



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RAUL FELIPE SOARES PEIXOTO

**PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO EM
UMA COOPERATIVA MÉDICA**

**JOÃO PESSOA
2021**

RAUL FELIPE SOARES PEIXOTO

**PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO EM
UMA COOPERATIVA MÉDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Simone Bastos Paiva

**JOÃO PESSOA
2021**

Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

P379p Peixoto, Raul Felipe Soares.

Processo de institucionalização das práticas de
orçamento em uma cooperativa médica / Raul Felipe
Soares Peixoto. - João Pessoa, 2021.

77 f.; il.

Orientação: Simone Bastos de Paiva.

TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Cooperativa médica. 2. Práticas de orçamento. 3.
Teoria Institucional. I. Paiva, Simone Bastos. II.
Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, **Raul Felipe Soares Peixoto**, matrícula 11013313, autor do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO EM UMA COOPERATIVA MÉDICA**, orientado pela professora Dra. Simone Bastos Paiva, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis, no período letivo 2021.1 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmando que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei nº 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei nº 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, a orientadora e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 25 de novembro de 2021.



Assinatura do discente

RAUL FELIPE SOARES PEIXOTO

**PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO EM
UMA COOPERATIVA MÉDICA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA



Presidente: Prof^a Dr^a Simone Bastos Paiva (Orientadora)
Instituição: UFPB



Membro: Prof. Dr. Epitácio Ezequiel de Medeiros
Instituição: UFPB



Membro: Prof^a Dr^a Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida
Instituição: UFPB

João Pessoa, 01 de dezembro de 2021.

Este trabalho é todo dedicado à minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço e serei eternamente grato à minha família, por toda base, em especial à minha mãe por todos os conselhos, todas as orações e principalmente pela minha vida.

Agradeço a todos as professoras e professores que me ajudaram e me incentivaram ao longo desta caminhada, em especial à professora Simone, minha orientadora, por toda paciência, pela confiança e ótimo exemplo como professora, educadora e pessoa.

Agradeço a todas as pessoas que direta ou indiretamente me ajudaram a chegar até aqui.

A persistência é o caminho do êxito.

Charles Chaplin

RESUMO

O presente estudo teve por objetivo analisar as características da institucionalização das práticas de orçamento em uma Cooperativa Médica, após um período de tempo desde sua implantação. Foi utilizada a Teoria Institucional sob a abordagem da Velha Economia Institucional com o modelo de Tolbert e Zucker (1999). Para se atingir os objetivos, desenvolveu-se uma pesquisa exploratória, através de um estudo de caso de abordagem qualitativa. Os dados foram coletados por meio de entrevistas junto ao gerente contábil, que atualmente é o responsável pela condução da ferramenta orçamentária, o ex-gerente de planejamento estratégico, responsável pela implantação e primeiros passos da cultura orçamentária na organização e mais cinco gerentes gerais que atualmente participam do processo de planejamento, execução e controle orçamentário. Além de um questionário aplicado com este último grupo. Inicialmente, o processo de institucionalização se deu por pressões externas advindas, principalmente, do aumento da competitividade, mas também por uma situação de desgaste econômico-financeiro, sofrido em períodos anteriores, dando início a um período de inovações na condução do negócio, sendo uma delas o nascimento do Planejamento Estratégico, que teve como uma das principais necessidades a implantação do orçamento e, principalmente, de uma cultura orçamentária para o atingimento dos objetivos. Diante disso, desde 2017, ano em que o orçamento foi iniciado, todas as pressões internas, como o apoio e incentivo da alta gestão e a confiança na ferramenta, bem como os impactos positivos, influenciaram para atual estágio que se encontra sua institucionalização, a sedimentação. Assim, conclui-se com esta pesquisa que a implantação do orçamento gerou instituições para a operadora, visto que as regras e rotinas de orçamento foram incorporadas e atualmente reproduzidas.

Palavras-chave: Cooperativa médica. Práticas de orçamento. Teoria institucional.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the characteristics of the institutionalization of budget practices in a Medical Cooperative, after a period of time since its implementation. Institutional Theory was used under the approach of the Old Institutional Economics with the model of Tolbert and Zucker (1999). In order to achieve the objectives, an exploratory research was developed, through a case study with a qualitative approach. Data were collected through interviews with the accounting manager, who is currently responsible for conducting the budget tool, the former strategic planning manager, responsible for the implementation and first steps of the budget culture in the organization, and five more general managers who are currently participate in the budget planning, execution and control process. In addition to a questionnaire applied with this last group. Initially, the institutionalization process was due to external pressures arising mainly from increased competitiveness, but also due to a situation of economic and financial wear, suffered in previous periods, starting a period of innovations in the conduct of the business. from them the birth of Strategic Planning, which had as one of the main needs the implementation of the budget and, mainly, of a budget culture to achieve the objectives. Therefore, since 2017, the year the budget was started, all internal pressures, such as the support and encouragement of senior management and confidence in the tool, as well as the positive impacts, influenced the current stage of its institutionalization, sedimentation. Thus, it is concluded with this research that the implementation of the budget created institutions for the operator, since the budget rules and routines were incorporated and currently reproduced.

Keywords: Medical cooperative. Budgeting practices. Institutional theory

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Instituições segundo as três vertentes da Teoria Institucional.....	19
Figura 2 - Apresentação da dimensão institucional.....	22
Figura 3 - Processo de institucionalização.....	23
Figura 4 - Planejamento e controle orçamentário.....	27
Figura 5 - As fases da análise de conteúdo.....	38
Figura 6 - Organograma da cooperativa.....	42
Figura 7 - Mapa estratégico da cooperativa.....	43
Figura 8 - Reuniões para as principais entregas do orçamento.....	48
Figura 9 - Pressões institucionais que influenciam na difusão do orçamento na cooperativa.....	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	-	Resumo do referencial teórico.....	18
Quadro 2	-	Síntese dos enfoques da Teoria Institucional.....	20
Quadro 3	-	Roteiro das entrevistas.....	36
Quadro 4	-	Tempo investido nas entrevistas e questionários.....	36
Quadro 5	-	Categorias de análise do processo de institucionalização.....	39
Quadro 6	-	Tempo na organização e na função.....	44
Quadro 7	-	Percepção dos gerentes gerais acerca do principal agente do orçamento.....	49
Quadro 8	-	Tempo de participação no processo orçamentário.....	52
Quadro 9	-	Evidências encontradas na categoria Pressões Institucionais.....	56
Quadro 10	-	Evidências encontradas na categoria Estágio de Institucionalização.....	59

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quantidade de instituições atuantes na Saúde Suplementar brasileira.....	16
Tabela 2 - Beneficiários de planos médicos hospitalares no Brasil.....	17
Tabela 3 - Aspectos relativos às pressões institucionais.....	49
Tabela 4 - Aspectos relativos ao estágio de institucionalização do orçamento na organização.....	53

LISTA DE ABREVIATURAS

- ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
- GC - Governança Corporativa
- IESS - Instituto de Estudos de Saúde Suplementar
- NEI - Nova Economia Institucional
- NSI - Nova Sociologia Institucional
- OBZ - Orçamento Base Zero
- VEI - Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
1.1	OBJETIVOS.....	15
1.2	JUSTIFICATIVA.....	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL	18
2.1.1	Velha Economia Institucional.....	21
2.2	ORÇAMENTO EMPRESARIAL E PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS.....	26
2.2.1	Tipos de orçamentos e processo orçamentário.....	28
2.3	ESTUDOS ANTERIORES.....	30
3	METODOLOGIA.....	32
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	32
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	33
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	34
3.4	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	37
3.4.1	Análise do conteúdo.....	37
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	40
4.1	CARACTERÍSTICAS GERAIS DA COOPERATIVA.....	40
4.2	CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS PESQUISADOS.....	43
4.3	PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.....	44
4.3.1	Pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na cooperativa.....	45
4.3.2	Estágio de institucionalização das práticas de orçamento na cooperativa.....	52
4.4	INTEGRAÇÃO DOS RESULTADOS.....	56
5	CONCLUSÃO.....	61
5.1	SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	65
5.2	LIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	66
	REFERÊNCIAS.....	67
	APÊNDICES.....	71

1 INTRODUÇÃO

Observa-se no mundo empresarial que fatores provenientes do ambiente em que uma empresa atua, podem influenciar no seu desempenho, sobretudo na sua capacidade de continuidade no mercado.

Assim, é preciso dominar as informações e controlá-las, assegurando tomadas de decisões mais precisas, contemplando a análise das variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificação de seus pontos fortes e fracos). Tal planejamento é conhecido como planejamento estratégico (CATELLI, 2015). Dentro dele se encontra o planejamento orçamentário e este tipo de prática é considerado tão antigo quanto à contabilidade e também quanto à humanidade (LUNKES, 2011).

A condução e o gerenciamento de uma organização complexa como uma cooperativa médica requer atenção a uma série de fatores externos (como as frequentes mudanças do segmento, aumento e envelhecimento da população, pandemias, economia e intervenções oriundas da regulamentação do Governo) e internos (como a complexidade de suas operações, o elevado custo operacional e administrativo e o próprio risco do negócio), elevando ainda mais a importância de ferramentas como o orçamento empresarial.

Para Horngren *et al.* (2004), o orçamento é considerado um dos instrumentos de controle mais difundidos e importantes e atua representando, o elo entre o planejamento e o controle. Por meio deste artefato as empresas estabelecem planos e metas, projetam os resultados esperados e ao final de determinados períodos avaliam, de forma prática, o reflexo das suas decisões (LEITE *et al.*, 2008).

Todavia, a implantação de uma nova ferramenta gerencial não depende apenas da necessidade e/ou vontade da organização. Para que ela seja considerada bem-sucedida, torna-se fundamental que os atores envolvidos no processo sejam capazes de adotar essas novas práticas em suas rotinas de trabalho, adaptando-se à nova realidade, tornando-se o que Burns e Scapens (2000) consideram como uma regularidade comportamental.

Nesse contexto, as rotinas sendo consideradas como hábitos pessoais, podem envolver grupos, que por sua vez, são considerados componentes de instituições. Sendo assim, as rotinas são formalizadas e os hábitos institucionalizados (BURNS; SCAPENS, 2000; SCAPENS, 1994).

Para o entendimento teórico dos fatores relacionados a mudanças organizacionais - como fatores relacionados a implantação de um orçamento, por exemplo - muitos pesquisadores fazem uso da Teoria Institucional, que procura explicar a estrutura e o funcionamento das organizações como uma realidade socialmente construída (DIAS FILHO, 2003).

Essa teoria é apresentada por três abordagens diferentes: Nova Sociologia Institucional (NSI), Nova Economia Institucional (NEI) e Velha Economia Institucional (VEI), que apesar de serem de correntes filosóficas distintas, têm em comum o objetivo de compreender a instituição e as suas mudanças institucionais (GUERREIRO *et al.*, 2005).

Neste trabalho, as elucidações da Teoria Institucional serão aplicadas junto à uma Cooperativa Médica, operadora de planos de saúde, com vistas a entender algumas características relacionadas à institucionalização do seu orçamento, que passou a ser executado no início de 2017.

Assim, norteia este estudo a seguinte questão de pesquisa: **Como se caracteriza a institucionalização das práticas de orçamento em uma Cooperativa Médica Operadora de Plano de Saúde, à luz da Teoria Institucional?**

1.1 OBJETIVOS

A presente pesquisa tem como objetivo geral analisar características do processo de institucionalização de práticas de orçamento em uma cooperativa médica à luz da Teoria Institucional.

Em consonância com o objetivo geral, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na cooperativa;
- b) Apresentar o estágio de institucionalização das práticas de orçamento na cooperativa.

1.2 JUSTIFICATIVA

Apresente pesquisa, realizada em uma cooperativa médica, buscou analisar

algumas características acerca da institucionalização do seu orçamento, implantado em 2017, buscando promover uma reflexão acerca da Teoria Institucional para o entendimento dos fatores que modelam e sustentam as organizações, justificados a seguir por meio das perspectivas teórica, social e prática.

Em sua perspectiva teórica, esta pesquisa utiliza a Teoria Institucional, sob as abordagens da Velha Economia Institucional para o seu desenvolvimento e fundamentação dos resultados. Tendo como base os modelos propostos por Tolbert e Zucker (1999), este estudo pode então ajudar a direcionar outras pesquisas com os mesmos objetivos: analisar características do processo de institucionalização de práticas de orçamento, bem como outras práticas gerenciais nas instituições.

Sob a perspectiva prática, este estudo abrange o orçamento, considerado uma importante ferramenta de controle e planejamento econômico-financeiro no mundo empresarial, em particular, no contexto de uma cooperativa médica.

No dia-a-dia da cooperativa, a complexidade de suas operações, o elevado custo operacional e administrativo, as metas de resultados cada vez mais desafiadores, somados a diversos outros fatores que impactam em seus resultados econômico-financeiros, elevam ainda mais a importância do orçamento. Deste modo, estudos sobre ferramentas de gestão, como este artefato, em organizações complexas - como cooperativas médicas - tornam-se mais relevantes.

A justificativa social dá-se pela escolha da organização: uma cooperativa médica que, junto às demais operadoras de planos de saúde médico-hospitalar e odontológicos, compõem a Saúde Suplementar do Brasil, formada por 1.178 organizações à disposição da sociedade. Atualmente, as cooperativas médicas lideram o ranking em termos de quantidade de instituições atuantes na saúde suplementar do Brasil, com 278 operadoras, representando 24% de todas as entidades que compõem este sistema (Sala de Situação ANS / Caderno 2.0), conforme se observa na tabela 1.

Tabela 1 - Quantidade de instituições atuantes na Saúde Suplementar brasileira

(continua)

Modalidade da operadora	Quantidade	Percentual
Cooperativa médica	278	24%
Medicina de grupo	265	22%
Administradora de benefícios	169	14%
Odontologia de grupo	168	14%

(conclusão)		
Modalidade da operadora	Quantidade	Percentual
Autogestão	155	13%
Cooperativa odontológica	102	9%
Filantropia	33	3%
Seguradora especializada em saúde	8	1%
Total	1.178	100%

Fonte: https://www.ans.gov.br/images/stories/Materiais_para_pesquisa/Perfil_setor/sala-de-situacao.html. Dados da competência: 04/2021.

Ainda sobre a perspectiva social, as cooperativas médicas também se destacam em relação à quantidade de beneficiários assegurados. De acordo com os dados divulgados pelo Instituto de Estudos de Saúde Suplementar, as cooperativas médicas em abril de 2021 foram responsáveis por assegurar aproximadamente 17,5 milhões de beneficiários de planos médico-hospitalares no Brasil, representando 36,5% do total, atrás apenas das operadoras "Medicina de Grupo", responsáveis por 19,3 milhões de beneficiários, conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 2 – Beneficiários de planos médicos hospitalares no Brasil

Modalidade da operadora	Beneficiários (abr./2021)	Beneficiários (%) (abr./2021)
Medicina de grupo	19.322.356	40,17%
Cooperativa médica	17.542.393	36,47%
Seguradora especializada em saúde	6.107.576	12,70%
Autogestão	4.215.589	8,76%
Filantropia	915.742	1,90%
Total	48.103.656	100,00%

Fonte: <https://www.iess.org.br/biblioteca/periodico/nab/58a-nab>

A elevada quantidade de pessoas que dependem do Sistema Suplementar, sobretudo das Cooperativas Médicas aumentam ainda mais a relevância deste tipo de estudo, pois o conhecimento cada vez mais aprofundado dessas instituições e seus arranjos estruturais podem trazer à luz o entendimento de fatores cruciais relacionados ao sucesso (ou não) de uma nova ferramenta gerencial, o que consequentemente pode impactar o desempenho e até mesmo a continuidade dessas organizações, consideradas tão importantes para a sociedade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para a compreensão deste estudo torna-se necessário o entendimento de alguns conceitos. Iniciando pela apresentação da Teoria Institucional, em particular, de uma de suas três vertentes, a Velha Economia Institucional, finalizando com alguns conceitos de Orçamento Empresarial e Planejamento Estratégico. Dessa forma, a fundamentação teórica se apresenta organizada conforme mostra o quadro 1.

Quadro 1 - Resumo do referencial teórico

Tópicos	Conteúdo
2.1	Teoria Institucional
2.1.1	Velha Economia Institucional
2.2	Orçamento Empresarial

Fonte: Elaboração própria (2021)

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional, também conhecida como Institucionalismo, tem sido utilizada em diversas áreas como a economia, sociologia, administração e contabilidade para entender os fatores que modelam e sustentam a estrutura das organizações, fornecendo uma visão rica e complexa das organizações (ZUCKER, 1987).

Para Dias Filho (2003, p.95),

a teoria institucional procura explicar a estrutura e o funcionamento das organizações como uma realidade socialmente construída. Sob esse prisma, elas são vistas como um ente que atua em função de regras, procedimentos, crenças e valores predominantes em determinado contexto.

Consoante Tolbert e Zucker (1999), a utilização da teoria institucional é para o entendimento de mudanças nos arranjos estruturais das organizações. Para tanto, dirigem o foco para uma forma específica de organização, a empresa.

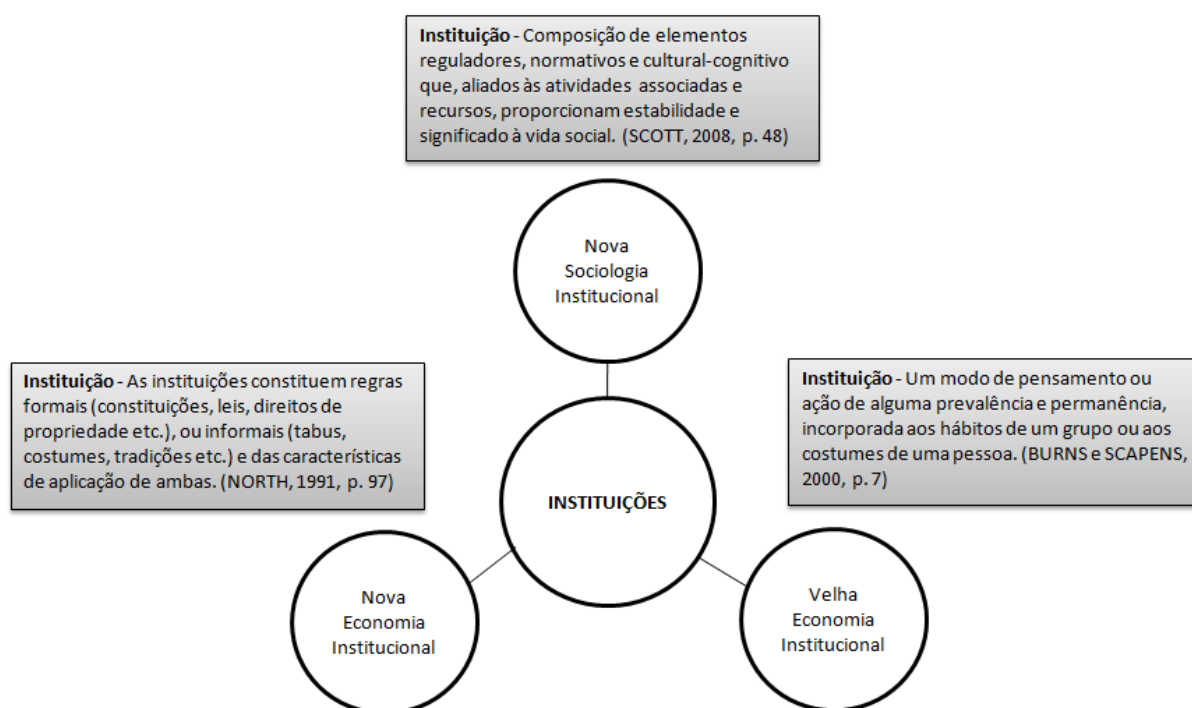
Esta teoria também é muito utilizada para ajudar os pesquisadores a compreenderem melhor as mudanças ocorridas no contexto da Contabilidade gerencial e que não são respondidas pela Teoria econômica neoclássica (GUERREIRO *et al.*, 2005; SCAPENS, 1994). Esta passou a ser criticada por

apresentar utilidade limitada para explicar processos de persistência e mudança que ocorrem nos sistemas de contabilidade gerencial.

Cabe ressaltar que, embora a Teoria Institucional não seja a única para se compreender todos os aspectos da Contabilidade gerencial, ela apresenta uma estrutura muito válida para o entendimento das rotinas institucionalizadas, considerada uma importante característica das práticas da Contabilidade gerencial (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006).

Essa teoria possui três abordagens fundamentais: a Velha Economia Institucional, a Nova Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional. Apesar de cada uma apresentar o próprio conceito de instituições, as três vertentes se originam de um único polo (IGNACIO, 2010), conforme apresentado na figura 1.

Figura 1 - Instituições segundo as três vertentes da Teoria Institucional



Fonte: Ignácio (2010, p.31)

Importante ressaltar que uma das principais diferenças de abordagem nesses enfoques consiste na unidade de análise, que vai do aspecto social (grupo ou indivíduo) ao organizacional, com variações também do foco da institucionalização, que sai do aspecto puramente comportamental, buscando a eficiência e a legitimidade externa, conforme mostra o quadro 2.

Quadro 2 – Síntese dos enfoques da Teoria Institucional

Teoria Institucional	Velha Economia Institucional	Nova Economia Institucional	Nova Sociologia Institucional
Unidade de análise	Grupo (ou subgrupo) social	Transação	Organização
Suposições dos indivíduos	O indivíduo constrói realidades sociais	Racionalidade Limitada	Determinismo institucional
Visão do processo?	Sim	Não	Não
Foco Institucional	Regularidade comportamental	Eficiência	Legitimidade externa

Fonte: Elaboração própria (2021)

A Velha Economia Institucional, que será a abordagem utilizada nesta pesquisa com o suporte do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999), segundo Reis (2008), realiza estudos sobre as relações entre indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que após um processo de mudança possa ser institucionalizada.

A Nova Economia Institucional, para Freitas (2005), retoma preocupações relacionadas ao comportamento dos atores individuais, a racionalidade limitada e o oportunismo, bem como temas que influenciam o comportamento das instituições como, por exemplo, os custos de transação, as relações contratuais, as estruturas de governança e os direitos de propriedade.

A racionalidade limitada e o oportunismo correspondem, respectivamente, ao “limite da capacidade da mente humana em lidar com a formulação e a resolução de problemas [...]” (CONCEIÇÃO, 2002a, p. 114) e à “falta de sinceridade e honestidade nas transações” (CONCEIÇÃO, 2002b, p. 131).

A Nova Sociologia Institucional, vem a ser bem utilizada na compreensão das relações entre a estrutura formal e o ambiente em que está inserida, conforme afirmam Hussain e Hoque (2002).

Portanto, o próximo tópico detalha melhor a abordagem utilizada nesta pesquisa, a Velha Economia Institucional.

2.1.1 Velha Economia Institucional

A Velha Economia Institucional tem como foco as “microinstituições”, ou seja, considera a instituição como principal objeto de análise. Sendo assim, realiza estudos sobre as relações entre os indivíduos no interior das organizações, fornecendo uma base para a compreensão de como novas rotinas são institucionalizadas, produzindo uma nova realidade social, após um processo de mudança (REIS, 2011).

Para esta abordagem, a *instituição* é concebida como uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece e permanece, o qual está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Essa definição traz à tona o caráter social e cultural e enfatiza a importância do comportamento habitual na construção das instituições (GUERREIRO, 2008).

Para Hodgson (1998) e Ibrahim e Galt (2011), o indivíduo é tanto um produtor e um produto de suas circunstâncias e suas interações formam as instituições, enquanto os objetivos individuais ou as preferências também são moldados por condições socioeconômicas.

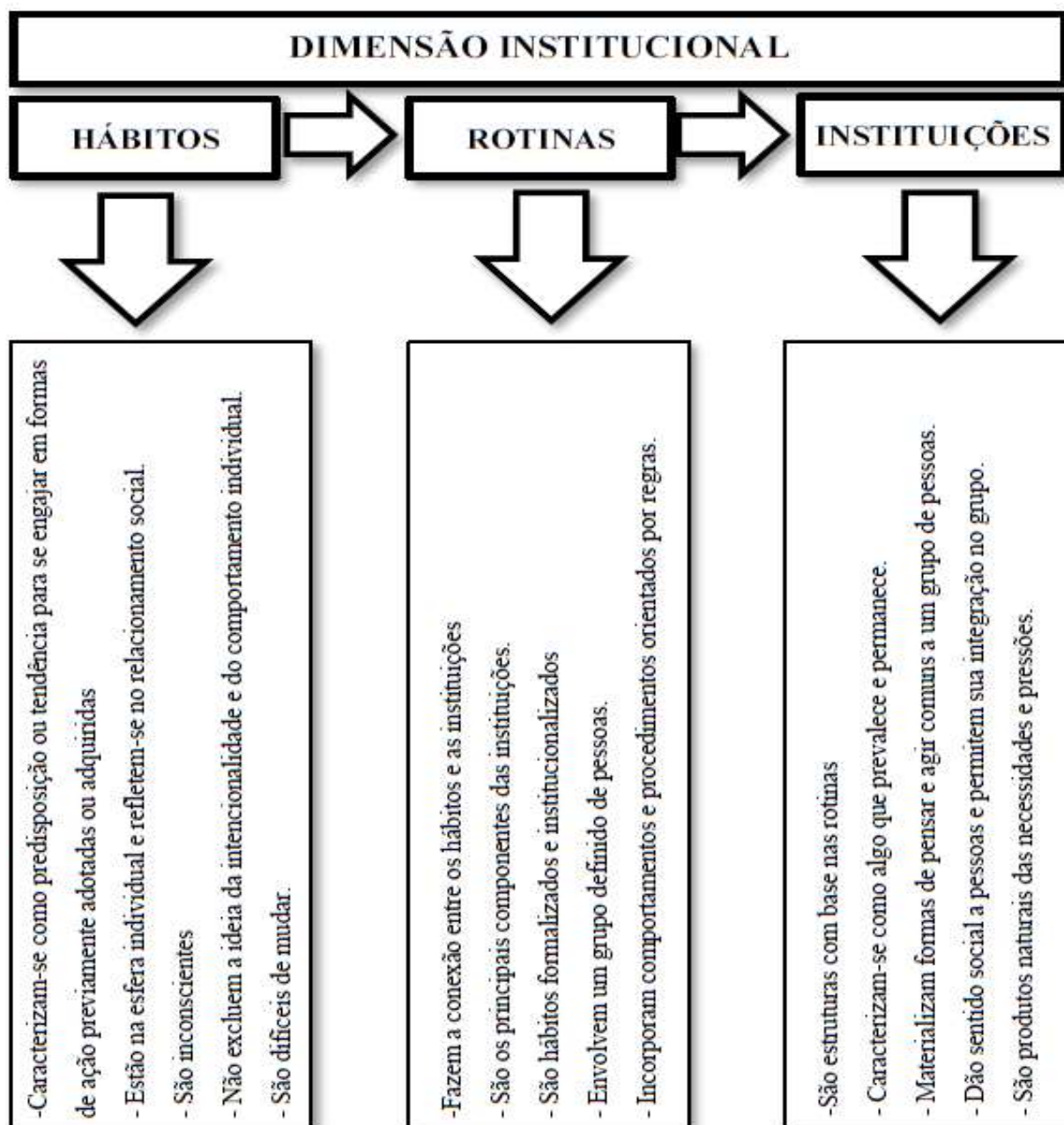
Burns e Scapens (2000) consideram o processo de *rotinização* da atividade humana como um importante fator para a evolução das instituições através do tempo. Para os autores, indivíduos compartilhando e atuando sob regras tornam as instituições cristalizadas e referenciadas a outras instituições como socialmente adequadas.

A VEI entende que as vidas social e organizacional são direcionadas pelo comportamento individual e que este possui uma importante parcela das instituições (REIS, 2011), pois a partir deste comportamento individual os hábitos são modificados e as ações dos indivíduos da organização são modeladas pelas regras e rotinas, surgindo instituições sedimentadas, no decorrer do tempo (BURNS; SCAPENS, 2000; FREZATTI *et al.*, 2009).

Sendo assim, verifica-se as principais características dos hábitos, rotinas e instituições, a partir da figura 2. Nesta apresentação, a primeira dimensão a ser considerada são os hábitos, que acontecem de forma inconsciente, individual e que são difíceis de mudar. Para que esses hábitos se transformem em rotinas, que, para Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006), são os principais componentes das instituições, torna-se necessário que eles sejam orientados por regras que orientam e

incorporam um comportamento para um definido grupo de pessoas, produzindo por fim instituições legitimadas que permanecem e prevalecem com o tempo, sendo sempre produtos naturais das necessidades e pressões.

Figura 2 - Apresentação da dimensão institucional



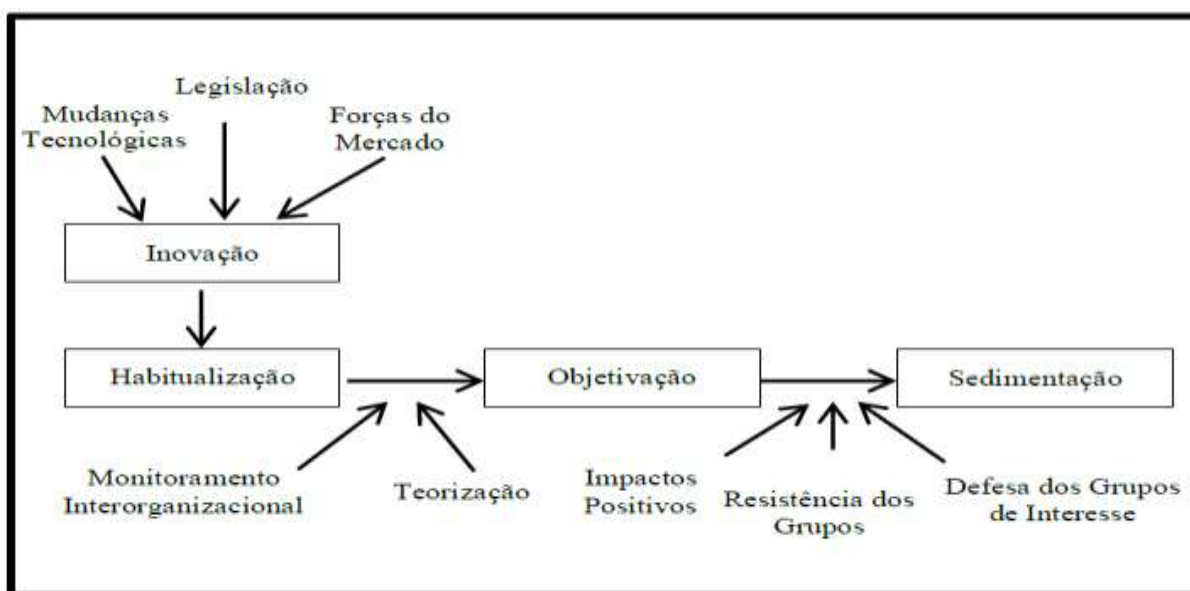
Fonte: Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006, p. 199)

A partir desta abordagem da teoria institucional (VEI), entende-se que “as práticas contábeis, enquanto rotinas institucionalizadas criam entendimento de

atividades de acordo com particular grupo de regras que permitem que se tomem decisões” (SCAPENS, 1994, p. 301).

Se tratando do processo institucional, uma boa forma de visualizar como ocorrem as mudanças nas práticas da Contabilidade gerencial em uma organização sob o prisma da Velha Economia Institucional é através do modelo apresentado por Tolbert e Zucker (1999) representado pela figura 3, que propõe uma divisão do processo de institucionalização em quatro etapas: inovação, habitualização, objetivação e sedimentação.

Figura 3 - Processos inerentes à institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

A análise desse modelo evidencia de forma completa todo o processo de institucionalização e, para o presente estudo torna-se relevante, pois possibilita a visualização de toda a cadeia de fatores e etapas relacionadas à institucionalização de uma nova ferramenta, que vai desde a necessidade inicial de mudança até a institucionalização total do novo arranjo estrutural.

Sendo assim, pressões externas como as mudanças tecnológicas, a legislação e as forças de mercado são reconhecidas como fatores externos, ou, conforme as autoras Tolbert e Zucker (1999), forças causais críticas inerentes ao processo de institucionalização. Essas forças podem exercer nas empresas ali inseridas uma necessidade de adaptação. Para as autoras, a este momento no processo de institucionalização dá-se o nome de *Inovação*. Os fatores relacionados

ao ambiente em que a empresa está inserida geram a necessidade dela se inovar internamente por meio da geração de novos arranjos estruturais (GUERREIRO *et al.*, 2005; TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Após o reconhecimento da necessidade de inovação, inicia-se a fase de *Habitualização*, considerada como uma fase de pré-institucionalização. Esta fase é marcada pela criação de novos hábitos, como remete a própria palavra. Para as autoras, esta fase “envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e a normalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização [...]” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 206). Nesse sentido, “diferentes organizações, de maneira independente, podem adotar semelhantes inovações, como decorrência de estarem submetidas ao mesmo contexto organizacional” (GUERREIRO *et al.*, 2005, p.66).

A etapa seguinte, considerada como uma etapa de semi-institucionalização, recebe o nome de *Objetivação*. Essa fase é originada do *monitoramento interorganizacional* que é realizado a partir dos concorrentes e dos seus esforços para aumentar a sua competitividade; e da *teorização* que atribui à estrutura uma legitimidade cognitiva e normativa geral (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Esta fase “envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os gestores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 208).

E, finalizando o processo de institucionalização, tem-se a *Sedimentação*, que se fundamenta na “continuidade da estrutura e, especialmente, na sua sobrevivência através de gerações de membros da organização” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 209). Nesse sentido, Guerreiro *et al.* (2005a) salientam que diversos fatores podem definir se uma mudança será bem-sucedida ou não, como resultados relacionados ao novo artefato e resistência ou defesa de certos grupos para que a mudança ocorra (GUERREIRO *et al.*, 2005; TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Sendo assim, a análise da institucionalização pelo modelo de Tolbert e Zucker (1999) inicia em um contexto externo à organização e é conduzido para um processo interno, caracterizado pela formação de novos hábitos até a sua completa sedimentação.

Todavia, para a utilização um melhor aproveitamento da vertente VEI sob o modelo proposto por Tolber e Zuckert (1999) torna-se importante considerar e

analisar também outras duas variáveis: confiança e poder. Segundo Scapens (2006) estes fatores podem ser determinantes para a total institucionalização, bem como limitar a análise do processo de institucionalização por meio do modelo proposto. Logo, estes fatores serão tratados no tópico a seguir.

Scapens (2006) identificou em pesquisas que utilizavam a VEI, que questões relacionadas à confiança e poder também foram consideradas como fatores importantes na institucionalização de novas práticas de Contabilidade gerencial.

De acordo com Robalo (2014), nas relações intraorganizacionais, o conceito de confiança e desconfiança ainda é pouco explorado e relativamente pouco pesquisado na literatura contábil-gerencial.

O conceito de confiança pode ser observado na pesquisa de Busco, Riccaboni e Scapens (2006), onde concluíram que a confiança dos contadores de uma empresa italiana após sua aquisição pela *General Eletric* foi um fator essencial para que a introdução de novas práticas contábeis fosse possível.

Outro ponto que não está contemplado no quadro de Burns e Scapens (2000), conforme dito, é o poder. A análise desta influência proporciona uma visão mais profunda acerca das mudanças da Contabilidade gerencial e tem sido bastante explorada por pesquisadores do tema, inspirados na Velha Economia Institucional (ANGONESE; LAVARDA, 2014; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; ROBALO, 2014; SCAPENS, 2006).

Este ponto também foi explorado em uma pesquisa realizada em uma empresa portuguesa por Ribeiro e Scapens (2006). A empresa era gerida por uma família influente de Portugal e para se ter o controle de tudo que acontecia no negócio eram postos membros da família e outros confidentes em setores chave por toda organização. Havia severas restrições de como as coisas deviam funcionar e de como as pessoas deveriam se comportar. De acordo com as observações, foram realizadas tentativas para promover mudanças na Contabilidade gerencial nos últimos anos. Como resultado, constatou-se que o insucesso dessas tentativas de novas regras e rotinas se deu por uma notável influência dos circuitos de poder.

Sendo assim, a análise desses dois fatores também se mostra relevante e pode, assim, contribuir ao que se propõe esta pesquisa - analisar características do processo de institucionalização de práticas de orçamento em uma cooperativa médica à luz da Teoria Institucional.

2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL E PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS

Para uma melhor compreensão sobre os desafios de se institucionalizar um orçamento em uma organização de grande porte, como a Cooperativa Médica em questão, torna-se também fundamental conhecer algumas informações e características de um orçamento empresarial.

O orçamento é considerado um dos artefatos mais utilizados para a gestão e tomada de decisões em empresas de diversos portes, setores e regiões do mundo (CHAPMAN; KIHN, 2009; COVALESKI *et al.*, 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010; MALMI; BROWN, 2008). Para Frezatti (2017), o orçamento é considerado um plano financeiro utilizado para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. Segundo o autor, é bem mais do que uma simples estimativa, pois sua execução deve ser baseada no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas.

Para Catelli (2001), o orçamento incorpora requisitos essenciais para se integrar ao processo de gestão nas fases de planejamento, execução e controle. Já, Lunkes (2007) vê o orçamento como um instrumento direcional, pois é constituído de planos específicos de datas e unidades monetárias, visando orientar a administração para os objetivos empresariais, logo, é considerado um sistema de informação de apoio à gestão.

O planejamento orçamentário, assim como ocorre com o planejamento estratégico, enseja uma sinergia de toda organização, visto que a elaboração do orçamento é tarefa de todos e para cada área, caberá a responsabilidade de alcançar determinadas metas, as quais deverão estar em harmonia com as metas de toda a entidade (SILVA; PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA, 2011).

Na Cooperativa em estudo, cada área é responsável por orçar os seus gastos previstos. Após os ajustes e revisões iniciais para que estas projeções "caibam" nas metas globais do planejamento estratégico, esses valores são consolidados e aprovados pela diretoria para compor o orçamento global da organização para o próximo exercício, sendo utilizado como meio de monitoramento e controle de suas atividades econômico-financeiras.

De acordo com Lunkes (2013), o período de duração do orçamento pode variar de empresa para empresa. Vários fatores podem influenciar na duração do

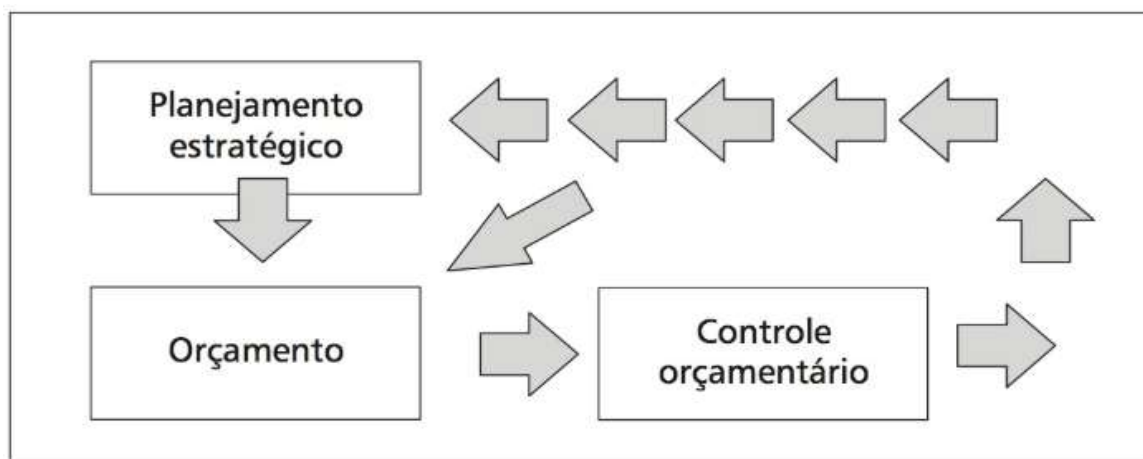
período orçamentário: o tipo, a natureza da empresa, a necessidade de avaliação periódica e as condições do negócio.

Uma das grandes contribuições que o orçamento pode proporcionar é o estabelecimento de um ambiente de controle. Para Lavarda e Pereira (2011), o controle é utilizado para assegurar a disciplina aos procedimentos operacionais, guiando as pessoas a seguirem as regras estabelecidas e verificar o comprometimento das mesmas. Para Frezatti (2009) é o artefato um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que os gestores possam prestar contas de suas atividades.

Controle orçamentário é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período (FREZATTI, 2009).

Para Lavarda e Pereira (2011) o controle tem como objetivo motivar as pessoas a seguirem as regras estabelecidas e verificar se elas estão seguindo-as. É utilizado para assegurar a obediência aos procedimentos operacionais.

Figura 4 - Planejamento e controle orçamentário



Fonte: Frezatti (2017, p. 86)

Conforme mostra a figura 4, o processo de controle é único e integralizado, promovendo a comunicação intraorganizacional em prol de uma melhor realização dos planos estratégicos, servindo também como fonte de informações para orçamentos futuros

Além de prever e controlar, o plano orçamentário pode ter outros objetivos para a organização, conforme aponta Padoveze (2012, p. 199):

- a) Sistema de autorização: o orçamento aprovado libera os recursos para os setores, minimizando o processo de controle;
- b) Meio para projeções e planejamento: o conjunto das peças orçamentárias será utilizado para o processo de projeções e o planejamento operacional;
- c) Canal de comunicação e coordenação: o cenário aprovado e as peças orçamentárias são instrumentos para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais;
- d) Instrumento de motivação: o orçamento aprovado é um sistema de autorização que concede certa liberdade de atuação aos gestores operacionais, motivando-os;
- e) Instrumento de avaliação e controle: os gestores procuram executar as metas contidas nos orçamentos específicos sob sua responsabilidade, o que permite controlar objetivos setoriais e corporativos;
- f) Fonte de informação para tomada de decisão: por conter os dados planejados, é uma ferramenta essencial para decisões diárias e repetitivas sob responsabilidade direta dos gestores operacionais.

Para Frezatti (2011) as informações dos relatórios orçamentários devem estar à disposição dos executivos englobando o máximo de informações que sejam úteis para promover reflexão entre aquilo que se esperava e aquilo que realmente ocorreu. Logo, acabam servindo como guias, uma vez que possibilitam avaliar o desempenho do plano, garantir o aprendizado organizacional, auxiliar nas tomadas de decisões, antecipar-se a possíveis problemas, bem como melhorar a comunicação empresarial (MOWEN; HANSEN, 2001; PADOVEZE, 2010; SANVICENTE; SANTOS, 2008).

2.2.1 Tipos de orçamentos e processo orçamentário

Dependendo das características e dos objetivos pretendidos pela organização, o orçamento pode ser elaborado de diversas formas. A literatura usualmente aponta cinco tipos: Orçamento contínuo, Orçamento de Base Zero (OBZ), Orçamento Flexível, Orçamento baseado em atividades (ABB) e *Beyond Budgeting* (LUNKES, 2013):

- **Orçamento contínuo** - o orçamento contínuo tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte (PADOVEZE, 2010);
- **Orçamento base zero (OBZ)** - "Seu princípio determina que dados históricos não podem ser utilizados na realização do próximo orçamento para não repetir erros passados ou levar ineficiências que possam ter existido no

passado" (HOJI, 2018, p. 19). O OBZ pode apresentar vários benefícios significativos, todavia, seus controles são mais burocráticos e volumosos, consumindo mais tempo e recursos em relação a outros tipos de orçamento. Porém, o seu conceito tem como objetivo a melhoria contínua (PADOVEZE, 2010);

- **Orçamento flexível** - conjunto de orçamentos que pode ser ajustado a qualquer nível de atividades, sendo essencial para a sua elaboração a distinção entre custos fixos e variáveis, bem como a incorporação dos centros de responsabilidade com o controle e cálculo de custo por produto (LUNKES, 2013);
- **Orçamento por atividades (ABB)** – considerada uma ferramenta para obter consenso e comprometimento dos colaboradores com o objetivo de guiar a empresa por meio de metas essenciais, que envolvem receita, custo, qualidade, tempo e inovação. Considerado como um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos (LUNKES, 2013);
- ***Beyond budgeting*** - pode ser considerado um grupo de processos alternativos que apoiam metas e reconhecimentos, em um planejamento contínuo (FREZATTI, 2009).

Apesar de possuírem suas próprias características, os tipos de orçamentos apresentados têm o mesmo objetivo, ou seja, o auxílio na tomada de decisão, uma maior previsibilidade do futuro e o desenvolvimento de um ambiente onde as ações operacionais façam jus às ações definidas no Planejamento Estratégico.

Em termos gerais, o processo orçamentário é dividido em três grandes fases: previsão, reprojeção e controle. A previsão é o momento em que a organização realiza todos os trabalhos de cálculos voltados para o que se espera e se prevê que vá acontecer no próximo exercício, isto recebe nome de peças orçamentárias. A segunda fase, a reprojeção, é quando estes dados são encaminhados para que os responsáveis das áreas, mediante as críticas, realizem os devidos ajustes, onde estes papéis retornam para os devidos acertos das revisões iniciais. Por fim, o controle que é quando se verifica se os objetivos previstos foram atingidos, por meio das análises das variações (PADOVEZE, 2016).

Dependendo da organização e dos seus objetivos pretendidos, orçamentário pode assumir diferentes formas e modelos. Se tratando do modelo adotado pela cooperativa em estudo, conforme será visto no item 4.1 deste trabalho, foi o Orçamento Base Zero (OBZ).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Esta sessão é reservada para apresentar alguns trabalhos que também utilizaram a Teoria Institucional para analisar características relacionadas a mudanças no campo da Contabilidade gerencial, mais especificamente, práticas de orçamento, servindo como base direcionadora da presente pesquisa.

O primeiro trabalho é o de Vailatti (2017). Por meio as abordagens NSI e VEI, e através dos modelos propostos por Tolbert e Zucker (1999) e Burns e Scapens (2000), sua pesquisa analisou as características da institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos com mais de 60 anos de atuação e que em 2002 implantou um novo sistema de orçamento. A análise foi realizada por meio de três etapas: primeiramente, analisando o processo de codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais; em segundo lugar, identificando as pressões institucionais que influenciaram na adoção do orçamento como ferramenta gerencial; e, por último, verificando o estágio de institucionalização das práticas de orçamento na organização.

O resultado da pesquisa mostrou que o processo de codificação aconteceu inicialmente por intermédio da montadora, a qual forneceu um modelo de orçamento, treinamento e suporte para seus usuários. A incorporação ocorreu de maneira natural, visto que a empresa já utilizava um modelo de orçamento antes da adoção das práticas atuais. A reprodução é caracterizada pela sua baixa resistência, pois os gerentes veem o orçamento como um processo natural e essencial para que a empresa possa atingir os seus objetivos.

Em relação às pressões institucionais a pesquisa apontou que vários fatores podem ter sido responsáveis pela institucionalização do orçamento, como uma forte pressão externa exercida pela montadora, a pressão interna exercida pela própria diretoria e até mesmo uma forte relação de confiança dos usuários na ferramenta e nas pessoas que conduzem o processo.

O segundo estudo foi o de Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016), que realizaram um estudo com o objetivo de analisar o processo de adoção do OBZ em uma

empresa têxtil de grande porte de Santa Catarina, sob a perspectiva da teoria institucional a partir do modelo de Tolbert e Zucker (1999). A análise do processo de institucionalização ocorreu pela análise de quatro proposições: habitualização (P1), estratégias (P2), objetificação (P3) e sedimentação (P4) da mudança.

Na etapa de habitualização, constatou-se que o principal fator motivador para a ocorrência desta mudança foi a entrada de um novo diretor na empresa, todavia, outros fatores inerentes a aspectos tecnológicos e fatores de mercado também tiveram forte influência nesta primeira etapa. Na segunda proposição, identificou-se na empresa uma série de estratégias voltadas para a implantação do OBZ, por exemplo, a intensificação das discussões durante o período orçamentário e realizações de treinamentos por meio de reuniões massivas, reuniões específicas, conversas para tirar dúvidas.

Em relação à terceira proposição, a objetificação, os pesquisadores analisaram duas formas de consenso para alcançar a objetificação: primeiramente, aponta-se que essa mudança partiu dos próprios gestores e, em segundo lugar, todos os procedimentos foram desenvolvidos internamente, sem a influência de agentes externos no processo, afirmando que a objetificação do OBZ, de fato, ocorreu na empresa.

E, por fim, a respeito da última proposição, a sedimentação, foi possível afirmar que o OBZ na referida empresa está sedimentado através de duas constatações: a ausência de resistências durante este processo e os retornos trazidos pela ferramenta. Desse modo, a pesquisa afirma que a mudança foi bem-sucedida, visto que esta ferramenta não caiu em desuso e é utilizada até os dias atuais.

3 METODOLOGIA

Este capítulo é reservado para a apresentação dos métodos adotados para se atingir os objetivos pretendidos da pesquisa.

Gil (2017) define o método como caminho para se chegar a determinado fim e método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.

Conforme visto, o objetivo principal deste trabalho é analisar características do processo de institucionalização de práticas de orçamento em uma cooperativa médica à luz da Teoria Institucional. Para tanto, utiliza-se a abordagem VEI, com destaque para a utilização do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999).

Também, o presente estudo trata-se de uma replicação da pesquisa realizada por Vailatti (2017), que investigou o processo de institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos, agora realizada no contexto de uma Cooperativa Médica Operadora de Plano de Saúde.

Sendo assim, a seguir, serão apresentados a classificação deste trabalho, a população e amostra, os procedimentos de coleta de dados e, por fim, o método de análise dos dados levantados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Neste item será contemplada a classificação ou tipologia da pesquisa que segundo Gil (2008) a pesquisa científica pode ser classificada sob vários aspectos, por exemplo, quanto aos fins ou objetivos, quanto aos meios e quanto à abordagem ou natureza dos dados.

Quanto aos **objetivos**, este estudo se caracteriza como descritivo. Segundo Gil (2017), o objetivo principal desse tipo de pesquisa é a descrição das características de determinada população ou fenômeno, utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados. Cervo e Bervian (2002, p. 66) explicam que “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Quanto aos **meios**, esta pesquisa se caracteriza como estudo de caso. Segundo Gil (2017), pesquisas desse tipo são caracterizadas pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento

amplo e detalhado. Para Yin (2005) o estudo de caso é utilizado como estratégia em várias situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados, e conclui que o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real.

A **abordagem** do problema classifica-se como qualitativa.

A pesquisa qualitativa é uma atividade situada que posiciona o observador no mundo. Ela consiste em um conjunto de práticas interpretativas e materiais que tornam o mundo visível. Essas práticas transformam o mundo, fazendo dele uma série de representações, incluindo notas de campo, entrevistas, conversas, fotografias, gravações e anotações pessoais. (FLICK, 2009, p.16)

Uma importante característica das pesquisas qualitativas é a descrição de pessoas, de situações, de acontecimentos, de reações, inclusive transcrição de relatos, onde um pequeno detalhe pode ser um elemento essencial para o entendimento da realidade (MARTINS, 2016).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para a definição do campo de pesquisa dois conceitos são importantes: população (ou universo de pesquisa) e a amostra.

Conforme Pereira (2016), a população é a totalidade de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo. Amostra é parte da população ou do universo, selecionada de acordo com uma regra ou plano. A amostra pode ser probabilística ou não probabilística.

Sendo assim, nesta pesquisa, o universo corresponde aos gerentes atuantes na cooperativa. A amostra é uma parte desses gerentes, definidos previamente, baseando-se nos seguintes critérios, com vistas a trazer credibilidade ao estudo, composta pelos gerentes responsáveis pelas áreas de Contabilidade, Financeiro, Gestão de Redes de Provisão de Saúde, Recursos Humanos, Ouvidoria e Compras & Contratos. Sendo assim, a amostra desta pesquisa foi dividida em dois grupos:

- a) O **primeiro grupo** compreende os **informantes-chave**, que foram o gerente contábil, atual responsável pela condução do orçamento na

organização e o ex-gerente de Planejamento Estratégico, que na época da implantação do orçamento ele foi um dos principais responsáveis e hoje atua como gerente administrativo de uma das unidades hospitalares da cooperativa;

- b) O **segundo grupo** compreende os **gerentes gerais**, compostos por cinco gerentes, escolhidos aleatoriamente e por melhor acessibilidade. São responsáveis por gerirem diversos setores utilizando a atual ferramenta de orçamentário.

Por fim, nesta pesquisa a amostragem se enquadra como não probabilística, intencional, que são aquelas em que são escolhidos sujeitos que representem o “bom julgamento” da população/universo (PEREIRA, 2016).

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Segundo Tolbert e Zucker (1999) qualquer afirmação plausível a respeito do estágio de institucionalização de estruturas, provavelmente residirá numa estratégia envolvendo triangulação de fontes e métodos.

Para se atingir os objetivos propostos, este estudo fez uso da entrevista semiestruturada, aplicada aos dois grupos de entrevistados, e um questionário aplicado apenas ao segundo grupo de entrevistados, visando por meio da triangulação destas informações se chegar às conclusões pretendidas. Os questionários foram aplicados apenas com o segundo grupo para reforçar suas respostas das entrevistas. Com o primeiro grupo se tornou desnecessário o questionário devido ao maior tempo dedicado nas entrevistas semiestruturadas e a riqueza dos detalhes por eles fornecidos.

Para Yin (2005) as entrevistas são consideradas uma das mais importantes fontes de informações para estudos de caso, podendo ser gravada se houver concordância com o entrevistado. Neste estudo as entrevistas foram gravadas. A gravação torna os dados obtidos mais precisos, evidentemente. Conforme Martins (2016) esta técnica consiste em coletar informações, dados e evidências cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações.

O uso da entrevista semiestruturada tem como principal vantagem sua adequação às características do entrevistado, permitindo maior interação e conhecimento das realidades dos informantes (GIL, 2017). Para alguns tipos de pesquisas qualitativas, a entrevista semiestruturada parece ser um dos principais instrumentos de coleta de dados de que o pesquisador dispõe (BEUREN, 2014). A entrevista semiestruturada é conduzida com uso de um roteiro, mas com liberdade de serem acrescentadas novas questões pelo entrevistador (MARTINS, 2016).

Portanto, inicialmente foi entrevistado o gerente do setor contábil, que está há 20 anos na organização, e é atualmente o responsável pelo sistema orçamentário na cooperativa. Posteriormente, por sua indicação, também foi entrevistado o ex-gerente do Planejamento Estratégico, que foi um dos responsáveis pela implantação e uma boa fase de evolução da ferramenta na organização e atualmente é gerente administrativo de uma unidade hospitalar. Esses dois, conforme dito, foram considerados os informantes-chave da pesquisa, pois estão ligados diretamente ao “design” do modelo orçamentário na organização. E, por fim, foram entrevistados também os outros cinco gerentes que também atuam na sede da organização, totalizando sete entrevistados.

Para a realização das entrevistas foram elaborados dois tipos de roteiros, conforme descrição no quadro 3. O primeiro roteiro foi direcionado ao primeiro grupo, gerente contábil e o ex-gerente de planejamento estratégico, ou seja, os designers do orçamento; e o segundo roteiro, direcionado aos gerentes gerais (ou usuários), também envolvidos no processo orçamentário.

Cabe enfatizar que, apesar de haver um roteiro de perguntas, a condução da entrevista semiestruturada permite a liberdade de se acrescentar questões conforme oportunidade, neste caso, visando sempre se obter o máximo de informações e evidências voltadas aos fenômenos de institucionalização de seu orçamento.

Sendo assim, os roteiros de entrevistas, contidas no apêndice A desta pesquisa, foram adaptados da dissertação de mestrado de Vailatti (2017), realizada junto aos gerentes de uma concessionária de grande porte, localizada em Santa Catarina, utilizada como base para o desenvolvido do presente estudo.

O quadro 3 apresenta a composição deste instrumento de coleta de dados, a entrevista, que por sua vez foi aplicada aos dois grupos de entrevistados, todos apresentados de forma mais completa no item 4.2 desta pesquisa.

Além das entrevistas semiestruturadas, foram aplicados questionários, considerado outro importante e popular instrumento de coleta de dados em uma pesquisa. Para Richardson (2012), os questionários aplicados em pesquisas científicas, assumem pelo menos duas funções: descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social.

Quadro 3 – Roteiro das entrevistas

Grupos de entrevistados / roteiro	Entrevistados	Assunto	Questões
Primeiro grupo	Gerente Contábil e Gerente de Planejamento Estratégico	Caracterização da empresa e dos entrevistados	Do Bloco I ao Bloco IV
		Informações quanto ao processo orçamentário	
		Informações quanto ao processo de institucionalização do orçamento	
Segundo grupo	Gerentes gerais	Caracterização dos entrevistados	Do Bloco V ao Bloco VIII
		Informações quanto ao processo de institucionalização do orçamento	

Fonte: Elaboração própria a partir de Vailatti (2017)

Sendo assim, os questionários, constante do Apêndice B, foram divididos em 3 blocos de perguntas a serem respondidas a partir de uma escala Likert de 5 pontos, com respostas e variavam desde discordo totalmente até concordo totalmente. O questionário foi apresentado apenas ao segundo grupo, ou seja, aos gerentes gerais lotados na operadora, aplicado com a presença do pesquisador.

As respostas obtidas pela aplicação dos questionários estão nas tabelas 3 e 4 desta pesquisa, dispostas de modo a indicar a coluna mediana (MD), medida utilizada na análise dos dados obtidos.

Portanto, após agendamento prévio, foram entrevistados e questionados sete gerentes, o que totalizou um tempo investido de 147 minutos conforme evidencia o quadro 4

Quadro 4 - Tempo investido nas entrevistas e questionários

Grupo de entrevistados	Entrevistado	Tempo de aplicação (entrevistas)	Tempo de aplicação (questionários)	Tempo total por entrevistado
Primeiro Grupo	Gerente Contábil	44 minutos	-	44 minutos
	Gerente Planejamento Estratégico	37 minutos	-	37 minutos
Segundo Grupo	Gerente 1	9 minutos	3 minutos	12 minutos
	Gerente 2	8 minutos	3 minutos	11 minutos
	Gerente 3	9 minutos	5 minutos	17 minutos
	Gerente 4	13 minutos	2 minutos	15 minutos
	Gerente 5	11 minutos	3 minutos	14 minutos
Tempo total		131 minutos	16 minutos	147 minutos

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

No decorrer das entrevistas com o primeiro grupo, na busca por informações acerca da evolução do modelo de gestão da cooperativa e do modelo orçamentário, o pesquisador teve acesso a documentos como Mapas Estratégicos, relatórios gerenciais, estatuto social, organograma e informações no site institucional para ajudar na análise dos objetivos propostos. Essas informações foram utilizadas para apresentação da cooperativa, abordada no tópico 4.1. Isso explica o maior tempo de entrevista dedicado ao primeiro grupo, conforme mostra o quadro 4.

Neste sentido, visando fornecer explicações à organização quanto aos propósitos e finalidades deste estudo de caso, bem como, estabelecer padrões éticos, como a não identificação da empresa e dos sujeitos da pesquisa, foi enviado à organização uma Solicitação para Pesquisa e o Termo de Anuência, contidos no Anexo A. Esse termo autoriza a realização do estudo na organização.

Sendo assim, as respostas dos principais entrevistados, colhidas através de entrevistas, serão analisadas e trianguladas com as respostas dos gerentes gerais, colhidas através dos questionários, a fim de prover conexões entre o que se propõe o estudo. Os procedimentos da análise dos dados estão melhor detalhados no item a seguir.

3.4 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Conforme Gil (2017), na fase de análise de dados, o objetivo é organizar sistematicamente os dados de forma que apresentem respostas aos problemas investigados.

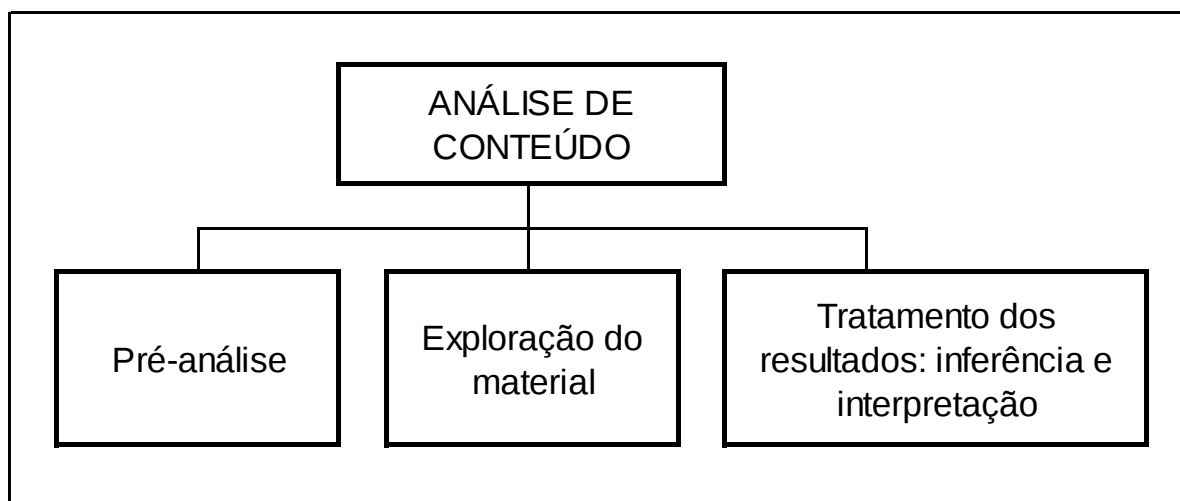
3.4.1 Análise do conteúdo

Neste estudo de natureza qualitativa, para organizar sistematicamente os dados e as informações colhidas, a fim de identificar as características do processo de institucionalização do orçamento na organização, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo, idealizada por Bardin (2011). Segundo a autora, essa técnica prevê três fases fundamentais, conforme o esquema apresentado na figura 5: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados.

A fase de **pré-análise** teve início com a transcrição dos áudios gravados nas entrevistas, leitura flutuante das transcrições e das anotações colhidas através da análise documental realizada.

Em seguida, no processo de **exploração do material** foi realizada a codificação e categorização do material. Segundo Bardin (2011), esta fase da análise de conteúdo permite reunir maior número de informações à custa de uma esquematização e assim correlacionar classes de acontecimentos para ordená-los, possibilitando uma melhor forma de evidenciar as características presentes no material analisado.

Figura 5 - As fases da análise de conteúdo



Fonte: Adaptado de Bardin (2011)

E por fim, na etapa de **tratamento dos resultados**. Neste tratamento final, a interpretação dos dados e informações obtidas ocorreram por meio de inferência. Para o autor (BARDIN, 2011), a inferência poderá “apoiar-se nos elementos

constitutivos do mecanismo clássico da comunicação: por um lado, a mensagem (significação e código) e o seu suporte ou canal; por outro, o emissor e o receptor”.

A análise documental, juntamente com as informações colhidas nas entrevistas semiestruturadas voltadas ao primeiro grupo, deram base para o conteúdo do tópico 4.1, que trata das características gerais da cooperativa. Já os tópicos 4.2 e 4.3 foram desenvolvidos a partir das análises e triangulação das entrevistas e questionários aplicados, seguindo tratamento por meio da análise de conteúdo, conforme dito anteriormente.

Para facilitar a visualização da organização de informações bem como demonstrar o caminho percorrido pelos métodos de obtenção de dados, a análise do processo de institucionalização foi subcategorizado no quadro 5.

Quadro 5 - Categorias de análise do processo de institucionalização

Objetivos específicos	Subcategorias	Autores
Identificar as pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na cooperativa	Inovação Pressões externas Pressões internas Confiança Poder	Tolbert e Zucker (1999); Scapens (2006); Ribeiro e Scapens (2006); Alsharari (2013); Robalo (2014)
Apresentar o estágio de institucionalização das práticas de orçamento na cooperativa	Impactos positivos Resistências dos grupos Defesa dos grupos de interesses	Tolbert e Zucker (1999)

Fonte: Baseado em Vailatti (2017)

O quadro acima também evidencia os principais autores, que em estudos semelhantes, geralmente são considerados como referência teórica.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados obtidos na pesquisa, onde inicialmente, caracteriza-se a organização e os pesquisados, na sequência, descreve-se acerca das pressões que influenciam na difusão do orçamento e do estágio de institucionalização das práticas de orçamento na cooperativa médica.

4.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DA COOPERATIVA

Este tópico foi construído a partir das falas do ex-gerente de planejamento estratégico, do gerente contábil e dos documentos adicionais fornecidos por este.

Sendo assim, durante o seu quase meio século de existência, a cooperativa médica em estudo, que atua como operadora de planos de saúde, cresceu consideravelmente desde a sua fundação. O crescimento veio tanto em números de colaboradores e clientes, como principalmente nos valores de seu patrimônio e resultados. Para o gerente contábil, parte considerável desses crescimentos foram efeitos de uma série de investimentos em tecnologias, pessoas, inovações e infraestrutura.

Sendo atualmente considerada uma organização de grande porte, a cooperativa que iniciou suas atividades em uma casa alugada, hoje conta com uma sede própria, cinco unidades hospitalares próprias e vem experimentando nos últimos anos uma fase de bons resultados. No final de 2020, apresentou os seguintes números:

- Faturamento bruto anual superior a R\$ 850 milhões;
- Sobra superior a R\$ 28 milhões;
- Uma carteira de 149 mil beneficiários;
- Aproximadamente 1,8 mil médicos cooperados;
- Aproximadamente 2 mil colaboradores em todas as suas unidades.

Porém, nem sempre os resultados foram tão favoráveis. Conforme explica o gerente contábil

Entre os anos de 2004 e 2010, a empresa apresentou alguns sinais de desgaste devido a fatores internos, refletindo em uma

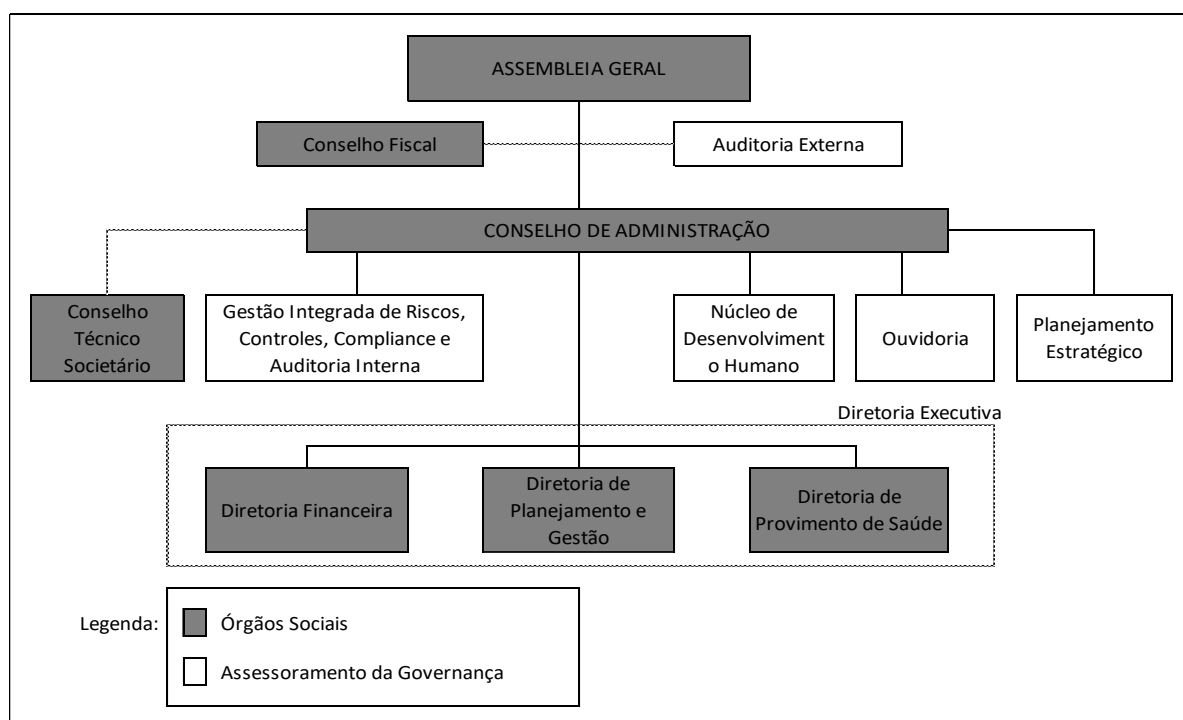
fase baixo desempenho econômico-financeiro, baixa remuneração do ato médico (renda do trabalho do médico cooperado), passando inclusive nos anos de 2004 e 2005 por um processo de direção fiscal, instalado pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (...) isso ocorre quando uma operadora do ramo da saúde suplementar atinge um nível alarmante de insolvência.

Diante deste cenário, em 2012, na Assembleia Geral Ordinária (AGO), a nova administração, eleita para conduzir a cooperativa por quatro anos, lançou a proposta de promover grandes mudanças no modelo de gestão da cooperativa. Em 2013, a cooperativa adotou o modelo de administração baseada na Governança Corporativa, bem como lançou oficialmente o compromisso de aplicar as práticas de Planejamento Estratégico em todas as suas iniciativas. Segundo o gerente contábil, este momento foi “o início a uma gestão mais qualificada, movida por inovações”.

Em uma perspectiva estrutural e normativa, a Governança Corporativa (GC) refere-se ao conjunto de regras que regem o complexo de relações entre agentes: acionistas, Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Diretoria Executiva e Auditoria Independente (OLIVEIRA, 2015). Logo, a GC é um sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas. O Conselho de Administração é o órgão que tem a responsabilidade de decidir em nome dos proprietários; a Diretoria Executiva pode ser considerada a parte operacional da GC (OLIVEIRA, 2015); e o Conselho Fiscal garante o exercício do direito dos proprietários de fiscalizar a gestão dos negócios, os resultados apresentados pela administração e as variações patrimoniais da companhia (ROSSETTI, 2019).

Assim sendo, a melhor forma de visualizar essa estrutura adotada na cooperativa é por meio de seu organograma, extraído do atual Estatuto Social da organização, representado pela figura 6. Sua estrutura, a GC, é encabeçada pela Assembleia Geral que segundo Andrade (2009), é o órgão soberano da sociedade. Abaixo, os órgãos internos, divididos em dois grupos: Órgãos Sociais, que são instâncias incumbidas dos trabalhos de governança e controle da cooperativa e os órgãos de Assessoramento de Governança, que dá suporte aos órgãos sociais.

Figura 6 - Organograma da cooperativa

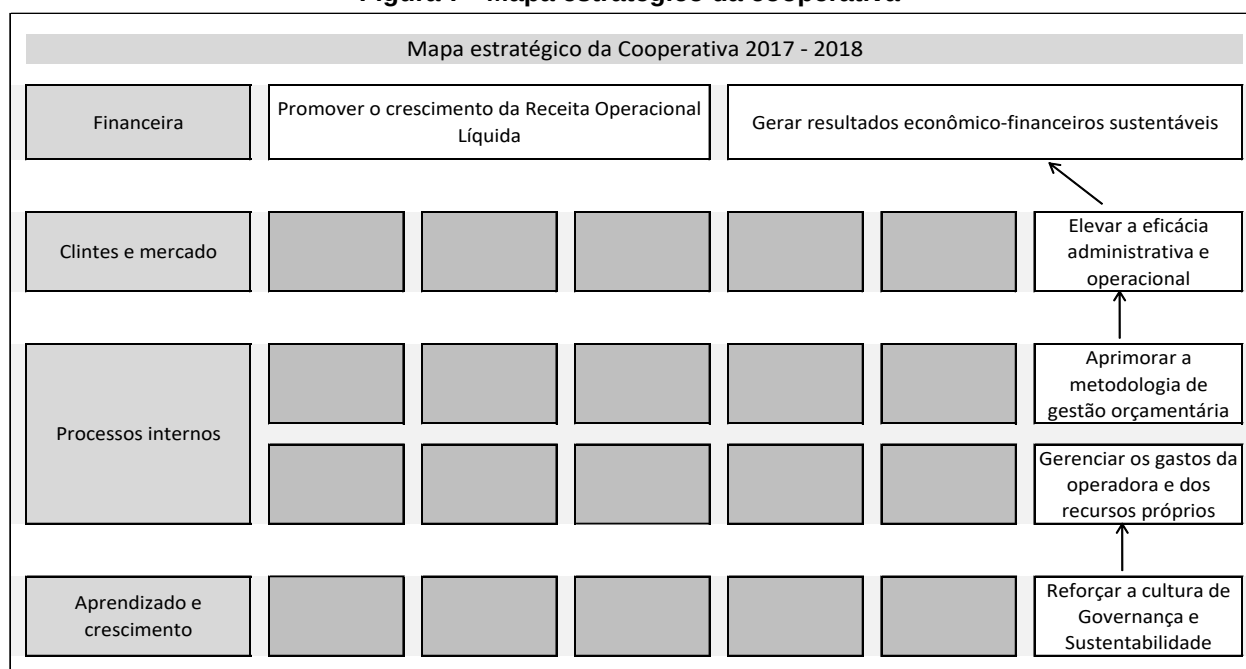


Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Em 2013, movido pela fase de inovações, propostas pelo recém-eleito Conselho Administrativo e para se fazer frente ao considerável aumento na competitividade do mercado de saúde suplementar, foi lançado oficialmente na cooperativa o seu primeiro Plano Estratégico. Para o gerente contábil este momento foi um grande marco na cooperativa, que proporcionou uma maior visão e melhor direcionamento para o atingimento dos grandes objetivos.

Nesta fase, um dos artefatos utilizados pela cooperativa foi o mapa estratégico, que se trata de um diagrama que descreve a estratégia mediante a identificação das relações de causa e efeito; que ligam a situação atual à situação desejada.

Na cooperativa, o primeiro mapa estratégico foi lançado em 2012 para o período de 2013-2018. Em 2015, foi lançado explicitamente no mapa o desafio de "implementar a metodologia da gestão orçamentária na cooperativa". Em 2017, iniciou-se a orçamentação para o ano seguinte. Em 2018, as rotinas orçamentárias tomaram mais volume com a execução e controle do orçamento e neste ano também fora publicado no Mapa Estratégico da cooperativa iniciativas em prol do orçamento, conforme a figura 7.

Figura 7 - Mapa estratégico da cooperativa

Fonte: Dados da pesquisa - Retirado do relatório de gestão de 2017

Conforme mostra a figura 7, apenas os quadros relacionados à influência do orçamento foram evidenciados. Os demais foram ocultados (em cinza) por não haver relação com o que se propõe o estudo. Para o ex-gerente de Planejamento Estratégico "o aprimoramento da cultura orçamentária foi um dos principais caminhos para situação desejada pela diretoria na época. Uma forma de planejar, canalizar os esforços em prol disto".

4.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS PESQUISADOS

Conforme já dito, os informantes-chave foram o gerente do Setor Contábil, que atualmente é o responsável pela execução do orçamento na cooperativa, e o ex-gerente de Planejamento Estratégico, que foi um dos principais responsáveis pela sua implantação, em 2017 e atualmente exerce a função de gerente administrativo de uma unidade hospitalar da cooperativa.

Na época de sua implantação, o orçamento ficava sob a responsabilidade do Planejamento Estratégico, porém, devido a mudanças na estrutura organizacional da entidade, passou a ficar sob a responsabilidade do Setor de Contábil. Justificando, assim, a escolha dos dois gerentes como informantes-chave nesta pesquisa.

Visando enriquecer o material coletado, também foram entrevistados mais

cinco outros gerentes, dos setores: Financeiro, Gestão de Redes de Provisão em Saúde, Recursos Humanos, Ouvidoria e Compras & Contratos. A vivência desses gestores com o orçamento justifica suas participações nesta pesquisa.

Para conhecer o perfil dos participantes, levantou-se o tempo de empresa e o tempo de função dos sete gerentes citados, conforme o quadro 6.

Quadro 6 - Tempo na organização e na função

Entrevistados	Tempo na organização	Tempo na função
Gerente contábil	19 anos	17 anos
Ex-gerente de planejamento estratégico	11 anos	9 anos
Gerente 1	9 anos	8 anos
Gerente 2	13 anos	10 anos
Gerente 3	5 anos	5 anos
Gerente 4	6 anos	6 anos
Gerente 5	7 anos	7 anos

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Analisando as informações acima, nota-se no gráfico 1 que todos os gerentes, possuem mais de cinco anos na organização e mais de cinco anos na função em que exerce, demonstrando que esses participantes possuem o tempo necessário para conhecimento acerca dos movimentos ocorridos no orçamento desde a sua implantação, em 2017, e também um bom tempo de experiência acerca dos assuntos da organização, percebido com clareza no momento das entrevistas.

Também foram levantados o nível de formação dos gerentes pesquisados. Todos os gerentes entrevistados possuem nível superior, sendo que seis deles, além da graduação, possuem também pós-graduação ou MBA. Segundo um dos gerentes gerais entrevistados, todos os gestores passam por qualificação contínua, participando de cursos de curta e média duração, e até mesmo programas de pós-graduação, custeados pela própria cooperativa, proporcionando uma constante reciclagem das técnicas de gerenciamento do negócio.

4.3 PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO

Neste tópico, dar-se início a apresentação dos resultados obtidos para se chegar ao objetivo desta pesquisa, que é "analisar características do processo de institucionalização de práticas de orçamento em uma cooperativa médica à luz da

Teoria Institucional".

Esta análise se dará por duas frentes: (1) pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na cooperativa e (2) o estágio de institucionalização das práticas orçamentárias na cooperativa, apresentadas a seguir.

4.3.1 Pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na cooperativa

Esta seção apresenta as pressões institucionais que influenciam na difusão do orçamento na cooperativa, a qual teve suas rotinas iniciadas em 2017 e continuam sendo reproduzidas até hoje. Para Youssef (2014 apud VAILLATI, 2017), as regras e rotinas são influenciadas tanto pelas pressões externas quanto pelas pressões internas.

Conforme o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999), a análise inicial do processo de institucionalização se dá através de fatores externos à organização, como mudanças tecnológicas, legislação e forças do mercado, que são um conjunto de fatores relativos à inovação e que confere a necessidade de mudanças internas na organização.

Sendo assim, inicialmente, apresentam-se os motivos que levaram a cooperativa a escolher o orçamento como ferramenta gerencial. Em seguida será explanado acerca das pressões internas, ou seja, dos mecanismos de mobilização de poder utilizados pela cooperativa para o efetivo uso da ferramenta, bem como a confiança dos entrevistados em relação ao processo orçamentário, podendo estes fatores também serem considerados como pressões internas à adoção e institucionalização da ferramenta. Por fim, além das entrevistas com os principais respondentes, também serão analisadas as respostas do questionário aplicado com alguns gerentes escolhidos por melhor acessibilidade, abarcando alguns aspectos relacionados a pressões institucionais.

Segundo o gerente de Orçamento e Controle a utilização do orçamento na cooperativa médica surgiu da necessidade de maior controle dos recursos:

Aqui na cooperativa sempre estamos abertos a novas soluções e ferramentas que nos permitam nos aproximar de uma gestão mais eficiente. Os principais motivos para a adoção do orçamento partiram da necessidade de se ter um controle mais efetivo dos

recursos, atrelado ao natural aumento da competitividade que constantemente nos força a buscar melhorias internas. Diante disso, iniciou-se a busca por profissionais e ferramentas gerenciais para tornar possível o desafio de manter-se sustentável e competitivo no mercado.

Para o ex-gerente de Planejamento Estratégico, que foi um dos responsáveis pela implantação da gestão orçamentária em 2017, inicialmente, a adoção do orçamento se deu por forças de mercado, que obrigou a cooperativa a buscar soluções internas.

Quando olhamos para trás, com uma menor concorrência, tínhamos uma maior liberdade de ditar os preços para o mercado. Porém, atualmente com uma concorrência mais agressiva, tornou-se essencial uma maior busca por eficiência interna, ou seja, fazer mais com menos. Sabíamos que essa era a lógica que nos permitiria oferecer melhores preços ao mercado e atingir os resultados esperados [...] estávamos passando por um momento desfavorável em termos de resultados econômicos. Nesse cenário foi montada uma equipe de Orçamento que surgiu como um dos principais braços do Planejamento Estratégico para cumprir a missão organizacional.

Conforme os gerentes afirmaram, para se fazer frente ao aumento da competitividade, atuando como pressão externa e força de mercado, juntamente com a situação financeira desfavorável, deu-se início a uma série de mudanças e inovações com vistas a se atingir um maior nível de profissionalização da gestão da cooperativa. Buscaram-se novos profissionais no mercado, formaram novos grupos de trabalho, investiram em conhecimento, soluções de tecnologia e ferramentas de Contabilidade gerencial, como o orçamento, que por sua vez foi consequência natural do planejamento estratégico.

Depois de implantado o artefato, as informações orçamentárias passaram a ser utilizadas em diversas finalidades. Conforme destacou o gerente contábil, com a evolução, após uma série de melhorias, a ferramenta orçamentária passou a fornecer relatórios gerenciais cada vez mais analíticos e tempestivos. Cada gestor tem acesso ao sistema, a um *dashboard*¹ com acesso a toda informação necessária, que é sempre atualizada após os fechamentos mensais das competências contábeis. Essa evolução trouxe muita credibilidade e confiança na ferramenta,

¹ “Dashboard é uma ferramenta de gerenciamento de desempenho visual e interativo que exibe em uma única tela as informações mais importantes necessárias para atingir uma ou várias metas individuais e/ou organizacionais, permitindo ao usuário identificar, explorar e comunicar áreas problemáticas que precisam de ação corretiva” (YIGITBASIOGLU; VELCU, 2012, p.4).

tornando-a uma das principais formas de prestações de contas quanto à missão de cada gestor na organização.

Para o ex-gerente de Planejamento Estratégico a atuação do orçamento é essencial na atividade de monitoramento e prestação de contas apresentadas em reuniões periódicas, conhecidas como Reuniões de Análise Crítica (RAC) e Reuniões de Análise da Estratégia (RAE). Em geral, e principalmente nesses momentos, os desvios orçamentários, gerais e setoriais, se tornaram um dos principais indicadores de eficiência na gestão por competência, adotados na organização.

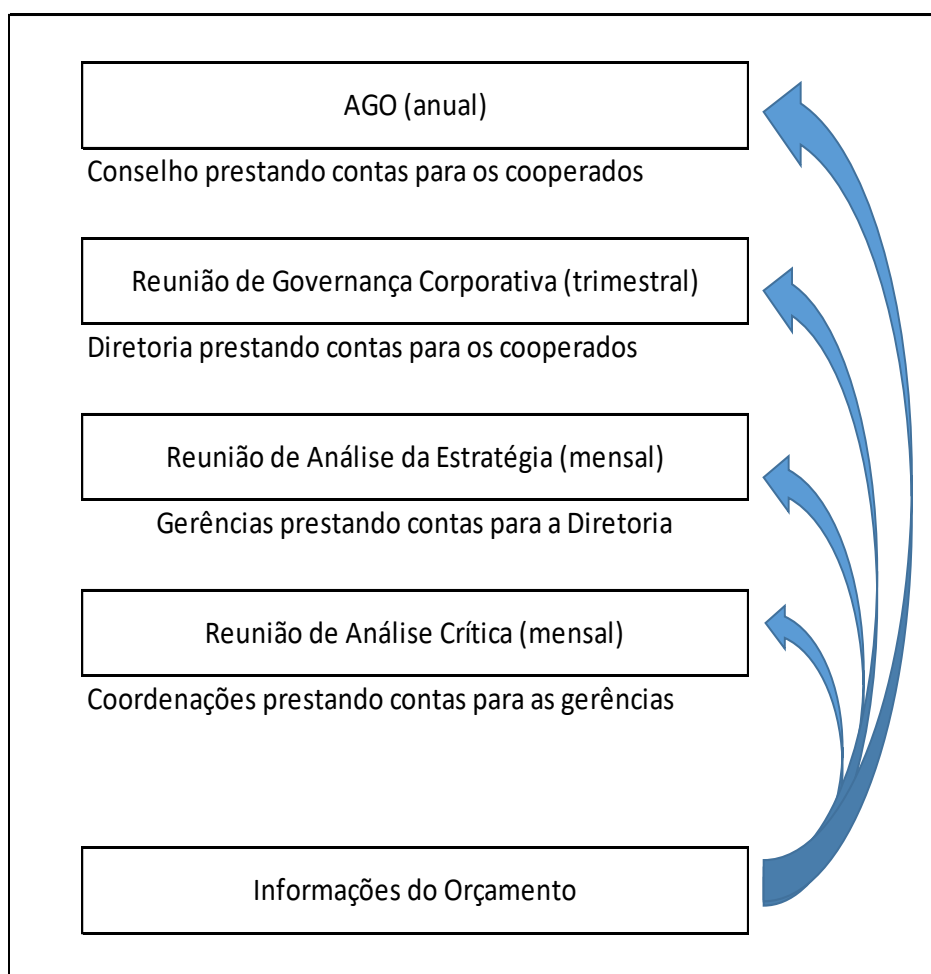
Sendo assim, os cooperados, diretores e gerentes no papel controlarem seus orçamentos departamentais, exercerem cobrança e serem cobrados quanto ao desempenho orçamentário de suas áreas também passam a atuar como pressão interna para a difusão do orçamento, influenciando também o surgimento de novos atores responsáveis pelo processo, como os coordenadores, analistas, assistentes, envolvidos diretamente com a execução e controle orçamentário.

Essas cobranças geralmente ocorrem em reuniões específicas, que também são reconhecidas pelo gerente contábil como bastante importantes na cooperativa e outro fator que pode ser considerado como pressão interna para a difusão do orçamento no sentido de reforçar a atenção de todos em prol do controle orçamentário.

Geralmente esses encontros são mediados pelo Planejamento Estratégico, abarcam informações de diversas áreas para diversos fins e são organizadas conforme mostra a figura 8.

Também foi questionado aos dois informantes-chave sobre os mecanismos de mobilização de poder utilizado pela cooperativa, para que o orçamento seja efetivamente utilizado dentro da cooperativa. Para o gerente contábil:

Temos o orçamento como um norteador de nossas ações, sem esta ferramenta, provavelmente as decisões teriam mais chances de erro [...] aqui na cooperativa o planejamento e a execução do orçamento são levados muito a sério, sabemos que negligenciá-lo pode refletir em prejuízos na sustentabilidade do negócio, que é acompanhada de perto pela Diretoria.

Figura 8 – Reuniões para as principais entregas do orçamento

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Por sua vez, o ex-gerente de planejamento estratégico, assim se pronunciou:

Somos uma organização movida por objetivos. Os orçamentos individuais dos gerentes e tomadores de decisões, após, aprovados pelo Conselho Administrativo (CONAD) formam o orçamento global, a grande meta que todos devem se pautar. Acredito que, atualmente, boa parte, senão todos nós, sabemos da importância deste movimento sinérgico em prol do orçamento.

Quando questionados quem está na base, ou seja, quem é o principal agente do sistema orçamentário, ambos os entrevistados responderam que este papel atualmente recai sobre o diretor financeiro. Para o gerente contábil:

O Diretor Financeiro é bastante atuante e acompanha de perto os números do orçamento. Ele me delega a obrigação de disseminar as regras orçamentárias, bem como através da minha equipe, treinar e capacitar todos os usuários quanto ao correto uso da ferramenta.

Na visão dos gerentes gerais, todos, com exceção de um gerente, reconhecem que o principal agente do sistema orçamentário é o Diretor financeiro, conforme síntese das respostas no quadro 7.

Quadro 7 - Percepção dos gerentes gerais acerca do principal agente do orçamento

Gerente Gerais	Quem está na base do sistema orçamentário? / Quem é o principal agente do orçamento?
Gerente A	Diretor Financeiro
Gerente B	Cooperados
Gerente C	Diretor Financeiro
Gerente D	Diretor Financeiro
Gerente E	Diretor Financeiro

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Para saber acerca das visões dos gerentes gerais quanto a fatores relacionados à institucionalização do orçamento, foram aplicados questionários, acerca de aspectos relacionados a pressões institucionais, conforme apresentado na tabela 3.

Tabela 3 – Aspectos relativos às pressões institucionais

(continua)

Questões relativas a pressões institucionais						
Bloco II	Respondentes					Mediana
	Gerente A	Gerente B	Gerente C	Gerente D	Gerente E	
1) A utilização do orçamento por parte da empresa se deve a fatores externos à organização.	3	3	2	1	3	3
2) São comuns ocorrerem mudanças e inovações no processo de elaboração, execução ou controle do processo orçamentário.	4	5	5	4	4	4
3) A alta direção tem o orçamento como ferramenta principal ou uma das principais na consecução de seus objetivos.	4	4	5	5	4	4
4) A empresa possui responsável ou responsáveis pela condução, disseminação da ferramenta do orçamento junto à organização.	5	5	5	5	5	5

Questões relativas a pressões institucionais						(conclusão)
Bloco II	Respondentes					Mediana
	Gerente A	Gerente B	Gerente C	Gerente D	Gerente E	
5) Somente com a participação direta da alta administração, o orçamento é efetivamente utilizado como ferramenta de decisão.	5	4	4	4	5	4

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Para os gerentes gerais, a afirmação de que a utilização do orçamento se deve a fatores externos, como mostra a primeira afirmação, apresenta baixo grau de concordância representado pela mediana ($MD=3$), convergindo com a opinião dos informantes-chave, os quais afirmam que a competitividade como fator externo teve sim sua influência pois obrigou a organização a se inovar internamente, mas não foi o único fator, pois além disto também havia a situação econômico-financeira desfavorável que também forçou a busca por uma inovação.

Também é possível observar, na segunda afirmação, que no processo de elaboração, execução ou controle do processo orçamentário são comuns mudanças e inovações ($MD=4$), corroborando o fato de que há pouco tempo a organização contratou um software orçamentário, modernizando a forma de como os usuários acompanham a execução de seus orçamentos individuais.

A terceira afirmação reforça a importância do orçamento para a alta administração da cooperativa, expressando um alto grau de concordância representada pela mediana ($MD=4$), confirmando falas dos informantes-chave ao afirmarem que o acompanhamento do orçamento na organização é algo que é levado muito a sério.

Também de acordo com a tabela 1, na quarta e quinta afirmações, é possível observar que a maioria dos gerentes concorda plenamente sobre a existência de um responsável pelo orçamento na cooperativa ($MD=5$), corroborando a afirmação do gerente contábil acerca da atuação do Diretor Financeiro, e que a participação da alta administração se torna fundamental para o efetivo uso do orçamento como ferramenta de tomada de decisão ($MD=5$).

Observa-se nas respostas do questionário e nas falas dos entrevistados que o

orçamento confere um forte significado para a cooperativa, demonstrando confiança da alta administração e dos atores envolvidos acerca da importância e benefícios trazidos pela ferramenta, corroborando com a opinião do gerente de planejamento estratégico que, como dito inicialmente, enxerga a cultura orçamentária como um dos principais braços do planejamento estratégico no cumprimento da missão organizacional.

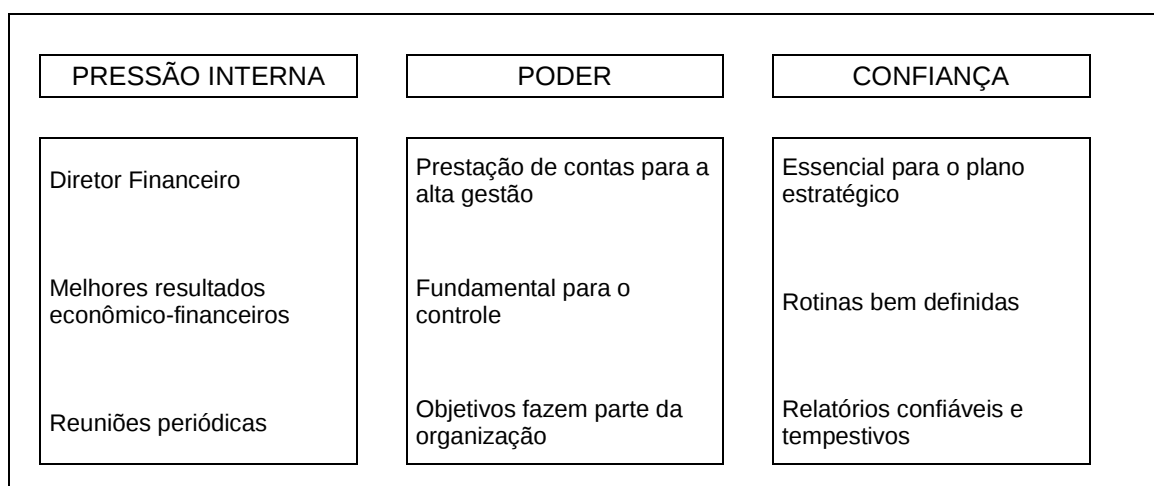
Outro aspecto observado pelo gerente contábil que eleva a confiança de todos em relação ao orçamento é a infinidade de relatórios que o sistema é capaz de gerar

Sem dúvida a grande capacidade de relatórios sistema pode gerar, de forma fidedigna e tempestiva elevam a confiança de todos em relação à ferramenta, podendo o usuário solicitar ao setor de Orçamento e Controle um treinamento para aprender a editar seus próprios relatórios, ou apenas com um simples *feedback* indicar melhorias ou criação de relatórios gerenciais exclusivos para determinada finalidade.

Assim sendo, a figura 9 apresenta a síntese das pressões institucionais internas que influenciam diretamente na institucionalização das práticas orçamentárias na cooperativa médica.

Como visto com os principais entrevistados, a principal pressão externa que influenciou diretamente a organização na adoção de práticas orçamentárias foi natural aumento da competitividade, que aliado à situação de desgaste econômico-financeiro, obrigou a organização inovar-se internamente, dando início ao Planejamento Estratégico e consequentemente ao Planejamento Orçamentário.

Figura 9 – Pressões institucionais que influenciam na difusão do orçamento na cooperativa



Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Portanto a síntese apresentada acima reforça a existência de outras pressões responsáveis por essa difusão, sendo elas **pressões internas**, exercida principalmente pelo Diretor Financeiro; o **poder** exercido pela ferramenta, reconhecida como fundamental para o controle e que confere grande significado para gestão da cooperativa e através das novas rotinas de prestações de contas de desempenho orçamentário à alta gestão; e a **confiança**, reconhecida pelos entrevistados pela ampla capacidade de geração relatórios fidedignos e tempestivos tornando orçamento essencial para o atingimento das metas estratégicas.

4.3.2 Estágio de institucionalização das práticas de orçamento na cooperativa médica

Esta seção tem como objetivo apresentar o estágio de institucionalização do orçamento na cooperativa em estudo. Os dados a seguir também foram coletados nas entrevistas com os mesmos gerentes, onde inicialmente, foram questionados há quanto tempo eles fazem parte do processo orçamentário.

Conforme mostra o quadro 8, todos os entrevistados sempre participaram do processo orçamentário e acompanharam a evolução da ferramenta até o momento da pesquisa.

Quadro 8 - Tempo de participação no processo orçamentário

Gerente	Quanto tempo participa do processo orçamentário?
Contábil	Sempre participou
Planejamento Estratégico	Sempre participou
Gerente A	Sempre participou
Gerente B	Sempre participou
Gerente C	Há 2 anos
Gerente D	Sempre participou
Gerente E	Sempre participou

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Em seguida, para os informantes-chave (gerente contábil e ex-gerente de planejamento estratégico) procederam-se as entrevistas e aos gerentes gerais aplicou-se um questionário acerca de alguns aspectos referentes ao estágio de institucionalização do orçamento na organização, cujos resultados estão apresentados na tabela 4.

Os principais respondentes foram questionados se o orçamento está completamente difundido na cooperativa. Nesse sentido, assim se pronunciou o gerente contábil:

Acredito que essa difusão atualmente se encontra em um nível elevado. Ela é observada por exemplo pela alta aceitação e uso do recém implantado sistema orçamentário e sua crescente utilização em análises mais avançadas por parte dos usuários o que acaba muitas vezes os direcionando a solucionar os desvios orçamentários na 'raiz do problema', por exemplo.

O gerente de planejamento estratégico também concorda que o orçamento atualmente se encontra em fase bem evoluída de difusão, e aponta como indício dessa difusão as reuniões periódicas de acompanhamento orçamentário:

As informações do orçamento estão sempre inseridas nas principais reuniões e possuem um peso considerável quanto a avaliações das performances setoriais, o que ao meu ver pode ser considerado um indício de uma difusão em estado avançado. Acredito que estamos evoluídos quanto a essa difusão, porém, ainda não atingimos os cem por cento dela [...] estamos em um 'trabalho de formiguinhas'.

Analisando as falas dos dois principais entrevistados, eles afirmam que esta difusão se encontra em nível avançado, e as respostas dos gerentes gerais, que na primeira afirmativa obteve mediana 5, havendo um forte indício de que as rotinas orçamentárias se encontram em um estágio de difusão bastante evoluído.

Tabela 4 – Aspectos relativos ao estágio de institucionalização do orçamento na organização
(continua)

Questões relativas ao estágio de institucionalização do orçamento na organização						
Bloco III	Respondentes					MD ¹
	Gerente A	Gerente B	Gerente C	Gerente D	Gerente E	
1) O orçamento está completamente difundido dentro da organização. Isso é demonstrado pela dependência da ferramenta na tomada de decisão.	5	4	5	5	4	5
2) O orçamento ainda sofre resistência por parte dos atores ou grupos de atores envolvidos no processo orçamentário.	1	2	1	2	1	1

(conclusão)

Questões relativas ao estágio de institucionalização do orçamento na organização						
Bloco III	Respondentes					
	Gerente A	Gerente B	Gerente C	Gerente D	Gerente E	MD ¹
3) Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo.	5	5	5	5	4	5
4) Os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido, apoiado pela utilização das práticas de orçamentos.	5	4	5	4	4	4
5) Você não vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento.	4	5	4	5	5	5

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Ainda em relação à difusão do orçamento, outro importante aspecto a ser analisado, conforme Tolbert e Zucker (1999), está relacionado à existência de grupos de resistência e grupos de defensores. Para as autoras, a total institucionalização de uma nova prática gerencial, depende dos efeitos conjuntos de uma relativa baixa resistência de grupos de oposição e da promoção e contínuo apoio cultural, permitindo a sedimentação, conforme apresentado no modelo de Tolber e Zucker (1999), apresentado na figura 3.

Sendo assim, os gestores foram questionados se existem grupos de resistência e grupos defensores do orçamento na cooperativa e qual dos dois é maioria. Para o gerente contábil "há mais grupos que defendem a ferramenta do que grupos que resistem a ela; vemos isso uma tendência cada vez mais forte na cooperativa". Segundo ele, o aumento dos grupos defensores se tornou mais perceptível com a implantação do *software* orçamentário:

O grande aumento de grupos defensores e apoiadores, se deu através do lançamento *software* orçamentário, implantado há pouco menos de um ano. Isso permite que os gestores e as diretorias possam ter acesso à informação de forma mais

tempestiva. O fator “tempestividade” era muito prejudicado, pois, antes do orçamento ser automatizado, usava-se ferramentas e relatórios em *Excel*. Atualmente, as diversas formas de análise, seja por relatórios ou gráficos, tornou as rotinas mais simplificadas e assertivas [...] recebemos elogios de vários, senão todos os usuários pela evolução.

Por sua vez, o ex-gerente de Planejamento assim se pronunciou: "minha percepção é que todos apoiam a ferramenta orçamentária [...] não havendo nenhum grupo de resistência. O que eu percebo é uma crescente busca pelo aprendizado de como planejar, executar e controlar seus orçamentos setoriais”.

Comparando as respostas desses dois gestores com as percepções dos gerentes gerais quanto à existência de grupos de resistência e defensores do orçamento, anunciadas na segunda e terceira afirmativas, percebe-se uma forte relação, uma vez que, para os gerentes gerais, a existência de grupos de resistência também é muito baixa (MD=1), em relação aos grupos ou atores que apoiam e defendem o orçamento (MD=5).

Por último, os entrevistados foram questionados quanto à possibilidade de se atingir os resultados econômico-financeiros sem a utilização do orçamento. Para o gerente contábil, "sem essa ferramenta dificilmente atingiríamos resultados esperados, pois o orçamento nos estabelece um norte, o caminho a ser seguido por todos da organização com foco nos resultados". Para o gerente de planejamento estratégico "poderia até ser possível, mas isso diminuiria drasticamente os níveis de assertividade do negócio, tornando esse desafio ainda mais complicado”.

Nota-se que as opiniões de ambos são semelhantes, ao concordarem que sem a utilização do orçamento os desafios seriam maiores. Esta mesma percepção tiveram os gerentes gerais nas afirmativas 4 e 5 da tabela 4. Considerando a mediana 4 da quarta afirmativa, a maioria concorda parcialmente que os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido pela utilização das práticas de orçamentos. E na quinta afirmativa, a maioria também não enxerga a possibilidade de a cooperativa atingir os resultados esperados sem a utilização do orçamento, cuja concordância obteve mediana alta (MD=5).

Portanto, vários aspectos analisados na cooperativa indicam fortes indícios de que o orçamento é uma ferramenta institucionalizada, ou seja, sedimentada. Representados, de acordo com os entrevistados, pela alta dependência da ferramenta para o atingimento dos objetivos, inexistência de grupo de resistência, e

existência de uma ampla quantidade de atores defensores, partindo principalmente do Diretor Financeiro representando a alta gerência.

4.4 INTEGRAÇÃO DOS RESULTADOS

Para a integração dos resultados, houve a releitura das entrevistas e questionários (com os entrevistados e gerentes gerais), e foram destacados os principais códigos, ou seja, os principais aspectos dessas entrevistas em relação a características do processo de institucionalização do orçamento na cooperativa médica em estudo.

Sendo assim, o quadro 9 mostra as principais evidências encontradas em relação à visão dos entrevistados acerca da categoria Pressões Institucionais que influenciam na difusão do orçamento na organização. Em seguida as relações dessas evidências com as bases teóricas utilizadas.

Quadro 9 - Evidências encontradas na categoria Pressões Institucionais

PRESSÕES INSTITUCIONAIS	Inovação	Ambiente de Inovação
		Evoluiu com o Planejamento Estratégico
		Evolução do modelo de gestão
		Sempre evoluímos para conseguir se adaptar
	Pressões Externas	Competitividade
		ANS
	Pressões Internas	Figura do facilitador na multiplicação da metodologia
		Abertura para sugestões de melhoria
		Prestação de contas com a diretoria e cooperados
		O desempenho orçamentário é um indicador de performance gestor
		Diretor Financeiro bastante atuante
	Confiança	Relatórios tempestivo e fidedignos
		Sistema confiável e de fácil manuseio
		Rotinas bem definidas
		Essencial para o planejamento estratégico
	Poder	Você deve seguir os limites de gastos
		Sistema de autorização de gastos
		Modelo proposto pela alta gestão

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme o quadro 9, a primeira subcategoria é a Inovação. De acordo com Tolbert e Zucker (1999) as forças causais inerentes ao processo de institucionalização são através de fatores externos como mudanças tecnológicas,

legislação e força de mercado. Nesse sentido, pode-se afirmar que para se fazer frente aos desafios impostos pelo mercado de saúde suplementar, a organização buscou através de novas tecnologias e metodologias de gestão manter-se competitiva e sustentável. Essa fase se deu início com a adoção da Governança Corporativa como modelo de gestão, seguido pela criação de um Planejamento Estratégico que por sua vez careceu de um Planejamento Orçamentário como um de seus principais suportes. Ou seja, o orçamento surgiu de uma série de evoluções. Portanto, forças de mercado atuam como aspecto a influenciar um ambiente de constante inovação.

Outro ponto que também se torna importante destacar nesta subcategoria é que o orçamento surgiu da evolução de movimentos focados em "como melhor gerir a cooperativa", caracterizado pela busca por novos profissionais, novas abordagens, novas metodologias e ferramentas, inclusive de contabilidade gerencial.

Na subcategoria Pressões externas que conduzem a organização a utilizar as práticas de orçamento, no quadro 10, pode-se notar o fator competitividade, que como o próprio gestor de Planejamento Estratégico afirmou "é um dos principais fatores que obriga a cooperativa buscar eficiência interna". Para ele, quanto mais eficiente for o controle sobre os gastos, maior é a capacidade de a Operadora oferecer melhores preços aos clientes, mantendo e/ou expandindo a sua fatia no mercado.

Outro fator externo encontrado, mas que atua indiretamente com objetivo de direcionar a organização ao uso do orçamento é a regulação realizada pela ANS. Periodicamente a Operadora envia indicadores para a agência. Boa parte destes indicadores são calculados com base em contas orçadas e controladas pelo orçamento. Essa obrigação tem o intuito de comprovar a capacidade de continuidade das Operadoras de Saúde, ou seja, sua boa saúde econômico-financeira.

Em relação à subcategoria Pressões internas, conforme o Quadro 10, são as que ocorrem em nível intra-organizacional e pode ser percebido nas figuras do Diretor Financeiro, do facilitador, na forma em que o orçamento é conduzido e na importância que a ferramenta possui dentro da organização. A partir do momento que a cooperativa define as metas globais através do planejamento estratégico, como regra, define os participantes do processo e a eles são cobrados seus orçamentos setoriais e posteriormente sua boa execução. De acordo com Guerreiro

et al (2005) o processo de incorporação de uma nova rotina normalmente é resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas. Nesse sentido, vislumbra-se que essa cobrança, e o acompanhamento feito de perto pela alta gestão, na figura do Diretor Financeiro e do gerente contábil e sua equipe, represente pressão interna para a difusão das práticas de orçamento.

Outra forte evidência encontrada na subcategoria pressão interna diz respeito à forma em que o orçamento é conduzido e em sua importância. Nesse ponto destacam-se as reuniões periódicas conduzidas pelo Planejamento Estratégico, logo as informações vindas do orçamento são sempre muito discutidas, desdobradas ou utilizadas como um dos principais medidores de performance gerencial.

A subcategoria Confiança, ainda de acordo com o Quadro 10, envolve aspectos relativos à confiança nas informações, na metodologia, na ferramenta. Para Busco, Riccaboni e Scapens (2006) confiança na mudança é necessária para a implementação da Contabilidade Gerencial. Portanto, a confiança nos sistemas orçamentários, bem como nos condutores dos processos são essenciais para o sucesso da institucionalização de uma nova prática. Essas evidências foram percebidas ao longo das entrevistas. Os entrevistados mostraram que os relatórios gerados pelo sistema são bastante tempestivos e fidedignos, que as rotinas orçamentárias são bem definidas e que uma boa condução orçamentária por parte do setor de orçamento é essencial para o atingimento das metas estratégicas da organização.

A subcategoria de pressões institucionais intitulada “Poder”, apresenta aspectos relativo às determinações oriundas da alta gestão no sentido de como as coisas devem ser feitas. De acordo com Burns e Scapens (2000) o poder envolve recursos, a tomada de decisão, significados e o poder do sistema. Nesse sentido, os recursos são fornecidos aos atores que reproduzem as regras e rotinas do orçamento, sendo essas regras baseadas nas diretrizes estabelecida pelo Planejamento Estratégico. Na prática esse poder pode ser observado, por exemplo, pelos limites de gastos estabelecidos de obrigatoria observância de todos e pelo fato de o sistema orçamentário atuar também como autorizador de despesas não operacionais. Portanto, o poder como fator de institucionalização está fundamentado na importância que a ferramenta possui para a organização, colocando o orçamento como processo estratégico.

Por fim, o quadro 10 apresenta as subcategorias relativas ao estágio institucionalização do orçamento na cooperativa. Neste quadro analisam-se os Impactos Positivos, Resistência de Grupos de Interesse e também a Defesa dos Grupos de Interesses.

Quadro 10 - Evidências encontradas na categoria Estágio de Institucionalização

ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO	Impactos Positivos	Todas as gerências tem seus orçamentos baseados nas metas globais Não faz sentido ir ao mercado sem as práticas orçamentárias O orçamento é o principal braço do Planejamento Estratégico. É essencial para o controle dos recursos Possui forte significado para a organização É bastante difundido
	Resistência de Grupos de Interesses	Não temos resistências Todos sabem da importância da ferramenta Ninguém reclama da metodologia e do sistema As resistências existentes são em relação às metas, não ao processo Desde o início, o orçamento foi muito bem conduzido
	Defesa de Grupos de Interesse	Todos os coordenadores e gerentes observam seus orçamentos Todos fazem o necessário quanto à condução orçamentária A maioria defende o orçamento Todos reconhecem a evolução do sistema

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme visto na fundamentação teórica, o processo de institucionalização, de acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999), passa pelo processo de habitualização, objetificação, e, por fim, a sedimentação, esta última fase é a que caracteriza a total institucionalização da nova ferramenta. De acordo com os autores, a sedimentação pode ser analisada na observância dos impactos positivos, na existência ou não de grupos defensores e grupos resistentes ao orçamento.

Nesse sentido em observância à subcategoria impactos positivos, as evidências encontradas fazem supor que a ferramenta se encontra em um nível bastante evoluído de difusão. Ao longo do tempo de utilização do orçamento os atores entrevistados passaram a não ver mais sentido irem ao mercado sem a utilização do orçamento, dando a impressão de que a ferramenta possui forte significado para a organização e que é uma peça fundamental para o Planejamento Estratégico. Portanto, sua execução faz com que toda organização, por meio de suas gerências e coordenações, atue de forma sinérgica em prol das grandes metas.

Outra evidência analisada em relação ao estágio de institucionalização do

orçamento na cooperativa é a inexistência de resistência parte de grupos de interesses dentro da organização. Na opinião dos principais entrevistados, desde o início nenhuma resistência por parte atores responsáveis pela elaboração ou execução do orçamento, foi encontrada. O que houve desde o início, de acordo com as evidências encontradas, foi uma notória crescente procura em saber como manusear e realizar as análises necessárias, tanto para orçar, quanto para controlar seus orçamentos setoriais.

Por fim, o estágio mais avançado processo de institucionalização de uma nova prática gerencial é a sedimentação e está diretamente relacionado pela ampla e correta participação dos atores envolvidos no processo, bem como pela existência de grupos que defendem a ferramenta e inexistência de grupos que resistem a ela. Nesse sentido, as evidências mostram que em todos os níveis hierárquicos o orçamento além de ser muito defendidos, é também muito respeitado. Em relação aos grupos que defendem o orçamento, não se identifica grupos específicos de atores que colaboram de maneira destacada, a não ser o papel do Diretor Financeiro que responde pela alta gestão e é o principal interessado pelo bom desempenho e evolução da ferramenta; e o gerente contábil que, junto a sua equipe, tem o papel de disseminar a correta forma de uso da ferramenta as diretrizes orçamentárias a serem seguidos por todos.

Nesse sentido, observam-se vários aspectos os efeitos conjuntos de uma baixa resistência, grupos que defendem a ferramenta e os impactos positivos nos resultados apresentados podem ser evidências para o atual estágio de institucionalização do orçamento, a sedimentação, de acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999).

5 CONCLUSÃO

Este capítulo apresenta as conclusões da presente pesquisa, suas limitações e recomendações para trabalhos futuros, envolvendo a teoria institucional e o orçamento empresarial.

O estudo teve origem a partir do questionamento de como se caracteriza a institucionalização das práticas de orçamento em uma Cooperativa Médica Operadora de Planos de Saúde. Consequentemente, seu objetivo geral tratou de analisar características do processo de institucionalização das práticas de orçamento, por meio de duas frentes: primeiramente, identificar as pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na cooperativa e em seguida apresentar que estágio de institucionalização em que orçamento se encontra atualmente.

Para isso, utilizou-se a Teoria Institucional sob o prisma da Velha Economia Institucional, partindo do pressuposto de que a utilização desta abordagem pode explicar mais detalhadamente os aspectos da institucionalização (ALSHARARI; DIXON; YOUSSEF, 2014 apud VAILATTI, 2017, p. 134).

Portanto, foram realizadas entrevistas e aplicados questionários a sete gerentes lotados na Sede da Cooperativa Médica em estudo. Dois deles, foram considerados os principais entrevistados, são eles: o gerente contábil, que é o atual responsável pela condução e disseminação das práticas orçamentárias e o ex-gerente de Planejamento Estratégico, responsável pelos primeiros passos do orçamento na organização. Os outros cinco foram gerentes gerais, responsáveis pela condução de seus respectivos orçamentos setoriais.

Os resultados evidenciaram que a decisão de adotar um modelo orçamentário na organização ocorreu inicialmente por dois fatores. Primeiramente, a crescente competitividade no mercado da saúde suplementar somada à considerável situação de desgaste econômico-financeiro enfrentada pela cooperativa em períodos anteriores. Portanto, inicialmente, essas duas pressões, uma externa e outra interna, obrigaram a cooperativa a se reinventar internamente dando início a um movimento de mudanças na gestão do negócio: *se fazer mais com menos*, potencializar as eficiências de suas operações e atingir os níveis desejados de sustentabilidade.

A primeira grande mudança se deu a partir do seu modelo de gestão, passando a adotar a governança corporativa. Em seguida, a criação de um núcleo

de planejamento estratégico, que para fazer frente aos desafios impostos, vislumbraram o orçamento como uma espécie de "elo" entre o planejamento e o controle.

A partir da decisão de se implantar o orçamento empresarial na cooperativa, deu-se início a uma nova fase na organização: a de se institucionalizar a ferramenta adotada. Pode-se dizer que vários fatores foram responsáveis pelo atual estágio de institucionalização do orçamento na cooperativa. O primeiro encontrado foi a própria inovação. Pode-se dizer que para se fazer frente ao competitivo mercado e manter bons níveis de sustentabilidade, a cooperativa buscou inovar-se por meio de várias melhorias internas com foco em operar seus recursos de forma eficiente.

A natural noção dessa necessidade percebida pela alta gestão e tomadores de decisões, pode-se considerar como principal "gatilho" motivador de movimento prol da perpetuidade da ferramenta na cooperativa. Portanto, o aumento da competitividade, considerado a principal pressão externa, somado à necessidade de eficiência interna, foram determinantes para a adoção do artefato.

Sendo assim, a principal pressão externa encontrada foi a competitividade de mercado que forçou a organização a buscar novas ferramentas de planejamento e controle, como o orçamento, que sofreu também fortes influências da evolução e das necessidades do planejamento estratégico, considerado também outro arranjo estrutural nascido nesse meio.

Também foram encontradas pressões internas que contribuem para o atual nível de institucionalização da ferramenta. Essa pressão ocorre inicialmente por meio da alta gestão, composta da Diretoria Financeira, Diretoria de Planejamento e Gestão e Diretoria de Provimento de Saúde, que além de ter confiado na ferramenta como um forte apoio na condução do negócio, também passaram a apresentar a consolidação dos números nas principais reuniões de alinhamentos e acompanhamentos da estratégia.

Outro fator encontrado como pressão interna consiste no papel do gerente de contabilidade, atual responsável pela condução da ferramenta. Ele é o principal facilitador do processo, sendo o confiado a missão de disseminar o correto uso da ferramenta de orçamento junto aos demais gerentes e usuários, que também apresentam a consolidação dos números em reuniões periódicas. Para isto, treinamentos de capacitação e reciclagem com participação obrigatória de todos os envolvidos na operacionalização do sistema ocorrem de forma periódica.

Sinalizando que esses fatores também agem como pressão interna para sedimentação das práticas orçamentárias.

Outro aspecto importante ao se analisar as pressões internas está relacionado à confiança ou até mesmo a falta dela, em relação aos atores envolvidos no processo com a ferramenta. Neste estudo de caso, foi sinalizado, de acordo com os entrevistados, que todos os usuários confiam no orçamento e em como ele é conduzido na organização, ao passo que não enxergam a possibilidade de a cooperativa atingir seus resultados sem a utilização da ferramenta e das práticas orçamentárias. Reforçando a fala dos principais entrevistados que o orçamento se trata de uma parte fundamental do Planejamento Estratégico.

O poder como pressão institucional está relacionado diretamente com a forte percepção dos participantes de que o orçamento é essencial para o atingimento dos objetivos propostos. Os resultados apontam que o orçamento é visto como peça fundamental representando um "elo" entre o planejamento e o controle, ou, a situação atual e a situação desejada. Isso confere grande significado de poder à ferramenta dentro da organização, em todos os escalões. Esse "elo" na prática é percebido pela sua total observação às diretrizes do plano estratégico, nas metas e orçamentos setoriais; pelo fato de a ferramenta orçamentária atuar como sistema autorizativo de gastos; e também por se tratar de uma ferramenta proposta e bastante defendida pela alta gestão. Portanto, essa relação de poderes, "soprando a favor" da institucionalização da cultura orçamentária, foi vista como essencial para o seu atual estágio.

Assim, a partir da decisão de se implantar o orçamento, várias pressões internas foram, de forma crescente, se tornando cada vez mais evidentes e favoráveis para a evolução do seu atual estágio de institucionalização que será apresentado a seguir.

O estágio de institucionalização do orçamento foi verificado a partir da avaliação dos impactos positivos na organização pela adoção das práticas orçamentárias, além da existência de resistência por parte de atores envolvidos e também a existência de grupo de defensores do orçamento.

Acerca dos impactos positivos, o estudo sinalizou que a organização não enxerga a possibilidade de atuar neste mercado tão concorrido e complexo que é o da saúde suplementar sem a utilização do orçamento. Também, foi observado que todas as áreas possuem objetivos e metas totalmente atreladas ao orçamento, e

este, está totalmente respaldado nas diretrizes estratégicas da organização. Portanto, essa necessidade e dependência da ferramenta na condução da organização sinaliza um elevado estágio de institucionalização.

Outro aspecto também observado foi o acerca da existência de grupos de resistência e grupos defensores do orçamento na organização. Sobre os grupos de resistência observou-se que em relação à metodologia orçamentária adotada pela organização não há evidências de resistências, desde a sua inicial adoção até o presente momento desta pesquisa. Os únicos indícios de resistências observados, diz respeito ao momento de orçar, ou seja, no momento de naturais discussões acerca do compromisso de cada área, não se enquadrando no tipo de resistência abordada nesta análise.

Já, em relação aos defensores do orçamento, tem-se o grupo representado, principalmente, pela alta gestão, composta pela Diretoria Financeira, Diretoria de Planejamento e Gestão e Diretoria de Provimento em Saúde, que enxergam o orçamento como uma das principais bases para a tomada de decisão bem como uma ferramenta para elas (as diretorias) monitorem e acompanhem o cumprimento das determinações e diretrizes estratégicas traduzidas para a ferramenta orçamentária. De acordo com os entrevistados, a alta gestão e todos os atores envolvidos no processo orçamentário compreendem que a ferramenta é vital para a organização.

Assim, conclui-se com esta pesquisa que a implantação do orçamento gerou instituições para a operadora, visto que as regras e rotinas de orçamento foram incorporadas e atualmente reproduzidas. Inicialmente, o processo de institucionalização se deu por pressões externas advindas, principalmente, do aumento da competitividade, mas também por uma situação de desgaste econômico-financeiro, sofrido em períodos anteriores, dando início à um período de inovações na condução do negócio. Sendo uma delas o nascimento do Planejamento Estratégico, que teve como uma das principais necessidades a implantação do orçamento e principalmente de uma cultura orçamentária para o atingimento dos objetivos. Diante disso, desde 2017, ano em que o orçamento foi iniciado, todas as pressões internas, como o apoio e incentivo da alta gestão, considerados os principais defensores, na figura de um condutor bastante atuante (o Diretor Financeiro) e sua equipe, e a confiança na ferramenta, bem como os impactos positivos, influenciaram para atual estágio que se encontra sua

institucionalização, a sedimentação.

De acordo com Tolbert e Zucker (1999), a institucionalização total envolve a sedimentação, pois se apoia na continuidade histórica da estrutura e na sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização.

Além das conclusões acerca dos objetivos propostos, a presente pesquisa também confirma a proposição de estudo: a utilização em conjunto das abordagens da Velha Economia Institucional e da Nova Economia Institucional ajudam a explicar as características do processo de institucionalização. Pois, o processo de institucionalização (Velha Economia Institucional - Burns e Scapens, 2000) sofre influência de pressões externas (Nova Sociologia Institucional - Tolbert e Zucker, 1999) (ALSHARARI; DIXON; YOUSSEF, 2014 apud VAILATTI, 2017, p. 134). Portanto, a institucionalização de regras e rotinas é influenciada tanto pelas pressões externas quanto pelas pressões internas.

Essa discussão leva a oportunidade de realização de pesquisas futuras envolvendo o processo de institucionalização de práticas de orçamento como pode ser observado na próxima sessão deste capítulo e que finaliza o presente estudo.

5.1 SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Após as conclusões da presente pesquisa, vislumbram-se oportunidades para estudos futuros. Visto que a análise institucional requer a percepção e o estudo de muitas variáveis que podem influenciar diretamente no processo.

Uma destas oportunidades recai nas análises das pressões institucionais sofridas pela cooperativa, podendo abrir a porta para o estudo de outras ferramentas adotadas pela organização no decorrer de sua existência.

Outra oportunidade, recai no fato de estar-se enfrentando uma das maiores pressões sofridas, não apenas pelo mercado da saúde suplementar, mas pela humanidade, devido à pandemia de COVID-19, podendo esta pressão externa ser um gatilho de adaptação e inovação por parte desta e de muitas outras organizações em relação à adoção de novos arranjos estruturais visto que a mesma transbordou diferentes impactos sanitários, sociais e econômicos no mundo, o que pode influenciar mudanças nas rotinas de todos.

Uma outra recomendação é aplicar esta mesma análise em outras organizações que atuam na Saúde Suplementar para entender como ocorre seus

processos de institucionalização de Contabilidade gerencial.

5.2 LIMITAÇÃO DO ESTUDO

Uma possível limitação do estudo decorre do fato de não ter sido realizada com todos os colaboradores. Assim, os resultados e as conclusões tiveram como base a percepção de apenas alguns gestores e documentos disponibilizados no decorrer das entrevistas.

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE. **Glossário temático da saúde suplementar**. Disponível em: https://www.ans.gov.br/images/stories/Materiais_para_pesquisa/Perfil_setor/sala-de-situacao.html. Dados da competência 04/2021.
- ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa**: fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2009.
- ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no sistema de Contabilidade Gerencial. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, v. 25, p. 214-227, 2014.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, Brasília, v. 1, n. 3, art. 2, p. 21-44, set./dez. 2007.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2014.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.
- BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R.W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, v.17, p. 11-41, 2006.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CHAPMAN, C. S.; KIHN, L. A. Information system integration, enabling control and performance. **Accounting, Organizations and Society**, 34(2), p.151-169, 2009.
- CODESSO, M. M.; LYRIO, M. V.L.; LUNKES, R. J.; PINTO, H. M. Budgeting practices applied to supermarket in the state of Santa Catarina, Brazil. **Business Management Review (BMR)**, v. 4, p. 585-595, 2015.
- COVALESKI, M. A.; EVANS, J. H.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, 15(1), p.3-49, jan./mar.2003.
- DA LUZ, I. P. *et al.* **Teoria institucional e contabilidade**: revisão dos últimos vinte anos de pesquisa, 2017.

DIAS FILHO, J. M. **Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal**: propostas para otimizar a curva da receita utilizando conceitos da semiótica e regressão logística. 2003. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, 1983.

FLICK, Uwe. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T.R.S. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da Grounded Theory. **Organizações & Sociedade**, v. 18, n. 58, p. 445-466, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A.B.; PEREIRA, C.A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, p. 66-106, 2005.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 2, n. 3, p. 196-228, 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 44, p. 45-62, jan./mar. 2008.

HODGSON, G. M. On the evolution of Thorstein Veblen's evolutionary economics. **Cambridge Journal of Economics**, p. 415-431, 1998.

HOJI, M. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

IBRAHIM, G.; GALT, V. Explaining ethnic entrepreneurship: An evolutionary economics approach. **International Business Review**, v. 20, p. 607-613, 2011.

IGNACIO, S. D. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. 2010. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto. 2010.

KREUZBERG, F.; BECK, F.; LAVARDA, C.E.F. Orçamento base zero: um estudo de caso sob a perspectiva da Teoria Institucional. **Revista Contabilidade Vista e Revista**. v. 27, n. 3, p. 32-60, 2016.

LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Planejamento e controle orçamentário empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão. **ABCCustos**, v. 6, n. 1, p. 39-56, 2011.

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 e 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.19, n. 47, p. 56-72, 2008.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**. 21(1), p.56-75, 2010.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LUNKES, R. J.; CODESSO, M. M.; RIPOLL-FELIU, V. Práticas orçamentárias: um estudo em Portos do Sul do Brasil. **Contabilidad y Negocios**, v. 9, p. 41-57, 2014.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package-opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**. 19(4), p.287-300, 2008.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, n. 83, p. 340-363, 1977.

MOWEN, M.; HANSEN, D. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Governança corporativa na prática: integrando acionistas, conselho de administração e diretoria executiva na geração de resultados**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Planejamento orçamentário**. 3. ed. São Paulo. Cengage Learning Brasil, 2016.

PEREIRA, V. M; LYRIO, M.V.L; LUNKES, R.S; SCHNORRENBURGER, D. Estudo das práticas orçamentárias de cooperativas agropecuárias de Santa Catarina. **Revista em Agronegócio e Meio Ambiente**, Maringá-PR, v. 8, n. 1, p. 31-56, jan./abr. 2015.

QUINN, M. Routines in management accounting research: Further exploration. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 7, p. 337-357, 2011.

REIS, L.G. Tendências de estudos em Contabilidade Gerencial, sob a ótica da Teoria Institucional. *In*: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

RIBEIRO, J.; SCAPENS, R.W. Institutional theories in management accounting change. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, p. 94-111, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROBALO, R. Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach. **Revista de Contabilidade – Spanish Accounting Review**, v. 17, p. 88-97, 2014.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. da C. **Orçamento na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

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

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks, California: Sage, 1995.

SILVA, C. A. S.; PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. **Controladoria estratégica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. *In*: CLEGG, S. R. *et al.* **Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1.

VAILATTI, José Luiz. **Características do processo de institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos**. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, SC, 2017.

YIN, K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZUCKER, L. G. Institutional theories of organization. **Annual review of sociology**, v. 13, p.443-464, 1987.

APÊNDICES

APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA 1

(Direcionado aos gerentes do Setor Contábil e ex-gerente de Planejamento Estratégico)

Bloco I - Caracterização do respondente

1. Tempo de empresa:
2. Função:
3. Tempo na função:
4. Formação:

Bloco II - Quanto às mudanças gerenciais na empresa

5. Que fatores levaram a empresa a adotar práticas de orçamentos?
6. Como e quando iniciou a implementação do processo orçamentário na empresa?
7. Qual é a etapa da implementação em que a empresa se encontra?

Bloco III - Quanto a pressões institucionais

8. Quais motivos você considera que levaram a empresa a utilizar o sistema orçamentário atual?
9. Que inovações contábeis ou alterações significativas nos sistemas e práticas de planejamento e orçamento ao longo dos últimos anos foram realizadas na empresa?
10. Houve algum tipo de pressão externa para que a empresa adotasse o modelo atual de orçamento?
11. Quem está (estão) por trás da introdução do sistema orçamentário na cooperativa?
12. Quem é (são) responsável pelo sistema orçamentário?
13. Qual é o mecanismo de mobilização de poder utilizado para que o processo orçamentário ocorra normalmente?
14. As necessidades de mudanças no processo orçamentário ocorrem de maneira natural?
15. Quando ocorrem, de que maneira essas mudanças são introduzidas e comunicadas aos participantes do processo?

Bloco IV - Quanto ao processo de institucionalização do orçamento na organização

16. Você vê a possibilidade de a empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento?
17. Você considera o orçamento difundido dentro da organização? Quais as características você considera para essa difusão?
18. Você vê resistências dos atores envolvidos ou de grupo de atores no processo orçamentário?
19. Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo?
20. Você considera que os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido apoiados pela utilização das práticas de orçamentos?

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA 2

(Direcionado aos gerentes gerais envolvidos no processo orçamentário)

Bloco V - Caracterização do respondente

1. Tempo de empresa:
2. Função:
3. Tempo na função:
4. Formação:

Bloco VI - Quanto às mudanças gerenciais na empresa

5. Que fatores levou a empresa a adotar práticas de orçamentos?
6. Outros tipos de mudanças frequentes são comuns nas práticas da empresa? Comente.

Bloco VII - Quanto a pressões institucionais

7. Quais motivos você considera que levaram a empresa a utilizar o sistema orçamentário atual?
8. Houve algum tipo de pressão externa para que a empresa adotasse o modelo atual de orçamento?
9. As necessidades de mudanças no processo orçamentário ocorrem de maneira natural?
10. Quando ocorrem, de que maneira essas mudanças são introduzidas e comunicadas aos participantes do processo?

Bloco VIII - Quanto ao processo de institucionalização do orçamento na organização

11. A quanto tempo você participa desse processo orçamentário? Você vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento?
12. Você considera o orçamento difundido dentro da organização? Quais as características você considera para essa difusão?
13. Você vê resistências dos atores envolvidos ou de grupo de atores no processo orçamentário?

14. Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo?
15. Você considera que os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido, apoiado pela utilização das práticas de orçamentos?

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO

(Direcionado aos gerentes gerais envolvidos no processo orçamentário)

Bloco I - Caracterização do respondente

1. Tempo de empresa:
2. Função:
3. Tempo na função:
4. Formação:

Para os blocos II e III, a obtenção das respostas será a partir da escala likert de 5 pontos, sendo que as respostas variam desde (1) discordo totalmente até (5) concordo totalmente.

Bloco II – Quanto às pressões institucionais

A utilização do orçamento por parte da empresa se deve a fatores externos à organização, como por exemplo, exigência da ANS.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
São comuns ocorrerem mudanças e inovações no processo de elaboração, execução ou controle do processo orçamentário.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
A alta direção tem o orçamento como ferramenta principal ou uma das principais na consecução de seus objetivos.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
A empresa possui responsável ou responsáveis pela condução, disseminação da ferramenta do orçamento junto à organização.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
Somente com a participação direta da alta administração, o orçamento é efetivamente utilizado como ferramenta de decisão.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

Bloco III - Quanto ao estágio de institucionalização do orçamento na organização

O orçamento está completamente difundido dentro da organização. Isso é demonstrado pela dependência da ferramenta na tomada de decisão.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
O orçamento ainda sofre resistência por parte dos atores ou grupos de atores envolvidos no processo orçamentário.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
Os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido, apoiado pela utilização das práticas de orçamentos.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
Você não vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento.	1 2 3 4 5 ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

APÊNDICE D - TERMO DE COMPROMISSO PARA APLICAÇÃO DE QUESTIONÁRIO E ENTREVISTA

Solicito a oportunidade do meu acolhimento junto à empresa para a realização do presente estudo, mais especificamente monografia, que tem como requisito à obtenção do meu título de graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB.

De antemão, informo que o objetivo deste trabalho é **analisar as características do processo de institucionalização do orçamento na Cooperativa Médica**. A pesquisa a ser realizada terá o caráter estritamente confidencial em relação ao nome da Cooperativa, bem como, a dados considerados sigilos. Não serão utilizadas informações econômico financeiras, pois se trata de uma pesquisa qualitativa que visa atender ao objetivo supracitado **identificando as pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na empresa**, bem como o **estágio de institucionalização das práticas de orçamento na organização**.

A presente pesquisa se demonstra relevante devido à escassez de estudos tratando sobre a institucionalização de práticas de orçamento em cooperativas médicas e ao fato do orçamento ser uma importante ferramenta de auxílio à tomada de decisão.

Os procedimentos que serão realizados compreendem a realização de entrevistas e aplicação de questionário a alguns colaboradores previamente selecionados.

Contando com a autorização desta instituição, coloco-me à disposição para qualquer esclarecimento.

João Pessoa – PB, 03 de julho de 2019,

Aluno: Raul Felipe Soares Peixoto
CPF 087.038.954-83
(83) 99660-8866 / 3024-8232
rfelipe_peixoto@outlook.com

Orientador: Prof. Dr. Robério Dantas de França
CPF 713.591.764-20
(83) 3216-7459
roberiodantas@terra.com.br

Raul Felipe Soares Peixoto

