossibilidade de generalização do resultado obtido no estudo de caso único e, como recomendação para estudos futuros, sugere-se um aprofundamento de pesquisas sobre outros processos que podem influenciar a utilização do orçamento em hospitais de forma que seja possível compreender com maior robustez quais fatores exercem influência em sua implantação e continuidade nas entidades de caráter não filantrópico ou até mesmo particular.

Palavras-chave: Acreditação Hospitalar. Teoria Institucional. Orçamento. Mudança Organizacional.

ABSTRACT

Conceição, A. B. da S. (2024). *Influence of hospital accreditation on budget use: a study from the perspective of institutional theory*. Master's Thesis, Postgraduate Program in Accounting Sciences, State University of Maringá. PR, Brazil.

Managing hospitals requires skills from their managers and presents some challenges when searching for operational harmony in different areas, and disagreements and clashes may occur between professionals working in these areas. The planning and organization of processes carried out with high theorization and the involvement of professionals from both areas are factors that can reduce these clashes and increase the balance between the objectives of the hospital's clinical and administrative departments. Hospital accreditation is a certification that subsidizes managers through standardization of procedures, definition of goals and requirement to comply with some requirements related to safety and the budget process. In this sense, the objective of this research is to examine, from the perspective of institutional theory, how hospital accreditation influences the use of the budget in a philanthropic hospital in the city of Curitiba, in the state of Paraná. To this end, a single, descriptive case study was carried out, considering three paradigms of institutional theory, in this case, isomorphism, identified in the budgeting process, the level of institutionalization of the budget in the entity and whether it is used in a ceremonial or instrumental manner by the hospital. It is noted that the primary factor that shaped the clinical and administrative structure of the hospital as it operates today was an organizational change caused twelve years ago, which was the reason for both the implementation of the budget and the search for hospital accreditation. However, the latter has a notable influence on resizing the hospital's expenses so that it was possible to comply with the environmental and human safety requirements required by accreditation, thus redefining its budgetary structure. As limitations of the study, it is impossible to generalize the results obtained in the single case study and, as a recommendation for future studies, we suggest further research on other processes that can influence the use of the budget in hospitals so that it is possible to understand with greater robustness which factors influence its implementation and continuity in non-philanthropic or even private entities.

Keywords: Hospital Accreditation. Institutional Theory. Budget. Organizational Change.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Componentes do Processo de Institucionalização	24
Figura 2. Desenho de Pesquisa.....	46
Figura 3. Cinco Fases da Análise Qualitativa.....	53
Figura 4. Procedimentos das Cinco Fases de Análise de Dados.....	54

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Constructo de pesquisa.....	45
Tabela 2. Instrumento de pesquisa.....	49

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	12
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	13
1.3	OBJETIVO.....	15
1.4	JUSTIFICATIVA	15
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL.....	18
2.2	ORÇAMENTO HOSPITALAR.....	32
2.3	ACREDITAÇÃO HOSPITALAR.....	39
3	METODOLOGIA.....	41
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	41
3.2	UNIDADE DE ANÁLISE.....	43
3.3	CONSTRUCTO E DESENHO DE PESQUISA	44
3.4	INSTRUMENTOS DE PESQUISA	47
3.5	PROTOCOLO	51
3.6	PROCEDIMENTOS ÉTICOS.....	51
3.7	ANÁLISE DE DADOS	52
3.8	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	54
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	56
4.1	ANÁLISE DO NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO	54
4.2	ANÁLISE DE ASPECTOS ISOMÓRFICOS DO ORÇAMENTO.....	54
4.3	ANÁLISE UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO.....	74
5	CONCLUSÃO	86
	REFERÊNCIAS	91
	APÊNDICE A PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO	98
	APÊNDICE B CARTA DE APRESENTAÇÃO DO ESTUDO DE CASO.....	104
	APÊNDICE C TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO ..	105

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, foi delimitado o campo de estudo do trabalho, contextualizado e caracterizado o problema de pesquisa, sustentáculo de seus objetivos que foram apresentados em seguida, assim como foram descritas as justificativas, as contribuições e a estrutura do trabalho.

1.1 Contextualização

A instituição hospital teve sua origem como um ambiente onde enfermos eram acolhidos para realização de algum tratamento. No decorrer da história, foram ocorrendo mudanças nos conceitos sobre a sua finalidade. A religião chegou a exercer influência entre os séculos V e VIII dando sentido mítico sobre as manifestações patológicas nos enfermos de alguns hospitais daquela época. Já no final do Século XX, a saúde passou a ser encarada como um direito de todos e o hospital passou a incorporar abordagens sociais, além da biológica (Araújo & Leta, 2014). Nesse contexto, a assistência à saúde passou a ter um caráter cada vez mais interdisciplinar no sentido de demandar uma maior integração entre profissionais de diferentes áreas de conhecimento (Araújo & Leta, 2014).

No século XXI, os hospitais buscam incessantemente um aprimoramento da qualidade de seus serviços no intuito de atender as expectativas de seus clientes que estão cada vez mais exigentes. A necessidade de fornecer serviços de qualidade envolve a entidade como um todo e não somente os serviços médicos oferecidos pelos hospitais (Silva P., 2017). Essa busca pela qualidade exige uma integração entre as áreas médica, tecnológica, administrativa, econômica e assistencial, fazendo com que se desenvolva uma visão mais ampla e multidisciplinar entre os responsáveis pela tomada de decisão nos hospitais (Mamédio, 2014).

Diante dessas exigências, nota-se a relevância do aperfeiçoamento das técnicas de gestão financeira e da utilização de recursos da contabilidade gerencial para subsidiar o processo de tomada de decisões dos gestores de hospitais (Castanheira, Luporino & Souza, 2013). Um dos recursos disponibilizados pela contabilidade gerencial é o orçamento. Por meio dele, os gestores poderão organizar e implementar, de maneira eficaz, os recursos organizacionais (Castanheira, Luporino & Souza, 2013).

Alguns motivos para a implantação do orçamento nas organizações é que ele pode ser utilizado como meio para coordenar e controlar atividades, alocar e administrar recursos, consolidar o planejamento, estabelecer e comunicar metas, avaliar o desempenho, formar e implementar estratégias e ainda pode servir para conscientizar e motivar todos que estão envolvidos em sua elaboração e no controle de sua prática (Luz, 2019). O orçamento é considerado um sistema de controle gerencial, capaz de influenciar o comportamento e as decisões dos empregados, traduzindo objetivos de uma organização em planos de ação, comunicando objetivos e fornecendo uma referência para avaliar o seu desempenho (King, Clarkson & Wallace (2010).

No que se refere à sua utilização na área da saúde, em um estudo realizado em organizações australianas, King, Clarkson e Wallace (2010) demonstraram que ele é considerado um dos principais sistemas de controle gerencial nas organizações de saúde. Além disso, King, Clarkson e Wallace (2010) também verificaram que empresas de saúde maiores e mais descentralizadas são mais propensas a adotar orçamentos escritos.

1.2 Problema de Pesquisa

Como pode ser observado mais detalhadamente no item 4.2 desta pesquisa, a gestão de um hospital é complexa e exige uma harmonia entre departamentos que possuem estruturas diversas e necessidades específicas de recursos humanos e tecnológicos para seu funcionamento. Isso pode influenciar a sua estrutura orçamentária, pois cada departamento possuirá uma necessidade de investimentos específicos para financiar as suas operações. Harmonizar o relacionamento interdepartamental e ainda propiciar uma uniformidade dos objetivos desses departamento com os do hospital pode ser um desafio aos seus gestores. Durante esse processo, poderá surgir uma mudança organizacional que utilize ferramentas do Sistema de Contabilidade Gerencial com a possibilidade de interferir nos aspectos estruturais e orçamentários da entidade.

A existência de isomorfismo na utilização de ferramentas disponibilizadas pelo Sistema de Contabilidade Gerencial, mesmo não havendo um nível de contradições entre seus usuários ou resistências à implantação desses recursos, pode ocasionar a baixa difusão e o uso cerimonial deles (Santos, Parisi, Slavov & Russo, 2021).

Durante a análise do ambiente hospitalar, percebe-se que, além de sua gestão ser complexa, ainda existe um embate entre profissionais da área médica e da administração.

A baixa teorização sobre as finalidades do orçamento e o não envolvimento de profissionais da área clínica na sua elaboração é causa de um não aproveitamento mais completo das finalidades desse recurso da contabilidade gerencial (Kreuzberg, Beck & Lavarda, 2016; Macinati, 2010).

A partir do que foi encontrado nesses estudos sobre a possível causa da baixa difusão e do uso cerimonial de ferramentas do Sistema de Contabilidade Gerencial, sobre o não aproveitamento das finalidades do orçamento por hospitais devido uma baixa teorização, sobre o embate entre as áreas administrativa e clínica e o não envolvimento de profissionais da área clínica no processo orçamentário (Santos, Parisi, Slavov & Russo, 2021; Kreuzberg, Beck & Lavarda, 2016; Macinati, 2010), esta pesquisa avança investigando se, no processo da acreditação, foram identificados aspectos isomórficos, se eles proporcionaram teorização sobre as finalidades e utilidades do orçamento, se houve resistência ou aceitação por parte dos envolvidos nas mudanças ocasionadas pela implantação do processo orçamentário, se foi identificado embate entre as áreas envolvidas neste e se esses fatores interferiram no nível de institucionalização do orçamento e em sua maneira de uso.

Considerando-se que o objetivo da pesquisa é examinar, sobre a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná, o estudo desenvolve-se por meio da compreensão sobre como essa entidade adapta-se às pressões institucionais propiciadas pela acreditação hospitalar. Busca-se interpretar como o hospital estudado assimila as regras institucionais surgidas com a acreditação e, a partir daí, examinar empiricamente se a homogeneidade institucional apresentada pela teoria é verificável no dia a dia da instituição. Por fim, verifica-se de que forma o isomorfismo institucional, encontrado no processo de acreditação hospitalar vivenciado pelo hospital pode influenciar a maneira de utilização do orçamento e o nível de institucionalização deste.

Para a pesquisa, foi realizado um estudo de caso único, tendo, como unidade de análise, um hospital filantrópico acreditado na cidade de Curitiba, no estado do Paraná, que, por motivos de sigilo, será apresentado como Hospital Alpha durante toda a pesquisa. Após uma análise da realidade vivenciada pelo hospital, o estudo pretendeu identificar procedimentos que poderão ser úteis no aumento da consonância gerencial entre as áreas e um melhor aproveitamento das finalidades do seu orçamento. Diante disso, foi formulada a seguinte pergunta da pesquisa:

Como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento no hospital?

1.3 Objetivo

O objetivo da pesquisa é examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná. Essa análise foi realizada por meio da verificação de existência, ou não, de aspectos do isomorfismo institucional na prática orçamentária. Também foi verificado o nível de institucionalização do orçamento e se ele é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pelo hospital.

No intuito de atender ao objetivo, foram formulados os seguintes objetivos específicos:

- verificar quais pressões isomórficas tratadas por Dimaggio e Powell (1983) são exercidas pela acreditação hospitalar;
- identificar se a prática orçamentária no hospital ocorre de maneira cerimonial ou instrumental, segundo as características descritas por Meyer e Rowan (1977);
- verificar se acreditação hospitalar influencia o nível de institucionalização do orçamento com base nos preceitos de Tolbert e Zucker (1999).

1.4 Justificativa

Esta pesquisa contribuiu com a literatura, apresentando uma abordagem multiparadigmática da teoria institucional, em que será utilizada uma visão complementar de três perspectivas da teoria institucional, sejam elas: (a) a análise sobre aspectos do isomorfismo institucional, (b) a verificação do uso cerimonial ou instrumental do orçamento pela entidade e (c) a identificação do nível de institucionalização do orçamento no hospital estudado.

O estudo apresentou um diferencial que oferece uma perspectiva capaz de proporcionar o entendimento sobre como esse hospital adaptou-se e evoluiu no que diz respeito à implantação e à sedimentação do uso do orçamento, combinando essas três perspectivas da teoria institucional, tornando possível entender como essa organização

adequou-se às pressões institucionais e, ainda, identificou os aspectos da institucionalização do orçamento ao longo do tempo.

A união dessas perspectivas institucionais demonstra que uma organização pode receber influência do isomorfismo institucional ao iniciar a adoção de uma prática gerencial em resposta a pressões externas ou internas à entidade e, à medida que essa prática torna-se institucionalizada, ela poderá ser parte integrante da estrutura cultural e operacional da organização. Assim sendo, a combinação dessas três perspectivas da teoria institucional oferece uma visão que torna possível compreender a dinâmica da acreditação hospitalar e a adaptação do hospital ao ambiente em que está inserido.

A contribuição acadêmica da pesquisa reside no fato de que o estudo realizou uma verificação empírica dos preceitos da teoria institucional no que se refere ao uso do orçamento em um hospital filantrópico acreditado recentemente, tornando possível a compreensão da influência exercida pela acreditação hospitalar no uso do orçamento, elucidando o papel deste na gestão dessas organizações, aludindo informações que poderão ser replicadas em outros hospitais para reforçar-se a validade teórica do que foi encontrado neste estudo de caso único e sugerindo, para estudos futuros, a realização dessa análise em ambientes organizacionais diferentes.

A contribuição social encontra-se no fato de que o estudo sobre o uso do orçamento em um hospital à luz da teoria institucional possibilitou a identificação de aspectos institucionais que influenciam a maneira de utilizar recursos gerenciais dentro deste e ainda entender como esses recursos são percebidos por seus usuários. Ademais, o estudo sobre o uso do orçamento em hospitais contribuiu com esclarecimentos sobre fatores que podem influenciar a sedimentação e o uso instrumental do orçamento em uma entidade filantrópica, possibilitando identificar a realidade orçamentária que a instituição vivencia e os desafios que sua gestão enfrenta para planejar e controlar o direcionamento dos gastos de maneira que atendam aspectos de eficácia e segurança exigidos pela acreditação hospitalar concomitantemente com o gerenciamento das receitas deficitárias advindas predominantemente do Sistema Único de Saúde. Por sua vez, o estudo poderá beneficiar a sociedade como um todo, pois entidades que possuem uma gestão de qualidade estão mais propensas a serem economicamente rentáveis, a fornecer empregos estáveis e a contribuir para a economia de maneira geral.

A pesquisa buscou uma compreensão dos fatores que influenciam a forma de utilização do orçamento no hospital estudado, trabalhando informações capazes de demonstrar como é utilizado esse recurso da contabilidade gerencial. Logo, a pesquisa é

justificada por também contribuir com esclarecimentos aos envolvidos no processo orçamentário dessa instituição sobre como o orçamento é utilizado atualmente, e, neste sentido, aludir outros benefícios propiciados pela utilização do orçamento que poderão ser aproveitados pelos gestores.

Justifica-se a escolha pelo hospital filantrópico acreditado devido ao seu relevante papel no Sistema Único de Saúde no Brasil, bem como devido aos desafios orçamentários enfrentados por pelo hospital no que se refere à habilidade que seus gestores precisam ter para diversificar suas fontes de receita, melhorar sua infraestrutura e ainda aumentar a qualidade de seus serviços para obter e manter a atual acreditação hospitalar que o hospital possui. Nota-se que a acreditação trata-se de uma certificação obtida recentemente, fator que favorece o acesso a dados e informações capazes de propiciar a verificação empírica do que afirma a literatura que se baseia na teoria institucional, em que se avalia o comportamento de empresas que vivenciam situações de mudanças organizacionais exercidas por fatores coercitivos, ambientes de incertezas e padronização de normas impostas por certificações.

1.5 Estrutura do Trabalho

O presente estudo está dividido em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a contextualização do tema, o problema de pesquisa, seguido do objetivo do estudo. Ainda são apresentadas justificativas das escolhas efetuadas para o direcionamento da pesquisa, abordando-se aspectos teóricos e empíricos que motivaram o estudo.

Logo em seguida, no segundo capítulo, são apresentados os sustentáculos teóricos que embasam o problema proposto. Primeiramente, são abordados aspectos da teoria institucional, baseados, primordialmente, em Meyer e Rowan (1977), DiMaggio e Powell (1983) e Tolbert e Zucker (1999), em seguida, são trazidos os tipos de orçamentos e sua relação com o isomorfismo institucional. Por fim, são apresentadas as peculiaridades da acreditação hospitalar.

No terceiro capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos para o desenvolvimento da pesquisa, os quais foram separados em oito partes, em que são apresentados o delineamento da pesquisa, a definição da unidade de análise, o constructo e o desenho da pesquisa, os instrumentos de pesquisa, o protocolo, os procedimentos éticos, a análise de dados e, por fim, a apresentação das limitações do estudo.

O quarto capítulo contém os resultados encontrados após a coleta de dados, algumas falas extraídas do discurso da entrevista, a interpretação das respostas ao questionário e ao conteúdo do documento analisado, assim como uma discussão sobre o que foi encontrado durante a pesquisa comparativamente ao conteúdo de achados em pesquisas anteriores

Finalmente, a conclusão traz fatos que influenciaram a implantação do orçamento no Hospital Alpha e quais fatores moldaram seu uso, seu design e interferiram em sua continuidade na entidade. Além disso, conclui-se sobre como a acreditação hospitalar ocorreu no hospital e qual a sua influência na estrutura orçamentária atual. Esta última parte também apresenta as limitações da pesquisa e sugestões de temas para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta o referencial teórico que embasa o tema deste estudo, iniciando com uma abordagem sobre a Teoria Institucional seguida de explicações sobre o Orçamento Hospitalar e, finalmente, demonstra as particularidades da Acreditação Hospitalar.

2.1 Teoria Institucional

A teoria institucional teve sua origem em estudos que averiguam instituições sociais, políticas e econômicas. Philip Selznick (1919-2010) é considerado o precursor da abordagem institucional ao interpretar as organizações como uma expressão estrutural de ação racional, que, durante seu funcionamento operacional, sujeita-se a pressões do ambiente em que estão inseridas, passando por um processo de institucionalização, no qual valores pessoais sobrepõem-se a fatores técnicos e operacionais (Peci, 2006).

O processo de institucionalização traz consigo a determinação de regras institucionais que funcionam como mitos incorporados pelas organizações para obter legitimidade, captar recursos, ganhar estabilidade e criar melhores perspectivas de sobrevivência. As organizações incorporam esses mitos independentemente da eficácia imediata das práticas e procedimentos institucionalizados. Uma vez incorporados, os mitos passam a fazer parte de processos sociais, de obrigações e de realidades que

assumem um *status* de regra no pensamento e na ação organizacional (Meyer & Rowan, 1977).

Dependendo do arranjo das forças isomórficas e da difusão das práticas da contabilidade gerencial, as organizações são levadas a executar essas práticas de maneira cerimonial, ou seja, somente cumprindo o que foi exigido por uma autoridade ou imposto por um hábito organizacional, ou ainda de maneira instrumental, que se refere à execução dessas práticas de maneira estratégica com o intuito de solucionar problemas, atingir objetivos e metas desejadas (Russo & Guerreiro, 2017).

Meyer e Rowan (1977) demonstram que fatores como o tamanho da organização, a tecnologia utilizada por ela e as melhorias em busca de certificações aumentam a complexidade das relações internas, influenciando a divisão do trabalho e aumentando os desafios da descentralização de poderes. Leis, educação técnica, opinião pública e sistemas de credenciamento de organizações tornam-se necessários ou vantajosos para que as organizações possam incorporar estruturas novas e de maior qualidade (Meyer & Rowan, 1977).

Em consonância com a incorporação de mitos organizacionais estão os aspectos isomórficos, que, segundo Meyer e Rowan (1977), trazem consequências cruciais para as organizações, pois incorporam elementos que são considerados legitimados externamente, independentemente de sua eficiência efetiva, utilizam critérios de avaliação externa ou cerimonial para definir o valor dos elementos estruturais e, por fim, trazem a dependência de instituições fixadas externamente, reduzindo-se a turbulência e mantendo-se uma estabilidade, promovendo, assim, o sucesso e a sobrevivência das organizações.

Diante de incertezas enfrentadas pelas organizações durante o processo de mudança organizacional ocasionado pela implantação de uma controladoria, sujeição de uma auditoria ou busca por certificações, as entidades são levadas a incorporar práticas e procedimentos definidos por conceitos racionalizados de trabalho organizacional, que são institucionalizados sob uma influência isomórfica exercida pelo ambiente. As organizações que incorporam essas práticas e procedimentos aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência, independentemente de haver eficácia imediata nas práticas e nos procedimentos organizacionais institucionalizados (Meyer & Rowan, 1977).

Uma perspectiva que pôde ser notada na pesquisa de Meyer e Rowan (1977) é que o uso cerimonial de uma atividade cria rituais que mantêm aparências e validam

organizações. No entanto, existem situações em que as atividades passam a ser realizadas de forma inquestionável e sem a preocupação de sua eficácia efetiva. Neste aspecto, uma organização poderá utilizar um sistema de contabilidade gerencial, porque uma auditoria exige ou porque foi determinado para obter-se uma certificação específica, todavia, seus usuários poderão não usufruir efetivamente dos benefícios desse sistema, somente cumprindo-se procedimentos que estão sendo exigidos de maneira cerimonial e ritualística no dia a dia da organização, criando-se incertezas institucionais.

Pesquisar sobre a institucionalização de uma prática da contabilidade gerencial trata-se de estudar instituições que impõem forma e coerência social à atividade humana por meio da produção e reprodução de hábitos e estabelecimento de pensamento e ação. Os hábitos são pessoais e criam rotinas que podem abranger grupos de indivíduos, neste sentido, as rotinas representam os padrões de pensamento e ação que são habitualmente adotados por indivíduos ou grupos de pessoas (Burns & Scapens, 2000).

Recentemente, sob o prisma da teoria institucional, Ferreira, Slavov, Parisi e Russo (2023) objetivaram entender mudanças organizacionais ocorridas com o processo de implantação da automação contábil e alertaram que o nível de automação das informações contábeis pode não estar relacionado apenas à tecnologia aplicada aos sistemas, mas com fatores institucionais, como ações dos agentes da organização, traduzidos por hábitos e rotinas. Logo, nota-se, conforme Ferreira, Slavov, Parisi e Russo (2023), a relevância da utilização da teoria institucional na análise de hábitos e rotinas organizacionais para tornar possível a compreensão das características que afetam a forma como são adotados os procedimentos da contabilidade gerencial.

Para estudar uma ação social em uma organização é preciso considerar duas modalidades de ator social. A primeira pressupõe que os indivíduos estão constantemente calculando, de maneira racional, o custo benefício de suas ações, já a segunda considera indivíduos “supersocializados”, que aceitam e seguem as normas sociais sem questionar, sem uma reflexão real, ou resistência comportamental baseada em seus próprios interesses particulares (Tolbert & Zucker, 1999).

Os atores organizacionais distinguem-se por uma série de propriedades - autoridade hierárquica, tempo de vida potencialmente ilimitado, responsabilidades legais únicas e assim por diante - suscetíveis de afetar a maneira como os processos de institucionalização são realizados (Tolbert & Zucker, 1999). Entender essas características dos atores organizacionais também poderá facilitar a compreensão de

aspectos relacionados à aceitação ou à resistência da institucionalização de rotinas nas organizações.

Focadas em uma análise organizacional da teoria institucional, Tolbert e Zucker (1999) referiram, naquela época, que havia sido dada pouca atenção à conceituação e à especificação dos processos de institucionalização. A partir disso, dividiram o processo de institucionalização em três etapas e frisaram que, para a teoria institucional, desenvolver-se de forma coerente e proporcionar contribuições duradouras para a análise organizacional, o entendimento dos processos de institucionalização exige tanto respostas conceituais quanto empíricas.

Tolbert e Zucker (1999) identificaram a institucionalização como um processo responsável pela criação e perpetuação de hábitos duradouros de ações praticadas por grupos sociais. A habituação de ações refere-se a comportamentos que são desenvolvidos empiricamente e adotados por um ator organizacional, ou conjunto deles, com o intuito de lidar com situações recorrentes. Uma vez instituído um hábito em um ambiente organizacional, os significados atribuídos à ação habitual passam a ser generalizados. A esse processo de generalização do significado de uma ação, Zucker (1977) referiu-se com o termo *objectification*, aqui tratado como objetificação, que, segundo a referida autora (Zucker, 1977), trata-se de um dos principais componentes do processo de institucionalização.

Algumas pesquisas que utilizaram a teoria institucional com o objetivo de compreender mudanças de práticas gerenciais, considerando características operacionais, motivações, resistências enfrentadas durante o processo de inovação e os reflexos na estrutura organizacional, apreciaram os preceitos de Tolbert e Zucker (1999) para auxiliar na análise sobre como o ambiente institucional, composto por normas, crenças, valores e necessidade de legitimidade, impacta no comportamento das organizações (Kreuzberg, Beck, & Lavarda, 2016). No que concerne aos estudos de contabilidade gerencial, a discussão de interesse está voltada para a análise da influência do ambiente institucional na adoção, manutenção e/ou abandono de artefatos do sistema de controle gerencial.

Na institucionalização, são envolvidos o processo de habitualização, ou seja, o desenvolvimento de comportamentos padronizados na resolução de problemas, o processo de objetificação, que se trata do desenvolvimento de significados sociais gerais e compartilhados e ainda o processo de sedimentação que se refere à continuidade histórica dos significados atribuídos à ação habitual. Esse conjunto de processos sequenciais – habitualização, objetificação e sedimentação – sugere variabilidade nos

níveis de institucionalização, sendo assim, alguns padrões de comportamento social estão mais sujeitos a uma avaliação crítica, modificação e até mesmo eliminação do que outros (Tolbert & Zucker, 1999). Em suma, a padronização do comportamento pode variar em termos de grau em que estão inseridos em um sistema social e, portanto, diferenciar seus níveis de estabilidade e poder de determinação de comportamento.

O conjunto desses processos é responsável por reforçar a capacidade de uma organização escolher, mensurar e controlar a velocidade e o nível que os atores organizacionais deverão adotar normas institucionais (Struckell, *et al.* 2022).

Sob um contexto organizacional, Tolbert e Zucker (1999) definem habitualização como um processo que envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a um problema específico ou conjunto de problemas e a formalização de tais arranjos nas políticas e procedimentos de uma organização específica, ou de um conjunto de organizações, que enfrentam problemas semelhantes ou iguais, não obstante, esses processos resultam em estruturas que podem ser classificadas na fase pré-institucional.

Recentemente, em um estudo sobre o comportamento estratégico de empresas que enfrentam um lento crescimento em tempos de crise e estagnação econômica, Struckerll *et al.* (2022) ressaltam que, nessa fase pré-institucional, alguns membros tratados como atores precoces introduzem e adotam novos conceitos sobre determinadas situações organizacionais e como lidar com elas, outros, receosos de que uma mudança de conceito pode ser simplesmente uma moda, somente consideram esse novo conceito, porém, adotam um posicionamento chamado pelos autores de “esperar para ver”. Um exemplo dado por Struckerll *et al.* (2022) demonstrou que à medida que as iniciativas de diversidade e inclusão tornaram-se mais visíveis, algumas empresas foram líderes em tais esforços enquanto outras mantiveram-se sem mudanças significativas. Embora as primeiras possam ter sentido uma obrigação moral para esse fim, foi possível perceber que seus esforços beneficiaram-nas, aumentando a lealdade de seus empregados e sua capacidade de atrair jovens candidatos com notáveis talentos profissionais.

A objetificação trata-se de um movimento em direção a um *status* mais permanente e generalizado, pois acompanha a difusão da estrutura (Tolbert & Zucker, 1999). Ainda de acordo com Tolbert e Zucker (1999), a objetificação envolve o desenvolvimento de um grau de consenso social entre os tomadores de decisão a respeito do valor de uma estrutura e, com base nesse consenso, uma crescente adoção desta pelas organizações. A difusão de novas estruturas para uma determinada organização irá enfrentar um obstáculo menor do que a criação de uma nova estrutura nessa mesma

organização. No primeiro caso, outras organizações já terão testado a estrutura a ser difundida e, dessa forma, os tomadores de decisão terão uma percepção mais clara sobre a relação custo-benefício que poderá ser percebida por meio de observações do comportamento dessas outras organizações. Assim sendo, quanto mais organizações adotarem a estrutura, maior será a probabilidade de os tomadores de decisões notarem um posicionamento favorável no que tange à relação custo-benefício dela.

Durante a fase de objetificação, surge um grau de consenso social sobre o valor da inovação que se baseia nos resultados de usos alheios e de esforços de atores organizacionais que defendem determinados argumentos teóricos convincentes (Boivin, Brummans & Barker, 2017). Dessa forma, nessa fase, a busca pela legitimidade impulsiona a institucionalização da inovação e é liderada por atores organizacionais articulados que defendem a inovação e são responsáveis pelas primeiras ações inovadoras, além de desempenharem um papel significativo na formação de sua identidade dentro de um campo de ação maior.

Ainda sobre a objetificação, Tolbert e Zucker (1999) explicam que tomadores de decisão, sujeitos a um grau de incerteza a respeito do resultado de suas escolhas, usarão informações obtidas por meio da observação das escolhas de outras organizações, bem como suas próprias avaliações e, assim, se subsidiarão de informações que facilitarão tomar a melhor decisão. Nessas condições, quanto mais difundida uma determinada escolha torna-se, maior será a probabilidade de os indivíduos enxergarem-na como uma escolha ótima. Ao identificar organizações que enfrentam determinado problema, é possível obter-se uma avaliação positiva de uma estrutura de solução apropriada, realizar o processo de teorização e ainda identificar quais fatos poderão contribuir com e essa estrutura por meio de legitimidade cognitiva geral e normativa. Estruturas que realizam a objetificação e tornam-se difundidas podem ser descritas como estando no estágio de semi-institucionalização.

No que tange à sedimentação, Tolbert e Zucker (1999) definem-na como institucionalização plena, tratando-se de um processo que repousa fundamentalmente na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, na sua sobrevivência por meio de gerações de membros da organização. A identificação de fatores que afetam a extensão da difusão e a manutenção por longo prazo de uma estrutura é, portanto, a chave para compreensão do processo de sedimentação. A completa institucionalização de uma estrutura provavelmente dependerá dos efeitos conjuntos de resistência relativamente baixa de grupos opostos a ela, apoio cultural contínuo e promoção por grupos de defesa

e correlação positiva com resultados desejados. A Figura 1 ilustra um resumo da análise do processo de institucionalização e das forças causais que são relevantes em diferentes pontos desse processo.

Percebe-se, na Figura 1, que a habitualização é causada por forças como mudanças tecnológicas, legislativas e pressões do mercado que impulsionam uma inovação. A fase de objetificação é caracterizada por formalização de procedimentos e políticas organizacionais por meio de monitoramento e teorização. Por fim, a sedimentação trata-se da completa institucionalização em que os procedimentos e políticas organizacionais tornam-se rotineiros, apresentando repercussão em grupos específicos.

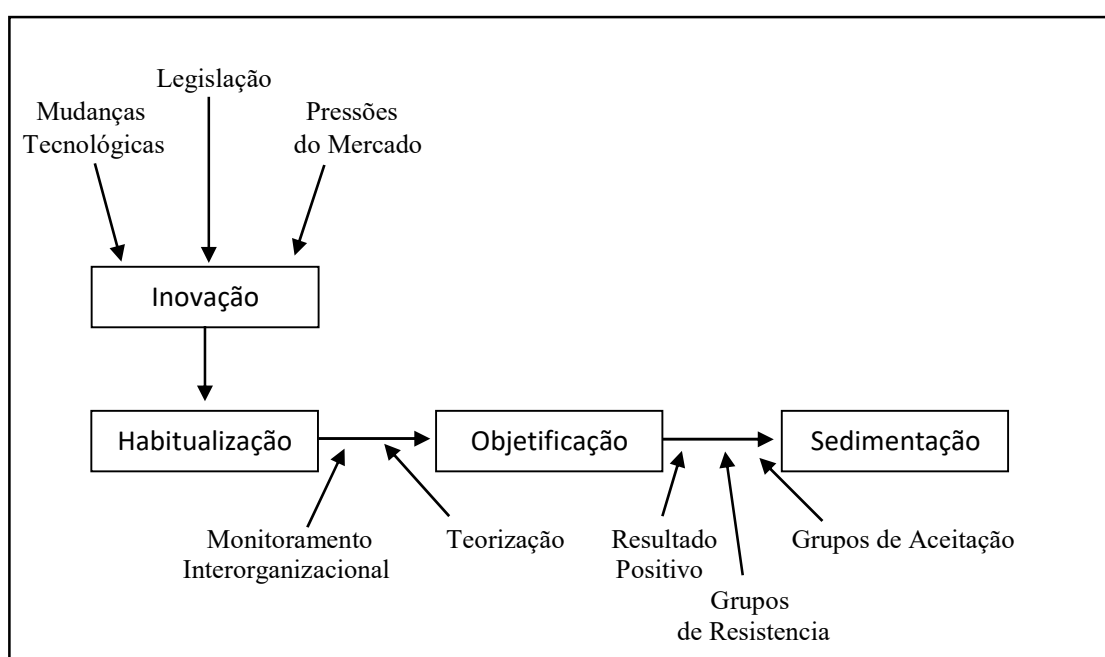


Figura 1 – Componentes do processo de institucionalização
Fonte: adaptado de Tolbert e Zucker (1999)

Recentemente, em um estudo sobre tecnologias de informação e comunicação utilizado no sistema de aconselhamento agrícola, Gouroubera *et al.* (2022) demonstraram que, após haver um consenso sobre o valor de uma nova prática organizacional que tenha apresentado bons resultados, o padrão comportamental torna-se permanente e infundido entre as partes interessadas e alguns atores organizacionais começam a defender a legitimidade dessa prática. Com isso, ocorre a sedimentação dela, fazendo com que persista ao longo do tempo, ocasionando, assim, o surgimento de grupos de interesse que poderão posicionar-se a favor ou contra essa nova prática e grupos de defesa que irão se esforçar em demonstrar constantemente os efeitos positivos da sua

adoção. Nessa fase, é apresentada uma baixa resistência em relação a adoção da inovação. A fase de sedimentação é caracterizada pela aceitação das inovações por quase todos na organização, sendo também a fase em que ocorre a disseminação de comportamentos institucionalizados, mesmo entre organizações. Conquanto, como destacado no mesmo estudo, a institucionalização é um processo dinâmico e, com o tempo, a instituição poderá apresentar mudanças em suas práticas organizacionais, podendo ocorrer até a desinstitucionalização de alguma destas, pois o que é aceito hoje poderá tornar-se não praticado ou até mesmo obsoleto e substituído por soluções alternativas no amanhã (Gouroubera *et al.*, 2022).

Em uma análise sobre a implantação do orçamento base zero sob uma perspectiva da teoria institucional, em uma empresa de Santa Catarina, Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) identificaram que, para ocorrer uma mudança eficaz e uma completa institucionalização desse recurso da contabilidade gerencial na empresa, foi necessário que os gestores considerassem aspectos do ambiente institucional como tempo exigido para realização do orçamento, a quantidade de pessoas envolvidas, incentivos, padronização de procedimentos e treinamentos de pessoal.

Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) ainda demonstraram que o processo de institucionalização do orçamento base zero foi influenciado por forças de mercado, necessidades de mudanças tecnológicas, teorização de processos e o embate entre o grupo de pessoas que possui interesse na adoção do artefato e o grupo de pessoas que apresenta resistência a essa mudança organizacional. Dessa forma, pôde-se perceber, conforme os estudos de Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016), a importância de os gestores compreenderem, com clareza, a estrutura organizacional e considerarem fatores particulares dela para tornar possível o alcance da total institucionalização do orçamento base zero.

A análise de uma mudança organizacional precisa estar atentar aos fatores que influenciam essa mudança. O processo de mudança organizacional é motivado por um conjunto particular de pressões externas e internas às organizações, cada qual com a sua intensidade. A teoria institucional considera que essas pressões estão ligadas diretamente à aceitação de procedimentos socialmente institucionalizados, ademais, a completa institucionalização de procedimentos em uma organização fará com que ela esteja dotada de uma legitimidade perante o ambiente em que atua, fator que pode ser relevante na obtenção de recursos necessários à sua sobrevivência (Angonese & Lavarda, 2017).

Nos estágios iniciais de inovação ou mudanças organizacionais, as entidades apresentam uma diversidade considerável em termos de abordagem e forma, todavia, uma vez que o campo organizacional, ou seja, organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida na vida institucional, torne-se bem estabelecido, haverá um impulso inexorável em direção à homogeneização (Dimaggio & Powell, 1983).

Santana, Mário e Sediya (2009) apresentam que a teoria institucional é eficazmente utilizada para examinar a relação de mútua influência entre organizações, os setores organizacionais e as estruturas normativas e culturais e a ação das organizações, incorporando, em suas proposições, a ideia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações.

A teoria institucional passou a ser tipificada como uma abordagem focada em interpretar a construção social da realidade organizacional, visando explicar fenômenos organizacionais por meio do entendimento sobre como e por que estruturas e processos organizacionais tornam-se institucionalizados e suas consequências nos resultados organizacionais (Santana, Mário & Sediya, 2009). Uma vantagem de compreender o processo de institucionalização é o aumento da previsibilidade das ações organizacionais, situação que poupa tempo, esforço e pressões psicológicas dos agentes.

A estrutura de um campo organizacional não pode ser determinada *a priori*, mas precisa de definições baseadas em investigações empíricas. Para compreender o campo organizacional, é preciso considerar que ele existe somente na medida em que pode ser definido institucionalmente, não obstante, o processo de definição institucional consiste em compreender o aumento na amplitude da interação entre as organizações inseridas no campo, o surgimento de estruturas de dominação e determinação de padrões de coalizões interorganizacionais claramente definidos, assim como o desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes de um determinado grupo de organizações de que eles estão envolvidos em um negócio em comum (Dimaggio & Powell, 1983).

No decorrer do tempo, as organizações poderão redefinir suas metas, desenvolver novas práticas, utilizar novas tecnologias e ainda novas organizações poderão entrar no campo organizacional. No entanto, a longo prazo, a tendência é de que os atores organizacionais responsáveis por tomar decisões construam em torno de si mesmos um ambiente que limite as suas habilidades no sentido de continuar inovando e prosseguindo com mudanças em períodos posteriores. Assim, as organizações podem tentar mudar constantemente, mas, além de certo ponto na estruturação de um campo organizacional,

o efeito agregado de mudança individual diminui a diversidade desse campo, fazendo com que ele passe a ter uma estrutura homogênea (Dimaggio & Powell, 1983).

Questionando o motivo de haver uma homogeneidade surpreendente de formas e práticas organizacionais, Dimaggio e Powell (1983) procuraram explicar essa por meio de conceituação do isomorfismo, que, segundo eles, constitui um processo que força uma unidade, em uma população, a assemelhar-se a outras que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais.

Durante o desenvolvimento de estratégias em uma entidade, é comum haver a imitação de práticas concorrentes proeminentes, logo, empresas que atuam em um mesmo ramo de atividade poderão assumir posturas similares em relação a situações específicas, buscando, assim, maior segurança frente a incertezas mercadológicas, fator que poderá limitar ações inovadoras, mantendo-se, assim, soluções tradicionais reconhecidas como legítimas, devido ao seu sucesso apresentado em situações anteriores quando foram utilizadas por uma ou mais organizações específicas (Carvalho, Garzaro, de Larmônica Freire, & Urdan, 2019).

Em um estudo realizado em escritórios de contabilidade do estado do Paraná, Colla (2021) identificou que, quando as organizações possuem uma incerteza a respeito do que precisam fazer em determinada circunstância, elas buscam identificar outras organizações como ponto de referência e, conseqüentemente, tendem a imitar o que estas fizeram em situações semelhantes, logo, quando uma organização adota esse procedimento de imitação de outras, ela espera ser bem-sucedida na realização de uma determinada atividade. Embora ainda não conheça empiricamente os efeitos dessa decisão, devido ao sucesso anterior percebido na organização de ponta que está sendo imitada, essas ações são tidas como legítimas e, por conseguinte, é presumido que o mesmo sucesso ocorrido na organização de ponta deverá também acontecer na organização que está imitando suas ações.

Dimaggio e Powell (1983), ao tratarem dessa homogeneização das organizações, utilizam o termo isomorfismo institucional para explicá-la. Entendê-lo pode ser uma ferramenta útil para compreender as ações e decisões tomadas na vida organizacional moderna. Dimaggio e Powel (1983) identificaram três mecanismos por meio dos quais ocorrem mudanças isomórficas institucionais, cada um com seus próprios antecedentes. O isomorfismo coercitivo deriva de influências políticas e do problema de legitimidade, o isomorfismo mimético resulta de respostas padronizadas diante de incertezas e o isomorfismo normativo encontra-se associado à profissionalização. Esses três

mecanismos podem misturar-se no contexto empírico, todavia, tendem a derivar de condições diferentes e podem levar a resultados distintos.

No que tange às características do isomorfismo coercitivo, Dimaggio e Powell (1983) explicam que ele resulta tanto de pressões formais quanto de pressões informais exercidas sobre uma determinada organização por outras organizações das quais ela depende, bem como pelas expectativas culturais da sociedade em que atua. Esse mecanismo poderá exercer influências mais enfáticas como mudanças de leis pelo Estado, como também poderá ser mais sutil e menos explícito.

Em um cenário em que hospitais públicos na Indonésia buscavam tornarem-se mais eficazes, eficientes e competitivos em busca de remover o velho estigma de hospitais lentos e perdulários, Djamhuri e Prihatiningtyas (2017) identificaram aspectos de isomorfismo coercitivo exercido pelo Estado indonésio. Segundo as autoras, o Estado criou regulamentos que configuraram a implantação do orçamento baseado no desempenho evidenciando a tentativa de fazer com que os hospitais ganhassem legitimidade, fator que sugere que uma influência exógena tenha ocorrido na forma coercitiva (Djamhuri & Prihatiningtyas, 2017).

Djamhuri e Prihatiningtyas (2017) também afirmam que o isomorfismo coercitivo ocorreu devido a fatores criadores de fortes ligações entre o Estado e os hospitais. Em um estágio posterior às pressões formais e informais exercidas pelo Estado nos hospitais públicos da Indonésia, foi possível verificar um convencimento da diretoria dos hospitais e de toda a equipe envolvida na implementação do orçamento baseado no desempenho a respeito dos benefícios que ele poderia trazer para a instituição. Isso se desenvolveu até o momento em que essa equipe passou a aplicar o orçamento baseado em desempenho, não somente devido à pressão de terceiros, mas decorrente da conscientização interna da organização sobre os benefícios da implantação dessa modalidade orçamentária (Djamhuri & Prihatiningtyas, 2017).

Em se tratando do isomorfismo mimético, Dimaggio e Powell (1983) explicam que sua força propulsora é as incertezas no dia a dia das organizações que as encorajam a imitar outras organizações, tomando-as como modelos a serem seguidos em casos já vivenciados por estas e ainda não experimentados por aquelas. Dimaggio e Powell (1983) enfatizam que há vantagens no comportamento mimético em termos de economia de ações humanas, pois, quando uma organização vê-se frente a um problema com causas ambíguas e soluções pouco nítidas, uma ação mimética pode render uma solução viável e com poucos gastos. De maneira geral, quanto maior o número de empregados ou a

quantidade de clientes atendidos pela organização, maior será a pressão sentida por esta para oferecer os programas e serviços oferecidos por outras organizações semelhantes, assim, tanto uma força de trabalho experiente quanto uma ampla base de clientes poderão impulsionar esse mecanismo isomórfico.

Em um estudo realizado com o objetivo de identificar pressões institucionais que o setor industrial pode exercer em relação a questões que envolvem a divulgação de relatórios de sustentabilidade, Ferrero e Sanches (2017) concluíram que empresas atuantes no setor industrial que enfrentam maior risco socioambiental apresentaram maior nível de divulgação de relatórios de sustentabilidade. Ademais, essas empresas realizaram esse procedimento com o intuito de melhorar a sua reputação e aumentar a sua credibilidade. No entanto, independentemente dessas empresas adotarem a prática de divulgação de relatórios de sustentabilidade como ferramenta de legitimação, foi identificado pelas mesmas autoras que empresas que operam sob forte pressão da indústria em relação a questões de sustentabilidade podem encorajar-se a disseminar informações mais verídicas e seguras em seus relatórios de sustentabilidade. Ao fazê-lo, assemelham-se a empresas-modelo, demonstrando que as informações divulgadas são críveis e transparentes como as emitidas pelo líder do setor, além de mitigar o risco de ser vista com má reputação.

O terceiro mecanismo apresentado por DiMaggio e Powell (1983) é o isomorfismo normativo que deriva, principalmente, da profissionalização. Essa profissionalização recebe apoio da educação formal e da legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas universitários, sendo influenciada pelo crescimento e pela constituição de redes profissionais que perpassam as organizações e por meio das quais novos modelos organizacionais são rapidamente difundidos.

As universidades e as instituições responsáveis por realizar treinamento profissional constituem importantes centros de desenvolvimento de normas organizacionais entre gestores e outros empregados que atuam em diversas áreas dentro de uma organização (DiMaggio & Powell, 1983). Não menos importante, a seleção de pessoal é outro mecanismo estimulador do isomorfismo normativo. Em diversos campos organizacionais, a seleção de pessoal ocorre a partir da contratação de indivíduos que possuem experiência profissional em outras empresas do mesmo ramo de atividade, que tenham recebido treinamento específico de uma área de atuação, havendo, assim, uma exigência de habilidades atreladas a cargos específicos (DiMaggio & Powell, 1983).

Para explorar como os *softwares* de recursos humanos provocam emoções discretas negativas e ainda criam aborrecimentos nos profissionais desse departamento, Kent, Houghton e Licorish (2023) identificam que, no nível institucional, pressões normativas internas e externas são exercidas sobre as organizações no intuito de fazê-las atenderem suas demandas tecnológicas, econômicas, sociais e culturais. Sob um foco específico nas pressões que processos tecnológicos e econômicos sancionados geram nos membros de uma organização, Kent, Houghton e Licorish (2023) mostram que pressões normativas são desenvolvidas a partir da profissionalização, socialização e internalização de práticas organizacionais.

O surgimento de pressões normativas ocorre à medida que os membros de uma organização ou atuantes de uma determinada profissão assumem normas sociais por meio de seus esforços em busca de legitimidade, formal ou informal, e enquadramento em um ambiente socioeconômico (Kent, Houghton & Licorish, 2023).

A legitimidade formal pode decorrer da educação formal desenvolvida dentro das universidades ou associações profissionais e são meios normativos fundamentais para dar o tom de legitimidade dentro de uma determinada profissão. No que tange à legitimidade informal, pode decorrer de pressões normativas que são percebidas a partir de características de personalidade profissional específica, exigida por uma cultura já estabelecida em uma organização, bem como dos sistemas que estão ligados ao desempenho profissional dos empregados atuantes nos setores da organização (Kent, Houghton, & Licorish, 2023).

Do ponto de vista da capacidade organizacional, é importante que os empregados conformem-se com as pressões normativas, pois elas serão um mecanismo que influenciará a qualidade da sobrevivência e o desenvolvimento do relacionamento interpessoal na organização e, caso haja não conformidade com essas pressões normativas, normalmente, verifica-se que os indivíduos discordantes passam a ser considerados como jogadores de outra equipe, ou não seguidores de regras estabelecidas pela organização, de modo que seus comportamentos poderão ser tidos como malignos e prejudiciais à organização por não seguirem suas regras. Dessarte, os indivíduos que estão cientes das pressões normativas internas de uma organização normalmente seguirão suas regras, fazendo com que haja maior sincronicidade entre os setores da organização (Kent, Houghton & Licorish, 2023).

É importante notar que cada um dos processos de isomorfismo institucional poderá ocorrer independentemente de haver evidências de aumento da eficiência

organizacional interna. As organizações percebem que essa similaridade entre elas pode tornar mais fácil seu envolvimento em transações comerciais, pode atrair pessoas focadas em carreiras, ser reconhecidas como legítimas e respeitadas por outras entidades, bem como encaixarem-se em categorias administrativas que definem elegibilidade para reconhecimento de contratos públicos e privados, conquanto, nenhum desses aspectos poderá garantir que as organizações que agem influenciadas pelos aspectos isomórficos terão processos mais eficientes do que as organizações que não agem sob tais aspectos (Dimaggio & Powell, 1983).

Focados na integração entre o sistema de contabilidade gerencial e a tomada de decisão empresarial, Santana, Mário e Sedyama (2009) demonstraram os benefícios de ter-se uma estratégia empresarial conjugada a um adequado sistema de controle gerencial. Corroborando os achados de Dimaggio e Powell (1983), eles afirmam que muitos gestores organizacionais tendem a adotar, de maneira cerimonial, determinados modelos de gestão utilizados em outras organizações consideradas legítimas ou bem sucedidas e, diante disso, apresentam dificuldades em justificar o porquê da escolha de determinado sistema gerencial, qual sua contribuição e importância para a gestão empresarial (Santana, Mário, & Sedyama, 2009). Santana, Mário e Sedyama (2009) consideram relevante analisar, sob a ótica da teoria institucional, a institucionalização de instrumentos gerenciais considerados eficientes para a prática da gestão organizacional, identificando o seu impacto no processo de tomada de decisão.

Nota-se que as pesquisas que buscaram respaldo na teoria institucional para estudar organizações utilizaram individualmente a perspectiva de análise do isomorfismo institucional no intuito de compreender a influência dos fatores isomórficos, identificar a presença desses fatores nos processos organizacionais, investigar evidências de isomorfismo, descrever a presença de isomorfismo na interação entre organizações e o ambiente ou ainda compreender as semelhanças estruturais das entidades (Salvador, Parisi, Peleias, & Guerreiro, 2018; Zambenedetti & Angonese, 2020; Cunha, Santos, & Sobrinho, 2019; Silva, Martignago, Xavier, & Sehnem, 2018; Laera, 2019; Zonatto, Dani, & Domingues, 2018; Backes, Serra, Lima & Scatufo, 2020; Scatufo, Backes, & Maccari, 2017; Freitas, Hocayen-da-Silva, & Segatto, 2013; Neuwiem, 2014).

Outras dessas pesquisas, também individualmente, analisaram o processo de institucionalização de procedimentos gerenciais, abordando respostas organizacionais a pressões socioambientais, descrevendo a interação de elementos envolvidos no processo de implantação, manutenção e evolução da institucionalização de recursos gerenciais,

compreendendo, assim, o nível de institucionalização destes (Dias, 2018; Santana, 2020; Battilana, Leca, & Boxenbaum, 2009; Braga, 2020; Berto, Erdmann, & Uhlman, 2021). Nesta pesquisa, foi dada uma ênfase multiparadigmática da teoria institucional conforme pode ser verificado em seu desenvolvimento.

Algo que pôde ser percebido é a similaridade dos efeitos causados pelo mimetismo e a fase de objetificação no que se refere à difusão de uma estrutura organizacional. Como pôde ser observado nos estudos mencionados, quanto mais difundida uma determinada escolha organizacional torna-se, maior a probabilidade de as organizações e os indivíduos atuantes nelas perceberem-na como uma escolha ótima, independentemente de sua eficácia efetiva e, por conseguinte, menos influentes serão os julgamentos a seu respeito por parte dos tomadores de decisão sobre o valor dessa escolha.

Optou-se pela utilização da teoria institucional porque ela subsidia o entendimento de quais fatores interferem na institucionalização de hábitos pessoais e sociais em uma entidade e como esses hábitos criam rotinas institucionais que desenham padrões de pensamento e ação que são, rotineiramente, adotados por indivíduos ou grupos de pessoas. A utilização da teoria institucional tornou possível a compreensão sobre como a mudança organizacional ocasionada pela acreditação hospitalar influenciou a rotina das pessoas envolvidas no processo orçamentário do hospital,

2.2 Orçamento Hospitalar

O orçamento é um recurso capaz de incentivar uma maior interação entre a alta gerência e outros departamentos de uma organização, facilitando o aumento do fluxo de informação (Toigo, Piccoli & Lavarda, 2016). Uma característica do orçamento é seu uso interativo que pode propiciar um intercâmbio contínuo entre a alta administração e os níveis mais baixos de gestão, envolvendo todas as funções de uma organização a fim de promover um meio de debate, em que se torna possível discutir como lidar com mudanças ambientais e operacionais.

Durante uma análise de fatores inibidores da institucionalização do orçamento como prática gerencial em uma Instituição Federal de Ensino Superior, Junqueira, Caliman, Frezatti e Gonzaga (2018) expuseram que mudanças organizacionais ocorridas na gestão pública exigiram a adoção de práticas gerencias oriundas do setor privado e isso fez com que houvesse uma pressão crescente para que os administradores de entidades

públicas passassem a atuar no intuito de manter ou melhorar a qualidade dos serviços que estão sob sua responsabilidade, tornando a meta de eficiência e eficácia como um foco central nas ações organizacionais. Sob aspectos institucionais foi possível compreender o ambiente organizacional e identificar os fatores inibidores da institucionalização do orçamento como prática gerencial nas organizações e, a partir daí, identificar ações capazes de amenizar ou eliminar fatores de resistência ao uso gerencial do orçamento em instituições públicas para que a institucionalização do orçamento seja possível.

O sistema orçamentário pode ser utilizado para várias finalidades, como planejamento estratégico de curto e longo prazo, planejamento operacional, controle de desempenho, integração entre os fluxos de informação e os processos administrativos, orientação e avaliação do desempenho de indivíduos ou departamentos, dentre outros. Todavia, o orçamento não pode servir a múltiplos propósitos atendendo aos requisitos de eficiência e eficácia de todas suas finalidades em uma só organização, pois acaba gerando conflitos dentro desta (Toigo, Piccoli & Lavarda, 2016).

O orçamento ainda pode ser utilizado como mecanismo de gestão, como forma de autorização de gastos, como um meio de planejamento e controle, como recurso para comunicação de metas e objetivos, como um meio de análise de desempenho, igualmente, como uma maneira de subsidiar a tomada de decisão de gestores (Macinati, 2010). No entanto, a partir do que foi demonstrado por Sola e Bonacim (2015), há uma separação entre atividades de gestão e atividades médicas e isso é causa de conflitos que proporcionam o uso cerimonial do orçamento, criando-se resistências que dificultam o seu uso instrumental e impedem o aproveitamento dos benefícios que traria caso fosse utilizado com todas as suas finalidades. O uso cerimonial do orçamento dificulta a realização de um planejamento que considere aspectos econômicos, perspectivas de crescimento e sazonalidade. Assim, esse planejamento considera exclusivamente dados históricos de gastos e receitas do passado e uma aplicação de índice de expectativa de crescimento sem critérios mais rigorosos para definir valores previstos para o futuro da entidade. O uso cerimonial do orçamento atrapalha a comunicação das metas e dos objetivos empresariais, dificultando a consonância entre os objetivos dos indivíduos e da organização.

Sola e Bonacim (2015) demonstraram que quando os gestores da área clínica foram questionados sobre a consulta do orçamento para a tomada de decisão, somente os gestores que tinham um conhecimento, mesmo que introdutório, sobre as finalidades do orçamento consultavam-no para tomar decisão. Dos cinco gestores consultados, três são

profissionais médicos que afirmaram não ter conhecimento das finalidades do orçamento e que também não participam do planejamento de materiais do setor e, por conseguinte, não consultam o orçamento para a tomada de decisão, apenas utilizam uma planilha eletrônica simples com o objetivo exclusivo de acompanhamento de consumo de material do setor.

Em outro estudo, também foi identificado que gestores clínicos apresentam resistência ao uso do orçamento em hospitais, alegando que esse recurso limita os gastos clínicos, impedindo o desenvolvimento tecnológico, a ampliação da estrutura física do hospital e a contratação de mão de obra, afetando a qualidade dos atendimentos (Santos & Bonacim, 2020).

No que se refere aos sistemas gerenciais, pouco se sabe sobre como são realizados os processos de escolha dos melhores artefatos da contabilidade gerencial a serem aplicados a cada tipo de organização, todavia, percebe-se uma pluralidade, por parte dos gestores, na adoção do orçamento como um instrumento de gerenciamento e controle das atividades organizacionais (Santana, Mário & Sediya, 2009). Seus achados também demonstraram que o orçamento é um recurso capaz de identificar se uma determinada unidade, setor ou área da organização não contribui eficientemente para o alcance dos objetivos organizacionais e, a partir dessa identificação, é facilitada a criação de sistemas de controle capazes de incentivar os indivíduos a atuarem na direção dos objetivos da organização, incluindo a busca criativa de melhores soluções para o crescimento de toda a entidade (Santana, Mário & Sediya, 2009).

Mais recentemente, Luz e Lavarda (2021), focados no exame da influência que o isomorfismo institucional exerce sobre a aceitação do orçamento, destinaram atenção na análise das finalidades desse recurso gerencial e como fatores institucionais repercutem sobre estas.

A teoria institucional auxiliou Luz e Lavarda (2021) a notarem que se os gestores pretendem estimular o uso instrumental do orçamento com finalidades diversas, como comunicação dos objetivos, definição de metas, criação de consciência e motivação, deverão estar atentos também às finalidades de planejamento, estando essas finalidades alinhadas com as estratégias da empresa e, dessa forma, será possível institucionalizar o orçamento, tanto com a finalidade de planejamento, quanto com a finalidade de diálogo de maneira não conflitantes entre si.

O orçamento empresarial ainda é muito utilizado em organizações de diversos portes, talvez pelo fato de que ele exerce uma série de funções, inclusive as mencionadas

anteriormente e por relacionar-se com diversas etapas do processo de gestão. Logo, a teoria institucional contribui para o entendimento da institucionalização e propagação da adoção do orçamento como instrumento no processo de planejamento e controle do desempenho organizacional (Mucci, Frezatti, & Dieng, 2016).

Em um estudo no terceiro setor, Santos (2017), buscando compreender como avaliar a institucionalização do orçamento em uma Instituição de Ensino Superior de caráter religioso, concluiu que é visto como um sistema gerencial que auxilia os gestores no planejamento e acompanhamento das atividades da entidade em um determinado período. Suas análises apontaram aspectos cerimoniais na utilização do orçamento, uma baixa difusão e a existência de forte isomorfismo coercitivo, devido à controladora determinar o seu uso a todas as controladas, fator que pode ter sido responsável pela institucionalização parcialmente bem-sucedida do orçamento (Santos, 2017). Ademais, Santos (2017) demonstra que pesquisas realizadas segundo as vertentes institucionais envolvendo artefatos gerenciais podem trazer resultados significativos no que se refere a esclarecimentos sobre a utilização eficaz das melhores práticas gerenciais.

Um estudo realizado em dois teatros franceses sem fins lucrativos destinou o seu foco à compreensão dos usos heterogêneos do orçamento dentro de diferentes organizações que experimentam complexidade institucional (Amans, Mazars-Chapelon & Villesèque-Dubus, 2015). Os autores constaram que vários fatores situacionais podem atuar como filtros que influenciam as formas como as lógicas moldam o uso do orçamento dentro das organizações (Amans, Mazars-Chapelon & Villesèque-Dubus, 2015). Utilizando a teoria institucional, conseguiram expor como as lógicas institucionais podem ser conectadas por meio da estrutura orçamentária (Amans, Mazars-Chapelon & Villesèque-Dubus, 2015).

Em sua pesquisa, Macinati (2010) realizou um estudo de caso em dois hospitais italianos, verificando a adoção do orçamento na nova gestão pública e a relação deste como um recurso do sistema de contabilidade gerencial, com o estreitamento das relações entre as decisões dos gestores clínicos e os gestores administrativos.

Macinati (2010) verificou que o orçamento foi capaz de influenciar a prática clínica para o alcance dos objetivos organizacionais, aprofundar a compreensão dos impactos da nova gestão pública em organizações complexas como os hospitais públicos e, por fim, ajudar a identificar o caminho a ser seguido para a realização de uma reforma eficaz no setor de saúde. Uma característica relevante encontrada por Macinati (2010), quando realizou a análise documental, foi a normatização do processo orçamentário ter

ocorrido nos dois hospitais, fator responsável por facilitar o exercício da institucionalização do processo orçamentário.

Macinati (2010) também identificou que os dois hospitais sofreram resistência às mudanças, principalmente pela parte clínica, contudo, após a normatização e a formalização de processos orçamentários, essa resistência foi inibida em um dos hospitais, porém o outro manteve um uso cerimonial do orçamento causado pela rejeição do setor clínico sobre as mudanças de rotinas, cujo principal motivo foi que esse setor não se sentiu envolvido no processo orçamentário.

Nota-se que a teoria institucional auxiliou Macinati (2010) a mostrar como os processos contábeis podem ser absorvidos pelos atores-chave e utilizados para fins particulares dentro da organização e ainda forneceu evidências de que os processos de tomada de decisão do setor clínico nos hospitais podem ser moldados para o alcance dos objetivos organizacionais desde que procedimentos institucionais sejam adotados. Em sua sugestão de pesquisa futura, menciona que vale a pena aprofundar a compreensão do desenho e uso do orçamento no ambiente hospitalar, como um meio de aumentar o engajamento dos clínicos nas metas orçamentárias hospitalares, evitando-se o uso cerimonial dele e consequências adversas a longo prazo (Macinati, 2010).

Covaleski e Dirsmith (1983) identificaram que, em um hospital, o uso do orçamento é mais complexo e precisa servir como um dispositivo linguístico e negocial capaz de tornar possível uma comunicação transparente e eficaz entre departamentos especializados na área da saúde e a gestão administrativa, de forma que haja uma conceptualização alargada sobre a funcionalidade desse recurso e um reconhecimento de sua importância não somente como meio de controle, mas também como um produto que administra valores sociais e organiza dispositivos políticos.

No ambiente hospitalar o orçamento também é utilizado como um meio de médicos, enfermeiros e outros profissionais técnicos da saúde comunicarem os problemas enfrentados pelos serviços médicos aos administradores dos hospitais em uma linguagem clara, promovendo integração entre esses departamentos e fazendo com que o orçamento possa ser bem utilizado como uma ferramenta de negociação intra-organizacional (Covaleski & Dirsmith, 1983).

Percebendo a estreita relação entre a conduta médica e a utilização eficiente de recursos organizacionais, concomitantemente a uma visão normativa de que existe um acoplamento entre a informação contábil e a tomada de decisão eficaz, Macinati (2010) demonstrou que, nos anos de 2007 e 2008, já haviam inovações das práticas gerenciais

sendo desenvolvidas em hospitais na Itália que impulsionavam a utilização do orçamento. Todavia, Macinati (2010) identificou que o orçamento estava sendo apontado como um instrumento com propósitos variados. Em alguns casos, ele estava sendo utilizado como um meio de planejamento e controle, em outros, porém, era visto como uma ferramenta de autorização formal para os gerentes gastarem determinadas quantias para o funcionamento do hospital, em outros ainda era tido como uma ferramenta utilizada para influenciar o comportamento dos gerentes e motivar práticas de tomada de decisão financeira sólidas, assim como era utilizado como uma forma de julgar o desempenho dos gerentes e calcular recompensas. Diante dessa situação, a referida autora verificou que o orçamento acabava tendo dois papéis nos hospitais que os utilizavam, o primeiro era o papel articulado, que se trata de sua finalidade oficial, baseada em declarações feitas em manifes orçamentários e outros documentos oficiais, já o segundo era o papel real, que envolve a ação organizacional. Macinati (2010), ademais, identificou uma forte influência no domínio clínico, no que se refere à visão de médicos, enfermeiros e clínicos hospitalares como forma de influenciar a finalidade da utilização do orçamento.

O grande desafio à contabilidade gerencial dos hospitais estudados por Macinati (2010) encontra-se no que diz respeito à aceitação, por parte da gestão clínica quanto à utilização do orçamento como um recurso gerencial. Em sua pesquisa, Macinati (2010) verificou que os clínicos, que eram os profissionais dominantes nos hospitais, cumpriam os seus próprios requisitos profissionais e os seus processos de tomada de decisão não incluíam normalmente avaliações de eficiência gerencial e financeira, sendo que os seus procedimentos de monitoramento e avaliação de eficácia estavam voltados para a prática clínica e centralizados no atendimento de qualidade aos doentes.

Devido à ausência de identificação com os objetivos organizacionais, a introdução do orçamento como recurso da contabilidade gerencial voltado para a moldagem do pensamento econômico foi percebida por alguns clínicos como distante de seus valores e, em alguns casos, até como um ataque direto à profissão médica. A percepção clínica sobre os cuidados da saúde voltados ao paciente pode entrar em conflito com a implementação do orçamento, uma vez que novos ideais e novas técnicas desafiam as suposições compartilhadas dos clínicos, conseqüentemente, importantes fenômenos de resistência à mudança podem ser observados na institucionalização da prática orçamentária em hospitais. Diante desse cenário, para uma institucionalização eficaz do orçamento, os profissionais de contabilidade precisam, primeiramente, considerar o efetivo envolvimento dos clínicos na gestão dos hospitais, em seguida, reconhecer a

necessidade de harmonização dos valores e metas organizacionais com a visão dos gestores clínicos e ainda estruturar um orçamento que seja capaz de alinhar os objetivos clínicos aos organizacionais, pois, dessa forma, facilita-se a institucionalização do orçamento como uma nova prática gerencial (Macinati, 2010).

No Brasil, em um estudo realizado em farmácias com o objetivo de examinar a influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento, Luz e Lavarda (2021) verificaram que, para uma maior aceitação do uso do orçamento por parte dos profissionais atuantes na área da saúde faz-se necessário não só utilizar o orçamento como resposta a pressões institucionais, mas também é necessário dar utilidade às suas finalidades nas atividades cotidianas da organização. Sendo assim, aumentando a ênfase em sua utilidade, pode-se levar a uma melhor aceitação dos envolvidos.

Outro fator relevante percebido por Luz e Lavarda (2021) é que os gestores que pretendem estimular o uso do orçamento em entidades de saúde como um recurso dialógico para comunicação dos objetivos organizacionais, criação de consciência e motivação dos envolvidos, devem atentar em destacar claramente as finalidades de planejamento intrínsecas ao orçamento fazendo com que estas estejam alinhadas com as estratégias da organização, de modo que as finalidades harmonizem-se e não criem conflitos entre si.

Por fim, nota-se que, do ponto de vista gerencial, considerando as particularidades existentes entre as diferentes funções exercidas por profissionais atuantes na gestão (clínica, financeira e contábil) de um hospital, para que possa haver uma implantação efetiva e eficaz de mudanças de procedimentos gerenciais, no caso a adoção do orçamento, torna-se necessário levar em consideração as diferentes funções que ele pode assumir durante sua utilização e a forma de implementação da mudança contábil. Dessa maneira, corroborando o que foi expresso por Macinati (2010), não é somente compreender o sistema contábil em si que será relevante para institucionalizar-se uma prática da contabilidade gerencial, mas, para alcançar-se uma mudança gerencial efetiva e eficaz dentro de um hospital, é necessário considerar a forma como ela é concebida e utilizada por todos que estarão envolvidos com essa nova prática.

2.3 Acreditação Hospitalar

O início da avaliação da qualidade na saúde deu-se no século XX e, segundo Feldman, Gatto e Cunha (2005), em 1951, nos Estados Unidos, foi criada a Comissão Conjunta de Acreditação dos Hospitais a partir da união de um grupo formado pela Associação Médica Americana, a Associação Médica Canadense, o Colégio Americano de Clínicos e a Associação Americana de Hospitais que, em dezembro de 1952, delegou oficialmente o programa de Acreditação chamado *Joint Commission on Accreditation of Hospitals*.

A acreditação hospitalar é um processo voluntário realizado por entidades sem fins lucrativos, responsáveis por avaliarem as organizações hospitalares por meio de uma série de requisitos que envolvem aspectos de segurança do paciente e dos empregados, padrões técnicos e gerenciais, entre outros (Silva & Gonçalves, 2022). Somente após a avaliação da entidade acreditadora, caso o hospital tenha atingido os padrões exigidos por esta, é que ele poderá adquirir a certificação de hospital acreditado.

Ainda segundo Silva e Gonçalves (2022), no Brasil, a busca pela categorização dos hospitais, bem como a avaliação e a definição de padrões mínimos de qualidade teve sua origem e prerrogativa de Órgãos do Estado e somente em 1989, quando a Organização Mundial da Saúde (OMS) deu significativa relevância para a acreditação hospitalar, de modo que esse processo ganhou força. Após esse fato, os estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Paraná buscaram desenvolver a ideia da acreditação hospitalar no Brasil.

Em 1998, foi criado o Consórcio Brasileiro de Acreditação (CBA), que é a representante da *Joint Commission International*. Após um ano, surgiu a Organização Nacional da Acreditação (ONA), uma organização tipicamente nacional, criada depois do lançamento do manual brasileiro de acreditação (Silva & Gonçalves, 2022). Segundo os mesmos autores, elas são as duas principais instituições acreditadoras no Brasil.

Basicamente, a acreditação trata-se de um sistema de avaliação e certificação da qualidade dos serviços de saúde, que é voluntário, feito por escolha da organização de saúde; periódico, pois são feitas avaliações durante todo o período de validade do certificado; e reservado, ou seja, as informações coletadas em cada organização de saúde no processo de avaliação não são divulgadas. Conforme o Manual para Organizações Prestadoras de Serviços de Saúde, a Organização Nacional da Acreditação (ONA, 2021) considera, como principais valores para acreditar-se uma entidade, a transparência em

suas ações, o respeito individual e coletivo, a confidencialidade, o aperfeiçoamento contínuo, o desenvolvimento participativo, a credibilidade e a sustentabilidade como fator de crescimento.

O sucesso da acreditação hospitalar depende do compromisso e da colaboração da entidade como um todo, principalmente, do apoio dos gestores, pois para alcançar-se resultados de qualidade no atendimento ao paciente, o hospital não depende somente das pessoas ligadas diretamente ao processo, mas também de todos os profissionais que atuam nas diversas áreas de atividades desenvolvidas pelo hospital (Xavier, 2014).

Percebe-se que o hospital é um ambiente complexo, onde médicos, enfermeiros, anestesistas e outros profissionais da área da saúde atuam com a finalidade de preservação da vida dos pacientes, juntamente com outros profissionais que atuam em áreas administrativas como o *controller*, o contador, o gestor financeiro entre outros, que estão responsáveis pelo processo de planejamento, organização e controle administrativo e financeiro.

Para que haja um funcionamento eficiente de um hospital como um todo, situação que é exigida pela acreditação hospitalar, além da qualidade dos serviços de saúde, faz-se necessária uma gestão competente, que coordene e controle os recursos da entidade. Tanto para as empresas em geral, como para hospitais, ferramentas de controle gerencial são cada vez mais essenciais à sua gestão, pois, para que haja eficácia administrativa, há a necessidade de utilizar métodos eficientes de planejamento e execução das atividades administrativas, mantendo-se o aperfeiçoamento contínuo e a qualidade do serviço oferecido (Caliman *et al.*, 2016).

Nota-se que a acreditação hospitalar impulsiona as instituições hospitalares a buscarem programas de qualidade com o objetivo de melhorar, continuamente, seus processos, produtos e serviços (Terra & Berssanetti, 2017). Para que essa melhoria contínua possa ocorrer, além da busca pela qualidade dos serviços de saúde, os hospitais também precisarão prover-se de recursos contábeis e administrativos que, segundo Caliman *et al.* (2016), funcionam como instrumentos que auxiliam na sua gestão, em seu controle e planejamento.

Um recurso da contabilidade gerencial que tem sido muito utilizado nas instituições hospitalares é o orçamento, que integra o processo de gerenciamento, representa o plano financeiro e ainda serve como um mecanismo que auxilia o hospital no estabelecimento de metas, exercendo a função de indicador e demonstrando resultados reais por meio de medidas específicas (Caliman, *et al.*, 2016).

Como verificado no Manual da Acreditação Hospitalar, ela exige a atuação de uma área responsável pelo gerenciamento de recursos financeiros, materiais e humanos da entidade. O departamento destinado a essas atividades deverá dispor de um responsável habilitado ou capacitado para gerenciar todo o processo financeiro e orçamentário. Diante disso, a forma como orçamento é utilizado fica atrelada às exigências contidas no manual da acreditação tanto com relação aos processos de planejamento e controle, quanto a capacitação exigida do profissional que exercerá essas responsabilidades.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. De acordo com Marconi e Lakatos (2011), o método trata-se de um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar um objetivo. No caso da pesquisa científica, trata-se de conhecimentos válidos e verdadeiros, sendo que, para alcançar esse objeto é necessário traçar um caminho a ser seguido, detectando erros e subsidiando as decisões do cientista.

3.1 Delineamento da Pesquisa

Cada área de pesquisa possui suas especificidades, logo, isso também se aplica aos estudos da contabilidade. O uso de uma metodologia com enfoque em tipologias de delineamento de pesquisas agrupadas em três categorias são mais aplicáveis a essa área do conhecimento (Beuren & Raupp, 2003). Esse agrupamento é realizado no que se refere aos objetivos, aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

No que concerne aos objetivos, a pesquisa possui o caráter descritivo quando o seu principal objetivo é descrever características de uma determinada população ou fenômeno e o estabelecimento de relações entre as variáveis (Gil, 1999). A pesquisa descritiva desenvolve-se por meio de observação, registro, análise, classificação e interpretação de fatos, de forma que o pesquisador não interfira neles, assim, os fenômenos organizacionais são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador (Andrade, 2002). Considerando essas definições e tendo em vista a proposta da pesquisa ser examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia

a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná, esta pesquisa enquadra-se na tipologia descritiva.

Com relação aos procedimentos, Beuren e Raupp (2003) destacam que, na pesquisa científica, eles referem-se à maneira pela qual o estudo é conduzido e os dados são obtidos. O estudo de caso analisa um ou poucos fatos com profundidade, tendo como objetivo a ser pesquisado o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação (Silva, 2003). Caracteriza-se, principalmente, pelo estudo concentrado em um único caso e é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.

A riqueza das informações detalhadas pelo estudo de caso auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto (Beuren & Raupp, 2003). Para avaliar a existência de aspectos do isomorfismo institucional e sua relação com a maneira como o orçamento é utilizado pelo hospital, assim como identificar o nível de institucionalização do orçamento, foi realizado um estudo de caso único, em que se selecionou pessoas que estão ligadas diretamente à elaboração do orçamento dentro do hospital. Essas pessoas tornaram possível a coleta de dados, permitindo a compreensão e a análise do comportamento dos envolvidos no processo orçamentário.

Em se tratando da abordagem do problema, a pesquisa possui caráter qualitativo. Em vez de uma definição singular da pesquisa qualitativa, Yin (2016) apresenta cinco características que a distinguem, sejam elas: estudar o significado da vida das pessoas nas condições da vida real, representar opiniões e perspectivas dos participantes de um estudo, abranger as condições contextuais em que as pessoas vivem, contribuir com revelações sobre conceitos existentes ou emergentes que podem ajudar a explicar o comportamento social humano e, por fim, esforçar-se por utilizar múltiplas fontes de evidência em vez de basear-se em uma única fonte.

A presente pesquisa busca estudar as condições vivenciadas pelas pessoas envolvidas no processo orçamentário de um hospital acreditado, abrangendo as condições contextuais vivenciadas por elas de maneira que seja possível a representação de suas opiniões e perspectivas, permitindo-se explicar o comportamento dessas pessoas.

3.2 Unidade de Análise

Um elemento importante no estudo de caso é a definição do caso que se pretende pesquisar, que pode ser único ou múltiplos (Yin, 2015). Para que a escolha do caso seja sucedida é importante que o pesquisador possua acesso suficiente aos dados a serem coletados, seja por análise documental, registros, entrevistas ou por observações de campo.

Na escolha da unidade de análise a ser pesquisada, dois passos precisam ser considerados, a definição do caso e a sua delimitação. Na primeira, são necessárias questões de estudo para ajudar a identificar a informação relevante a ser coletada sobre o caso, pois sem elas, o pesquisador seria tentado a cobrir tudo sobre o caso, o que é impossível de fazer, logo, quanto mais um estudo de caso contiver questões específicas, mais ele permanecerá dentro dos limites viáveis (Yin, 2015). Sendo assim, na presente pesquisa, elaborou-se uma questão direcionada especificamente a uma análise da influência que a acreditação hospitalar exerce no uso do orçamento em um hospital filantrópico recentemente acreditado.

Posteriormente à definição do caso, é necessária sua delimitação, sendo assim, se a unidade de análise é uma organização, deve-se definir quais departamentos e pessoas serão incluídas no grupo a ser estudado e quais serão excluídos deste (Yin, 2015). Na presente pesquisa, o grupo estudado foram as pessoas envolvidas diretamente no processo orçamentário do hospital. Não menos importante é a delimitação dos limites específicos de tempo, em que é estimado o começo e o fim proposto para o caso. Delimitar o caso, dessa maneira, ajudará a determinar o escopo da coleta de dados e, particularmente, como estes serão distinguidos a respeito do fenômeno sobre o contexto (Yin, 2015). Neste estudo, o período a ser estudado foi o do início da acreditação hospitalar até os dias atuais.

A unidade de análise é um hospital universitário filantrópico, recentemente, acreditado, situado na cidade de Curitiba, no estado do Paraná, que foi inaugurado no ano de 1958 e, atualmente, é referência no atendimento a traumas, urgências e emergências cirúrgicas. No ano de 2005, o hospital firmou compromisso estratégico com o Sistema Único de Saúde no cumprimento de metas assistenciais, atendimento humanizado, aprendizagem contínua, controle de custos e aperfeiçoamento gerencial.

Atualmente, a entidade visa ser reconhecida como um hospital de referência, identificado pela sua excelência, sentido humanitário e relevância social. Trata-se de uma entidade que possui valores como amor ao trabalho, interculturalidade, espiritualidade,

solidariedade, simplicidade, espírito de família e presença significativa. O hospital apoia a melhoria contínua de seus processos clínicos e administrativos e, pautado nesses princípios, buscou a certificação da acreditação hospitalar, criando-se, assim, um cenário propício para desenvolver-se um estudo de caso com o intuito de verificar se esse procedimento recebe influência de aspectos do isomorfismo institucional que poderão repercutir na forma como o orçamento é utilizado pela entidade e no seu nível de institucionalização.

Para a escolha da entidade foi considerada a vigência da acreditação hospitalar na data da pesquisa. Além disso, foi definido que a entidade precisava ter obtido a acreditação hospitalar recentemente para tornar possível a rastreabilidade e o acesso aos dados que poderão ser úteis para o desenvolvimento da pesquisa.

O questionário e a entrevista foram aplicados a um gestor da área clínica e um gestor da área administrativa, que possuem envolvimento diretamente com o processo orçamentário do hospital. A análise documental foi realizada por meio de uma apreciação do manual da acreditação da entidade com o intuito de identificar normas definidoras de procedimentos a serem adotados, que, possivelmente, exerçam influência no uso do orçamento pela entidade.

3.3 Constructo e desenho de pesquisa

Para atingir o objetivo do estudo, que é examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná, cuja análise foi realizada por meio da verificação de existência, ou não, de aspectos do isomorfismo institucional na prática orçamentária e qual o nível de institucionalização do orçamento e se ele é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pelo hospital, foi definido o constructo da pesquisa.

Como descrito por Beuren e Raupp (2003), trata-se de uma definição operacional que visa identificar o elo entre os conceitos e as observações, visto que atribui significado a uma variável, especificando as atividades ou operações necessárias para medi-la. A observação de um conjunto de variáveis busca classificar um conceito que apresenta aspectos discerníveis em um objeto de estudo passível de mensuração.

Quanto aos aspectos do isomorfismo institucional, foram considerados os conceitos de DiMaggio e Powell (1983), divididos em coercitivo, mimético e normativo. No que se refere ao uso cerimonial ou instrumental do orçamento, foram considerados os conceitos de Meyer e Rowan (1977). Tratando-se do nível de institucionalização do orçamento no hospital, foram utilizados os pressupostos de Tolbert e Zucker (1999), divididos em habitualização, objetificação e sedimentação. Tais conceitos foram utilizados, visando-se compreender como a acreditação hospitalar influencia a adoção e a manutenção do orçamento pelo hospital. A Tabela 1 apresenta o constructo de pesquisa, com as definições das variáveis e os estudos que utilizaram a mesma definição deste estudo.

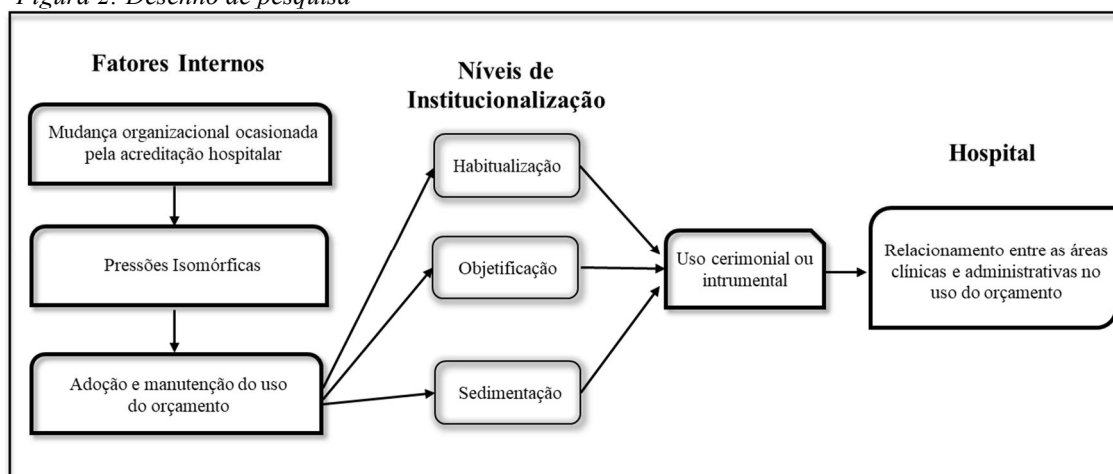
Tabela 1: Constructo de pesquisa

Constructo	Variáveis	Definições	Mensuração	Estudos Anteriores
Isomorfismo Institucional	Coercitivo	Processo de homogeneização proveniente de pressões formais e informais exercidas por influências políticas de outras organizações das quais dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam (DiMaggio & Powell, 1983).	Escala Likert de 5 pontos em que 1 representa o menor grau de intensidade 5 a maior grau de intensidade	(DiMaggio & Powell, 1983); (Angonese & Lavarda, 2017); (Carvalho, <i>et al.</i> , 2019); (Colla, 2021); (Djamhuri & Prihatiningtyas, 2017); (Ferrero & Sanches, 2016); (Kent, Houghton, & Licorish, 2023);
	Mimético	Processo de homogeneização, causado por tecnologias insuficientemente compreendidas, metas ambíguas ou incerteza no ambiente, no qual as organizações tomam outras organizações como modelo imitando suas práticas (DiMaggio & Powell, 1983).		
	Normativo	Processo de homogeneização decorrente da profissionalização dos agentes da organização que sofrem os mesmos tipos de pressão e tendem a se assemelharem (DiMaggio & Powell, 1983).		
Uso do Orçamento	Cerimonial	O uso cerimonial ocorre devido a valores simbólicos associados a mitos, ritos, hábitos e outros arquétipos incorporados por costumes pelas organizações (Meyer & Rowan, 1977).	Escala Likert de 5 pontos em que 1 significa Nada Útil e 5 significa Muito Útil	(Meyer & Rowan, 1977) (Toigo, Piccoli, & Lavarda, 2016); (Covaleski & Dirsmith, 1983); (Macinati, 2010); (Luz & Lavarda, 2021); (Russo, 2015)
	Instrumental	O uso instrumental é oriundo de valores instrumentalmente		

		garantidos de uma aplicação sistemática do conhecimento direcionado para resolução de problemas (Russo, 2015).		
Níveis de Institucionalização	Habitualização	O desenvolvimento de comportamentos padronizados na resolução de problemas (Tolbert & Zucker, 1999)	Escala Likert de 5 pontos em que 1 representa o menor grau de intensidade 5 a maior grau de intensidade	(Tolbert & Zucker, 1999); (Struckell, <i>et al.</i> , 2022); (Boivin, Brummans, & Barker, 2017); (Gouroubera, et al., 2022);
	Objetificação	Trata-se do desenvolvimento de significados sociais gerais e compartilhados (Tolbert & Zucker, 1999)		
	Sedimentação	Refere-se refere à continuidade histórica dos significados atribuídos a ação habitual. (Tolbert & Zucker) 1999		

Simultaneamente com o constructo, foi elaborado o desenho de pesquisa, que se trata de um plano de ação ou uma estratégia criados para a obtenção das informações desejadas (Sampieri, Collado, & Lucio, 2013).

Figura 2: Desenho de pesquisa



Nota-se, no desenho da pesquisa, que a mudança organizacional ocasionada pela acreditação hospitalar é seguida de pressões isomórficas que influenciam a adoção e a manutenção do uso do orçamento pela entidade. Essa influência repercute no nível de institucionalização. Esses fatores irão teorizar a maneira de uso do orçamento, tornando mais claro quais são as suas finalidades aos gestores e aperfeiçoando o relacionamento entre as áreas clínicas e administrativa do hospital.

3.4 Instrumentos de Pesquisa

Neste estudo, foi utilizado como instrumento de pesquisa um questionário, que, segundo Gil (1999), trata-se de uma técnica de investigação composta por um número específico de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo, como objetivo, o conhecimento de suas opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas e situações vivenciadas.

O questionário é estruturado por blocos, relacionados ao constructo da pesquisa e visa cumprir o objetivo do estudo. O primeiro bloco foi composto por perguntas que identificam o perfil do respondente. Na definição das características solicitadas, foram buscados estudos na área de acreditação hospitalar e orçamento. No que tange às características do respondente foi solicitado seu nível de instrução, sua área de formação, seu cargo, o tempo de atuação na entidade acreditada, se há participação direta dele na elaboração do orçamento e, por fim, há quanto tempo o respondente participa da elaboração do orçamento.

No segundo bloco, foram elaboradas questões que visaram identificar o nível de institucionalização do orçamento e foram baseadas nos estudos de Tolbert e Zucker (1999). Para compreender esse nível, foram utilizadas questões dos estudos de Xavier (2014) e Dias (2018), que foram adaptadas ao contexto desta pesquisa. A divisão foi realizada considerando a inovação, as políticas e os procedimentos, a teorização, a disseminação e o consenso social, a continuidade da estrutura, a resistência de grupos e, finalmente, os resultados obtidos com a utilização do orçamento na entidade.

Para mensuração das respostas, foi adotada a escala *Likert* de 5 pontos, na qual 1 refere-se ao menor grau de concordância com o enunciado da questão e 5 refere-se ao maior grau de concordância. Essa escala foi utilizada devido à sua facilidade de aplicação e mensuração.

Tendo em vista a preocupação com uma medida flexível e equilibrada na definição de pontos foi escolhida a escala de 5 pontos, pois ela é suficiente para deixar claro o nível de opinião e visão do respondente a respeito do que está sendo questionado. Esse método apresenta uma estrutura suficiente para medir o que este estudo pretende, por conseguir disponibilizar para o respondente opções de resposta que apresentam um nível de discordância total ou parcial, de neutralidade ou de concordância total ou parcial com o que está sendo abordado pelo questionário.

Na sequência, o bloco 3 possui, como objetivo, a captação das características do isomorfismo institucional que influenciam a utilização do orçamento pelas entidades estudadas a partir dos pressupostos de Dimaggio e Powell (1983). As perguntas basearam-se no estudo de Luz (2019). No isomorfismo coercitivo, buscou-se verificar a influência da acreditação hospitalar na adoção de práticas orçamentárias. No isomorfismo mimético, verificou-se a participação de outras entidades na definição da estrutura atual do orçamento utilizada pela entidade e, por último, no isomorfismo normativo, buscou-se identificar a participação da acreditação hospitalar na exigência ou no incentivo à capacitação dos usuários do orçamento no desenvolvimento de seu aprendizado sobre a utilidade dele.

Para mensuração das respostas também se optou-se pela escala *Likert* de 5 pontos, em que 1 não há nenhuma intensidade na influência da acreditação hospitalar sobre aspectos estruturais do orçamento e 5 há maior grau de intensidade desta. A justificativa da escolha por essa escala foi a mesma do bloco dois.

Finalmente, o último bloco visou captar a visão dos gestores da área da saúde sobre a maneira de utilização do orçamento e confronta-la com a visão dos gestores administrativos no intuito de verificar uniformidade ou heterogeneidade dessas visões. As questões foram elaboradas a partir dos estudos de Dias (2018) e adaptadas para refletir a visão sobre a utilidade e a maneira de utilização do orçamento ao invés da auditoria interna que foi o escopo de seu trabalho.

Optou-se pela escala *Likert* de 5 pontos, sendo que 1 refere-se a nenhuma utilidade do orçamento no que tange aos aspectos mencionados nas questões e 5, o orçamento é muito útil no que se refere a estes. A justificativa de escolha por essa escala é a mesma dos blocos dois e três.

Com o intuito de validar o questionário, ele passou por pesquisadores da área para que fosse possível haver contribuições quanto à sua estrutura. Posteriormente, ele foi encaminhado ao comitê de ética do hospital e, somente após a sua aprovação, foi encaminhado ao comitê de ética da Universidade Estadual de Maringá para análise e homologação.

A entrevista foi realizada com o diretor executivo que atua há 15 anos no hospital, possui Pós-Doutorado em Contabilidade com trabalhos de custos e efetividade, envolvendo a área administrativa e assistencial. O questionário foi aplicado ao gerente de enfermagem que atua há 2 anos no hospital e possui pós-graduação em enfermagem.

Tanto o entrevistado quanto o respondente do questionário possuem participação direta no processo orçamentário.

Para a realização da entrevista, foi necessário um tempo de trinta e cinco minutos e cinquenta e sete segundos. Para a aplicação do questionário, inicialmente, ocorreu uma conversa informal com o gerente de enfermagem via telefone e, em seguida, o questionário lhe foi enviado via *whatsapp*, que, após respondido, foi recebido também via *whatsapp*.

A Tabela 2 apresenta o instrumento de pesquisa dividido em três blocos ligados ao constructo da pesquisa, as questões com suas respectivas variáveis, a escala de mensuração de cada bloco e seus respectivos estudos base. O questionário completo é apresentado no Apêndice A.

Tabela 2. Instrumento de pesquisa

Blocos	Objetivo	Variáveis	Questões	Estudo Base
Bloco 2	a) Identificar o nível de institucionalização da prática orçamentária nas entidades estudadas	Habitualização	Visão do orçamento como algo novo Políticas e Procedimentos Problemas e impactos organizacionais	(Tolbert & Zucker, 1999); (Xavier, 2014); (Dias, 2018)
		Objetificação	Reuniões para esclarecimentos Discussões ou questionamentos Benefícios Tomada de decisão	
		Sedimentação	Risco de descontinuidade Atendimento de necessidades Resistência de grupos Resultados esperados Melhoria de processos	
Bloco 3	b) Verificar a influência da acreditação hospitalar, sob aspectos do isomorfismo institucional, no uso do orçamento.	Isomorfismo Coercitivo	Influências da Acreditação Exigências da Acreditação	(Dimaggio & Powell, 1983); (Luz, 2019)
		Isomorfismo Mimético	Inspiração na definição de práticas Influência externa	
		Isomorfismo Normativo	Entidades profissionais Continuidade de aprendizado	
Bloco 4	c) identificar a visão dos gestores sobre utilização do orçamento.	Planejamento	Planejamento e estratégias	
	d) Compreender se o orçamento está sendo utilizado de maneira cerimonial ou instrumental.	Utilidade do Orçamento	Alocação de recursos Atribuição de Responsabilidades Comunicação de Objetivos Incentivo na interação entre departamentos Avaliação de desempenho	(Meyer & Rowan, 1977); (Dias, 2018)

Outro instrumento de pesquisa utilizado é a entrevista, que, segundo Beuren e Raupp (2003), trata-se de um instrumento útil para coletar dados necessários à obtenção

de respostas para a questão estudada. Tendo em vista o objetivo de compreender aspectos comportamentais de pessoas envolvidas no processo de acreditação hospitalar e verificar como essa influenciou aquelas, considerando o que afirmam os autores, esse instrumento de pesquisa proporciona um contato face a face e, devido a isso, é mais indicado para a compreensão dos sentimentos das pessoas, suas crenças e expectativas sobre uma determinada situação presente e futura.

No presente estudo, foi realizada a entrevista semiestruturada, que é um instrumento capaz de permitir maior interação e conhecimento das realidades dos informantes (Marconi & Lakatos 2011). Trata-se de uma entrevista que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em uma teoria de interesse da pesquisa, e que, em seguida, adicionam-se interrogativas, fruto de novas dúvidas que surgem no transcorrer da entrevista. Dessa forma, o informante, seguindo espontaneamente sua linha de pensamento e suas experiências cotidianas, influencia o direcionamento do conteúdo da pesquisa (Beuren & Raupp, 2003).

Por fim, foi realizada uma análise de documento. Esse recurso utilizado na coleta de evidências é útil e precisa ser realizado cuidadosamente. Não se deve considerar os documentos como registros literais dos eventos ocorridos, mas efetuar uma interpretação que corrobore e aumente a evidência das outras fontes de coleta de dados (Yin, 2015). Um alerta importante mencionado pelo autor é que, ao revisar qualquer documento, é importante entender que ele foi redigido com alguma finalidade específica e para algum público específico que não os do estudo de caso realizado, sendo assim, o pesquisador precisar estar atento para não desorientar tendenciosamente a sua análise e manter uma imparcialidade durante o processo de análise dos dados.

Nesta pesquisa, optou-se por analisar o manual da acreditação dos hospitais e verificar aspectos que dizem respeito aos procedimentos exigidos no que tange à utilização do orçamento, bem como se o que consta no manual está sendo considerado na prática pelos envolvidos no processo orçamentário.

Escolheu-se a utilização desses três instrumentos de pesquisa no intuito de obter maior nível de fidedignidade da medida das opiniões dos respondentes (Cozby, 2003). Esse procedimento foi adotado com o objetivo de realizar uma triangulação de fontes, em que fosse possível abranger a máxima amplitude na descrição, explicação e compreensão do fato estudado (Marconi & Lakatos, 2011).

Na sequência da apresentação do instrumento de pesquisa, traz-se o protocolo da pesquisa.

3.5 Protocolo

O protocolo é essencial em um estudo de caso, pois se destina a orientar o pesquisador na realização da coleta de dados e ajuda a aumentar a confiabilidade da pesquisa. Nele, são necessárias quatro seções, a primeira trata-se de uma visão geral do estudo de caso, a segunda refere-se aos procedimentos de coleta de dados, a terceira apresenta as questões de coleta de dados e a última trata-se de um guia para o relatório do estudo de caso (Yin, 2015).

A elaboração do protocolo mantém o alvo sobre o tópico pesquisado, força o pesquisador a antecipar possíveis problemas, incluindo a maneira como os relatórios do estudo de caso devem ser completados, assim como favorece a qualidade e a eficiência da coleta de dados (Yin, 2015). O protocolo contendo as quatro seções mencionadas por Yin (2015) encontra-se no Apêndice A e foi adaptado à estrutura do instrumento utilizado anteriormente no estudo de Silva (2017).

3.6 Procedimentos Éticos

Tendo em vista que a pesquisa proporcionará um inter-relacionamento intelectual entre pessoas, ressalta-se a relevância dos procedimentos éticos envolvidos no desenvolvimento do estudo.

Um fator a ser considerado para o desenvolvimento de uma pesquisa é o custo-benefício desta. No presente estudo, não há riscos de danos físicos ou psicológicos, pois a coleta de dados foi realizada com consentimento informado pleno e sem engodo, não ocasionando, assim, estresse físico ou psicológico aos participantes (Cozby, 2003). Nos benefícios da pesquisa incluem-se os ganhos diretos do participante por meio de ganho educacional e a aquisição de conhecimento para o tratamento de um problema na gestão orçamentária. Além disso, outros benefícios da pesquisa referem-se à contribuição científica da investigação, os esclarecimentos sobre descobertas a respeito do assunto e os benefícios educacionais para futuros pesquisadores do tema. No cumprimento dos procedimentos éticos, caso fosse solicitado pelo participante, seria mantido o anonimato e o sigilo sobre informações definidas por ele.

Outra preocupação ética da pesquisa foi sua aprovação institucional. Inicialmente, a pesquisa foi submetida ao comitê de ética do hospital, onde foi disponibilizado o projeto com esclarecimentos sobre o objetivo, os propósitos e o direito de recusa ou interrupção da pesquisa a qualquer momento, caso solicitado pelo participante. Em seguida, após aprovação do comitê de ética do hospital, o projeto foi submetido ao comitê de ética da Universidade Estadual de Maringá sob o Certificado de Apresentação de Apreciação Ética (CAAE) número 79672824.7.0000.0104. Somente após a aprovação das duas instituições é que foi dada a continuidade na coleta de dados por meio dos instrumentos de pesquisa.

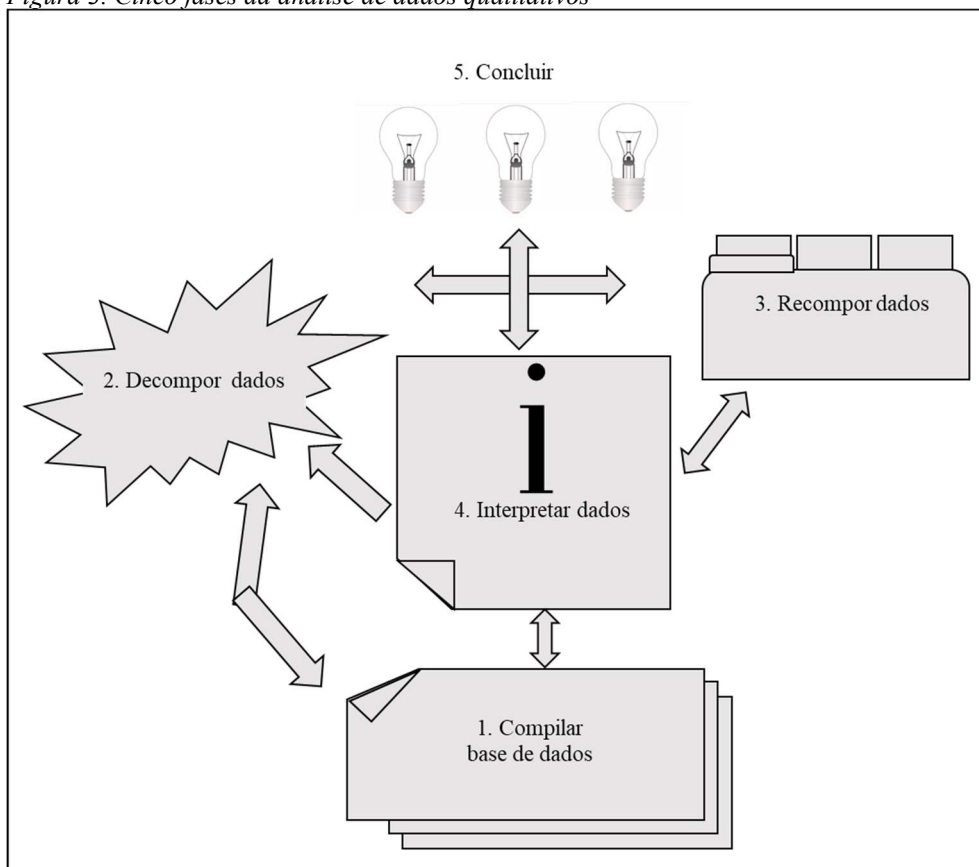
3.7 Análise de Dados

Uma análise de dados qualitativos inicia-se com a coleta de dados que, em seguida, são processados por meio de procedimentos analíticos até que sejam criteriosamente transformados em uma informação clara, compreensível, confiável e original (Gibbs, 2009). Basicamente, o processo de análise de dados em uma pesquisa qualitativa envolve duas atividades. Primeiro, é necessário desenvolver uma consciência dos tipos de dados que podem ser examinados e como eles podem ser descritos e explicados, em seguida, faz-se necessário desenvolver uma série de atividades práticas adequadas aos tipos de dados e às grandes quantidades deles que devem ser examinadas (Gibbs, 2009). Tendo em vista essas duas atividades, no que tange à primeira, esta pesquisa definiu que os tipos de dados a serem coletados são os que apresentam evidências sobre como a acreditação hospitalar influencia o uso do orçamento nos dois hospitais, objeto do estudo. No que se refere à segunda atividade, todos os procedimentos foram descritos pormenorizadamente a seguir.

Após a coleta de dados realizada por meio dos instrumentos utilizados no estudo, faz-se necessária a aplicação de um critério sistemático, cuidadoso, metódico e ordenado para a organização e interpretação desses dados. Para isso, foi utilizado o método de análise de dados qualitativos apresentado por Yin (2016). Esse método é dividido em cinco fases, em que são realizadas a compilação da base de dados, a decomposição dos dados, a recomposição destes, a sua interpretação e, por fim, uma conclusão do significado encontrado na pesquisa, conforme elucidado na Figura 3. Nota-se, na figura, que ela representa um ciclo completo de cinco fases, em que as setas indicam a sequência

entre elas e as setas bidirecionais significam que se pode oscilar entre as duas fases, consequentemente, a figura como um todo sugere como a análise tende a ocorrer de uma maneira não linear (Yin, 2016).

Figura 3. Cinco fases da análise de dados qualitativos



Fonte: adaptado de Yin (2016)

Um resumo dos procedimentos realizados no estudo durante a aplicação desse método destacado por Yin (2016) é demonstrado na Figura 4.

Figura 4. Procedimentos das cinco fases de análise de dados

Fases	Procedimentos
Compilação	Ordenação dos dados obtidos em conteúdos transcritos nos memorandos, nas notas de campo, na análise documental, nas respostas dos questionários e nas entrevistas, com o intuito de identificar fatores ocasionados pelas mudanças organizacionais que possivelmente influenciam o uso do orçamento, desenvolvendo-se maior familiaridade com os dados originais.
Decomposição	Decomposição em fragmentos ou elementos menores dos dados compilados com atribuição de códigos de classificação da natureza da informação obtida pela coleta de dados, geração de categorias e definição de suas propriedades.
Recomposição	Reorganização dos fragmentos ou elementos dos dados em grupamentos e sequências diferentes das que poderiam estar presentes nas notas originais. Utilização de codificação axial e seletiva, sendo que, na primeira, as categorias são sistematicamente desenvolvidas e ligadas a subcategorias e, na segunda, é realizado um procedimento de integração e refinamento das categorias.
Interpretação	Ordenação dos resultados obtidos pelo desenvolvimento das fases anteriores, de forma a tornar possível a definição de palavras e conceitos capazes de relatar o significado da pesquisa. Utilização da interpretação descritiva sobre características da vida cotidiana das pessoas envolvidas no processo orçamentário, retratando-se eventos e ações dentro do contexto organizacional, visando identificar, compreender e descrever como as mudanças organizacionais ocasionadas pela acreditação hospitalar podem influenciar a utilização do orçamento nos hospitais estudados.
Conclusão	Captação do significado do estudo por meio de declaração abrangente de um conjunto mais amplo de ideias. Extração de conclusões de todo o estudo e verificação de sua relação com as interpretações da quarta fase e, a partir desta, com as outras três fases do método.

Fonte: adaptado de Yin (2016)

Como descrito na Figura 4, a análise de dados qualitativos ocorre em cinco fases, sendo que a primeira é uma base de dados formal, exigindo-se uma organização dos dados originais. A segunda fase envolve um procedimento de codificação formal. A terceira fase é menos mecânica e auxilia a identificar padrões emergentes. Na quarta e na quinta fase, os resultados são colocados em ordem, criando-se palavras e conceitos certos para relatar ao mundo o significado da pesquisa.

3.8 Limitações do Estudo

A pesquisa qualitativa deriva do desejo de estudar o significado dos eventos da vida real, representar a opinião e perspectivas das pessoas que estão sendo estudadas, bem como abranger as condições contextuais que as pessoas vivem e contribuir com revelações que podem explicar o comportamento social humano, utilizando múltiplas fontes de evidência, em vez de basear-se em uma única fonte. Tal objetivo não pode ignorar o fato de que os significados dos participantes, se estudados e relatados por um

pesquisador, inevitavelmente incluirá um segundo conjunto de significado para os mesmos eventos, ou seja, aquele do pesquisador (Yin, 2016).

As diferenças nos sistemas de valor permeiam os próprios processos de pensamentos afetando o modo como a pesquisa qualitativa é conduzida e relatada. Consequentemente, a tarefa aparentemente natural de fazer uma descrição torna-se uma questão interpretativa. O processo descritivo não pode abarcar plenamente todos os eventos possíveis que poderiam ter sido observados em um ambiente de estudo (Yin, 2016).

Outra limitação encontrada na aplicação de entrevistas é que, durante uma conversa, as pessoas hesitam, enfatizam palavras e sílabas, sobrepõem sua fala a de outras e levantam e abaixam o volume e o tom para dar sentido ao que estão dizendo. Esses fenômenos podem ocasionar má interpretação de algum pronunciamento do entrevistado, fazendo com que haja um mal entendimento sobre o que foi dito, não se atingindo, assim, a precisão desejada na interpretação do que foi exposto pelo entrevistado (Gibbs, 2009).

Observa-se também uma limitação na restrição imposta pelas entidades no que se refere à disponibilização de documentos a serem analisados. É natural que uma entidade apresente receio e seja conservadora na limitação sobre quais documentos disponibilizar para realização de pesquisa científica a ser realizada por uma pessoa de fora da entidade.

Durante o estudo do Hospital Alpha, o intuito era realizar entrevista com todas as pessoas e departamentos envolvidos no processo orçamentário, no entanto, foi permitido acesso a somente uma pessoa do departamento administrativo, o diretor executivo, e uma pessoa da área clínica, o gerente de enfermagem. Apesar de ambos estarem envolvidos no processo orçamentário, a conversa com mais pessoas envolvidas nesse processo, ocupantes de outros cargos, poderia trazer mais informações a serem analisadas neste estudo.

Outra expectativa durante realização desta pesquisa era a visita *in loco* para verificar o ambiente, ter acesso a documentos, visualizar algum orçamento de um período recente e poder registrar tudo o que fosse sentido e percebido durante a visita. No entanto, por determinação da entidade, foi possível somente a realização de uma entrevista on-line com o diretor executivo e a aplicação, após uma conversa telefônica breve e informal, de um questionário ao gerente de enfermagem.

4 **Análise dos Resultados**

É importante entender algumas características da entidade estudada antes de discorrer sobre os resultados da pesquisa. A entidade pesquisada é o Hospital Universitário Alpha, que faz parte do Grupo Marista que se refere a uma entidade idealizada por Marcelino Champagnat há mais de 200 anos na França. O objetivo era levar formação religiosa e acadêmica a crianças e jovens em situação de vulnerabilidade social.

Atualmente, o Hospital Universitário Alpha, de caráter filantrópico, orientado por princípios éticos, cristãos e maristas, tem por missão atuar na área da saúde, com excelência na prestação de serviços à comunidade e contínuo desenvolvimento do ensino e pesquisa. Sua visão concentra-se em ser reconhecido como uma referência, identificado pela excelência, sentido humanitário e relevância social.

O hospital possui um total de duzentos e seis leitos para atendimento aos usuários do Sistema Único de Saúde, sendo oito unidades de internação com cento e sessenta e sete leitos, três unidades de terapia intensiva (UTI) com vinte e nove leitos e mais uma unidade de cuidados críticos no pronto socorro com dez leitos. Todas as unidades de internação do hospital contam com equipe médica e de enfermagem vinte e quatro horas por dia, além de uma equipe multiprofissional composta por fisioterapeutas, fonoaudiólogos, psicólogos, nutricionistas e assistentes sociais qualificados para prestar atendimento ao paciente, sempre focados em conforto e segurança dos pacientes durante todo o período de internação.

O hospital é especializado no atendimento de pacientes críticos e de alta complexidade, prestando serviços de maneira integrada e humanizada. Nas unidades de terapia intensiva, são realizados tratamentos médicos que necessitam de equipamentos que têm função de ajudar a equipe da UTI a monitorar e detectar qualquer alteração do estado clínico do paciente e tomar as providências adequadas.

Na unidade de pronto socorro, os pacientes são acolhidos, avaliados e classificados por meio de um modelo de estratificação de risco que segue recomendações mundiais, em que se classifica, escolhe e separa os pacientes em cinco níveis de risco e prioridade. Dessa forma, a triagem é realizada com o objetivo de identificar as situações de maior gravidade e que necessitam intervenção de suporte à vida imediatamente, priorizando esses atendimentos.

O hospital ainda possui um laboratório de imunogenética, que foi criado em 1996, com o objetivo de garantir o suporte necessário aos transplantes renais realizados no hospital, bem como os procedimentos feitos em todo o estado do Paraná. Desde sua criação, o laboratório vem atendendo um total de vinte equipes transplantadoras de rim, pâncreas, coração, pulmão e medula óssea, atuando na avaliação imunológica do paciente nas fases pré-transplantes e pós-transplantes.

O laboratório também realiza o treinamento de estagiários na formação profissional da área de Histocompatibilidade para Transplantes de Órgãos e atende ao programa de tutoria do Ministério da Saúde para os laboratórios iniciantes e aqueles que necessitam de atualização. Hoje, o laboratório conta com 29 funcionários, entre eles, biólogos, bioquímicos, biomédicos e químicos, dos quais três são especialistas em Histocompatibilidade para Transplantes de Órgãos pela Associação Brasileira de Histocompatibilidade e Imunogenética, e outros seis profissionais são qualificados pelos padrões da Associação Americana de Histocompatibilidade e Imunogenética e pela Federação Europeia de Imunogenética como *High Technicians*.

Atualmente, o corpo clínico do hospital conta com vinte e seis anestesiológicos (12 mulheres e 14 homens), quatro angiorradiologistas (1 mulher e 3 homens), vinte e quatro cardiologistas (14 mulheres e 10 homens), trinta e oito cirurgiões (17 mulheres e 21 homens), quarenta e quatro especialistas em clínica médica (23 mulheres e 21 homens), seis coloproctologistas (3 mulheres e 3 homens), três atuantes na área de endoscopia (1 mulher e 2 homens), dois infectologistas (2 homens), doze pessoas responsáveis pela medicina intensiva (6 mulheres e 6 homens), sete especialistas em nefrologia (3 mulheres e 4 homens), doze neurocirurgiões (2 mulheres e 10 homens), onze neurofisiologistas (5 mulheres e 6 homens), dez oftalmologistas (4 mulheres e 6 homens), trinta e quatro ortopedistas (5 mulheres e 29 homens), vinte e nove especialistas em otorrinolaringologia (9 mulheres e 20 homens), dez radiologistas (4 mulheres e 6 homens) e dez urologistas (1 mulher e 9 homens).

Sua diretoria é composta por um responsável técnico da área médica, uma pessoa responsável pela direção clínica, uma gerência de operações de saúde, uma gerência de planejamento financeiro, uma gerência assistencial, uma gerência da qualidade, um diretor executivo e a coordenação da qualidade.

No ano de 2012, o Hospital Universitário Alpha passou por uma mudança de governança corporativa que influenciou toda a sua estrutura clínica e administrativa. Somente após nove anos dessa mudança corporativa é que o hospital dedicou atenção à

acreditação hospitalar. Desde dezembro de 2022, ele está acreditado com a certificação da Organização Nacional de Acreditação (ONA), nível 1, que se trata de uma certificação para instituições que atendem aos critérios de segurança do paciente em todas as áreas de atividade, incluindo aspectos estruturais e assistenciais.

Percebeu-se, durante a entrevista, que a mudança citada foi acompanhada pelo conselho de administração do hospital e por conselheiros independentes, trazendo aprimoramentos na área administrativa como a criação de uma área específica para o planejamento financeiro, que se tornou responsável por cuidar da elaboração e execução orçamentária. Também foi criada a área de controladoria, que ficou responsável por monitorar a execução orçamentária, fazer projeções anuais e ainda realizar os *forecast*, que são as revisões e os ajustes no orçamento realizados durante o ano.

A mesma mudança também trouxe aprimoramentos da área clínica. Essa área, tendo como responsabilidade o cuidado com os métodos de segurança do ambiente e do paciente, passou a fazer parte de maneira mais integrada da elaboração e execução orçamentária.

Foi autorizada a participação somente de dois respondentes para a presente pesquisa. Após contato com o Hospital, sua diretoria autorizou a participação de somente uma pessoa da área administrativa, no caso o diretor executivo, e uma pessoa da área clínica, que foi o gerente de enfermagem. Durante a entrevista com o diretor executivo, foi possível verificar que ele encontra-se envolvido com a prática orçamentária do hospital desde o seu início. Além de ter participação direta na implantação do orçamento no hospital, ele também esteve presente no processo de acreditação e ainda se encontra envolvido tanto no processo orçamentário quanto na continuidade da acreditação, o que reforça a validade e a confiabilidade dos dados coletados.

O gerente de enfermagem acompanhou desde o início o processo da acreditação hospitalar e possui participação direta no processo orçamentário a menos tempo que o diretor executivo. Percebe-se que os dois respondentes possuem as características dos participantes exigidas pela pesquisa, pois se encontram diretamente ligados ao processo de acreditação desde seu início e, atualmente, ao processo orçamentário.

Durante a análise dos dados, nota-se convergência das respostas entre os dois participantes, concordância nos aspectos ressaltados sobre a influência da acreditação no processo orçamentário e ainda consentimento sobre as características isomórficas, o nível de institucionalização e a forma de utilização do orçamento, na atualidade, pela entidade, o que reforça a validade e a confiabilidade dos dados coletados. Tendo em vista os

objetivos da pesquisa e as características mencionadas anteriormente, a participação dos dois respondentes foi suficiente para coleta e análise dos dados pesquisados e mesmo que não tenham sido autorizados outros contatos, eles não seriam necessários para o desenvolvimento da pesquisa.

Tendo em vista que o objetivo da pesquisa é examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba, no estado do Paraná, os dados foram analisados considerando aspectos relacionados ao nível de institucionalização do orçamento, ao isomorfismo do processo orçamentário e sua forma de utilização. A realização da entrevista e a aplicação de um questionário tiveram o intuito de cruzar as respostas obtidas por responsáveis de áreas distintas, no caso administrativa e clínica da entidade, para fortalecer os achados da pesquisa.

Em atendimento aos critérios da análise de dados apresentados por Yin (2016), destacados no item 3.7 deste trabalho, inicialmente, os dados foram coletados por meio de uma entrevista, a aplicação de um questionário e a análise documental. Após a obtenção dos referidos dados, eles foram compilados considerando o perfil pessoal do respondente, aspectos do nível de institucionalização do orçamento, do isomorfismo apresentado por esse processo, das mudanças oriundas de decisões gerenciais, dos acontecimentos históricos vivenciados pelo hospital e, por último, da maneira de utilização do orçamento pela entidade.

Com relação à decomposição e à recomposição dos dados, notou-se uma recursividade no cumprimento dessas etapas. Finalmente, após uma análise mais minuciosa dos resultados apresentados pelos dados coletados, decidiu-se recompô-los considerando-se os resultados de maneira sintetizada, como sugerido por Yin (2016). Assim, foi definida a codificação dos dados, considerando-se aspectos relacionados ao nível de institucionalização, ao isomorfismo do processo orçamentário e da acreditação hospitalar, bem como a maneira como o hospital utiliza o orçamento. Essa estrutura obtida após a decomposição e a recomposição dos dados definiu a estrutura dos subtópicos seguintes, em que foram apresentadas as interpretações e conclusões obtidas pela análise dos dados que passaram por cada uma das etapas.

4.1 Análise do nível de institucionalização do orçamento

Uma mudança organizacional é um processo complexo e dinâmico que se manifesta por esforços adaptativos de diversas ordens e intensidade, inclusive as modificações mais radicais que alteram estruturas e aspectos substanciais do comportamento das pessoas envolvidas no trabalho de uma entidade (Santos, Nunes & Tolfo, 2021).

Na área da saúde, a ocorrência de mudanças organizacionais como evolução de procedimentos médicos, aprimoramento da apuração dos custos de assistência à saúde, enfrentamento de escassez de recursos, aumento da parcela populacional que utiliza os serviços de saúde do Sistema Único de Saúde, demanda por aumento de recursos investidos em serviços clínicos e uma gestão mais profissionalizada, exigem por parte dos diretores uma capacidade para tomarem decisões eficazes que estão atreladas a resolver as referidas exigências de maneira menos onerosa e mais eficiente (Santos, Nunes & Tolfo, 2021).

Durante a entrevista, realizada com o diretor executivo do hospital, percebeu-se que uma grande mudança na estrutura física, operacional e administrativa na entidade deu-se devido a uma mudança de governança corporativa ocorrida há 12 anos. Essa mudança trouxe aprimoramentos de procedimentos clínicos e administrativos. Nas palavras do entrevistado:

A gente é uma empresa filantrópica, então a gente tem uma questão muito forte de conformidade, o grande *driver* que levou a estruturação dos procedimentos clínicos, administrativos, orçamentários e de controladoria foi minha implementação há 12 anos atrás de uma política de *compliance* e governança. Foi ela que foi o grande gatilho para a melhoria de todos os processos. Foi a governança ter mudado da empresa que fez com que a gente investisse em auditoria, controladoria, execução orçamentária e, inclusive, também, em relação à parte da acreditação, porque a acreditação nada mais é do que eu ter uma série de requisitos de controle de qualidade e segurança que tenho de reportar pro meu controlador, pro meu sócio, pro dono da empresa em relação aos processos assistenciais e administrativos.

Considerando o foco desta pesquisa, serão enfatizados somente os procedimentos administrativos que propulsionaram a utilização do orçamento pela entidade.

No cenário vivenciado por hospitais, o estudo de Silva (2017) apresentado no início deste trabalho, já demonstrou que, para um hospital fornecer serviços de qualidade,

é necessário um envolvimento da entidade como um todo e não somente de departamentos relacionados aos serviços médicos oferecidos pelos hospitais.

Mamédio (2014) também demonstrou que a busca pela qualidade exige uma integração entre as áreas médica, tecnológica, administrativa, econômica e assistencial, fazendo com que se desenvolva uma visão mais ampla e multidisciplinar dos responsáveis pela tomada de decisão nos hospitais. Essa integração interdepartamental ocorreu no Hospital Alpha antes da acreditação hospitalar. Nota-se, na fala do entrevistado destacada na passagem anterior, que, durante a implementação de uma política de *compliance* e governança ocorrida há doze anos, a entidade estruturou procedimentos clínicos, administrativos, de controle e auditoria que repercutiram em todo o Hospital. Esse procedimento estipulou critérios de conformidade para ações das áreas clínica e administrativa, exigiu reuniões interdepartamentais e mudou o processo de tomada de decisão, inclusive, repercutindo sobre decisões envolvendo o direcionamento dos gastos orçamentários anuais do hospital.

Outro fato percebido recentemente em um estudo de Ferreira, Slavov, Parisi e Russo (2023), mencionado no início deste trabalho, é que eles verificaram uma mudança organizacional ocorrida com um processo de implantação da automação contábil. Os autores alertaram que o nível de automação das informações contábeis pode não estar relacionado apenas com a tecnologia aplicada aos sistemas, mas com fatores institucionais, como ações dos agentes da organização, traduzidos em hábitos e rotinas.

Da mesma forma, no Hospital Alpha, foi possível verificar que, durante o processo de mudança corporativa, foram enfrentadas dificuldades orçamentárias que desafiaram a inovação tecnológica e a ampliação em investimentos, principalmente na área clínica, pois se exigia padrões de conformidade no que se refere à segurança do ambiente, dos profissionais e dos pacientes que necessitavam de gastos, quando, muitas vezes, não havia disponibilidade financeira imediata. Entretanto, devido ao fato de os gestores estarem convencidos da necessidade de mudança naquela época, processos e procedimentos foram sendo redefinidos, gastos foram sendo gradativamente redirecionados, tanto clínicos como administrativos e, gradualmente, as ações dos envolvidos em todo o processo de mudança foram se tornando hábitos e rotinas no dia a dia da instituição.

Na adoção do processo orçamentário pelo hospital, observou-se que foram vivenciadas as três etapas de institucionalização destacadas por Tolbert e Zucker (1999). A habitualização foi notada pela geração de arranjos estruturais como solução de problemas organizacionais vivenciados pela entidade 12 anos antes. A objetificação foi

identificada no desenvolvimento do consentimento social entre os responsáveis pela utilização do orçamento, considerando a nova estrutura organizacional. A última fase, a sedimentação, foi percebida pela total institucionalização da utilização do orçamento e pela participação das pessoas envolvidas no processo orçamentário de maneira rotineira e contínua. Nessa fase, notou-se a disseminação completa dos procedimentos orçamentários exigidos pela nova estrutura administrativa do hospital.

Notou-se, nas respostas dos dois participantes, que o orçamento não é visto como algo novo pela entidade, e suas políticas e procedimentos já estão padronizados e normatizados. Atualmente, a sua elaboração e a análise é realizada pelos departamentos clínicos e administrativos, sendo que ainda recebe um acompanhamento por parte da diretoria financeira. Nas palavras do diretor executivo:

O processo aqui é muito bem estruturado e muito bem acompanhado pelo conselho de administração, por conselheiros independentes inclusive, (...) então a gente tem hoje toda uma área de planejamento financeiro que cuida de toda parte de orçamento e execução orçamentária e a gente tem uma área de controladoria muito forte que monitoriza a execução do orçamento e faz projeções ao longo do ano, os *forecast*, (...) aqui no hospital a gente está mais relacionado a execução orçamentária e a elaboração do orçamento, e a diretoria financeira corporativa tem uma área de controladoria e planejamento que faz uma dupla checagem sobre as informações que estão transitando de *report*. Então a mudança de governança fez a gente ter efetivamente um mecanismo de execução e um de controle garantindo o *accountability* e a transparência.

O orçamento é feito de forma planejada e seguindo as regras de uma estrutura de governança do grupo Marista, que é composto por várias entidades. Na entidade mãe, chamada assim pelo entrevistado, o orçamento é elaborado num período que vai desde agosto até novembro de cada ano. Após a elaboração, ele é encaminhado para a área de planejamento financeiro do hospital, que fica responsável por sua revisão e pela execução orçamentária. Na revisão, são realizadas reuniões com responsáveis das áreas clínicas e administrativas para tratar da estrutura orçamentária do período de doze meses e, durante o ano, o setor de controladoria fica responsável por monitorar e controlar a execução orçamentária.

No intuito de manter a flexibilidade no uso do orçamento, são realizados de dois a três *forecast* de projeção e execução orçamentária no ano. Eles são realizados rotineiramente entre abril e maio e agosto e setembro, todavia, caso seja necessário, é

feito um *forecast* extraordinário por volta de julho. Eles acontecem por meio de reuniões que envolvem responsáveis da área clínica e administrativa.

Um fato que pôde ser notado durante a entrevista é que o orçamento é utilizado efetivamente pela entidade e, conforme mencionado pelo diretor executivo durante a entrevista e corroborado pela resposta do gerente de enfermagem, a descontinuidade do orçamento é algo impossível.

Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) demonstraram que, nos estudos de contabilidade gerencial, a discussão de interesse está voltada a uma análise da influência do ambiente institucional na adoção, manutenção e/ou abandono de artefatos do sistema de controle gerencial. Como expresso anteriormente, os autores estudaram sobre a implantação do orçamento base zero em uma empresa de Santa Catarina e identificaram que, para ocorrer uma mudança eficaz e uma completa institucionalização desse recurso da contabilidade gerencial na empresa, foi necessário que os gestores considerassem aspectos do ambiente institucional como tempo exigido para realização do orçamento, a quantidade de pessoas envolvidas, incentivos, padronização de procedimentos e treinamentos de pessoal.

No Hospital Alpha, não foi diferente, como foi possível perceber nas repostas dos participantes. Durante a mudança corporativa, os gestores levaram em conta prazos que deveriam ser estipulados para a entrega do orçamento à área de planejamento financeiro, períodos que o orçamento deveria ser revisado durante o ano, condições para que a revisão fosse realizada ou não, quais pessoas e departamentos deveriam estar presentes nas reuniões que tratariam sobre a revisão e realizariam a execução orçamentária.

Os gestores padronizaram procedimentos a serem cumpridos pelos responsáveis pelo processo orçamentário e definiram a equipe necessária para recebimento do orçamento enviado pelo Grupo Marista. Eles também definiram os departamentos que realizariam a elaboração e a execução orçamentária e ainda as áreas que seriam responsáveis pelo monitoramento e controle dessa execução, além dos prazos que deveriam ser cumpridos por essas mesmas áreas.

Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016), ademais, demonstraram que o processo de institucionalização do orçamento base zero foi influenciado por forças de mercado, necessidades de mudanças tecnológicas, teorização de processos e a defesa do grupo que possui interesse na adoção do artefato em contrapartida à resistência por parte de alguns colaboradores sobre a mudança organizacional.

No Hospital Alpha, não se verificou resistência por parte dos envolvidos no processo orçamentário, tanto na área clínica como na área administrativa. Contudo, forças de mercado como a origem de recursos deficitária do Sistema Único de Saúde, as exigências de segurança, conforto e confiança no profissional da área clínica cada vez maiores por parte dos pacientes, além das necessidades de mudanças como a implementação de uma política de governança, a reestruturação de controles internos, a definição de políticas de segurança no processo assistencial e a definição de uma jornada de estrutura orçamentária e financeira influenciaram o processo de institucionalização do orçamento no hospital.

Também foi possível identificar um grau de teorização de processos a respeito do uso do orçamento no hospital. A partir do que foi mencionado pelos respondentes, com a mudança corporativa, a instituição incentivou seus funcionários a participarem de cursos e treinamentos externos e proporcionou reuniões. Nessas oportunidades, foram realizados esclarecimentos sobre aspectos clínicos e administrativos do hospital, inclusive sobre a maneira de funcionamento do processo orçamentário, os benefícios de sua utilização e a finalidade do orçamento na instituição.

Ainda sobre a teorização definida por Tolbert e Zucker (1999), em resposta a uma questão sobre a motivação que a acreditação hospitalar exerceu sobre interações interdepartamentais como reuniões, discussões ou questionamentos no que se refere a esclarecimentos sobre as características da finalidade e da utilização do orçamento, o diretor executivo respondeu que “não, foi ao contrário, na verdade, a governança institucional é que fez com que a gente efetivamente provocasse a qualidade operacional e administrativa, aumentando a integração entre os departamentos, para que a acreditação nos trouxesse mais eficiência operacional além da eficiência do cuidado e segurança”. A mudança na governança corporativa ocorrida há 12 anos é que provocou uma revisão de todos os processos das partes operacionais e administrativas, não tendo sido a acreditação hospitalar.

Essa mudança corporativa, por meio de uma formalização de regras que regulamentaram processos da estrutura operacional e administrativa, impulsionou o hospital a focar em melhorias da qualidade operacional e de seus processos, de maneira que a entidade destinasse maior ênfase à eficiência e à qualidade de suas atividades clínicas e administrativas. Notou-se que essa ênfase foi o que propulsionou a formalização dos processos orçamentários e definiu suas regras de elaboração, acompanhamento e controle de sua utilização.

Em sua pesquisa, Castanheira, Luporino e de Souza (2013) destacaram a relevância do aperfeiçoamento das técnicas de gestão financeira e da definição das regras de utilização do orçamento para subsidiar o processo de tomada de decisões dos gestores em hospitais. Corroborando seus achados, nesta pesquisa, verificou-se que, com a formalização e teorização mencionadas nos parágrafos anteriores, por meio da definição das regras de utilização do orçamento e esclarecimentos de sua finalidade, os gestores puderam organizar e implementar, de maneira mais eficaz, os recursos organizacionais e ainda se subsidiaram de informações orçamentárias tempestivas e revisadas durante o ano para sua tomada de decisão.

A mudança corporativa definiu práticas e normas do processo orçamentário que se tornaram parte integrante da rotina do hospital e, juntamente com essas mudanças, vieram a preocupação com maior eficiência e qualidade de todos os processos executados pelo hospital em seu dia a dia. Nas palavras do entrevistado:

A implementação de uma política de governança e *compliance* fez com que a gente verificasse toda a nossa estrutura de controles internos, as políticas e (...) o processo assistencial, que é o nosso chão de fábrica. Com essa mudança, então, a gente implementa toda uma jornada de estrutura orçamentária e financeira e toda uma jornada assistencial que, para uma indústria, é a ISO (*International Organization for Standardization*) e, para mim, é a ONA (Organização Nacional da Acreditação)”.

Somente após oito anos dessa mudança corporativa é que o hospital destinou atenção à obtenção da acreditação hospitalar. Sendo assim, o que determinou a utilização do orçamento pelo hospital não foi diretamente a acreditação, mas a mudança corporativa ocorrida anteriormente. Mesmo a acreditação hospitalar não sendo a causa inicial da teorização do processo orçamentário, como verificado na resposta do diretor executivo e do gerente de enfermagem, atualmente, a acreditação influencia em um grau relevante a realização de reuniões interdepartamentais com o intuito de aprimoramento desse processo e reforço da conscientização de sua importância para o hospital.

Diferentemente do que foi encontrado por Uyar e Kuzey (2016), que verificaram que pequenas e médias empresas turcas não estão suficientemente conscientes da importância dos orçamentos e que os sócios de empresa familiar preferem preparar o orçamento sozinhos ao invés de delegar aos funcionários essa responsabilidade devido à falta de confiança nestes, no Hospital Alpha, notou-se uma distribuição de

responsabilidades, uma conscientização da importância da mudança corporativa, por conseguinte, da implantação do orçamento e, posteriormente, da acreditação hospitalar e a criação de departamentos específicos que ficaram responsáveis pela elaboração e pelo controle do processo orçamentário.

Percebe-se, por fim, que a mudança corporativa ocorrida no hospital foi responsável pelo cumprimento dos três níveis de institucionalização do orçamento destacados por Tolbert e Zucker (1999). Com base na entrevista, foi possível notar que, inicialmente, o orçamento foi se tornando uma prática rotineira no hospital e, durante esse processo, foram sendo definidas regras e padronizações da estrutura orçamentária, sendo que, por último, hoje em dia, as atividades exigidas pela prática orçamentária tornaram-se parte da cultura organizacional do hospital. Conforme destacado pelo entrevistado, o orçamento hoje é um instrumento fundamental tanto para o planejamento quanto para a administração de seus recursos financeiros. Segundo ele:

O orçamento que carrega a política de investimentos do hospital, a formação bruta de capital fixo, (...) quanto mais eu tenho disponível e mais eu tenho retorno sobre esse investimento, isso faz com que eu tenha maior tração e maior capacidade de investimento, então a peça orçamentária está intimamente ligada às decisões da diretoria, então a execução orçamentária é que mostra se eu tenho mais gasolina para queimar ou não, então ela é absolutamente reconhecida e fundamental para nossas decisões.

Durante a análise do questionário, percebeu-se semelhança desse ponto de vista por parte do gerente de enfermagem, pois ele confirmou que a implantação do orçamento criou novos procedimentos e novas políticas gerenciais também na área clínica. Ele ainda confirmou que, na atualidade, os benefícios desse recurso da contabilidade gerencial é reconhecido em alto grau pelos gestores dessa área e, em sua opinião, o orçamento subsidia e melhora a tomada de decisão de seu departamento e da entidade como um todo.

4.2 Análise de aspectos isomórficos do orçamento

Na abordagem do isomorfismo institucional de processos organizacionais, é preciso entender que as organizações existem em contextos sociais nos quais as regras de comportamento adequado são definidas não necessariamente pela racionalidade

econômica, mas por mitos prevalecentes de condutas que se tornam tão cognitivamente incorporados ao dia a dia das entidades que chegam a influenciar pressupostos gerenciais de eficiência, eficácia e racionalidade. Diante disso, o comportamento humano nas organizações está atrelado a normas compartilhadas entre as pessoas, que, uma vez institucionalizadas, assumem um papel de regra de conduta em toda a entidade (Oliveira Junior, 2021).

Na utilização do orçamento pelo hospital, identificou-se características das três modalidades de isomorfismo institucional em situações diferentes. No momento da implantação do orçamento, a entidade vivenciou uma época de mudança corporativa, que exerceu o isomorfismo normativo, pois os departamentos de controladoria e gestão financeira basearam-se em regras dos pronunciamentos contábeis para definir procedimentos a serem adotados pela entidade. Nessa mesma época, devido a essa mudança, surgiram incertezas administrativas que fizeram com que os gestores recorressem a consultas de outras entidades, que já haviam vivenciado essa realidade administrativa, para verificar a respeito de procedimentos orçamentários, ocorrendo, assim, o isomorfismo mimético. A mudança corporativa ocasionou o surgimento de departamentos específicos, tanto para a elaboração quanto para o acompanhamento e o controle do processo, que recorreram a normas contábeis, identificando, assim, o isomorfismo normativo no processo.

Nove anos após essa mudança corporativa, o hospital destinou seu foco à obtenção da acreditação hospitalar. Nessa época, foram identificadas características das três modalidades de isomorfismo exercidas por circunstâncias diferentes. A acreditação exerceu isomorfismo coercitivo tanto na exigência de continuidade da utilização do orçamento quanto na mudança de visão da natureza das contas orçadas durante o exercício, fazendo com que a entidade passasse a investir mais em segurança dos espaços físicos, dos empregados e na contratação de pessoas com maior capacidade técnica nas áreas clínicas, conforme destacado pelo entrevistado:

A acreditação hospitalar, digamos assim, ela trouxe mais elementos no processo orçamentário, principalmente onde que eu tinha que investir (...) principalmente em segurança das instalações e da equipe, e também em relação ao dimensionamento da equipe, então, ela foi um processo crítico para subsidiar e pra refinar a minha qualidade de tomada de decisão. Ela determinou pra onde eu tinha que investir os meus recursos, assim, precisei melhorar e otimizar a minha capacidade em relação à contratação de mais funcionários, por exemplo, para uma determinada área, ou a minha política de investimentos

para segurança de pessoas e das instalações por exemplo (...) digamos que, como a acreditação tinha auditoria, isso teve de ser feito em tempo real em relação ao processo de assistência clínica.

Algumas das exigências da acreditação despertaram incertezas nos responsáveis pela utilização do orçamento, fazendo com que eles recorressem a entidades associadas à Associação Nacional dos Hospitais Privados (ANAH) para compreender como essas entidades reagiram a determinadas situações e, a partir daí, poderem decidir o que fazer diante dessa circunstância para que o orçamento pudesse atender as exigências da acreditação e ainda fosse utilizado com eficácia. Nota-se, pois, o isomorfismo mimético nessa fase. O entrevistado destaca:

Olha, é, a gente tem os nossos *benchmarking*, então, a gente faz parte hoje de uma associação chamada ANAH, que é a Associação Nacional dos Hospitais Privados, então, ali a gente faz *benchmarking* com as cinquenta maiores entidades hospitalares do Brasil, que têm os maiores índices de qualidade, então, o Sírion Libanes, o Einstein, o Mãe de Deus, (...) então, a gente tem ali uma série de hospitais que, direto, a gente está trocando informações. Isso é constante, (...) até hoje que a gente compara nossos indicadores e trocamos informações. Fazer parte dessa associação fornece uma abertura muito grande pra gente.

Aspectos positivos dessa relação entre organizações semelhantes já havia sido destacado por Santana, Mário e Sedyama (2009) ao argumentarem que a teoria institucional é eficazmente utilizada para examinar a relação de mútua influência entre organizações, os setores organizacionais e as estruturas normativas e culturais, além da ação das organizações, incorporando, em suas proposições, a ideia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações. Entendendo o relacionamento entre organizações semelhantes, é possível interpretar a construção social da realidade organizacional, visando explicar fenômenos organizacionais por meio do entendimento sobre como e do por que estruturas e processos organizacionais tornam-se institucionalizados e suas consequências nos resultados organizacionais. Como também pode ser notado, nos resultados da presente pesquisa, esses aspectos foram identificados e compreendidos no relacionamento do Hospital Alpha com outras entidades participantes da Associação Nacional dos Hospitais Privados.

Com o fortalecimento dos departamentos de controladoria, auditoria e contabilidade, percebeu-se o isomorfismo normativo na conduta das pessoas atuantes nesses departamentos ao consultarem normas contábeis e orçamentárias para fortalecer e adaptar a estrutura orçamentária as das exigências da acreditação.

Algo que pôde ser notado é que a maior influência na institucionalização do orçamento veio da mudança corporativa ocorrida no hospital, no entanto, durante e após a obtenção da acreditação hospitalar, verificou-se que ela exerceu algumas melhorias e adaptações no processo orçamentário. Uma das influências da acreditação hospitalar, mencionada pelo diretor executivo durante a entrevista, foi que ela acabou influenciando positivamente a política de investimentos e o alcance de metas do hospital. Outra característica é que a acreditação hospitalar garantiu a manutenção e a continuidade do orçamento. Além da acreditação hospitalar, o diretor executivo destacou outro fator que influencia a continuidade do orçamento, em suas palavras:

O SUS (Sistema Único de Saúde) que paga pelo serviço prestado, aí é deficitário. Como a entidade é filantrópica, a gente acaba tendo que compor as nossas receitas, para compor esse fator com outras atividades, por exemplo, a gente tem que atender o setor privado para conseguir fechar o rombo do SUS. Isso traz sobrecarga pra nós e é um desafio para a execução orçamentária lidar com isso e ainda atender as exigências da acreditação hospitalar com relação aos investimentos exigidos pela acreditação.

Em resposta ao questionário, o gerente de enfermagem confirmou que a acreditação hospitalar não teve nenhuma influência na adoção e na implantação das práticas orçamentárias, contudo, ela teve um alto grau de intensidade na exigência de sua continuidade e na reestruturação do foco de gastos no planejamento orçamentário. Notou-se também, em suas respostas, que, após a obtenção da acreditação hospitalar, a área clínica, juntamente com a área administrativa realizaram visitas a outras entidades acreditadas que já possuíam o orçamento implantado e isso exerceu grande influência na estrutura orçamentária do hospital. Outro forte impacto exercido pela acreditação hospitalar no processo orçamentário é que ela exigiu e incentivou a participação, tanto de pessoas da área clínica quanto da área administrativa, em cursos e treinamentos externos em organização de ensino que trataram sobre as finalidades e utilidades do orçamento.

A presença de incertezas operacionais e administrativas exerce uma força que conduz ao isomorfismo mimético. Nesse contexto, as organizações tendem a modelar-se

com base em como outras organizações agem diante de um ambiente com incertezas ou quando notam objetivos ambíguos ou até mesmo frente ao surgimento de novas tecnologias que a entidade ainda possui pouca compreensão de seu funcionamento e de sua finalidade (Zambenedetti, 2020).

Uma das vantagens do mimetismo é que as organizações que praticam essa modalidade de isomorfismo geram certa economia na busca por soluções, pois, ao recorrer a outras entidades e identificar procedimentos que já estão em uso, subentende-se que a eficácia do procedimento já foi avaliada e os mesmos problemas vivenciados pela entidade foram solucionados de maneira eficiente, logo, agindo de maneira semelhante, existe uma probabilidade de sucesso no enfrentamento das incertezas, objetivos ambíguos e inovação tecnológica (Zambenedetti, 2020) .

No que se refere ao isomorfismo mimético, notou-se grande participação deste no processo orçamentário. Conforme destacado pelo diretor executivo, são, frequentemente, realizados *benchmarking* visando tornar as práticas orçamentárias mais apuradas. Como consequência das mudanças ocorridas no hospital, este passou a fazer parte de uma associação chamada Associação Nacional dos Hospitais Privados. Essa participação possibilita uma grande troca de informações entre as entidades e a realização de *benchmarking* com as cinquenta maiores entidades hospitalares do Brasil, que possuem os maiores índices de qualidade. Notou-se, durante a entrevista, que, ao fazer parte da associação, o hospital passou a ter uma abertura grande no acesso a essas outras entidades participantes e que esse processo de *benchmarking* e a comparação dos indicadores é feito de maneira constante.

O gerente de enfermagem corroborou a existência dessa modalidade de isomorfismo ao responder com grau de intensidade cinco da escala *likert* a uma questão que identifica se há inspirações em outras entidades acreditadas ou em consultorias na definição de práticas e procedimentos orçamentários. Ele também respondeu com grau de intensidade cinco da escala *likert* quando questionado se conhecer alguma entidade acreditada de sucesso que investiu na utilização do orçamento contribuiu com a forma de atuação do seu departamento na participação do processo orçamentário. Além disso, ele afirmou com o mesmo grau de intensidade da escala *likert* que alguns procedimentos orçamentários realizados pelo setor clínico vieram de outra entidade acreditada que eles conheceram durante a implantação do orçamento.

Segundo o diretor executivo, durante a obtenção da acreditação hospitalar, ao fazer parte da Associação Nacional dos Hospitais Privados, foi possível que o hospital

estabelecesse contato com outras entidades já acreditadas e isso permitiu uma grande troca de informações a respeito de características estruturais e funcionais do orçamento com outras entidades que já possuíam a acreditação e o orçamento implantando. Vale ressaltar que a participação nessa associação foi uma exigência da acreditação hospitalar.

Reforçando o que foi manifestado pelo diretor executivo, o gerente de enfermagem respondeu com maior grau de certeza que outras entidades profissionais externas ao hospital influenciaram o processo de implantação e definição das práticas orçamentárias a serem adotadas pelo hospital. Ele também afirmou que, além de exigir a participação nessa associação, a acreditação hospitalar ainda exigiu e incentivou que as pessoas envolvidas no processo orçamentário de ambos os setores (administrativo e clínico) se atualizassem com materiais como livros, *sites*, artigos científicos e cursos técnicos que abordassem o processo orçamentário. Nas palavras do diretor executivo, “a acreditação, ela exige ciclos de melhoria contínua, esse é um dos requisitos para você ter a acreditação, inclusive, por isso que eu digo, ela ajuda muito o processo de melhoria, ela agrega muito e melhora muito a tua operação e os ciclos de melhoria contínua, todos eles fazem com que você seja mais eficiente”.

Outro aspecto do isomorfismo mimético percebido pela entrevista é que o diretor executivo já havia atuado em outra instituição que utilizava o orçamento e grande parte dos procedimentos adotados na prática orçamentária nessa instituição vieram com ele para o hospital.

No intuito de identificar outros aspectos de isomorfismo mimético questionou-se se houve algum contato do diretor executivo com alguma entidade que tenha investido no orçamento após a acreditação hospitalar e se esse contato contribuiu para a qualificação de seu modo de trabalhar com o orçamento. Notou-se, em sua resposta, que, no processo de implantação do orçamento, tanto no Hospital Alpha quanto nos outros hospitais, que o diretor executivo trabalhou, o fator determinante é uma mudança de cultura dos responsáveis pela administração da entidade. Segundo ele, não é a acreditação hospitalar que impulsiona a implantação do orçamento, mas uma melhora da gestão é que leva à utilização do orçamento e a busca pela acreditação como processos independentes. Em suas afirmativas:

Esse processo, cara, esse processo ele tem que vir pela mudança de cultura da alta administração. Não é a acreditação que vai levar a isso. Uma melhora na gestão é que leva a buscar uma organização do processo orçamentário e a

buscar a acreditação hospitalar, isso são coisas independentes. Não ache que você vai pegar um hospital pequeno e que a acreditação vai ser a solução de seus problemas administrativos e orçamentários, não, você tem que mudar, primeiro, sua governança, é o que a gente pensa, quer que uma empresa familiar quebre, não invista em governança, é isso.

Ele ainda afirma que, tanto para a utilização efetiva e eficaz do orçamento quanto para a manutenção da acreditação hospitalar, a principal preocupação da entidade deve ser com a aceitação dos diretores e qualificação da governança. Um fato que pôde ser verificado nas respostas do gerente de enfermagem é que o processo de implantação do orçamento enfrentou alguns problemas e impactos organizacionais durante essa etapa no que se refere a mudanças estruturais e de processos, todavia, não houve nenhuma resistência por parte dos gestores e pelos departamentos, administrativo e clínico, em relação à implantação e ao aprimoramento das técnicas orçamentárias.

As pesquisas apresentadas anteriormente realizadas por Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) e Macinati (2010) demonstraram uma realidade diferente da encontrada neste estudo. Em seus achados, fica claro que a gestão dos hospitais é complexa e existe um embate entre profissionais da área médica e da administração. A baixa teorização sobre as finalidades do orçamento e o não envolvimento de profissionais da área clínica na elaboração dele é causa de um não aproveitamento mais completo das finalidades desse recurso da contabilidade gerencial.

No Hospital Alpha, percebeu-se que a gestão de hospitais realmente é complexa, pois, como destacado anteriormente, o hospital disponibiliza uma diversidade de serviços prestados por duzentos e noventa e dois profissionais de vinte áreas diferentes ligados ao atendimento da saúde em unidades de internamento, terapia intensiva e pronto socorro, além de seu laboratório. Administrar e gerenciar os recursos humanos dos profissionais da área da saúde e os gastos com materiais, equipamentos e tecnologia exigidos pelas diferentes áreas de atuação é desafiador, tendo em vista que cada grupo tem suas próprias expectativas e necessidades de equipamentos e materiais específicos que precisam compor os gastos orçamentários. A gestão do hospital também precisa considerar as regulamentações e normas de saúde que os hospitais devem seguir e ainda atender as exigências de conformidades da acreditação hospitalar.

Os embates entre profissionais da área médica e da administração destacados nos estudos de Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) e Macinati (2010) não foram identificados no Hospital Alpha. Neste, verificou-se uma compreensão clara da área administrativa e

clínica sobre a relevância do orçamento. Notou-se uma concordância entre as respostas do diretor executivo da área administrativa e do gerente de enfermagem da área clínica sobre o reconhecimento da importância do orçamento em organizar, de maneira planejada, a destinação dos gastos de acordo com as prioridades da instituição.

No que diz respeito ao fator que influenciou o não aproveitamento mais completo das finalidades do orçamento destacado nos estudos de Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) e Macinati (2010), aqui, foi percebida uma realidade diferente, pois houve alta teorização como mencionado no capítulo 4.1 anterior e notou-se que os representantes da área clínica estão envolvidos no processo orçamentário como já assinalado pelo diretor executivo e confirmado pelo gerente de enfermagem. A alta teorização e o envolvimento dos profissionais da área clínica no processo orçamentário desde sua implantação, mesmo que a gestão do hospital possua um alto nível de complexidade, pode ser o motivo de o Hospital Alpha ter conseguido uma utilização instrumental e eficiente do orçamento.

No que se refere ao isomorfismo normativo, ele decorre de valores e práticas profissionais que advêm da profissionalização de pessoas atuantes em determinadas áreas organizacionais. Esse isomorfismo está associado aos membros da organização, à sua formação acadêmica e profissional e ao seu interesse em promover normas profissionais responsáveis pela criação de modelos capazes de influenciar o ambiente organizacional. Essa modalidade de isomorfismo também recebe pressão proveniente de normas implícitas especificadas por associações profissionais e organizacionais (Souza *et al.*, 2023).

O isomorfismo normativo difere do coercitivo na medida em que as instituições que exercem pressão normativa não possuem autoridade para impor diretamente o cumprimento de procedimentos específicos ou sancionar seu descumprimento (Souza *et al.*, 2023).

Como verificado anteriormente nos estudos de Kent, Houghton e Licorish (2023), as pressões normativas são desenvolvidas a partir da profissionalização, da socialização e da internalização de práticas organizacionais. O surgimento de pressões normativas acontece à medida que os membros de uma organização ou atuantes de uma determinada profissão assumem normas sociais por meio de seus esforços em busca de legitimidade, formal ou informal, e enquadramento em um ambiente socioeconômico

Assim como foi identificado por Kent, Houghton e Licorish (2023), também, nesta pesquisa, identificou-se a influência do isomorfismo normativo visando a um

enquadramento em um ambiente socioeconômico, pois, como destacado pelo diretor executivo, devido ao hospital focar em boas práticas, ele fica obrigado a seguir as “normas de mercado” (termo utilizado pelo entrevistado) para atuar de maneira integrada e eficiente. Em suas palavras: “na verdade, a gente segue boas práticas, aí a gente tem que seguir o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), eles estão aí, são robustos e a gente tem que seguir na instituição, pra isso a gente tem o setor de contabilidade e controladoria que está sempre vendo isso”. Assim, nota-se que o isomorfismo normativo verificado no hospital é exercido sobre atuantes da profissão contábil e de controladoria e desenvolveu-se a partir da profissionalização e internalização de práticas contábeis baseadas nos pronunciamentos dos comitês.

Foi verificado que o hospital possui um departamento contábil e de controladoria que estão, frequentemente, se atualizando quanto às normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e as normas pronunciadas pelo *International Accounting Standards Board* e ainda, corriqueiramente, se inteirando sobre procedimentos de boas práticas orçamentárias. Esses departamentos foram os maiores responsáveis pela modelação do *design* do orçamento durante o processo de mudança corporativa e por suas atualizações estruturais exigidas pela acreditação hospitalar, conseqüentemente, esta não impulsionou a criação de um setor específico para gerenciar a utilização do orçamento, fazendo somente que os departamentos contábil e de controladoria, já existentes no hospital, se adaptassem a algumas exigências de procedimentos orçamentários procedentes da acreditação hospitalar.

O isomorfismo coercitivo é entendido como sendo o resultado de pressões formais e informais, que são exercidas sobre organizações por outras entidades e por perspectivas culturais de um ambiente social. Tais pressões são percebidas como coerção, persuasão ou exigência para estabelecer-se a realização de procedimentos com características específicas dentro de um ambiente organizacional. Nessa modalidade de isomorfismo, as exigências de procedimentos ocorrem por força de lei, visto que o ambiente legal afeta o comportamento e a estrutura das entidades (Oliveira, 2022).

O isomorfismo coercitivo é um mecanismo que exerce influência substancial na definição de procedimentos e possui como objetivo forçar uma entidade a agir em conformidade com regras e padrões estabelecidos por outras organizações. Nessa modalidade de isomorfismo, nota-se uma pressão por parte de uma entidade exigindo que outra entidade execute procedimentos, estabeleça métodos, defina filosofias, molde

comportamentos e até mesmo construa uma estrutura física, de maneira padronizada e pré-definida (Oliveira, 2022).

Uma grande interferência do isomorfismo coercitivo foi percebida durante a análise documental, que foi desenvolvida por meio de acesso à norma de avaliação específica do hospital. Essa norma é composta por seções e subseções, em que são exigidos requisitos interdependentes que devem ser atendidos. Durante a sua análise, verificou-se as exigências dos requisitos de promoção da qualidade e segurança da entidade, as definições das competências técnico-assistenciais, a exigência de melhoria contínua e a obrigatoriedade de utilização do orçamento. Nessa norma, são apresentadas a aplicabilidade dessa exigência, os responsáveis sobre ela, os procedimentos necessários e as considerações finais.

Vale ressaltar que a acreditação não tem caráter fiscalizatório e constitui, essencialmente, um programa de educação continuada revisto periodicamente para estimular a melhoria contínua dos processos organizacionais. Trata-se de uma ferramenta desenvolvida para auxiliar as organizações a avaliarem seus processos e identificarem onde são necessárias melhorias. Por meio da acreditação, as organizações de saúde adquirem reconhecimento público e proporcionam a qualidade de seus serviços (ONA, 2023).

Por fim, por meio de uma pergunta que buscou compreender aspectos do isomorfismo coercitivo na influência da acreditação hospitalar no que diz respeito à utilização do orçamento, verificou-se, na resposta do diretor executivo, que a acreditação exige coercitivamente o aprimoramento contínuo de técnicas das áreas clínicas e administrativas. Essa influência da acreditação hospitalar também pôde ser percebida no estudo de Caliman *et al.* (2016) citado anteriormente, onde é demonstrado que, para que haja um funcionamento eficiente de um hospital como um todo, situação exigida pela acreditação hospitalar, além da qualidade dos serviços de saúde, faz-se necessária uma gestão competente, que coordene e controle os recursos da entidade.

Na resposta da mesma pergunta citada no parágrafo anterior, o diretor executivo ainda afirmou que a acreditação hospitalar está sempre influenciando a existência de ciclos de melhoria contínua, PDCA (*Plan, Do, Check and Act*) e a participação em cursos e treinamentos que trazem conteúdos novos sobre essas áreas. Esses aspectos igualmente foram identificados nos estudos de Calliman *et al.* (2016) quando verificaram que tanto para as empresas em geral, como para hospitais, ferramentas de controle gerencial são cada vez mais essenciais à sua gestão, pois, para que haja eficácia administrativa, há a

necessidade de utilizar métodos eficientes de planejamento e execução das atividades administrativas, mantendo-se o aperfeiçoamento contínuo e a qualidade do serviço oferecido.

Como apresentado anteriormente, nos estudos de Terra e Berssanetti (2017), nota-se que a acreditação hospitalar impulsiona as instituições hospitalares a buscarem programas de qualidade com o objetivo de melhorar, continuamente, os seus processos, produtos e serviços. Essa impulsão também foi identificada no Hospital Alpha, pois, como mencionado pelo diretor executivo durante a entrevista, a acreditação hospitalar ajudou muito na estruturação do orçamento como ele encontra-se hoje, influenciou na conquista de um aumento da eficiência do departamento responsável pelo processo orçamentário e melhorou muito a qualidade operacional de todos os responsáveis por ele. Em suas palavras: “ela acaba influenciando positivamente neh, na política de investimentos, no atingimento de metas, na manutenção do orçamento, ela ajuda projetar melhor onde a gente vai chegar ao longo do tempo e o que temos que fazer pra isso”. Inclusive, segundo ele, um dos requisitos para a manutenção da acreditação hospitalar é o compromisso da entidade com a melhoria contínua de seus processos.

Percebe-se, portanto, uma influência das três modalidades de isomorfismo (mimético, normativo e coercitivo) no processo orçamentário tanto em sua fase de implantação quanto durante o processo de acreditação e após a obtenção da acreditação hospitalar.

4.3 Análise utilização do orçamento

Essa última análise visou compreender se o orçamento possui uma estrutura formal oriunda de regras institucionais racionalizadas e se isso influencia a sua forma de utilização. Pretendeu-se compreender se é utilizado de maneira cerimonial, ou seja, adotado simbolicamente como um mito, ou um ritual, somente com o intuito de legitimar a entidade, independentemente de sua eficiência efetiva (Meyer & Rowan, 1977) ou ainda se é utilizado de maneira instrumental, ou seja, seu uso é determinado por eficiência e eficácia, baseado em critérios técnicos, como melhorar a tomada de decisão, otimizar processos ou alcançar metas, fazendo com que o hospital recorra ao orçamento considerando sua utilidade prática no atingimento de seus objetivos (Russo & Guerreiro, 2017).

Foi verificado na resposta do diretor executivo a uma pergunta que busca compreender se as finalidades do orçamento são conhecidas pela entidade, que a parte orçamentária está “*linkada*” aos objetivos que a instituição possui, logo, todo o planejamento e controle orçamentário do hospital é um dos motivos de uma integração entre os diretores e gerentes fazendo com que haja esclarecimentos sobre a estrutura e a finalidade orçamentária. Em suas palavras:

As finalidades do orçamento são conhecidas por toda a entidade, inclusive a acreditação hospitalar exige isso, (...) a parte orçamentária é o gatilho, ela está *linkada* com o objetivo da instituição, então, todo o nosso planejamento orçamentário e controle orçamentário, ele está vinculado com as decisões dos diretores e dos gerentes, a acreditação de certa maneira amarra todos os diretores e os gerentes no processo orçamentário. As nossas metas vêm daí, tanto do atingimento de resultado quanto da geração de caixa operacional.

Ele afirmou que as metas do hospital e 60% das metas dos executivos da instituição vêm do orçamento, que define os resultados a serem atingidos e determina a estratégia responsável pela geração de caixa. O gerente de enfermagem confirmou a utilidade do orçamento no planejamento vinculado às estratégias da entidade e que a alocação de recursos do hospital está altamente atrelada ao processo orçamentário; sendo que o orçamento é muito utilizado na comunicação de objetivos, metas e ideias, tanto ao departamento clínico, como também do hospital como um todo.

Os benefícios da implantação do orçamento com motivos diversos já havia sido identificada por Luz (2019), quando, em seus achados, ele apresenta que, nas organizações, o orçamento pode ser utilizado como meio para coordenar e controlar atividades, alocar e administrar recursos, consolidar o planejamento, estabelecer e comunicar metas, avaliar o desempenho, formar e implementar estratégias e ainda servir para conscientizar e motivar todos que estão envolvidos em sua elaboração e no controle de sua prática. Como destacado pelo autor, é difícil uma só entidade utilizar o orçamento com todas as suas finalidades, no entanto, quanto maior o atingimento das finalidades maior a efetividade e a eficácia em seu uso.

A resposta a uma pergunta que buscou entender se as necessidades do orçamento em termos de estrutura física, tecnológica e de capacitação dos envolvidos no processo orçamentário são atendidas, chamou a atenção pelas dificuldades orçamentárias do subfinanciamento advindo dos recursos recebidos do Sistema Único de Saúde.

Infelizmente, essas necessidades não são atendidas atualmente. Essa realidade torna-se um desafio aos gestores no sentido de que eles acabam recebendo poucos recursos para elaboração de um orçamento, exigindo-se um planejamento com receitas insuficientes, fazendo com que o direcionamento dos recursos seja muito bem delimitado e com pouco espaço para pensar-se em investimentos em elementos humanos e tecnológicos. Nas palavras do diretor executivo:

O orçamento traz muita segurança pra gente, aliás, a gente geri recursos oriundos de recursos públicos, todo esse arcabouço é uma segurança pra mim por causa do subfinanciamento do SUS (Sistema Único de Saúde). Volto a dizer, o que o SUS paga é deficitário, assim a gente tem que atender as exigências de qualidade e segurança da acreditação e ainda enfrentar o desafio que é fazer investimentos em outras áreas.

O gerente de enfermagem apresentou uma opinião semelhante ao responder com um nível médio de concordância, ao ser questionado se as necessidades do orçamento em termos de estrutura física, tecnológica e de capacitação dos envolvidos são atendidas. Ele ainda apresentou um nível médio de concordância quando questionado se os elementos humanos, financeiros e tecnológicos são suficientes para a continuidade do orçamento.

Considerando os desafios mencionados, percebeu-se uma participação da acreditação hospitalar na redefinição do foco dos gastos orçados pela entidade quando o diretor executivo foi questionado se a acreditação definiu os resultados esperados com o uso do orçamento e se esses resultados estão sendo atingidos. Nas palavras do diretor executivo as metas advêm do processo orçamentário e da estrutura de fluxo de caixa da entidade

Inclusive, as creditações têm toda uma parte, tanto a ONA (Organização Nacional da Acreditação) quanto a JCI (*Joint Commission International*), elas têm uma parte relacionada a um capítulo para a administração, neste são tratados de recursos financeiros e administrativos, isso inclusive é um ponto que é avaliado, por exemplo, a ONA pergunta como que é teu processo de administração e de avaliação financeira e orçamentária, ela tem um foco muito forte nos gastos com segurança do ambiente e das pessoas, assim, isso é um ponto a favor, porque, quanto melhor você for administrado e melhor for seu planejamento orçamentário destas áreas, melhor será sua avaliação.

Nota-se que a acreditação ajudou a projetar gastos para manutenção e aumento da qualidade e da segurança nos departamentos clínicos. Outra mudança que ela trouxe é que as metas passaram a considerar não somente aspectos financeiros, mas também de qualidade de mão de obra, de melhores recursos utilizados nas áreas clínicas e de melhoria contínua de seus departamentos clínicos e administrativos. O diretor executivo finalizou a resposta dizendo que “dado esse desafio que a gente tem de gestão, ele (o orçamento) incorpora elementos da qualidade, então o orçamento pra gente passa a ser fundamental”. Além disso, afirmou que os resultados esperados com o uso do orçamento estão sendo alcançados e que o orçamento contribui para melhoria dos processos relacionados ao setor clínico.

King, Clarkson e Wallace (2010) demonstraram, em estudo sobre a utilização do orçamento por organizações australianas na área da saúde, que os orçamentos são considerados um sistema de controle gerencial capaz de influenciar o comportamento e as decisões dos empregados, traduzindo objetivos de uma organização em planos de ação, comunicando objetivos e fornecendo uma referência para avaliar seu desempenho. Notou-se que, no Hospital Alpha, o orçamento possui essas características como capacidade de influenciar decisões, definir e comunicar objetivos, avaliar o desempenho de departamentos e do hospital como um todo.

Percebe-se, ademais, que a acreditação hospitalar possui uma parcela de participação muito grande no delineamento da estrutura do processo orçamentário como ela encontra-se hoje. Para obter e manter a acreditação, o hospital precisa providenciar ações de melhoria contínua de seus processos, redução de desperdícios, otimização de procedimentos médicos, gestão eficiente de estoques de materiais clínicos e equipamentos utilizados por toda sua equipe da área da saúde, destinar gastos que atendam aos critérios de segurança do ambiente e das pessoas, bem como realizar treinamento e capacitação de sua equipe. Diante disso, a instituição precisará realizar seu planejamento e execução orçamentário considerando todos esses aspectos exigidos pela acreditação. Além da destinação de gastos exigidos para cumprimento dessas exigências, a continuidade do orçamento também é um requisito para obtenção e manutenção da acreditação.

Luz e Lavarda (2021) concluíram que se os gestores pretendem estimular o uso instrumental do orçamento com finalidades diversas, como comunicação dos objetivos, definição de metas, criação de consciência e motivação, deverão estar atentos também às finalidades de planejamento, que devem estar alinhadas com as estratégias da empresa.

Corroborando os referidos autores, na presente pesquisa, percebeu-se que foi possível institucionalizar o orçamento, tanto com a finalidade de planejamento, quanto com a finalidade de diálogo de maneira não conflitante entre si, devido à conscientização e o envolvimento dos diretores em toda a mudança corporativa que foi responsável pela implantação do orçamento, considerando-se essas duas finalidades desde o início.

Sendo questionado se o orçamento contribui para melhoria de seu setor especificamente e se ele poderia colaborar ainda mais, o diretor executivo respondeu que “sim, com certeza”. A contribuição atual está atrelada ao planejamento e ao controle de gastos da entidade. No que tange ao que ainda poderia ser melhorado, ele afirmou que se espera uma melhoria na gestão de custos.

Nota-se que a metodologia de custos está em evolução, atualmente, e o hospital está buscando uma maneira de deixá-la mais robusta por meio de uma implantação de cálculos mais precisos de margem de contribuição de cada procedimento clínico realizado. Segundo ele, esse cálculo é muito difícil, pois envolve uma complexidade e uma variabilidade dos gastos exigidos por esses procedimentos. Com o aprimoramento da gestão de custos, tornando sua metodologia mais avançada conforme planejado para o presente exercício de 2024, acredita-se que, em breve, isso será possível. Em suas palavras:

Acho que pode melhorar principalmente na parte de custos, uma coisa que a gente está evoluindo atualmente é a metodologia de custos, uma implantação de uma metodologia de custos mais avançada, o hospital tem que melhorar neste ponto, principalmente, em relação à margem de contribuição de cada procedimento que a gente faz aqui, dado a complexidade e a variabilidade isso é um pouco mais difícil, mas a gente está caminhando esse ano pra isso. Outra contribuição do processo orçamentário é que a gente tem que melhorar ainda a projeção dele, (...) eu acho que é uma coisa que uma análise preditiva é uma coisa que a gente está caminhando também pra gente conseguir projetar melhor aonde que a gente vai chegar ao longo do ano, pra evitar sustos, então, esses são os dois grandes ganhos ainda que a gente pode ter com o orçamento.

Em sua resposta, fica claro que a acreditação hospitalar influenciou a redefinição do planejamento dos gastos orçamentários e, com isso, buscou-se investir nessa melhoria da gestão de custos. Outra contribuição que ainda se espera do orçamento diz respeito a uma projeção de gastos orçamentários mais preditiva e, segundo ele, a entidade, ademais, está caminhando para conseguir projetar melhor onde ela quer chegar ao longo do ano.

Basicamente, essas são as duas colaborações que ainda se espera do orçamento na entidade.

Confirmando a utilidade do orçamento, o gerente de enfermagem afirmou que é muito útil na atribuição de responsabilidades orçamentárias e na avaliação de desempenho dos indivíduos e dos departamentos no hospital. Ele também afirmou que o orçamento é útil no incentivo de interação entre a alta gerência e outros departamentos da entidade, fazendo com que aumente o fluxo de informações e obtenha-se maior transparência na comunicação entre os setores clínicos e administrativos do hospital.

O impacto desse estreitamento das relações decisórias, propiciado pela utilização do orçamento em hospitais, já havia sido mencionado nos achados de Macinati (2010), que verificou que o orçamento foi capaz de influenciar a prática clínica para o alcance dos objetivos organizacionais, aprofundar a compreensão dos impactos da nova gestão pública em organizações complexas como os hospitais públicos e, por fim, ajudar a identificar o caminho a ser seguido para a realização de uma reforma eficaz no setor de saúde.

Macinati (2010) ainda demonstrou que, devido à normatização do processo orçamentário ter ocorrido nos dois hospitais estudados, o exercício da institucionalização do processo orçamentário foi facilitado. No Hospital Alpha, não foi diferente, com a normatização e a teorização realizadas durante o desenvolvimento do processo orçamentário, notou-se o aumento da integração entre os departamentos clínicos e administrativos. Identificou-se que o orçamento, concomitantemente com a acreditação hospitalar, influencia a prática clínica no alcance de seus objetivos e auxilia no esclarecimento sobre o caminho a ser seguido pelo hospital para a conquista de seus objetivos.

A mudanças organizacionais constituem-se em um processo constante no funcionamento das organizações. O acompanhamento dessas mudanças visa conectar a entidade às necessidades do ambiente que vão surgindo no decorrer do tempo, a fim de fortalecer a sua capacidade de enfrentar sua concorrência (Moreira, 2023).

Para atingir os objetivos organizacionais, as mudanças devem ser bem implementadas. Constantes atualizações em mercados, leis, necessidades de clientes, culturas, preferências sociais e tendências de consumo tornam-se um desafio aos gestores, pois, diante desse cenário, eles precisam, frequentemente, reinventarem-se para poder atender a todas as imposições dessa realidade. Um fator significativo para o sucesso no

processo de mudança é a aceitação por parte dos gestores e colaboradores da nova forma de atuação da entidade (Moreira, 2023)

Algo que exerceu impacto na mudança corporativa, consequentemente, na utilização do orçamento e influenciou as decisões sobre a busca pela implantação e manutenção da acreditação hospitalar foi o reconhecimento da necessidade e dos benefícios dessas mudanças por parte dos diretores.

Como expresso pelo diretor executivo, a forma como foi executado o processo de mudança fez com que não houvesse nenhuma resistência, tanto por parte dos diretores quanto de outras pessoas e grupos envolvidos. Inclusive, ao ser questionado se algum diretor, alguma pessoa ou algum departamento apresentou resistências em relação a essa mudança, o diretor executivo disse “Muito pelo contrário, acho que isso tudo traz maior segurança, e também a gente que gerencia recursos oriundos de recursos públicos, todo esse arcabouço é uma segurança pra mim e pro conselho de administração (...) trabalhar com todos esses controles é uma segurança para o gestor”. Notou-se, durante a entrevista, no que diz respeito à utilização do orçamento, a área clínica também o percebe como um controle necessário, pois ele garante o direcionamento dos recursos financeiros a esse departamento no decorrer do ano.

Sola e Bonacim (2015) haviam demonstrado que, quando os gestores da área clínica, que foram entrevistados em sua pesquisa, foram questionados sobre a consulta do orçamento para a tomada de decisão, somente os que tinham um conhecimento, mesmo que introdutório, sobre as finalidades do orçamento, consultavam-no para tomar decisão. No Hospital Alpha, identificou-se uma realidade diferente, percebe-se que tanto a direção administrativa quanto a clínica estão envolvidas desde o início no processo orçamentário. Nota-se também que os gestores da área clínica possuem participação direta no processo orçamentário e estão conscientes de sua importância e utilização na gestão financeira e orçamentária do hospital, de maneira que as decisões sobre gastos com procedimentos clínicos são tomadas com base nas informações obtidas pela estrutura orçamentária.

Percebe-se uma aceitação da entidade com relação às mudanças ocasionadas por todo esse processo. No entanto, no que diz respeito à adoção do orçamento, não quer dizer que ele não tenha enfrentado problemas ou surtido impactos organizacionais. Notou-se, durante a entrevista, que, inicialmente, foi necessária uma mudança estrutural do hospital e isso trouxe alguns desafios a entidade. Segundo o diretor executivo, o processo hoje é muito bem estruturado e com um refinado acompanhamento do conselho administrativo, inclusive, por conselheiros independentes.

A implantação do orçamento exigiu a estruturação de uma área de planejamento financeiro no hospital responsável por cuidar de todo o processo orçamentário, juntamente com a criação de uma área para o funcionamento de uma controladoria, muito forte, inclusive. Diante disso, o maior impacto na adoção do orçamento foi uma reestruturação departamental responsável por criar uma área que elabora o orçamento e uma área de controladoria que monitora a execução orçamentária e as projeções ao longo do ano, os chamados *forecast*. Isso trouxe alguns desafios, pois o hospital sujeita-se a receitas deficitárias recebidas do Sistema Único de Saúde e, mesmo assim, precisou realizar a estruturação dessas novas áreas de atuação que devem cuidar de todo o processo orçamentário, além de cumprir as exigências de atendimento aos critérios de segurança estruturais e pessoais determinados pela acreditação. Tudo isso impactou nas estratégias de alocação de recursos financeiros e tecnológicos para colocar em prática toda essa nova estrutura organizacional.

Após todo esse processo de mudança corporativa que foi o motivo da implantação do orçamento e, em seguida, a acreditação hospitalar que aprimorou sua estrutura, o hospital pôde beneficiar-se da utilização eficiente desse recurso da contabilidade gerencial nas tomadas de decisões.

Identificou-se que o orçamento define a política de investimentos, a formação bruta de capital fixo e ainda é responsável pelo delineamento operacional da entidade. Sua finalidade e utilidade é reconhecida por seus usuários e as decisões sobre acelerar ou desacelerar investimentos, destinação de recursos e definição de prazos e condições de aplicação desses recursos está intimamente vinculada às informações apresentadas pelo controle orçamentário que subsidia grande parte das decisões gerenciais da área clínica e administrativa.

Observa-se que, no processo de mudança organizacional, podem surgir algumas contradições institucionais como conflitos e tensões entre os envolvidos na atividade que está passando por mudanças. A coordenação e o controle das atividades são um desafio aos gestores durante todo esse processo. Assim, torna-se imprescindível a coordenação, o controle e a formalização de procedimentos exigidos pela mudança organizacional para que se possa amenizar ou até mesmo impedir que surjam tais conflitos (Costa, Almeida Silva, Toigo & Dal Vesco, 2024).

A acreditação hospitalar não promoveu fatores considerados críticos no processo orçamentário, no entanto, ela trouxe mais elementos que foram considerados em sua elaboração, principalmente, o direcionamento da destinação dos investimentos, as

prioridades em gastos com segurança das pessoas envolvidas nos procedimentos clínicos, a segurança das instalações e os gastos relacionados ao dimensionamento das equipes.

Percebe-se que essa nova estrutura orçamentária subsidia a tomada de decisão por meio de um refinamento dos gastos orçamentários executado pela redefinição de onde os recursos deveriam ser investidos. Foi identificado que esse redimensionamento da estrutura orçamentária ocasionada pela acreditação hospitalar melhorou e otimizou a capacidade produtiva do hospital, pois propiciou um ambiente mais seguro para trabalhar e exigiu maior rigor de critérios na contratação de seus empregados.

Uma grande influência na manutenção dessa nova estrutura orçamentária, propiciada pela acreditação hospitalar, foi a participação por meio de controles mais rigorosos e revisões tempestivas executadas pela controladoria.

Um desafio para a manutenção da acreditação hospitalar e, por conseguinte, da continuidade do orçamento pela entidade é ocasionado pela sujeição das rendas deficitárias oriundas do Sistema Único de Saúde. Conforme mencionado pelo diretor executivo, diante do *déficit* identificado, haja vista tratar-se de uma entidade filantrópica, o hospital acaba tendo que complementar suas receitas com outras atividades desenvolvidas no atendimento ao setor privado, para, assim, suprir o déficit. Entretanto, isso traz uma sobrecarga aos atuantes nas áreas clínicas do hospital e um impacto direto no planejamento e na execução orçamentária.

Diante desse cenário ocasionado pela natureza filantrópica do hospital, concomitantemente, às exigências da acreditação hospitalar, torna-se decisivo que toda a sua estrutura clínica e administrativa atue em conformidade. Um fator determinante na modelagem do *design* atual da estrutura orçamentária foi a implementação de uma política de *compliance* e governança definida há 10 anos, ou seja, dois anos após a mudança corporativa.

Essa mudança foi a força propulsora da melhoria de todos os processos clínicos e administrativos do hospital, pois criou um departamento de auditoria interna, exigiu procedimentos de controles internos, criou um departamento de controladoria e execução orçamentária e, por fim, 10 anos após tudo isso estar em funcionamento, destinou-se atenção à obtenção da acreditação hospitalar. A acreditação trouxe uma série de requisitos de controle de qualidade que devem ser apresentados rotineiramente à controladoria e aos diretores, tanto em relação aos processos assistenciais quanto ao processo administrativo e orçamentário.

Percebe-se que a mudança corporativa apresentou grandes modificações à estrutura do hospital como um todo, fazendo com que passasse a ver com outros olhos o conjunto de processos assistenciais e administrativos desenvolvidos na entidade. Em uma pergunta que pretende verificar se a acreditação hospitalar criou novos procedimentos ou novas políticas para a utilização do orçamento, o diretor executivo afirma que “não, não foi assim, a implantação de uma política de governança e *compliance* é que fez a gente rever toda a nossa parte de controles internos e a política de qualidade neh, e o processo assistencial também (...) depois de ver os processos administrativos e assistenciais é que a gente viu a política da acreditação”. Na resposta à mesma pergunta também foi possível verificar que, após todas as rotinas e controles terem sido implantados e estarem em pleno funcionamento, os gestores criaram uma política de acreditação, que hoje é um dos pilares das boas práticas e, por conseguinte, definidora de grande parte dos destinos dos recursos orçamentários a serem aplicados, principalmente, na área de saúde e segurança do hospital.

Por fim, percebeu-se durante a entrevista que a mudança corporativa trouxe aprimoramento das visões na entidade como um todo e isso fez com que o processo de implantação e a institucionalização sedimentada do orçamento não enfrentasse grandes problemas, facilitando, assim, a aceitação de sua implantação e de todos os procedimentos atrelados a ela.

No que tange à influência da acreditação hospitalar na definição do *design* da estrutura orçamentária, como mencionado pelo diretor executivo, ela tem parte de suas normas atreladas a procedimentos administrativos e orçamentários. Um capítulo de seu regulamento é destinado a conformidades administrativas e orçamentárias que deverão existir para obter-se e manter a acreditação. Como mencionado pelo diretor executivo, essa avaliação de procedimentos, inclusive orçamentários, executada pela entidade acreditadora, é um ponto que pesa a favor da boa prática administrativa e orçamentária, fazendo com que o hospital tenha *feedback* sobre quais procedimentos estão em conformidade e quais precisam ser melhorados para atender às exigências da acreditação hospitalar. Algo relevante dito por ele é que:

Eu acho que pra entender como outros hospitais foram acreditados, tem que ver o que aconteceu na governança corporativa da instituição. A gente está nesse processo de acreditação aí faz três anos e de mudança de governança corporativa 12 anos, então a mudança inicial trouxe mudanças muito grandes

para o hospital, inclusive, a busca posterior pela acreditação, e esta trouxe melhorias para o hospital como um todo e para seu processo orçamentário.

Finalmente, nas palavras do diretor executivo, “eu acho que a acreditação hospitalar é uma consequência de uma boa administração (...) ela está inserida neste processo”. Diante disso, fica claro que, no hospital pesquisado, a maior influência na utilização do orçamento, de maneira instrumental e não cerimonial, foi a mudança corporativa que ocorreu há 12 anos. No entanto, a acreditação hospitalar trouxe mudanças significativas que fortaleceram a estrutura física, operacional e orçamentária do hospital.

5 Conclusão

Partindo da premissa que a acreditação hospitalar é um processo que traz exigências significativas aos hospitais e que, para eles, obterem e garantirem a manutenção da certificação precisam atuar em conformidade com regras e normas exigidas pela acreditação, este estudo teve como objetivo geral examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná. Essa análise foi realizada por meio da verificação de existência, ou não, de aspectos do isomorfismo institucional na prática orçamentária. Também foi verificado o nível de institucionalização do orçamento e se ele é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pelo hospital.

A fundamentação teórica foi estabelecida a partir de conceitos de acreditação hospitalar, legitimidade, isomorfismo institucional, uso cerimonial ou instrumental de recursos da contabilidade gerencial e nível de institucionalização destes.

Este estudo verificou quais foram os fatos determinantes na implantação do orçamento no Hospital Alpha e quais fatores influenciaram a sua sedimentação, o seu *design* e a sua continuidade na entidade. Em seguida, foi verificado como a acreditação hospitalar ocorreu no hospital e, por conseguinte, qual a sua influência na estrutura orçamentária atual e na continuidade da utilização do orçamento por parte do hospital.

Tendo em vista a teoria institucional, identificou-se que os aspectos apresentados por Dimaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1999) e Meyer e Rowan (1977), no que concerne ao isomorfismo institucional, nível de institucionalização e forma de utilização de recursos da contabilidade gerencial, respectivamente, conclui-se que o hospital

apresentou aspectos das três modalidades de isomorfismo, vivenciou os três níveis de institucionalização destacados por Tolbert e Zucker (1999) e, desde o início, não apresentou um uso cerimonial do orçamento, pois, como verificou-se durante a entrevista, esse recurso da contabilidade gerencial passou a ser utilizado pela entidade de maneira instrumental e foi significativamente relevante tanto para alocação de recursos quanto para planejamento da destinação destes em investimentos específicos, exigidos pelas políticas de qualidade implantadas pela mudança corporativa.

Mais próximo do período em que o hospital destinou atenção à acreditação hospitalar, o orçamento continuou sendo utilizado de maneira instrumental, influenciando o planejamento e a execução orçamentária do hospital que vivenciava um déficit orçamentário desde a mudança corporativa, durante a acreditação hospitalar e ainda convive com essa situação nos dias atuais.

A pesquisa apontou que o fator determinante na adoção do orçamento foi uma mudança corporativa ocorrida há doze anos. Essa mudança influenciou, após nove anos de seu surgimento, a entidade a buscar a sua acreditação hospitalar. Durante todo esse período, o hospital já vinha utilizando o orçamento com finalidade de planejamento e controle.

Durante o processo de acreditação hospitalar e após a sua obtenção, a entidade adaptou sua estrutura orçamentária para atender as exigências dela. Verificou-se também que, além das mudanças, em atendimento às determinações da acreditação hospitalar, o hospital ainda passou por mudanças em sua estrutura física e operacional.

Como contribuição teórica da pesquisa, destaca-se a análise multiparadigmática da teoria institucional e a verificação empírica de seu conteúdo. Notou-se, durante a pesquisa, que a institucionalização de uma visão gerencial bem definida influencia o foco na qualidade necessária para um funcionamento eficiente de todos os departamentos existentes em um hospital. Nos estudos apresentados durante o trabalho, notou-se que aspectos institucionais interferem nos valores, na cultura e na interação profissional em ambientes diversos. Aqui, também foi possível verificar isso em uma entidade preponderantemente de caráter filantrópico.

Socialmente, a contribuição da pesquisa ocorreu pelos esclarecimentos sobre aspectos que podem influenciar o uso eficaz do orçamento em hospitais, aumentando o conhecimento de seus gestores para que possam explorar os achados da pesquisa na prática orçamentária.

Notou-se que a teorização do processo orçamentário realizada com os participantes traz esclarecimentos sobre as finalidades desse instrumento da contabilidade gerencial de forma a influenciar a eficácia do seu processo de elaboração e controle. Além disso, também foi possível verificar que o envolvimento das áreas clínicas e administrativas no processo orçamentário inibiu embates percebidos em estudos anteriores, em que esse envolvimento não ocorreu ou ocorreu tardiamente.

Percebeu-se, ademais, que a teorização e o envolvimento das áreas clínicas e administrativas interferiu na forma de utilização do orçamento, podendo ser identificada uma eficiência no processo de planejamento e execução orçamentários mesmo em situações de déficit orçamentário vivenciadas pelo hospital.

Como contribuição acadêmica, a pesquisa propiciou uma demonstração de achados que poderão ser replicados por novos estudantes no intuito de ampliar a validade externa da pesquisa. Notou-se, em estudos anteriores, que alguns aspectos da teoria institucional puderam ser verificados em empresas privadas e, no presente estudo, esses aspectos também foram identificados em uma entidade filantrópica. Novos estudos poderão pesquisar outros ambientes com base nos paradigmas dessa teoria na tentativa de validação de seu conteúdo.

Como investigação empírica, percebeu-se uma corroboração da teoria institucional no que diz respeito a características de procedimentos organizacionais, que podem ser encontradas enquanto as entidades vivenciam incertezas e processos de mudanças estruturais, operacionais e administrativas.

Nesta pesquisa, foi possível verificar que, durante os momentos de incertezas vivenciados pelos profissionais do hospital, o isomorfismo foi identificado por meio do contato pessoal com outras entidades, consultas de normas de procedimentos contábeis e orçamentários e ainda o entendimento e cumprimento das exigências da acreditação hospitalar.

Em resposta à pergunta da pesquisa, a acreditação hospitalar não influenciou a implantação do orçamento no hospital, todavia, exerce influência em sua continuidade e em sua estrutura de planejamento e execução atual. Aspectos do isomorfismo coercitivo foram identificados, pois a acreditação exige obrigatoriamente a continuidade de utilização do orçamento, assim como define direcionamento de gastos com o objetivo de proporcionar maior segurança ao ambiente, aos funcionários e aos pacientes.

Foram notadas pressões de isomorfismo mimético exercidas pela acreditação hospitalar quando esta exige que o hospital faça parte da ANAHP, onde são realizados

benchmarking, inclusive com informações relacionadas à utilização do orçamento. Isomorfismo normativo não foi exercido diretamente pela acreditação hospitalar, mas pela mudança corporativa ocorrida anteriormente que exigiu a criação de um departamento de controladoria e uma integração entre este e o departamento contábil, exigindo-se que estivessem em conformidade com as normas de pronunciamentos contábeis.

Percebe-se que o orçamento está atualmente sedimentado no hospital e já faz parte da rotina de processos do pessoal envolvido. Identificou-se uma alta teorização por meio da exigência por parte da acreditação hospitalar dos envolvidos no processo orçamentário participarem de educação continuada, por meio de cursos e de reuniões que discutem o planejamento e a execução orçamentária. Essa teorização proporcionou o envolvimento das áreas clínica e administrativa desde a mudança corporativa, variável que pode ser a causa do uso instrumental do orçamento pelo hospital, porque percebe-se que ele não é utilizado de maneira cerimonial desde a sua implantação até os dias atuais.

Embora os achados da dissertação não apresentem resultados que podem ser generalizados, eles ainda podem contribuir com outras entidades filantrópicas no intuito de trazer esclarecimentos sobre o processo orçamentário e a acreditação hospitalar, do mesmo modo apresentar os benefícios que uma gestão bem estruturada e consciente pode ocasionar num bom funcionamento da entidade como um todo e organizar sua estrutura clínica e administrativa de forma que possa atuar com conformidade no ambiente hospitalar.

Algumas limitações que podem ser verificadas é o acesso a somente uma pessoa para realizar a entrevista, que, no caso, foi o diretor executivo, e somente uma pessoa da área clínica como respondente de um questionário com perguntas semelhantes às da entrevista. Caso fosse possível um contato com maior número de participantes do processo orçamentário, talvez suas opiniões pudessem trazer informações complementares às que foram interpretadas na pesquisa. Outra limitação que pode ser mencionada é que se trata de um estudo de caso único e seus resultados não podem ser generalizáveis a outras entidades e fenômenos organizacionais.

Para fins de pesquisas futuras, sugere-se um aprofundamento de estudos sobre outros processos que podem influenciar a utilização do orçamento em hospitais de forma que seja possível compreender com maior robustez quais fatores exercem influência em sua implantação e continuidade nas entidades de caráter não filantrópico ou até mesmo particular.

Recomenda-se também, para pesquisas futuras, verificar se a acreditação hospitalar exerce o mesmo papel identificado nesta pesquisa em cenários diferentes apresentados por hospitais privados.

Referências

- Amans, P., Mazars-Chapelon, A. & Villesèque-Dubus, F. (2015). Budgeting in institutional complexity: the case of performing arts organizations. *Management Accounting Research*, 27, 47-66. doi:<https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.03.001>
- Andrade, M. M. (2002). *Como prepara trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas* (5ª ed.). São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Angonese, R., & Lavarda, C. E. (2017). Fatores para implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 139-154. doi:10.4025/enfoque.v36i1.30479
- Araújo, K. M. D., & Leta, J. (2014). Os hospitais universitários federais e suas missões institucionais no passado e no presente. *História, Ciências, Saúde.*, 21, 1261-1281. doi:<https://doi.org/10.1590/S0104-59702014005000022>
- Backes, D. A. P., Serra, F. A. R., Lima, M. A., & Scatifo, I. C. (2020). As similaridades estruturais decorrentes dos efeitos do isomorfismo mimético nos programas de pós-graduação em administração. *Ciências da Administração*, 22(57), 68-86. doi:<https://doi.org/10.5007/2175-8077.2020.e65268>
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). How actors change institutions: towards a theory of institutional entrepreneurship. *Academy of Management Annals*, 3(1), 65–107. doi:<https://doi.org/10.1080/19416520903053598>
- Berto, A. M., Erdmann, R. H., & Uhlman, V. O. (2021). Proposição de uma teoria substantiva para o processo de acreditação hospitalar: o modelo “comprometimento com o cuidado”. *Cadernos EBAPE.BR*, 19(4), 991-1002. doi:<https://doi.org/10.1590/1679-395120200167>
- Beuren, I. M., & Raupp, F. M. (2003). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade teoria e prática*. São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Boivin, G., Brummans, B. H., & Barker, J. R. (2017). The institutionalization of CCO scholarship: trends from 2000 to 2015. *Management Communication Quarterly*, 31(3), 331-355. doi:<https://doi.org/10.1177/0893318916687396>
- Braga, B. A. (2020). *Adoção de critérios de sustentabilidade no planejamento de compras da administração federal à luz da nova teoria institucional*. [Tese de Doutorado, Universidade de Brasília]. Repositório Institucional da UNB. <http://repositorio.unb.br/handle/10482/38801>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. doi:<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

Caliman, D. R., Caetano, A. M., Frassi, L. B., & de Castro, S. M. (2016). Fatores inibidores da institucionalização em um hospital universitário. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 9(3). doi:<http://dx.doi.org/10.19177/reen.v9e3201654-89>

Carvalho, M., Garzaro, D. M., de Lamônica Freire, O. B., & Urdan, A. T. (2019). Mitigando aspectos negativos do isomorfismo mimético no varejo. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 18(3), 498-507. doi:<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=331267197011>

Castanheira, D. F., Loporini, C. E., & Souza, A. F. (2013). 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 Aplicada*, 1-20.

Colla, P. E. B. (2021). *Pressões isomórficas e padrões contábeis para o reconhecimento de receitas: um paradoxo nos escritórios de contabilidade*. [Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná]. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações. <https://tede.unioeste.br/handle/tede/5391>

Costa, A. T. D., Almeida Silva, A. D., Toigo, L. A., & Dal Vesco, D. G. (2024). Processo de mudança do planejamento gerencial e orçamentário em uma indústria têxtil. *Revista Mineira De Contabilidade*, 25(1), 69–82. <https://doi.org/10.51320/rmc.v25i1.1539>

Cozby, P. C. (2003). *Métodos de pesquisa em ciências do comportamento*. São Paulo: Editora Atlas S.A.

Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1983). Budgeting as a means for control and loose coupling. *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), 323-340. doi:[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90047-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90047-8)

Cunha, T. M. D., Santos, A. M. D., & Sobrinho, L. S. (2019). Evidências de isomorfismo nas competências dos controllers das instituições de ensino superior públicas de Pernambuco. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*, 145-161. doi:<https://doi.org/10.22481/ccsa.v16i28.5837>

Dias, L. P. P. (2018). Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande]. Repositório Institucional Universidade Federal do Rio Grande. <http://repositorio.furg.br/handle/1/10445>.

Dimaggio, P., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160.

Djamhuri, A., & Prihatiningtyas, Y. W. (2017). New institutional theory: implementasi anggaran berbasis kinerja. *Jurnal Riset Dan Aplikasi: Akuntansi dan Manajemen*, 2(2), 595-606. doi:<https://doi.org/10.33795/jraam.v2i2.77>

- Feldman, L. B., Gatto, M. A., & Cunha, I. C. K. O. (2005). História da evolução da qualidade hospitalar: dos padrões a acreditação. *Acta Paulista de Enfermagem*, 18, 213-219. doi:<https://doi.org/10.1590/S0103-21002005000200015>
- Ferreira, T. J., Slavov, T. N. B., Parisi, C., & Russo, P. T. (2023). Estudo de caso da automação contábil sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Gestão e Secretariado*, 14(3), 3469-3491. doi:<https://doi.org/10.7769/gesec.v14i3.1829>
- Ferrero, J. M., & Sánches, I. M. (2017). Coercive, normative and mimetic isomorphism as determinants of the voluntary assurance of sustainability reports. *International Business Review*, 26(1), 102-118. doi:<https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.05.009>
- Freitas, C. C. G., Hocayen-da-Silva, A. J., & Segatto, A. P. (2013). Formulação estratégica e fatores isomórficos: análise do arranjo produtivo local de malhas de Imbituva. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 12(1), 01-28. doi:<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=331227376001>
- Gibbs, G. (2009). *Análise de dados qualitativos*. Porto Alegre: Artmed Editora S.A.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5ª ed. ed.). São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Gouroubera, M. W., Idrissou, L., Mououni, I. M., Okry, F., & Baco, M. N. (2022). Institutionalization as an innovation process: insight into ICT use in agricultural advisory system. *International Journal of Innovation and Technology Management*, 20(2), 2330001. doi:<https://doi.org/10.1142/S021987702330001X>
- Junqueira, E., Caliman, D. R., Frezatti, F., & Gonzaga, R. P. (2018). Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma instituição federal de ensino superior. *Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 15(3), 178-192. doi: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337260224002>
- Kent, S. S., Houghton, L., & Licorish, S. (2023). Towards an understanding of the relationship between institutional theory, affective events theory, negative discrete emotions, and the development of feral systems when using human resource information systems. *Computers in Human Behavior Reports*, 9, 100264. doi:<https://doi.org/10.1016/j.chbr.2022.100264>
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55. doi:<https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002>
- Kreuzberg, F., Beck, F., & Lavarda, C. E. F. (2016). Orçamento base zero: um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(3), 32-60. doi: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197047686003>

Laera, R. (2019). El isomorfismo epistémico como respuesta al argumento por el error. *Pensamiento Revista de Investigación e Información Filosófica*, 75(287), 1437-1449. doi:<https://doi.org/10.14422/pen.v75.i287.y2019.003>

Luz, I. P. (2019). Influência do isomorfismo institucional nas respostas estratégicas mediada pelas finalidades do orçamento. [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina]. Repositório Institucional UFSC. <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/211507>

Luz, I. P., & Lavarda, C. E. (2021). Influência do isomorfismo institucional a aceitação do orçamento mediada pelas finalidades de planejamento e diálogo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15, e174004-e174004. doi:<https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.174004>

Macinati, M. S. (2010). NPM reforms and the perception of budget by hospital clinicians: lessons from two case-studies. *Financial Accountability & Management*, 26(4), 422-442. doi:<https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2010.00509.x>

Mamédio, D. F. (2014). Isomorfismo institucional em organizações de saúde: a gestão do processo de acreditação hospitalar. *XXXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, 34. Curitiba, PR, Brasil.

Marconi, M. D., & Lakatos, E. M. (2011). *Metodologia Científica* (6ª edição). São Paulo: Editora Atlas S.A.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363. doi:<https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/226550>

Moreira, T. A. A. (2023). Mudanças organizacionais: gestão do processo de mudanças organizacionais. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório P. Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/25133>.

Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304. doi:<https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121>

Neuwiem, A. L. F. (2014). Acreditação hospitalar e sustentabilidade ambiental empresarial (SAE) à luz dos mecanismos isomórficos. [Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau]. Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações. http://bu.furb.br/docs/DS/2014/356581_1_1.pdf.

Oliveira, A. J. D. (2022). Análise das dimensões do desenvolvimento sustentável das instituições federais do ensino superior brasileiras com base no isomorfismo institucional. [Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas] Repositório Institucional da UNB. doi:<http://repositorio2.unb.br/jspui/handle/10482/44814>

Oliveira Junior, N. J. (2021). Influência do isomorfismo institucional na adoção do balanced scorecard pelas organizações pertencentes ao polo industrial de Manaus. [Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo]. Digital Library USP. doi:10.11606/T.12.2021.tde-07102022-170630.

Organização Nacional da Acreditação. (2023). Fonte: <https://www.ona.org.br/mapa-de-acreditacoes>

Organização, N. D. (2021). Manual brasileiro de acreditação para organizações prestadoras de serviços de saúde. vol. 1. Brasília: ONA.

Peci, A. (2006). A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. *Cadernos EBAPE.BR*, 4(1), 01–12. <https://doi.org/10.1590/S1679-39512006000100006>

Russo, P. T. (2015) O comportamento do uso de práticas de contabilidade gerencial sob a ótica institucional. [Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo]. Digital Library USP. <https://doi.org/10.11606/T.12.2016.tde-22012016-111432>

Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *Revista de Administração e Empresas*, 57(6), 567–584. <https://doi.org/10.1590/S0034-759020170605>

Salvador, G. F., Parisi, C., Peleias, I. R., & Guerreiro, R. (2018). Informações contábeis tempestivas: uma análise dos mecanismos isomórficos do processo de fechamento contábil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 119-142. doi:<https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p119>

Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa*. Penso.

Santana, D. T. R. (2020). Mudanças no desempenho econômico e financeiro das empresas após adesão ao novo mercado, à luz da teoria institucional. [Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual de Maringá]. Repositório Institucional da Universidade Estadual de Maringá RI-UEM. <http://repositorio.uem.br:8080/jspui/handle/1/6100>

Santana, G. A. S., Mário, P. D. C., & Sediya, M. Y. N. (2009). Análise do orçamento sob uma abordagem teórica da perspectiva institucional. *RC&C Revista de Contabilidade e Controladoria*, 1(3), 200-216. doi: <https://core.ac.uk/reader/328073700>

Santos, D. H. M. D. (2017). Fé & Contabilidade: estudo sobre a institucionalização do orçamento em uma instituição religiosa. [Dissertação de Mestrado, Centro Universitário Álvares Penteado]. Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações. <http://tede.fecap.br:8080/handle/jspui/789>

Santos, G. C., & Bonacim, C. A. (2020). Processo orçamentário sob a ótica dos clinical managers: análise de performance da execução orçamentária. São Paulo: XX USP International Conference In Accounting.

Santos, G. S. C. D., Nunes, T. S., & Tolfo, S. R. (2021). Mudança organizacional sob diferentes percepções: o caso da adesão de um Hospital Universitário a EBSEH. *Revista Gestão & Conexões*, 10(1), 8–27. <https://doi.org/10.47456/regec.2317-5087.2021.10.1.27687.8-27>

Santos, D. H. M. D., Parisi, C., Slavov, T. N. B., & Russo, P. T. (2021). Avaliação da institucionalização do orçamento em uma instituição de ensino superior de tendência confessional religiosa. *Revista Universo Contábil*, 17(1), 88-108. <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/9239>

Scatufo, I. C., Backes, D. A. P., & Maccari, E. (2017). Grupos estratégicos isomórficos: um estudo com grupos Master of Business Administration - MBA do ranking da América economia. *Revista de Ciências da Administração*, 19(48), 136-149. doi: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273553871011>

Silva, A. C. (2003). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas S.A.

Silva, D. C., Martignago, G., Xavier, W. G., & Sehnem, S. (2018). Iomorfismo e responsabilidade social corporativa das empresas que compõem o índice de sustentabilidade da BM&FBOVESPA. *Revista Ibero-Americana de Estratégia Gerencial*, 17(3), 116-127. doi: <https://doi.org/10.5585/ijsm.v17i3.2649>

Silva, P. H. R. D. (2017). Fatores institucionais externos que influenciam as respostas organizacionais estratégicas na gestão dos custos da qualidade em hospitais acreditados. [Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual de Maringá]. Repositório Institucional da Universidade Estadual de Maringá RI-UEM. <http://repositorio.uem.br:8080/jspui/handle/1/6185>

Silva, T. M. D., & Gonçalves, C. P. (2022). A legitimidade da acreditação hospitalar. *Revista FSA*, 19(1), 24-38. doi:10.12819/2022.19.1.2

Sola, G. L., & Bonacim, C. A. G. (2015). O processo orçamentário e a tomada de decisão de gestores em um hospital público. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9(25), 31-42. doi: <https://doi.org/10.11606/rco.v9i25.86853>

Sousa, H. A., de Abreu Passos, G., de Oliveira, E. L. S., & Klein, L. (2023). Adoção e manutenção do e-commerce: Diferenças de antes e durante a pandemia. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 17(3), 156-175. doi: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=441776177025>

Struckell, E., Ojha, D., Patel, P. C., & Dhir, A. (2022). Strategic choice in times of stagnant growth and uncertainty: an institutional theory and organizational change

perspective. *Technological Forecasting and Social Change*, 182, 121839. doi:<https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121839>

Terra, J. D. R., & Berssaneti, F. T. (2017). Acreditação hospitalar e seus impactos nas boas práticas em serviços de saúde. *O Mundo da Saúde*, 41(1), 11-17. doi:10.15343/0104-7809.201741011117

Toigo, L. A., Piccoli, M. R., & Lavarda, C. E. F. (2016). Orçamento como meio de controle da dissociação em hospital público. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 21(2), 52-66. doi:<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/2927/2371>

Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). The institutionalization of institutional theory. *Studying Organization. Theory & Method*, 1, 169-184.

Uyar, A., & Kuzey, C. (2016). Contingent factors, extent of budget use and performance: a structural equation approach. *Australian Accounting Review*, 26(1), 91-106. doi:<https://doi.org/10.1111/auar.12090>

Xavier, R. V. (2014). Uso dos artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Amazonas]. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações UFA. <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/4694>.

Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso planejamento e métodos 5ª edição*. São Paulo: Bookman Editora Ltda.

Yin, R. K. (2016). *Pesquisa qualitativa do início ao fim*. Porto Alegre: Penso.

Zambenedetti, L., & Angonese, R. (2020). O processo orçamentário de uma instituição pública federal de ensino sob a ótica do isomorfismo. *APGS Administração Pública e Gestão Social*, 12(2). doi:<https://doi.org/10.21118/apgs.v12i2.5568>

Zonatto, V. C., Dani, A.C., & Domingues, M. J. (2018). Relação entre o isomorfismo coercitivo e desempenho discente no ENADE em IES gaúchas: a não influência do currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis (ICEAC)*, 21(2), 47-70. doi:<https://doi.org/10.17648/sinergia-2236-7608-v21n2-7345>

Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42, 726-743. doi:<https://doi.org/10.2307/2094862>

APÊNDICE A – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

INFLUÊNCIA DA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR NA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

1. VISÃO GERAL DO PROJETO

a) Questão do estudo de caso

Como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento no hospital?

(b) Objetivos

I. Objetivo geral

Examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná. Essa análise será realizada por meio da verificação de existência, ou não, de aspectos do isomorfismo institucional na prática orçamentária. Também será verificado o nível de institucionalização do orçamento e se o mesmo é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pelo hospital.

II. Objetivos específicos

- Verificar quais pressões isomórficas tratadas por DiMaggio e Powell (1983) são exercidas pela acreditação hospitalar;
- Identificar se a prática orçamentária no hospital ocorre de maneira cerimonial ou instrumental segundo características descritas por Meyer e Rowan (1977);
- Compreender se acreditação hospitalar influencia o nível de institucionalização do orçamento com base nos preceitos de Tolbert e Zucker (1999).

(c) Instituição de ensino promotora do estudo

Universidade Estadual de Maringá – UEM – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis

(d) Organizações objeto de análise do estudo de caso

i. Hospital Universitário Alpha – Curitiba-PR

(e) Pesquisador principal

Artur Botelho da Silveira Conceição, mestrando do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (UEM), sob a linha de pesquisa Contabilidade Gerencial. Especialista em Gestão Empresarial pela FECEA, especialista em Gestão Financeira e Contábil pela UNESPAR, graduado em Administração de Empresas pela FECEA e graduado em Ciências Contábeis pela UNESPAR.

(f) Pesquisadora Orientadora

Katia Abbas, doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), graduada em Ciências Contábeis pela UEM, Professora do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis pela UEM.

2. PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

a) Procedimentos preliminares

i. Acessar o hospital objeto de estudo

- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa;
- Fonte: Gestores das áreas clínica e administrativa envolvidas no processo orçamentário;
- Instrumentos: *whatsapp*, visita a campo e e-mail.

ii. Obter credenciais na organização objeto de estudo

- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
- Fonte: Diretoria do Hospital;
- Instrumentos: ligações telefônicas, *whatsapp* e e-mails.

iii. Organizar uma agenda de atividades para realização da coleta de dados considerando o prazo para conclusão em períodos específicos de tempo.

- Por quê? Para cumprir com os objetivos da pesquisa;
- Fonte: Base de dados da pesquisa;
- Instrumentos: Memorandos, computador pessoal, agenda e *Microsoft Excel*[®].

iv. Acesso a organização objeto e estudo

- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Recepção do hospital e profissional responsável pelo suporte à pesquisa;
 - Instrumentos: visita a campo
- v. Definição de local apropriado no ambiente do hospital para realização da coleta de dados
- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Diretoria e gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - Instrumentos: ligação telefônica, whatsapp, e-mail e visita a campo
- b) Procedimentos para análise documental
- i. Solicitação da Documentação para análise
- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Diretoria, gerência do hospital ou pessoa com acesso ao manual da acreditação hospitalar.
 - Instrumentos: e-mail, *whatsapp* e visita a campo
- ii. Análise da documentação disponibilizada
- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: manual da acreditação hospitalar
 - Instrumentos: visita a campo, memorando, análise documental e interpretativa
- iii. Obtenção de cópias do manual de acreditação hospitalar
- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: manual da acreditação hospitalar
 - Instrumentos: visita a campo, scanner ou fotocopadora
- iv. Identificar a prática orçamentária executada pelo hospital
- Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Anotações e documentos;
 - Instrumentos: análise documental, relatórios e imagens.
- c) Procedimentos para aplicação do questionário

- i. Identificação dos gestores da área clínica envolvidos no processo orçamentário
 - Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Diretoria e gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - Instrumentos: e-mail, ligação telefônica, *whatsapp* e visita a campo
 - ii. Contato com respondentes do questionário para apresentação do projeto e aplicação do questionário
 - Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - Instrumentos: e-mail, ligação telefônica, *whatsapp* e visita a campo
 - iii. Aplicação do questionário
 - Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: internet
 - Instrumentos: e-mail, *Microsoft Excel*[®] e *whatsapp*.
- d) Procedimentos para realização das entrevistas
- i. Identificação dos gestores da área administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - Instrumentos: e-mail, *whatsapp* e visita a campo
 - ii. Contato com participantes da entrevista para apresentação do projeto e realização da mesma
 - Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - Instrumentos: e-mail, ligação telefônica, *whatsapp* e visita a campo
 - iii. Agendar entrevistas com pessoas envolvidas no processo orçamentário
 - Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos com o processo orçamentário

- Instrumentos: e-mail, ligação telefônica, *whatsapp* e visita a campo
- iv. Entrevista dos participantes envolvidos no processo orçamentário
 - Por quê? Para atender aos objetivos da pesquisa
 - Fonte: Gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos com o processo orçamentário
 - Instrumentos: Roteiro de entrevista, memorando e gravador de áudio.

3. QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

- a) Como o orçamento é utilizado no hospital?
 - i. Objetivo específico: (2)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - iii. Instrumentos: análise de conteúdo.
- b) Como a acreditação hospitalar impactou no uso do orçamento no hospital?
 - i. Objetivos específicos: (1) e (2)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - iii. Instrumentos: análise de conteúdo
- c) Há procedimentos de teorização no processo orçamentário?
 - i. Objetivo específico: (3)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - iii. Instrumentos: análise de conteúdo
- d) Como o orçamento é visto por seus usuários?
 - i. Objetivo específico: (2)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - iii. Instrumentos: análise de conteúdo
- e) Houveram dificuldades ou resistências na implantação do orçamento?
 - i. Objetivo específico: (1) e (3)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário

- iii. Instrumentos: análise de conteúdo
- f) Há perspectiva de continuidade do orçamento no hospital?
 - i. Objetivo específico: (3)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - iii. Instrumentos: análise de conteúdo
- g) Foram atingidos os resultados esperados pela utilização do orçamento?
 - i. Objetivo específico: (2)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - iii. Instrumentos: análise de conteúdo
- h) Há influência isomórfica no processo orçamentário?
 - i. Objetivo específico: (1)
 - ii. Fonte: entrevistas com gestores das áreas clínica e administrativa envolvidos no processo orçamentário
 - iii. Instrumentos: análise de conteúdo

4. GUIA PARA O RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO

Para o desenvolvimento da pesquisa foi utilizado o método de análise de dados qualitativos apresentada por Yin (2016), onde são organizados os dados coletados em campo para que se possa haver uma interpretação clara e precisa do que estes dados demonstram a respeito do assunto que está sendo estudado.

Yin (2016) propõe uma análise de dados qualitativos em cinco fases, onde a primeira é responsável pela compilação dos dados no intuito de se obter uma base de dados formal, a segunda fase envolve um procedimento de codificação formal onde é feita a decomposição dos dados, a terceira fase é menos mecânica e se beneficia da capacidade do pesquisador de identificar padrões emergentes por meio da recomposição dos dados, a quarta fase realiza a interpretação dos achados levando em conta dados específicos cujos principais temas se tornarão a base para compreensão do estudo como um todo, na quinta e última fase é onde se captura o significado do estudo e apresenta-se uma declaração abrangente ou uma série de declarações que elevam os resultados de um estudo a um nível conceitual mais elevado ou conjunto mais amplo de ideias. Cabe lembrar a relação recursiva existente entre todas as fases analíticas.

APÊNDICE B – CARTA DE APRESENTAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Universidade Estadual de Maringá
Av. Colombo, 5790, Bloco C-23
Maringá – Paraná.

05 de março de 2024.

Prezados(as) senhores(as),

Me chamo Artur Botelho da Silveira Conceição, mestrando do programa de pós graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá na linha de pesquisa Contabilidade Gerencial. Estou realizando uma dissertação na área de Orçamento Hospitalar e busco coletar dados para a pesquisa que possui como título: A influência da acreditação hospitalar no uso do orçamento: um estudo sob a ótica da teoria institucional sob orientação da Professora Doutora Katia Abbas.

O estudo de caso que estou realizando possui como objetivo examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná. Essa análise será realizada por meio da verificação de existência, ou não, de aspectos do isomorfismo institucional na prática orçamentária. Também será verificado o nível de institucionalização do orçamento e se o mesmo é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pelo hospital. A contribuição teórica da pesquisa dá-se pela análise multiparadigmática da teoria institucional e a verificação empírica de seu conteúdo. Socialmente a contribuição da pesquisa ocorre pelos esclarecimentos sobre aspectos que podem influenciar o uso eficaz do orçamento em hospitais aumentando o conhecimento de seus gestores para que os mesmos possam explorar os achados da pesquisa na prática orçamentária. Academicamente a contribuição da pesquisa ocorre por meio da demonstração de achados que poderão ser replicados por novos estudantes no intuito de se ampliar a validade externa da pesquisa.

Esta carta é dirigida aos participantes diretos no processo orçamentário do hospital que será estudado. Por meio dela, venho respeitosamente solicitar um pouco de seu tempo para participar de uma entrevista que irá durar cerca de uma hora e responder um questionário com poucas perguntas que poderá ser respondido em cerca de dez minutos.

A pesquisa não demanda informações sigilosas e os dados serão mantidos com zelo, sigilo e respeito. Os fins do estudo são exclusivamente científicos e as informações oriundas da pesquisa serão apresentadas posteriormente por meio de um relatório final de estudo de caso que envolve a demonstração da situação em caráter geral, sem a identificação dos entrevistados. Sua participação é primordial para que eu possa atingir meus objetivos com a pesquisa.

Por fim, venho demonstrar gratidão por sua participação. Esta, irá ajudar o desenvolvimento da pesquisa tornando capaz uma compreensão de situações que envolvem a prática orçamentária em hospitais. Caso tenha interesse, após conclusão da pesquisa me comprometo a enviar o relatório final da mesma que poderá contribuir com a gestão do hospital por meio de esclarecimentos sobre aspectos que influenciam o uso eficaz do orçamento pelo hospital. Agradeço imensamente pela sua colaboração.

Atenciosamente.

Artur Botelho da Silveira Conceição
Mestrando de Contabilidade Gerencial

Profª Drª Katia Abbas
Orientadora

APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

Eu, Artur Botelho da Silveira Conceição, mestrando do programa de pós graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá convido todos(as) os(as) participantes diretos do processo orçamentário a contribuir com a pesquisa intitulada: A influência da acreditação hospitalar no uso do orçamento: um estudo sob a ótica da teoria institucional, que se desenvolve sob orientação da Professora Doutora Katia Abbas. Como contribuições principais destacam-se as possíveis análises sobre a relevância do uso do orçamento pelo hospital e, ainda, a verificação de aspectos dignos de atenção sobre a modalidade de seu uso pelo hospital.

Esta pesquisa objetiva examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba no estado do Paraná. Essa análise será realizada por meio da verificação de existência, ou não, de aspectos do isomorfismo institucional na prática orçamentária. Também será verificado o nível de institucionalização do orçamento e se o mesmo é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pelo hospital, considerando como foco da análise o Hospital Universitário Alpha, acreditado com a certificação ONA 2 e localizado na cidade de Curitiba estado do Paraná.

Diante do consentimento em contribuir com a pesquisa, será necessário que o(a) Sr.(a) participe de uma entrevista semi-estruturada com duração aproximada de uma hora e responda um questionário com perguntas cujas respostas estima-se um período de dez minutos. Tal prática poderá ocorrer nas dependências do hospital, em horário previamente agendado, de acordo com sua disponibilidade e respeitando os horários estabelecidos pelo hospital. Mediante sua autorização, o áudio das entrevistas será gravado para que se possa obter maior completude e consistência na interpretação dos dados coletados.

A probabilidade de riscos ou desconfortos decorrentes da participação na pesquisa é mínima. As entrevistas a serem realizadas abordam aspectos voltados exclusivamente ao processo orçamentário do hospital onde será mantido respeito pelo participante não expondo-o a nenhum tipo de constrangimento. Destaca-se como possível risco o descontentamento com a duração da entrevista e a gravação de suas respostas (caso seja autorizado pelo participante), fatores estes que podem interferir na participação. Fica claro que como se trata de entrevistas semi estruturadas, perguntas adicionais, pedidos de exemplificações e aprofundamento de temas poderão ocorrer, representando assim, um pequeno risco ao entrevistado caso esse procedimento gere desconforto. No intuito de

abrandar tais riscos os pesquisadores envolvidos no estudo realizaram um pré-teste aplicando as perguntas a especialistas da área e dialogando de maneira informal com alguns profissionais da área hospitalar. Isso trouxe esclarecimentos sobre a melhor maneira de agir durante as entrevistas, mantendo-se cautela e respeito durante a realização de questões e gerenciamento do tempo das entrevistas.

Diante de sua contribuição por meio da participação na pesquisa, após a obtenção das respostas o estudo pretende esclarecer alguns pontos: (a) entender se existe influência de isomorfismo institucional exercida pela acreditação hospitalar na utilização do orçamento pelo hospital; (b) identificar o nível de institucionalização do orçamento no hospital; (c) verificar se os aspectos anteriores interferem na maneira cerimonial ou instrumental do uso do orçamento pelo hospital.

A pesquisadora Doutora Katia Abbas, Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina é a principal responsável pelo presente estudo e, diante disso, poderá ser contactada caso sejam necessários esclarecimentos sobre questionamentos que possam vir a surgir por parte dos(as) participantes. O contato poderá ocorrer antes, durante ou após o término da pesquisa, pelo endereço eletrônico katia_abbas@yahoo.com. Caso seja necessário, também poderá ser contactado a qualquer momento o Comitê Permanente de Ética em Pesquisa envolvendo Seres Humanos da UEM (COPEP): Av. Colombo, 5790, PPG, sala 4, CEP 87020-900. Maringá-Pr. Telefone: (44) 3011-4597, e-mail: copep@uem.br. Atendimento: 2ª a 6ª feira das 13h30 às 17h30. Para atendimento presencial, o COPEP solicita a gentileza de agendar horário, a fim de evitar aglomerações.

É importante destacar que sua participação na presente pesquisa é totalmente voluntária e, caso desejar, poderá desistir a qualquer momento de fazer parte solicitando-se a devolução deste termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE) assinado, bem como outros instrumentos de coleta de dados que eventualmente possam estar envolvidos.

As informações referentes ao estudo só serão acessadas por pessoas autorizadas, sendo fulcral, a pesquisadora principal Dourota Katia Abbas e o mestrando Artur Botelho da Silveira Conceição, que se comprometem com o zelo e o sigilo das informações de maneira que seu uso esteja estritamente voltado à pesquisa científica. Conquanto, qualquer informação a ser apresentada no relatório final do estudo de caso ou em outras publicações científicas, será feita de forma codificada, em contexto geral, de maneira que não haja exposição de qualquer informação capaz de identificar o(a) participante afim de preservar integralmente a identidade do(a) entrevistado(a) e manter a confidencialidade

aqui formalizada. As gravações das entrevistas em áudio, caso sejam autorizadas, depois de transcritas serão apagadas no intuito de se manter a confidencialidade dos dados coletados.

As despesas com hospedagem, tráfego, alimentação e outras que poderão advir da realização da pesquisa não são, definitivamente, de sua responsabilidade. Sua participação no estudo também não envolve pagamento de valor em dinheiro ou qualquer outro meio de remuneração.

Eu, _____ li esse termo de consentimento e compreendi a natureza e objetivo do estudo do qual concordei em participar. As explicações de que tive acesso menciona os riscos e benefícios, bem como minhas responsabilidades enquanto participante. Entendi que sou livre para interromper minha participação a qualquer momento e que não cabe a mim qualquer despesa ou remuneração pela contribuição no estudo.

Concordo voluntariamente em participar desta pesquisa

(Assinatura do(a) entrevistado(a) ou responsável legal

Maringá, ____ de _____ de ____.

(Somente para o responsável do projeto)

Declaro que obtive de forma apropriada e voluntária o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) deste Sr.(a) para sua respectiva participação na pesquisa.

Artur Botelho da Silveira Conceição

Maringá, ____ de _____ de ____.