Revista Catarinense da CIÊNCIA CONTÁBIL
ISSN 2237-7662, v. 25, 1-22, e3638, 2026
https://doi.org/10.16930/2237-7662202636381
Disponível em http://revista.crcsc.org.br

INFLUÊNCIA DA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR NO USO DO ORÇAMENTO: ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

INFLUENCE OF HOSPITAL ACCREDITATION ON BUDGET USE: A STUDY FROM THE PERSPECTIVE OF INSTITUTIONAL THEORY

ARTUR BOTELHO DA SILVEIRA CONCEIÇÃO
Egresso do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil
https://orcid.org/0009-0005-3144-8611
artur.botelho@hotmail.com

KELLY CRISTINA MUCIO MARQUES
Universidade Estadual de Maringá, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Maringá, PR, Brasil
https://orcid.org/0000-0002-8957-1090
kcmmarques@uem.br

KATIA ABBAS[1]
Universidade Estadual de Maringá, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Maringá, PR, Brasil
https://orcid.org/0000-0002-6099-3206
kabbas@uem.br

ELISABETH DE OLIVEIRA VENDRAMIN
Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Escola de Administração e Negócios, Campo Grande, MS, Brasil
https://orcid.org/0000-0002-9082-2256
elisabeth.vendramin@ufms.br

RESUMO

O objetivo do estudo foi examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia o uso do orçamento em um hospital filantrópico. Para tanto, foi realizado um estudo de caso único, de abordagem qualitativa e caráter descritivo, com coleta de dados por meio de entrevistas e aplicação de questionários a um gestor da área clínica e a um gestor da área administrativa, além da consulta ao manual da acreditação da instituição. A unidade de análise foi um hospital filantrópico acreditado no nível 1 da Organização Nacional de Acreditação (ONA). Os resultados evidenciaram que a acreditação hospitalar, caracterizada como uma certificação da qualidade e segurança dos serviços de saúde, não influenciou a implantação do orçamento, uma vez que esse instrumento já havia sido incorporado à organização em decorrência de uma mudança na governança corporativa. Entretanto, a acreditação contribuiu para a continuidade do orçamento e para a adaptação de sua estrutura de planejamento e execução às exigências de qualidade e segurança. Sob a ótica da Teoria Institucional, identificaram-se evidências das três modalidades de isomorfismo institucional e dos diferentes níveis de institucionalização do orçamento. Verificou-se, ainda, que o orçamento é utilizado de forma instrumental, estando integrado às rotinas de planejamento, controle e alocação de recursos do hospital.

Palavras-chave: acreditação hospitalar, teoria institucional, orçamento, mudança organizacional.

Editado em português e inglês. Versão original em português.

[1] **Endereço para correspondência:** Avenida Colombo, 5790 | Zona 07 | 87020-900 | Maringá/PR | Brasil.

Recebido em 24/05/2025. **Última versão recebida em** 26/08/2026. **Aceito em** 17/09/2026 por Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). **Publicado em** 06/11/2026.

(cc) BY

ABSTRACT

This study aimed to examine, from the perspective of institutional theory, how hospital accreditation influences budget use in a philanthropic hospital. A descriptive, qualitative single-case study was conducted, with data collected through interviews and questionnaires involving a clinical manager and an administrative manager, as well as a review of the institution's accreditation manual. The unit of analysis was a philanthropic hospital with level 1 accreditation from the Organização Nacional de Acreditação (ONA). The results showed that hospital accreditation, which certifies the quality and safety of healthcare services, did not influence the introduction of budgeting, as this tool had already been incorporated into the organization following a change in corporate governance. However, accreditation contributed to the continued use of the budget and to adjustments in its planning and execution framework to meet quality and safety requirements. From the perspective of Institutional Theory, evidence of all three forms of institutional isomorphism and of different levels of budget institutionalization was identified. The budget was also found to be used instrumentally, as an integral part of the hospital's planning, control, and resource allocation routines.

Keywords: *hospital accreditation, institutional theory, budgeting, organizational change.*

1 INTRODUÇÃO

No século XXI, os hospitais de diferentes naturezas jurídicas buscam incessantemente o aprimoramento da qualidade de seus serviços no intuito de atender às expectativas de seus usuários, que estão cada vez mais exigentes. A necessidade de fornecer serviços de qualidade envolve a entidade como um todo, e não somente os serviços médicos oferecidos pelos hospitais (Silva, 2017). Diante dessas exigências, nota-se a relevância do aperfeiçoamento das técnicas de gestão organizacional e da utilização de recursos da Contabilidade Gerencial para subsidiar o processo de tomada de decisões dos gestores de hospitais (Castanheira et al., 2013). Nesse contexto, destacam-se os hospitais filantrópicos, integrantes do terceiro setor, que desempenham papel relevante na prestação de serviços ao Sistema Único de Saúde (SUS), conciliando sua missão social com a necessidade de sustentabilidade econômico-financeira e de atendimento às exigências regulatórias.

O orçamento constitui um importante instrumento de controle gerencial, pois traduz os objetivos organizacionais em planos de ação, orienta decisões e comportamentos e fornece parâmetros para a avaliação do desempenho (Huang & Lu, 2025; King et al., 2010). Em organizações australianas de saúde, o estudo de King et al. (2010) evidenciou sua relevância como um dos principais mecanismos de controle gerencial.

Durante a análise do ambiente hospitalar, percebe-se que, além de sua gestão ser complexa, ainda existe um embate entre profissionais da área médica e da administração. A baixa teorização sobre as finalidades do orçamento e o não envolvimento de profissionais da área clínica em sua elaboração são fatores que podem ocasionar um menor aproveitamento das finalidades desse instrumento da Contabilidade Gerencial (Macinati, 2010). Além disso, sob a perspectiva da Teoria Institucional, as pressões presentes no ambiente organizacional podem influenciar a adoção e utilização de instrumentos disponibilizados pelo Sistema de Contabilidade Gerencial. Mesmo não havendo um nível de contradições entre seus usuários ou resistências à implantação desses instrumentos, essas pressões podem ocasionar a baixa difusão e utilização (Santos et al., 2021).

A Teoria Institucional possibilita compreender como as organizações incorporam práticas, estruturas e procedimentos em resposta às pressões presentes no ambiente em que estão inseridas. Sob essa perspectiva, a adoção de determinadas práticas organizacionais não ocorre apenas em função de sua eficiência técnica, mas também pela busca de legitimidade perante o campo

organizacional (DiMaggio & Powell, 1983). Assim, a acreditação hospitalar pode ser compreendida como uma fonte de pressões institucionais que estimula a incorporação de padrões, processos e mecanismos de gestão voltados à qualidade e à segurança dos serviços.

Nesse contexto, destaca-se a acreditação hospitalar, um processo voluntário de avaliação externa e certificação da qualidade e da segurança dos serviços de saúde. No Brasil, esse processo é conduzido, entre outras instituições, pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), que estabelece padrões voltados à segurança do paciente, à integração dos processos assistenciais e administrativos e à melhoria contínua da gestão hospitalar. Estudos evidenciam que a acreditação contribui para a melhoria dos processos organizacionais e a qualidade assistencial (Hussein *et al.*, 2021) e influencia positivamente os sistemas de controle gerencial (Silva et al., 2020). Assim, questiona-se se acreditação hospitalar influencia a utilização do orçamento pelas instituições de saúde.

Dessa forma, busca-se examinar, sob a ótica da teoria institucional, como a acreditação hospitalar influencia o uso do orçamento em um hospital filantrópico da cidade de Curitiba, no estado do Paraná. O estudo desenvolve-se por meio da compreensão de como essa entidade se adapta às pressões institucionais decorrentes da acreditação hospitalar e verifica de que forma o isomorfismo institucional, identificado no processo de acreditação vivenciado pelo hospital, pode influenciar a utilização do orçamento e seu nível de institucionalização.

A contribuição acadêmica da pesquisa reside na realização de uma verificação empírica dos pressupostos da Teoria Institucional no que se refere ao uso do orçamento em um hospital filantrópico acreditado. O estudo possibilita compreender a influência exercida pela acreditação hospitalar no uso do orçamento, evidenciando o papel desse instrumento na gestão dessas organizações e produzindo evidências que poderão subsidiar pesquisas futuras e ampliar a compreensão teórica sobre o tema em outros contextos hospitalares.

Além disso, ao analisar um hospital filantrópico, integrante do terceiro setor e caracterizado pela necessidade de conciliar sua função social com restrições financeiras, exigências regulatórias e padrões crescentes de qualidade, a pesquisa contribui para aproximar os estudos sobre Contabilidade Gerencial, Teoria Institucional e gestão hospitalar. Os resultados permitem compreender como pressões institucionais decorrentes da acreditação podem influenciar o processo de institucionalização do orçamento, evidenciando a atuação dos mecanismos de isomorfismo institucional e os diferentes níveis de incorporação dessa prática gerencial. Assim, o estudo oferece evidências que podem subsidiar futuras pesquisas sobre a relação entre legitimidade institucional, qualidade organizacional e sistemas de controle gerencial em diferentes contextos hospitalares.

A contribuição social decorre da identificação de aspectos institucionais que influenciam a utilização de recursos gerenciais em hospitais filantrópicos, especialmente o orçamento enquanto instrumento de planejamento, controle e alocação de recursos, bem como da compreensão de como essa prática é percebida e utilizada pelos gestores envolvidos no processo decisório. Considerando a relevância dessas organizações na prestação de serviços ao Sistema Único de Saúde, compreender como práticas de planejamento e controle são fortalecidas diante de exigências externas de qualidade e segurança pode contribuir para reflexões sobre a sustentabilidade e o aprimoramento da gestão hospitalar.

Justifica-se a escolha pelo hospital filantrópico acreditado devido ao relevante papel desempenhado pelas entidades filantrópicas na prestação de serviços ao Sistema Único de Saúde, bem como devido aos desafios gerenciais e orçamentários enfrentados por essas organizações, especialmente quanto à diversificação das fontes de receita, ao aprimoramento da infraestrutura e à manutenção dos padrões de qualidade de seus serviços para obtenção e permanência da acreditação hospitalar.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Teoria Institucional

A Teoria Institucional constitui uma das principais abordagens utilizadas para compreender como as organizações incorporam práticas, estruturas e comportamentos legitimados pelo ambiente institucional. Ao longo de seu desenvolvimento consolidaram-se diferentes vertentes, entre as quais se destacam a Economia Institucional (*New Institutional Economics* – NIE), a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE) e a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS). Embora compartilhem o interesse pelas instituições, essas abordagens diferem quanto ao foco analítico. A NIE concentra-se na eficiência econômica e nos custos de transação, a OIE enfatiza a formação de hábitos e rotinas organizacionais, enquanto a NIS busca compreender como pressões institucionais influenciam a adoção, a difusão e a permanência de práticas organizacionais socialmente legitimadas (Scott, 2014; Greenwood et al., 2017). Considerando que esta pesquisa analisa a influência da acreditação hospitalar sobre o uso do orçamento, foi adotado como suporte teórico a perspectiva da Nova Sociologia Institucional.

A origem da Teoria Institucional remonta aos estudos sobre instituições sociais, políticas e econômicas. Philip Selznick é considerado precursor dessa abordagem ao interpretar as organizações como uma expressão estrutural da ação racional que, durante seu funcionamento, sofre pressões do ambiente em que está inserida, passando por um processo de institucionalização no qual valores organizacionais passam a influenciar as decisões e os comportamentos dos indivíduos (Peci, 2006). Nesta perspectiva, Meyer e Rowan (1977) afirmam que o processo de institucionalização traz consigo a determinação de regras institucionais que funcionam como mitos incorporados pelas organizações para obter legitimidade, captar recursos, ganhar estabilidade e criar melhores perspectivas de sobrevivência. Assim, práticas e procedimentos podem ser incorporados independentemente de sua eficácia imediata, tornando-se parte da realidade organizacional e adquirindo status de regra no pensamento e na ação dos indivíduos.

Sob essa perspectiva, organizações que enfrentam processos de mudança, como implantação de sistemas gerenciais, auditorias ou obtenção de certificações, tendem a incorporar práticas e procedimentos legitimados externamente. Para Meyer e Rowan (1977), leis, educação técnica, opinião pública e sistemas de credenciamento exercem influência significativa sobre as organizações, favorecendo a adoção de novas estruturas organizacionais. No contexto hospitalar, a acreditação representa um mecanismo institucional de avaliação externa que estabelece padrões de qualidade e segurança, podendo influenciar a adoção e a continuidade de práticas gerenciais, entre elas o orçamento.

Dependendo do arranjo das forças institucionais e da forma como as práticas de Contabilidade Gerencial são difundidas, essas práticas podem ser utilizadas de maneira cerimonial ou instrumental. O uso cerimonial ocorre quando os procedimentos são executados apenas para atender exigências externas ou reproduzir hábitos organizacionais, sem efetiva incorporação à gestão. Em contrapartida, o uso instrumental caracteriza-se pela utilização estratégica dessas práticas para solucionar problemas, apoiar a tomada de decisão e alcançar objetivos organizacionais (Russo & Guerreiro, 2017). Assim, uma organização pode utilizar determinado sistema de controle gerencial apenas para atender exigências de uma certificação ou auditoria, ou incorporá-lo efetivamente ao processo decisório.

No âmbito da Contabilidade Gerencial, Burns e Scapens (2000) destacam que estudar a institucionalização de uma prática significa compreender como hábitos individuais tornam-se rotinas organizacionais, conferindo estabilidade ao comportamento dos indivíduos e grupos. Sob essa perspectiva, Ferreira et al. (2023), ao investigarem mudanças decorrentes da implantação da automação contábil, demonstraram que a adoção de novas práticas não depende apenas de fatores tecnológicos, mas também de aspectos institucionais relacionados aos hábitos, às rotinas e às ações

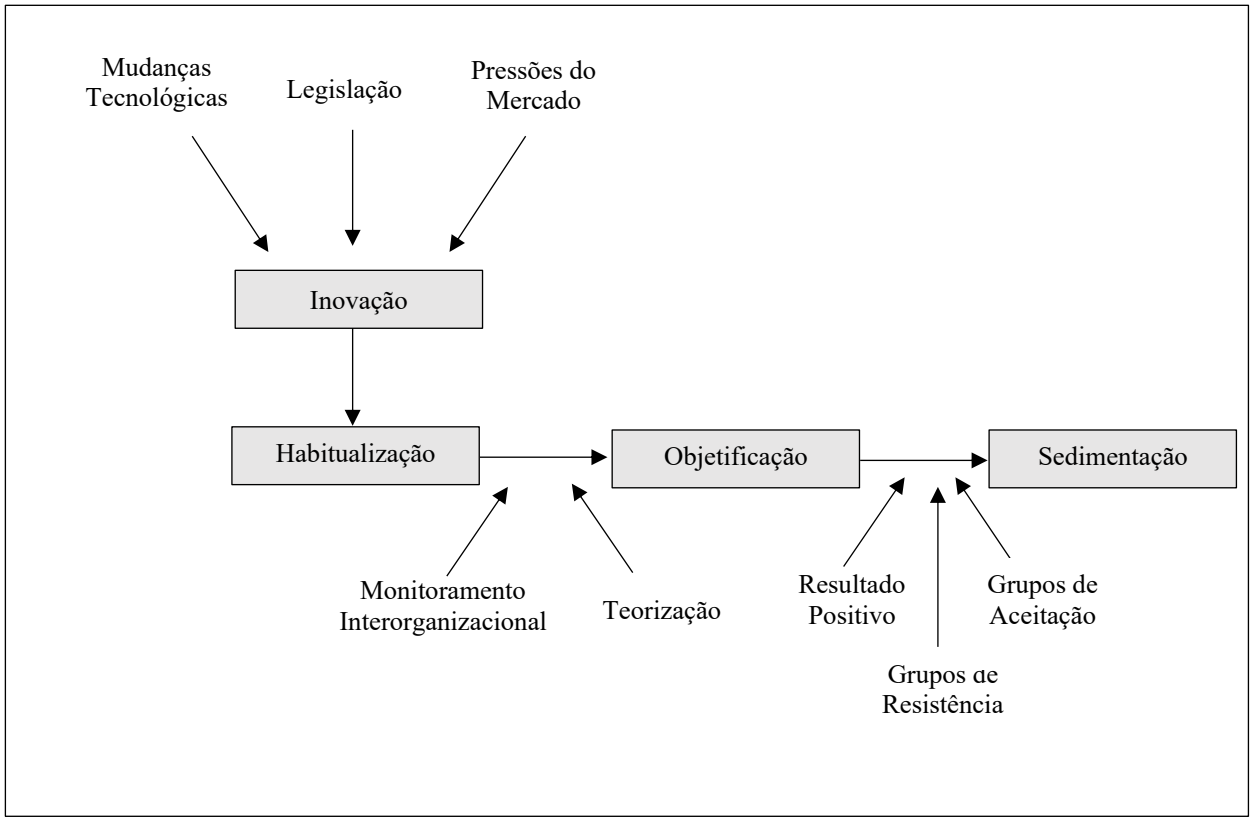
dos agentes organizacionais, evidenciando a atualidade da Teoria Institucional para explicar mudanças em sistemas de controle gerencial.

Buscando aprofundar a compreensão do processo de institucionalização, Tolbert e Zucker (1999) propuseram que esse processo ocorre em três etapas: habitualização, objetificação e sedimentação. A habitualização corresponde ao desenvolvimento de novos arranjos estruturais em resposta a problemas específicos; a objetificação refere-se ao desenvolvimento de significados sociais compartilhados e ao consenso sobre o valor dessas estruturas; e a sedimentação representa a institucionalização plena, caracterizada pela continuidade histórica das práticas e sua incorporação às rotinas organizacionais. Esses processos sugerem diferentes níveis de institucionalização, uma vez que determinadas práticas se encontram mais consolidadas do que outras, estando menos sujeitas à modificação ou abandono.

A Figura 1 sintetiza os componentes desse processo. Observa-se que a habitualização é causada por forças como mudanças tecnológicas, legislativas e pressões do mercado. A objetificação é caracterizada pela formalização de procedimentos e políticas organizacionais por meio de monitoramento e teorização. A sedimentação representa a completa institucionalização, quando procedimentos e políticas organizacionais tornam-se rotineiros e amplamente aceitos na organização (Tolbert & Zucker, 1999).

Figura 1

Componentes do processo de institucionalização



Fonte: adaptado de Tolbert e Zucker (1999).

Além do processo de institucionalização, a Nova Sociologia Institucional destaca o conceito de isomorfismo institucional, desenvolvido por DiMaggio e Powell (1983). Os autores argumentam que, à medida que um campo organizacional se consolida, as organizações tendem a tornar-se semelhantes em função das pressões exercidas pelo ambiente institucional. Esse processo de homogeneização decorre de três mecanismos. O isomorfismo coercitivo resulta de pressões

formais e informais exercidas por organizações das quais a entidade depende, bem como de exigências legais e regulatórias. O isomorfismo mimético decorre da adoção de práticas utilizadas por organizações consideradas bem-sucedidas, especialmente em contextos de incerteza. Já o isomorfismo normativo está associado à profissionalização, sendo influenciado pela formação acadêmica, pelas associações profissionais e pelas redes de especialistas que difundem modelos organizacionais.

Esses mecanismos podem atuar simultaneamente e nem sempre estão relacionados ao aumento da eficiência organizacional. Muitas vezes, as organizações adotam determinadas práticas para fortalecer sua legitimidade perante o ambiente institucional, ampliar suas possibilidades de obtenção de recursos e assegurar sua sobrevivência (DiMaggio & Powell, 1983). No contexto hospitalar, a acreditação pode representar uma importante fonte de pressões coercitivas, miméticas e normativas, capazes de influenciar tanto a institucionalização quanto a utilização de instrumentos de controle gerencial.

Dessa forma, a Nova Sociologia Institucional fornece o suporte teórico para compreender como pressões institucionais decorrentes da acreditação hospitalar podem influenciar a continuidade, a institucionalização e a forma de utilização do orçamento. Sob essa perspectiva, a análise do processo de institucionalização, dos mecanismos isomórficos e do uso cerimonial ou instrumental do orçamento permite compreender como práticas gerenciais são incorporadas e mantidas em organizações hospitalares.

2.2 Orçamento Organizacional

O orçamento é um dos principais artefatos da Contabilidade Gerencial, utilizado para apoiar o planejamento, a coordenação, o controle e a avaliação do desempenho organizacional. Além de quantificar metas e direcionar a alocação de recursos, constitui um mecanismo de comunicação entre os diferentes níveis da organização, favorecendo o alinhamento entre os objetivos estratégicos e as atividades operacionais (Toigo et al., 2016; Mucci et al., 2016). Sob a perspectiva institucional, o orçamento pode ser compreendido como uma prática organizacional inserida em um contexto mais amplo, cuja adoção e aceitação são influenciadas pelas pressões institucionais e pelo ambiente em que a organização está inserida (Luz & Lavarda, 2021).

O orçamento favorece a interação entre a alta gestão e os demais departamentos da organização, facilitando o aumento do fluxo de informações (Toigo et al., 2016). Além de apoiar o planejamento estratégico e operacional, o sistema orçamentário subsidia o controle de desempenho, a avaliação de resultados, a alocação de recursos e a integração entre os processos administrativos (Ekholm & Wallin, 2011; Mucci et al., 2016). Todavia, o orçamento não pode servir a múltiplos propósitos, atendendo aos requisitos de eficiência e eficácia de todas suas finalidades em uma única organização, pois isso acaba gerando conflitos dentro dela (Toigo *et al.*, 2016).

Em organizações hospitalares, o orçamento também pode contribuir para reduzir a assimetria informacional entre os agentes organizacionais, fornecendo informações que apoiam o processo decisório e mitigam problemas de agência relacionados à gestão dos recursos (Souza et al., 2023).

Em um estudo realizado em dois hospitais italianos, Macinati (2010) verificou que o orçamento foi capaz de influenciar a prática clínica para o alcance dos objetivos organizacionais, contribuindo para ampliar a compreensão dos impactos da nova gestão pública em organizações complexas, como os hospitais públicos e para identificar caminhos voltados à realização de reformas mais eficazes no setor de saúde. A autora também identificou que ambos os hospitais enfrentaram resistência às mudanças, principalmente por parte dos profissionais da área clínica. Contudo, após a normatização e a formalização de processos orçamentários, essa resistência foi reduzida em um dos hospitais. Por outro lado, no segundo hospital analisado, observou-se a

manutenção de um uso cerimonial do orçamento, decorrente da rejeição do setor clínico às mudanças nas rotinas organizacionais, principalmente em razão da percepção de que esses profissionais não estavam envolvidos no processo orçamentário. Estudos recentes reforçam que o orçamento permanece desempenhando papel relevante como mecanismo de coordenação e controle nas organizações hospitalares. Esses resultados evidenciam que a adoção do orçamento em organizações hospitalares não depende apenas de sua formalização, mas também do envolvimento e da aceitação dos usuários envolvidos em sua utilização. Pavlatos e Kostakis (2023) evidenciaram que, em hospitais públicos, a utilização do orçamento para planejamento, alocação de recursos e controle é intensificada quando há maior qualidade das informações provenientes da contabilidade de custos, reforçando sua função como instrumento de apoio gerencial.

Covaleski e Dirsmith (1983) identificaram que, em um hospital, o uso do orçamento é mais complexo e precisa servir como um dispositivo linguístico e negocial capaz de possibilitar uma comunicação transparente e eficaz entre departamentos especializados da área da saúde e a gestão administrativa. O grande desafio para a Contabilidade Gerencial dos hospitais estudados por Macinati (2010) está relacionado à aceitação, por parte da gestão clínica, da utilização do orçamento como um instrumento gerencial.

A partir do que foi demonstrado por Sola e Bonacim (2015), observa-se uma separação entre as atividades de gestão e as atividades médicas, o que constitui uma das causas dos conflitos que favorecem o uso cerimonial do orçamento, criando resistências que dificultam o seu uso instrumental. Os autores também verificaram que, quando os gestores da área clínica foram questionados sobre a consulta ao orçamento para a tomada de decisão, somente aqueles que possuíam conhecimento, mesmo que introdutório, sobre as finalidades do orçamento afirmaram consultá-lo para subsidiar suas decisões.

Em outro estudo, foi identificado que gestores clínicos apresentam resistência ao uso do orçamento em hospitais, alegando que esse recurso limita os gastos clínicos, impedindo o desenvolvimento tecnológico, a ampliação da estrutura física do hospital e a contratação de mão de obra, afetando, consequentemente, a qualidade dos atendimentos (Santos *et al.*, 2023).

De acordo com Macinati (2010), não é somente compreender o sistema contábil em si que é relevante para institucionalizar uma prática de Contabilidade Gerencial, mas também considerar a forma como ela é concebida e utilizada por todos os grupos envolvidos. Nesse sentido, Souza *et al.* (2023) evidenciam que a disponibilidade e o compartilhamento das informações orçamentárias entre os agentes organizacionais contribuem para reduzir problemas decorrentes da assimetria informacional e favorecer uma gestão hospitalar mais eficiente.

Em conjunto, esses estudos sugerem que a utilização do orçamento em organizações hospitalares não depende exclusivamente de sua formalização, mas também da forma como este artefato é percebido, aceito e incorporado pelos diferentes grupos organizacionais. A resistência dos profissionais da área clínica, a separação entre as atividades administrativas e assistenciais e o nível de conhecimento sobre as finalidades do orçamento podem favorecer diferentes formas de utilização desse instrumento, desde seu uso predominantemente cerimonial até sua incorporação efetiva ao processo decisório (Macinati, 2010; Sola & Bonacim, 2015; Santos & Bonacim, 2020).

2.3 Acreditação Hospitalar

A avaliação da qualidade nos serviços de saúde teve início no século XX, destacando-se a criação, em 1951, da Comissão Conjunta de Acreditação dos Hospitais nos Estados Unidos, posteriormente denominada *Joint Commission on Accreditation of Hospitals*, instituição que contribuiu para a consolidação dos modelos de avaliação e certificação da qualidade hospitalar (Feldman, Gatto, & Cunha, 2005). Desde então, a acreditação hospitalar passou a ser utilizada como um mecanismo de avaliação externa da qualidade dos serviços de saúde, baseado na análise de requisitos relacionados à segurança, aos processos assistenciais e às práticas de gestão.

A acreditação trata-se de um sistema de avaliação e certificação da qualidade dos serviços de saúde que é voluntário, por ocorrer por iniciativa da própria organização de saúde; periódico, uma vez que são feitas avaliações durante todo o período de validade do certificado; e reservado, ou seja, as informações coletadas em cada organização de saúde durante o processo de avaliação não são divulgadas. Conforme o Manual para Organizações Prestadoras de Serviços de Saúde, a Organização Nacional da Acreditação (ONA, 2021) considera como principais valores para a acreditação de uma entidade a transparência em suas ações, o respeito individual e coletivo, a confidencialidade, o aperfeiçoamento contínuo, o desenvolvimento participativo, a credibilidade e a sustentabilidade como fator de crescimento.

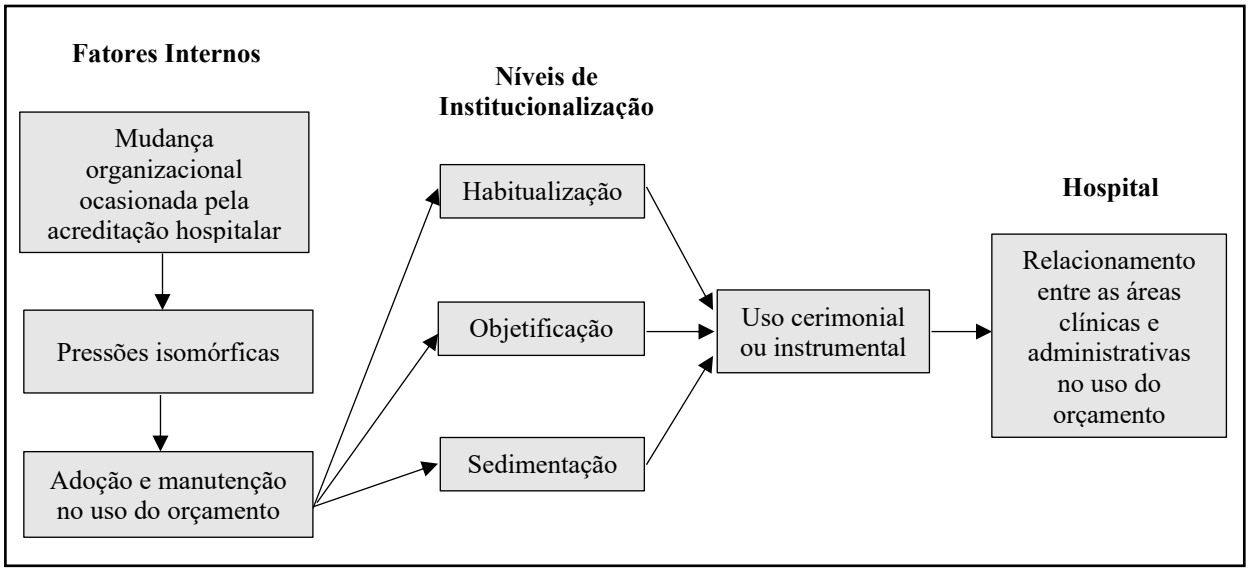
Um hospital é um ambiente complexo, onde médicos, enfermeiros, anestesistas e outros profissionais da área da saúde atuam com a finalidade de preservar a vida dos pacientes, juntamente com profissionais das áreas administrativas, como o *controller*, o contador, o gestor financeiro, entre outros, responsáveis pelo processo de planejamento, organização e controle administrativo e financeiro. Para que haja um funcionamento eficiente do hospital como um todo, condição exigida pela acreditação hospitalar, além da qualidade dos serviços de saúde, faz-se necessária uma gestão competente, capaz de coordenar e controlar os recursos da entidade. Tanto para as empresas em geral quanto para hospitais, as ferramentas de controle gerencial são cada vez mais essenciais à gestão, pois, para que haja eficácia administrativa, há a necessidade de utilizar métodos eficientes de planejamento e execução das atividades administrativas, mantendo o aperfeiçoamento contínuo e a qualidade do serviço oferecido (Caliman et al., 2016).

A acreditação hospitalar impulsiona as instituições hospitalares a buscarem programas de qualidade com o objetivo de melhorar, continuamente, seus processos, produtos e serviços. Conforme destacam Terra e Berssanetti (2017), a acreditação promove a padronização dos processos e estimula a melhoria contínua das organizações de saúde. Nesse contexto, a acreditação fortalece práticas gerenciais voltadas ao aperfeiçoamento do desempenho institucional (Terra & Berssanetti, 2017; Arnold & Artz, 2019).

Um recurso da Contabilidade Gerencial que tem sido muito utilizado nas instituições hospitalares é o orçamento, que integra o processo de gestão, representa o plano financeiro e auxilia o hospital no estabelecimento de metas, exercendo a função de indicador e demonstrando resultados reais por meio de medidas específicas (Caliman, *et al.*, 2016). O orçamento constitui um importante mecanismo de planejamento e controle nas organizações, sendo utilizado para apoiar o planejamento operacional, a coordenação das atividades e a avaliação de desempenho (Hansen & Van der Stede, 2004; Arnold & Artz, 2019). Sponem e Lambert (2016), por sua vez, demonstram que essas funções podem assumir diferentes configurações e papéis nas organizações, incluindo funções operacionais, estratégicas, gerenciais e administrativas. Estudos recentes evidenciam que diferentes funções do orçamento continuam sendo objeto de investigação, especialmente aquelas relacionadas ao planejamento, à avaliação de desempenho e ao *forecasting*, reforçando a relevância do orçamento como instrumento de gestão nas organizações (Mucci, Beck, & Frezatti, 2021, 2023).

Como apresentado na Figura 2, o desenho de pesquisa parte da análise de aspectos internos da organização, incluindo características isomórficas encontradas na mudança organizacional, passando para uma análise do nível de institucionalização do orçamento no hospital e aborda-se se ele é utilizado de maneira cerimonial ou instrumental pela entidade.

Figura 2
Desenho de pesquisa



Fonte: elaborada pelos autores.

Nota-se, no desenho da pesquisa, que a mudança organizacional ocasionada pela acreditação hospitalar é seguida por pressões isomórficas que influenciam a adoção e a manutenção do uso do orçamento pela entidade. Essa influência repercute no nível de institucionalização do orçamento. Tais fatores contribuem para explicar a forma como essa prática é utilizada e incorporada à rotina organizacional, tornando mais claras suas finalidades para os gestores e aperfeiçoando o relacionamento entre as áreas clínica e administrativa do hospital.

Além de representar um mecanismo de avaliação da qualidade, a acreditação hospitalar pode ser compreendida como uma fonte de pressões institucionais, na medida em que estabelece padrões e práticas que passam a orientar o funcionamento das organizações acreditadas. Essas pressões podem alcançar os sistemas de controle gerencial e, consequentemente, influenciar a adoção e a utilização do orçamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para examinar, sob a ótica da Teoria Institucional, como a acreditação hospitalar influencia o uso do orçamento em um hospital filantrópico, foi realizado um estudo de caso único, em que se selecionou pessoas que estão ligadas diretamente à elaboração do orçamento dentro do hospital. A unidade de análise é um hospital universitário filantrópico acreditado, localizado na cidade de Curitiba, no estado do Paraná. Inaugurado em 1958, o hospital é atualmente referência no atendimento a traumas, urgências e emergências cirúrgicas.

Em 2012, o Hospital Universitário Alpha, denominação utilizada neste estudo para preservar a identidade da instituição, passou por uma mudança na governança corporativa que influenciou a sua estrutura clínica e administrativa. Nove anos após essa mudança, o hospital passou a dedicar atenção à acreditação hospitalar. Desde dezembro de 2022, o hospital possui acreditação nível 1 da Organização Nacional de Acreditação (ONA), certificação concedida às instituições que atendem aos critérios de segurança do paciente em todas as áreas de atividade, incluindo aspectos estruturais e assistenciais.

A seleção da entidade considerou a vigência da acreditação hospitalar no período da pesquisa e o fato de sua obtenção ser relativamente recente, condição que favoreceu a rastreabilidade do processo e o acesso a informações relevantes para o desenvolvimento do estudo.

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevista, aplicação de questionário e consulta ao manual de acreditação da entidade, com o objetivo de identificar normas e procedimentos potencialmente relacionados ao uso do orçamento pela instituição.

A entrevista foi realizada com um gestor da área administrativa (diretor executivo), que atua há 15 anos no hospital e possui pós-doutorado em Contabilidade, com experiência em pesquisas relacionadas a custos e efetividade nas áreas administrativa e assistencial. Além de ter participado diretamente da implantação do orçamento no hospital, também acompanhou o processo de acreditação desde seu início e permanece envolvido tanto no processo orçamentário quanto na continuidade da acreditação, o que contribui para a consistência dos dados coletados. O questionário foi aplicado a um gestor da área de clínica (gerente de enfermagem), que atua há dois anos no hospital e possui pós-graduação em Enfermagem. O gerente de enfermagem também acompanhou o processo de acreditação hospitalar desde seu início e possui participação direta no processo orçamentário, embora esteja envolvido nesse processo há menos tempo que o diretor executivo. Dessa forma, ambos os participantes atendem aos critérios estabelecidos pela pesquisa, uma vez que possuem envolvimento direto com o processo de acreditação desde sua implantação e, atualmente, com o processo orçamentário.

Quanto aos aspectos do isomorfismo institucional, foram considerados os conceitos de DiMaggio e Powell (1983), divididos em coercitivo, mimético e normativo. No que se refere ao uso cerimonial ou instrumental do orçamento, foram considerados os conceitos propostos por Meyer e Rowan (1977). Para a análise do nível de institucionalização do orçamento no hospital, foram utilizados os pressupostos de Tolbert e Zucker (1999), divididos em habitualização, objetificação e sedimentação. Tais conceitos foram utilizados com o propósito de compreender como a acreditação hospitalar influencia a adoção e manutenção do orçamento no hospital.

A Tabela 1 apresenta o instrumento de pesquisa, dividido em quatro blocos correspondentes aos constructos investigados, contemplando as questões, as respectivas variáveis, a escala de mensuração adotada em cada bloco e os estudos que fundamentaram sua elaboração. O Bloco 1 foi composto por questões destinadas à identificação do perfil do respondente. Para a definição das características investigadas, foram consultados estudos relacionados à acreditação hospitalar e ao orçamento. No que tange às características dos respondentes, foram levantadas informações sobre o nível de instrução, a área de formação, o cargo ocupado, o tempo de atuação na entidade acreditada, a participação direta na elaboração do orçamento e o tempo de participação nesse processo.

Tabela 1

Instrumento de pesquisa

Blocos	Objetivo	Variáveis	Questões	Estudo Base
Bloco 2	a) Identificar o nível de institucionalização da prática orçamentária na entidade estudada	Habitualização	Visão do orçamento como algo novo Políticas e Procedimentos Problemas e impactos organizacionais	(Tolbert & Zucker, 1999); (Xavier, 2014); (Dias, 2018)
		Objetificação	Reuniões para esclarecimentos Discussões ou questionamentos Benefícios Tomada de decisão	
		Sedimentação	Risco de descontinuidade Atendimento de necessidades Resistência de grupos Resultados esperados Melhoria de processos	
Bloco 3	b) Verificar a influência da	Isomorfismo Coercitivo	Influências da Acreditação Exigências da Acreditação	

	acreditação hospitalar, sob aspectos do isomorfismo institucional, no uso do orçamento.	Isomorfismo Mimético	Inspiração na definição de práticas Influência externa	(Dimaggio & Powell, 1983); (Luz, 2019)
		Isomorfismo Normativo	Entidades profissionais Continuidade de aprendizado	
Bloco 4	c) Identificar a visão dos gestores sobre utilização do orçamento.	Planejamento	Planejamento e estratégias	
	d) Compreender se o orçamento está sendo utilizado de maneira cerimonial ou instrumental.	Utilidade do Orçamento	Alocação de recursos Atribuição de Responsabilidades Comunicação de Objetivos Incentivo na interação entre departamentos Avaliação de desempenho	(Meyer & Rowan, 1977); (Dias, 2018)

Tendo em vista a preocupação em utilizar uma medida flexível e equilibrada para mensurar a percepção dos respondentes, optou-se pela escala *Likert* de 5 pontos, por ser suficiente para evidenciar o nível de concordância ou discordância em relação às afirmações apresentadas.

Optou-se pela utilização de entrevista semiestruturada, aplicação de questionário e análise documental, com o intuito de se obter maior fidedignidade na mensuração das opiniões dos respondentes, por meio da triangulação de diferentes fontes de evidências (Cozby, 2003).

A análise dos dados foi conduzida com base nos critérios apresentados por Yin (2016). Inicialmente, procedeu-se à organização, análise e síntese dos dados obtidos na pesquisa. Posteriormente, os dados foram codificados a partir das categorias teóricas previamente definidas, considerando aspectos relacionados ao nível de institucionalização do orçamento aos mecanismos de isomorfismo presentes no processo orçamentário e na acreditação hospitalar, bem como à forma de utilização do orçamento pela instituição, classificada como cerimonial ou instrumental.

Um aspecto a ser considerado no desenvolvimento de uma pesquisa refere-se à relação entre seus custos e benefícios. No presente estudo, não foram identificados riscos de danos físicos ou psicológicos, uma vez que a coleta de dados foi realizada mediante consentimento informado e sem engodo, não ocasionando, assim, estresse físico ou psicológico aos respondentes (Cozby, 2003).

4 RESULTADOS

A análise dos resultados foi conduzida por meio da triangulação das evidências obtidas nas entrevistas semiestruturadas, nos questionários e na análise documental. As interpretações apresentadas decorreram da convergência entre essas diferentes fontes de evidência e foram posteriormente confrontadas com a literatura, buscando fortalecer a consistência analítica dos achados.

4.1 Análise do Nível de Institucionalização do Orçamento

Na área da saúde, a ocorrência de mudanças organizacionais, tais como a evolução de procedimentos médicos, o aprimoramento da apuração dos custos de assistência à saúde, o enfrentamento de escassez de recursos, o aumento da parcela populacional que utiliza os serviços de saúde do Sistema Único de Saúde, a necessidade de ampliação dos recursos investidos em serviços clínicos e a adoção de uma gestão mais profissionalizada, exige dos gestores uma capacidade para tomar decisões eficazes, capazes de atender a essas demandas de maneira menos onerosa e mais eficiente (Santos et al., 2021).

Durante a entrevista, realizada com o diretor executivo do hospital, percebeu-se que uma grande mudança na estrutura física, operacional e administrativa esteve relacionada a uma

alteração no modelo de governança corporativa implementada há 12 anos. Essa mudança provocou aprimoramentos nos procedimentos clínicos e administrativos. Nas palavras do entrevistado (diretor executivo):

> [...] o grande *driver* que levou à estruturação dos procedimentos clínicos, administrativos, orçamentários e de controladoria foi minha implementação há 12 anos de uma política de *compliance* e governança. Foi a governança ter mudado da empresa que fez com que a gente investisse em auditoria, controladoria, execução orçamentária e inclusive também, em relação à parte da acreditação.

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

No Hospital Alpha, foi possível verificar que, durante o processo de mudança corporativa, foram enfrentadas dificuldades orçamentárias que desafiaram a inovação tecnológica e a ampliação em investimentos, principalmente na área clínica, uma vez que eram exigidos padrões de conformidade relacionados à segurança do ambiente, dos profissionais e dos pacientes, os quais demandavam recursos financeiros, mesmo quando, muitas vezes, não havia disponibilidade financeira imediata.

Na adoção do processo orçamentário pelo hospital, observou-se, a partir da entrevista e da aplicação do questionário com os gestores, especialmente das questões relacionadas à utilização do orçamento, às dificuldades ou resistências em sua implantação e à perspectiva de sua continuidade, que foram vivenciadas as três etapas de institucionalização propostas por Tolbert e Zucker (1999). A habitualização foi evidenciada pela criação de arranjos estruturais como solução aos problemas organizacionais enfrentados pela entidade 12 anos antes. A objetificação manifestou-se no desenvolvimento do consentimento social entre os responsáveis pela utilização do orçamento, considerando a nova estrutura organizacional. Por sua vez, a sedimentação foi percebida na incorporação da utilização do orçamento e pela participação das pessoas envolvidas no processo orçamentário de maneira rotineira e contínua.

No Hospital Alpha, de acordo com os participantes da pesquisa, não se verificou resistência por parte dos envolvidos no processo orçamentário, tanto na área clínica como na área administrativa. Contudo, forças institucionais e ambientais, como a insuficiência de recursos provenientes do Sistema Único de Saúde (SUS), as crescentes exigências dos pacientes por segurança, qualidade e confiança na assistência prestada, impulsionaram mudanças nas práticas de gestão hospitalar (La Forgia & Couttolenc, 2009; Hussein et al., 2021). Nesse contexto, a implementação de mecanismos de governança, reestruturação dos controles internos e dos processos de gestão, influenciaram o processo de institucionalização do orçamento no hospital.

Com base nos relatos dos gestores e nos documentos analisados, verificou-se que a mudança corporativa definiu práticas e normas do processo orçamentário que se tornaram parte integrante da rotina do hospital. Juntamente com essas mudanças, surgiu a preocupação com a eficiência e a qualidade de todos os processos executados pelo hospital em seu dia a dia. Nas palavras do entrevistado (diretor executivo):

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

Somente após oito anos dessa mudança corporativa o hospital passou a dedicar atenção à obtenção da acreditação hospitalar. Sendo assim, o que determinou a utilização do orçamento pelo hospital não foi diretamente a acreditação, mas a mudança corporativa ocorrida anteriormente.

Durante a análise do questionário, percebeu-se que o gerente de enfermagem compartilhava desse ponto de vista, pois ele confirmou que a implantação do orçamento criou novos procedimentos e novas políticas gerenciais também na área clínica. Ele ainda confirmou que, atualmente, os benefícios desse recurso da Contabilidade Gerencial são reconhecidos pelos gestores dessa área e que, em sua opinião, o orçamento subsidia e melhora a tomada de decisão de seu departamento e da entidade como um todo. Esse resultado mostrou-se convergente com as evidências obtidas na entrevista com o diretor executivo, reforçando a interpretação de que a mudança corporativa exerceu papel determinante na adoção do orçamento.

Embora a acreditação hospitalar não tenha sido causa inicial da teorização do processo orçamentário, conforme evidenciado nas respostas dos gestores às questões que investigaram o impacto da acreditação no uso do orçamento e a existência de procedimentos de teorização no processo orçamentário, atualmente ela influencia, em grau relevante, a realização de reuniões interdepartamentais com o intuito de aprimorar esse processo e reforçar a conscientização sobre sua importância para o hospital.

4.2 Análise de Aspectos Isomórficos do Orçamento

Após a entrevista com o diretor executivo e aplicação do questionário com o gerente de enfermagem, constatou-se que, na utilização do orçamento pelo hospital, foram identificadas características das três modalidades de isomorfismo institucional em momentos distintos. No momento da implantação do orçamento, o hospital vivenciou uma época de mudança corporativa, que exerceu o isomorfismo normativo, pois os departamentos de controladoria e gestão financeira basearam-se nas normas e nos pronunciamentos contábeis para definir procedimentos a serem adotados pela entidade.

É importante destacar que, mesmo naquela época, em decorrência dessa mudança, surgiram incertezas administrativas que fizeram com que os gestores recorressem a consultas junto a outras entidades que já haviam vivenciado essa realidade administrativa, a fim de conhecer os procedimentos orçamentários por elas adotados, caracterizando, assim, o isomorfismo mimético.

Nove anos após essa mudança corporativa, o hospital destinou seu foco à obtenção da acreditação hospitalar. Nesse período, foram identificadas caraterísticas das três modalidades de isomorfismo, exercidas por circunstâncias diferentes. A acreditação exerceu o isomorfismo coercitivo tanto na exigência de continuidade da utilização do orçamento quanto na mudança de visão sobre a natureza das contas orçadas durante o exercício, fazendo com que a entidade passasse a investir mais na segurança dos espaços físicos, dos colaboradores e na contratação de profissionais com maior capacidade técnica para as áreas clínicas, conforme destacado pelo entrevistado (diretor executivo):

> A acreditação hospitalar [...] trouxe mais elementos no processo orçamentário, principalmente onde que eu tinha que investir [...] principalmente em segurança das instalações e da equipe, e também em relação ao dimensionamento da equipe, então ela foi um processo crítico para subsidiar e pra refinar a minha qualidade de tomada de decisão.

Portanto, os relatos dos gestores e a análise da norma de acreditação evidenciaram a existência de exigências relacionadas à continuidade da utilização do orçamento e à destinação de recursos para segurança das instalações e das equipes. À luz da Teoria Institucional, essas evidências foram interpretadas como características de isomorfismo coercitivo

Algumas das exigências da acreditação despertaram incertezas nos responsáveis pela utilização do orçamento, fazendo com que recorressem a entidades associadas à Associação Nacional dos Hospitais Privados (ANAHP) para compreender como essas organizações reagiram a determinadas situações e, a partir disso, decidir como agir diante dessas circunstâncias, de modo que o orçamento atendesse às exigências da acreditação e continuasse sendo utilizado de forma eficaz. Nota-se, assim, a presença do isomorfismo mimético nessa fase. Essa interpretação fundamenta-se na convergência entre os relatos dos participantes da pesquisa e as evidências documentais analisadas, que demonstraram a busca por referências em organizações já acreditadas durante o aperfeiçoamento do processo orçamentário.

Em resposta à questão que investigou a existência de influência isomórfica no processo orçamentário, o diretor executivo relatou que, durante o processo de obtenção da acreditação hospitalar, a participação na Associação Nacional dos Hospitais Privados possibilitou ao hospital estabelecer contato com outras entidades já acreditadas, permitindo uma ampla troca de informações a respeito das características estruturais e funcionais do orçamento implantado. Vale ressaltar que a participação nessa associação foi uma exigência da acreditação hospitalar.

Em resposta à questão que investigou a existência de influência isomórfica no processo orçamentário, o gerente de enfermagem confirmou que, após a obtenção da acreditação hospitalar, a área clínica, juntamente com a área administrativa, realizou visitas a outras entidades acreditadas que já possuíam o orçamento implantado, e que isso exerceu grande influência sobre a estrutura orçamentária do hospital. Outro efeito identificado da acreditação hospitalar no processo orçamentário é que ela exigiu e incentivou a participação, tanto de pessoas da área clínica quanto da área administrativa, em cursos e treinamentos externos em organização de ensino que trataram sobre as finalidades e utilidades do orçamento.

No Hospital Alpha, percebeu-se que a gestão hospitalar é complexa, pois o hospital disponibiliza uma diversidade de serviços prestados por duzentos e noventa e dois profissionais de vinte áreas distintas ligadas à assistência à saúde, que atuam em unidades de internação, terapia intensiva, pronto socorro e laboratório. Além disso, a gestão do hospital também precisa considerar as regulamentações e normas da área da saúde que os hospitais devem seguir, bem como atender as exigências de conformidades da acreditação hospitalar.

Os embates entre profissionais da área médica e da administração, destacados no estudo de Macinati (2010), não foram identificados no Hospital Alpha. Os relatos dos participantes da pesquisa indicaram que as áreas administrativa e clínica reconhecem a relevância do orçamento. As evidências obtidas nas entrevistas não indicaram conflitos entre as áreas clínica e administrativa. Pelo contrário, os relatos convergiram ao evidenciar integração entre essas áreas.

No que diz respeito ao fator que influenciou o não aproveitamento mais completo das finalidades do orçamento, destacado no estudo de Macinati (2010), percebe-se, nesta pesquisa, uma realidade diferente, pois houve alta teorização, como mencionado anteriormente, e notou-se que os representantes da área clínica estão envolvidos no processo orçamentário, conforme assinalado pelo diretor executivo e confirmado pelo gerente de enfermagem.

Com base na entrevista, na aplicação do questionário e nos documentos analisados, os resultados sugerem que obrigatoriedade e o envolvimento dos profissionais da área clínica no processo orçamentário, desde sua implantação, mesmo em um hospital com elevado nível de complexidade, podem ser os fatores que explicam a utilização instrumental do orçamento pelo Hospital Alpha.

Foram identificadas evidências da atuação do isomorfismo coercitivo durante a análise documental, que foi desenvolvida por meio do acesso à norma de avaliação específica do hospital. Essa norma é composta por seções e subseções, nas quais são exigidos requisitos interdependentes que devem ser atendidos. Durante sua análise, verificaram-se as exigências relacionadas à promoção da qualidade e da segurança da entidade, às definições das competências técnico-

assistenciais, à melhoria contínua e à obrigatoriedade de utilização do orçamento. Essas evidências documentais corroboraram os relatos apresentados pelos participantes da pesquisa, fortalecendo a interpretação acerca da influência exercida pela acreditação hospitalar sobre o aperfeiçoamento da estrutura orçamentária.

Finalmente, como mencionado pelo diretor executivo durante a entrevista, a acreditação hospitalar contribuiu para a estruturação do orçamento da forma como ele se apresenta atualmente, influenciou o aumento da eficiência do departamento responsável pelo processo orçamentário e contribuiu para melhorar a qualidade operacional de todos os envolvidos nesse processo. Essa interpretação foi sustentada pelas entrevistas e corroborada pelos documentos institucionais, que evidenciaram alterações estruturais e operacionais implementadas após o processo de acreditação.

4.3 Análise da Utilização do Orçamento

Essa última análise visou compreender se o orçamento possui uma estrutura formal oriunda de regras institucionais racionalizadas e se isso influencia sua forma de utilização. Pretendeu-se compreender se ele é utilizado de maneira cerimonial, ou seja, adotado simbolicamente como um mito ou um ritual, com o intuito de legitimar a entidade, independentemente de sua eficiência efetiva (Meyer & Rowan, 1977), ou se é utilizado de maneira instrumental, isto é, se seu uso é determinado por eficiência e eficácia, com base em critérios técnicos, como melhorar a tomada de decisão, otimizar processos ou alcançar metas, fazendo com que o hospital recorra ao orçamento considerando sua utilidade prática para o atingimento de seus objetivos (Russo & Guerreiro, 2017).

A convergência entre os relatos dos participantes da pesquisa e os documentos analisados sugere que o orçamento é utilizado predominantemente de forma instrumental no Hospital Alpha, uma vez que sua utilização está associada ao planejamento, ao controle, à comunicação e à tomada de decisão.

Foi verificado, a partir das respostas dos gestores às questões relacionadas à utilização e à percepção do orçamento por seus usuários, que a parte orçamentária está “linkada” aos objetivos institucionais. Assim, o planejamento e o controle orçamentário do hospital constituem um dos fatores que promovem a integração entre os diretores e gerentes, favorecendo o esclarecimento sobre a estrutura e as finalidades do orçamento. Em suas palavras:

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

Essa percepção foi igualmente confirmada pelo gerente de enfermagem, evidenciando convergência entre as entrevistas quanto à utilização do orçamento como instrumento de planejamento e gestão. O gerente de enfermagem confirmou a utilidade do orçamento no planejamento vinculado às estratégias da entidade e afirmou que a alocação de recursos do hospital está altamente atrelada ao processo orçamentário. Destacou, ainda, que o orçamento é amplamente utilizado na comunicação de objetivos, metas e ideias, tanto para o departamento clínico quanto para o hospital como um todo.

Os achados convergem com Souza et al. (2023), que identificaram, em hospitais públicos, que a participação dos diferentes atores no processo orçamentário reduz assimetrias informacionais, fortalece a integração entre os setores organizacionais e aumenta o comprometimento dos profissionais com a execução do orçamento. Segundo os autores, a clareza

das informações orçamentárias entre os diferentes níveis hierárquicos favorece uma gestão mais eficiente e contribui para o alinhamento entre planejamento e execução das atividades hospitalares.

Os resultados indicam que a acreditação hospitalar possui uma parcela de participação no delineamento da estrutura do processo orçamentário, tal como ela se apresenta hoje. Para obter e manter a acreditação, o hospital precisa promover ações de melhoria contínua de seus processos, redução de desperdícios, otimização de procedimentos médicos, gestão eficiente de estoques de materiais clínicos e de equipamentos utilizados por toda sua equipe da área da saúde, destinar recursos para atender aos critérios de segurança do ambiente e das pessoas, bem como realizar treinamento e capacitação de sua equipe.

Em sua pesquisa, Macinati (2010) demonstrou que, em razão da normatização do processo orçamentário ocorrida nos dois hospitais estudados, o processo de institucionalização orçamentário foi facilitado. No Hospital Alpha, não foi diferente. Com a normatização e a teorização realizadas durante o desenvolvimento do processo orçamentário, notou-se um aumento da integração entre os departamentos clínicos e administrativos.

A implantação do orçamento exigiu a estruturação de uma área de planejamento financeiro no hospital, responsável por conduzir todo o processo orçamentário, juntamente com a criação de uma área de controladoria, bastante estruturada, inclusive.

Isso trouxe alguns desafios, pois o hospital está sujeito a receitas deficitárias provenientes do Sistema Único de Saúde e, mesmo assim, precisou estruturar essas novas áreas de atuação, responsáveis por todo o processo orçamentário, além de cumprir as exigências de atendimento aos critérios de segurança estrutural e pessoal determinados pela acreditação.

Como destacado pelo diretor executivo e reforçado pelo gerente de enfermagem, a acreditação hospitalar não promoveu fatores considerados críticos no processo orçamentário. No entanto, trouxe novos elementos que passaram a ser considerados em sua elaboração, principalmente quanto ao direcionamento dos investimentos, às prioridades de gastos com segurança das pessoas envolvidas nos procedimentos clínicos, à segurança das instalações e aos gastos relacionados ao dimensionamento das equipes.

Confirmando a utilidade do orçamento, a partir da resposta à questão que investigou se os resultados esperados pela utilização do orçamento foram atingidos, o gerente de enfermagem afirmou que é muito útil na atribuição de responsabilidades orçamentárias e na avaliação de desempenho dos indivíduos e dos departamentos no hospital. Ele também destacou que o orçamento incentiva a interação entre a alta gerência e demais departamentos da entidade, aumentando o fluxo de informações e proporcionando maior transparência na comunicação entre os setores clínicos e administrativos. Essa evidência reforça os resultados encontrados por Kamau *et al.* (2017), ao demonstrarem que a participação dos diferentes profissionais no processo orçamentário fortalece a comunicação interdepartamental, reduz assimetrias informacionais e favorece maior comprometimento com a execução do orçamento.

Finalmente, nas palavras do diretor executivo, “eu acho que a acreditação hospitalar é uma consequência de uma boa administração [...] ela está inserida neste processo”. Os resultados obtidos nas entrevistas e corroborados pela análise documental, no hospital pesquisado, indicam que a maior influência na utilização do orçamento, de maneira instrumental e não cerimonial, foi a mudança corporativa ocorrida há 12 anos. No entanto, a acreditação hospitalar trouxe mudanças significativas que fortaleceram a estrutura física, operacional e orçamentária do hospital.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo examinar, sob a ótica da Teoria Institucional, como a acreditação hospitalar influencia o uso do orçamento em um hospital filantrópico. A partir da análise do processo orçamentário e de sua relação com a acreditação hospitalar, os achados permitem inferir que esses dois elementos não se desenvolveram de forma simultânea ou

causalmente dependente. Embora a acreditação não tenha determinado a implantação do orçamento no Hospital Alpha, ela desempenhou papel relevante na sua continuidade e na configuração da estrutura de planejamento e execução orçamentária atualmente utilizada pela entidade.

A análise evidencia que a implantação do orçamento esteve associada, inicialmente, a uma mudança corporativa ocorrida na instituição. O orçamento, portanto, já se encontrava incorporado às práticas de planejamento e controle antes da busca pela acreditação hospitalar. Esse achado é relevante porque indica que a acreditação não deve ser compreendida, necessariamente, como o fator responsável pela adoção do orçamento, mas como um mecanismo institucional capaz de reforçar e modificar práticas gerenciais previamente existentes. Nesse sentido, os resultados contribuem para ampliar a compreensão sobre a relação entre acreditação e instrumentos de controle gerencial em organizações hospitalares.

Sob a perspectiva da Teoria Institucional, identificaram-se manifestações das três modalidades de isomorfismo institucional propostas por DiMaggio e Powell (1983), bem como evidências dos diferentes estágios de institucionalização discutidos por Tolbert e Zucker (1999). A acreditação hospitalar, especialmente por meio de suas exigências normativas e da necessidade de manutenção de padrões de qualidade, contribuiu para a adaptação da estrutura orçamentária da entidade. Esse resultado sugere que mecanismos externos de conformidade podem atuar não apenas sobre procedimentos assistenciais, mas também sobre práticas administrativas e gerenciais. Tal evidência é coerente com a perspectiva institucional de Meyer e Rowan (1977), ao indicar que as organizações podem ajustar suas estruturas e práticas em resposta às demandas e expectativas presentes no ambiente institucional.

Outro aspecto relevante diz respeito à forma de utilização do orçamento. Os achados não indicaram um uso cerimonial do instrumento. Desde sua implantação, o orçamento foi utilizado de maneira instrumental, especialmente para o planejamento, o controle e a alocação de recursos. A acreditação, entretanto, contribuiu para a continuidade dessa prática e para sua adaptação às necessidades decorrentes das políticas de qualidade implementadas pela organização. Assim, a pesquisa sugere que a institucionalização do orçamento no hospital não decorreu apenas da sua existência formal, mas de sua incorporação às rotinas e aos processos decisórios da entidade.

Os resultados também permitem inferir que a participação das áreas clínica e administrativa e a teorização acerca das finalidades do orçamento favoreceram sua utilização como instrumento gerencial. Esse achado se mostra particularmente relevante diante de estudos anteriores que apontam dificuldades de integração entre profissionais das áreas clínica e administrativa no processo orçamentário. No caso analisado, o envolvimento dos diferentes grupos e a realização de ações de educação continuada parecem ter contribuído para a compreensão das finalidades do orçamento e para a redução de possíveis conflitos associados à sua elaboração e execução.

Dessa forma, em resposta à questão de pesquisa, conclui-se que a acreditação hospitalar não influenciou a implantação do orçamento no hospital analisado, mas exerceu influência sobre sua continuidade e sobre a estrutura de planejamento e execução orçamentária da entidade. A acreditação atuou, portanto, como um elemento de reforço e adaptação de uma prática gerencial já existente, contribuindo para sua sedimentação e para sua integração às rotinas organizacionais.

A principal contribuição desta pesquisa para a literatura consiste em evidenciar, a partir de um estudo de caso em um hospital filantrópico, que a relação entre acreditação hospitalar e orçamento pode ocorrer de maneira distinta daquela pressuposta por uma relação direta de causa e efeito. Ao demonstrar que a acreditação pode influenciar a continuidade e a estrutura de uma prática orçamentária previamente institucionalizada, o estudo amplia a discussão sobre a atuação de mecanismos institucionais externos na Contabilidade Gerencial e oferece evidências sobre um contexto organizacional ainda pouco explorado. Adicionalmente, os achados podem contribuir para a compreensão dos processos de institucionalização do orçamento em organizações

hospitalares e para a reflexão de gestores sobre a integração entre exigências de qualidade e práticas de planejamento e controle.

As conclusões, contudo, devem ser interpretadas à luz das limitações da pesquisa. O estudo foi realizado em uma única instituição filantrópica e contou com a participação restrita de profissionais diretamente relacionados ao processo analisado. Além disso, a utilização de uma única entrevista e de um questionário respondido por um profissional da área clínica limita a possibilidade de captar diferentes percepções sobre o processo orçamentário e a acreditação. Essas características também impedem a generalização dos achados para outros hospitais ou contextos institucionais.

Diante dessas limitações, pesquisas futuras podem investigar a relação entre acreditação hospitalar e orçamento em diferentes organizações hospitalares, especialmente hospitais privados, públicos e filantrópicos, utilizando estudos comparativos e amostras mais amplas. Também se recomenda a realização de pesquisas com maior número de participantes envolvidos no processo orçamentário, de modo a incorporar diferentes perspectivas profissionais e aprofundar a compreensão sobre a participação das áreas clínica e administrativa. Estudos longitudinais podem, ainda, contribuir para examinar de forma mais robusta como as exigências de acreditação modificam, ao longo do tempo, a estrutura, a utilização e o grau de institucionalização das práticas orçamentárias nas organizações hospitalares.

REFERÊNCIAS

Angonese, R., & Lavarda, C. E. (2017). Fatores para implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil, 36*(1), 139–154. https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i1.30479

Arnold, M., & Artz, M. (2019). The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation. *Accounting, Organizations and Society, 73*, 50–67. https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.06.001

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research, 11*(1), 3–25. https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119

Caliman, D. R., Caetano, A. M., Frassi, L. B., & Castro, S. M. (2016). Fatores inibidores da institucionalização em um hospital universitário. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios, 9*(3), 54–89. https://doi.org/10.19177/reen.v9e3201654-89

Castanheira, D. F., Luporini, C. E., & Souza, A. F. (2013). O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial: Um estudo comparado em indústrias farmacêuticas de médio porte. *Revista de Finanças Aplicadas*, 1–20.

Cozby, P. C. (2003). *Métodos de pesquisa em ciências do comportamento*. Atlas.

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

DiMaggio, P., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review, 48*(2), 147–160.

Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2011). The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance & Accounting, 38*(1–2), 145–164. https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x

Feldman, L. B., Gatto, M. A., & Cunha, I. C. K. O. (2005). História da evolução da qualidade hospitalar: Dos padrões à acreditação. *Acta Paulista de Enfermagem, 18*, 213–219. https://doi.org/10.1590/S0103-21002005000200015

Ferreira, T. J., Slavov, T. N. B., Parisi, C., & Russo, P. T. (2023). Estudo de caso da automação contábil sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Gestão e Secretariado, 14*(3), 3469–3491. https://doi.org/10.7769/gesec.v14i3.1829

Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T. B., & Meyer, R. E. (Eds.). (2017). *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (2nd ed.). SAGE Publications.

Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research, 15*(4), 415–439. https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001

Huang, W.-H., & Lu, C.-T. (2025). The effect of hospital budgeting system on physician-executives' budget cognitive consciousness and medical decision making. *Cost Effectiveness and Resource Allocation, 23*(1), Article 22. https://doi.org/10.1186/s12962-025-00629-5

Hussein, M., Pavlova, M., Ghalwash, M., & Groot, W. (2021). The impact of hospital accreditation on the quality of healthcare: A systematic literature review. *BMC Health Services Research, 21*(1), Article 1057. https://doi.org/10.1186/s12913-021-07097-6

Kamau, J. K., Rotich, G., & Anyango, W. (2017). Effect of budgeting process on budget performance of state corporations in Kenya: A case of Kenyatta National Hospital. *International Academic Journal of Human Resource and Business Administration, 2*(3), 255–281. https://www.iajournals.org/index.php/8-articles/197-iajhrba-v2-i3-255-28

King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research, 21*(1), 40–55. https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002

La Forgia, G. M., & Couttolenc, B. F. (2009). *Hospital performance in Brazil: The search for excellence*. World Bank. https://doi.org/10.1596/978-0-8213-7358-3

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

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

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

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology, 83*(2), 340–363. https://doi.org/10.1086/226550

Mucci, D. M., Beck, F., & Frezatti, F. (2021). Configurações do processo orçamentário: Análise de empresas que atuam no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, 15*(1), 89–109. https://doi.org/10.17524/repec.v15i1.2721

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

Mucci, D. M., Beck, F., & Frezatti, F. (2023). Performance evaluation and forecasting functions and the perceived value of the budget. *Advances in Scientific and Applied Accounting, 16*(3), 9–22. https://doi.org/10.14392/asaa.2023160302

Organização Nacional de Acreditação. (2021). *Manual brasileiro de acreditação para organizações prestadoras de serviços de saúde* (Vol. 1).

Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2023). Moderating role of cost accounting information quality on the relationship between the COVID-19 pandemic and budgeting in public hospitals. *Australian Accounting Review, 33*(1), 14–30. https://doi.org/10.1111/auar.12393

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

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

Santos, G. C., Bonacim, C. A. G., & Miranda, C. S. (2024). Clinical managers no contexto dos hospitais brasileiros: Descrição de perfil e relato de experiências. *Revista de Contabilidade e Organizações, 18*, Article e225919. https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2024.225919

Scott, W. R. (2014). *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities* (4th ed.). SAGE Publications.

Silva, M. Z., Lunardi, M. A., Serpa-Ganz, A. C., & Zonatto, V. C. S. (2020). Níveis de controle gerencial em hospitais: A influência da acreditação em outros sistemas de controle gerencial. *Estudios Gerenciales, 36*(155), 239–247. https://doi.org/10.18046/j.estger.2020.155.3562

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

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

Souza, V. H. G., Abbas, K., Faia, V. S., & Ferreira, M. M. (2023). Assimetria informacional no processo orçamentário hospitalar: Reflexos dos problemas de agência sobre a eficiência técnica e a qualidade dos serviços prestados. *Revista de Contabilidade e Organizações, 17*, Article e210908. https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2023.210908

Sponem, S., & Lambert, C. (2016). Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research, 30*, 47–61. https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.11.003

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

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

Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). The institutionalization of institutional theory. In S. R. Clegg & C. Hardy (Eds.), *Studying organization: Theory & method* (pp. 169–184). SAGE Publications.

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

CONFLITO DE INTERESSES

Os autores afirmam não haver conflito de interesses.

DISPONIBILIDADE DOS DADOS

Todo o conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo podem ser disponibilizados a partir de solicitação aos autores.

CONTRIBUIÇÕES DOS AUTORES

Funções	1º autor	2º autor	3º autor	4º autor
Conceituação	♦	♦		
Curadoria de dados	♦			
Análise Formal	♦	♦		
Obtenção de financiamento				

Investigação	♦			
Metodologia	♦	♦		
Administração do projeto	♦	♦		
Recursos				
Software				
Supervisão		♦		
Validação	♦	♦	♦	♦
Visualização	♦			
Escrita – primeira redação	♦			
Escrita – revisão e edição	♦	♦	♦	♦

DIREITOS AUTORAIS

Os autores mantêm os direitos autorais relativos aos seus artigos e concedem à Revista Catarinense da Ciência Contábil (RCCC) o direito de primeira publicação, sendo a obra simultaneamente licenciada sob a Licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC BY 4.0).